Anais do COGECONT

Congresso de Gestão e Controladoria da Unochapecó

UNOCHAPECÓ
UNIVERSIDADE COMUNITÁRIA DA REGIÃO DE CHAPECÓ

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

Diretora de Pesquisa e Pós-Graduação *Stricto Sensu*: Carolina Riviera Duarte Maluche Baretta

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

Congresso de Gestão e Controladoria (2016 : Chapecó, SC)
A532 Anais do Congresso de Gestão e Controladoria - COGECONT e Congresso de Iniciação Científica de Gestão e Controladoria da Unochapecó [recurso eletrônico] / Antonio Zanin, Beno Nicolau Bieger, Rodrigo Barichello (Orgs.). -- Chapecó, SC : Argos, 2016.
PDF

Modo de acesso: Internet
<https://www.unochapeco.edu.br/congresso-de-gestão-e-controladoria>
ISBN: 978-85-7897-182-3

1. Contabilidade - Congressos. I. Zanin, Antônio. II. Bieger, Beno Nicolau. III. Barichello, Rodrigo. IV. Congresso de Iniciação Científica de Gestão e Controladoria - Chapecó, SC). V. Título.

CDD 21 -- 657

Catalogação elaborada por Daniele L. C. Lopes CRB14/989
Biblioteca Central da Unochapecó

ARGOS
Editora da Unochapecó

Todos os direitos reservados à Argos Editora da Unochapecó

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

Coordenadora: Rosane Natalina Meneghetti Silveira

Conselho Editorial: (2016-2018)
Titulares: Murilo Cesar Costelli (presidente), Clodoaldo Antônio de Sá (vice-presidente), Celso Francisco Tondin, Rosane Natalina Meneghetti Silveira, Cesar da Silva Camargo, Silvana Muraro Wildner, Ricardo Rezer, Rodrigo Barichello, Mauro Antonio Dall Agnol, Vagner Dalbosco, Carolina Riviera Duarte Maluche Baretta

Suplentes: Arlene Renk, Fátima Ferretti, Fernando Tosini, Hilário Junior dos Santos, Irme Salete Bonamigo, Maria Assunta Busato

ANÁLISE DA EFICIÊNCIA DO USO DE INDICADORES DE CUSTOS PARA TOMADA DE DECISÃO EM ATIVIDADES SUÍNICOLA DE TERMINAÇÃO: ESTUDO MULTICASO

Tiago Francisco de Camargo
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
Bolsista da FAPESC
Tiago.camargo@unochapeco.edu.br

Rodney Wernke
Doutor em Eng. Produção
rodney.wernke@unisul.br

Antônio Zanin
Doutor em Eng. Produção
zanin@unochapeco.edu.br

RESUMO

A pesquisa teve por objetivo, comparar a estrutura de custos em duas unidades de terminação de suínos, que atuam na modalidade de Integração e verificar a eficácia do uso de indicadores de MC, PEC (q) e MS (%) na orientação para agilizar a tomada de decisões para otimização da estrutura de custos e maximização dos resultados. As propriedades estão localizadas no Oeste de Santa Catarina, o período pesquisado foi o ano de 2015. Foram apurados os custos de produção de responsabilidade do produtor e elaborado a Demonstração de Resultado do Exercicio, a partir do qual foi evidenciado os indicadores de custos de Margem de contribuição, Ponto de Equilíbrio e Margem de segurança. Foi possível identificar as diferenças entre a composição e o controle da estrutura de custos refletindo na lucratividade de cada granja. A granja A não utilizava os recursos da contabilidade rural ou dos controles de custos para gerir sua atividade, apresentando prejuízos financeiros e mostrando-se menos eficiente no desempenho dos custos produção. Enquanto que a granja B que faz uso destes recursos, consequentemente apresentou maior eficiência no controle dos custos de produção e auferiu resultados positivos em comparação com a granja A. Portanto conclui-se que o emprego da contabilidade rural e análise de indicadores de custos permitem auxiliar os gestores a tomar decisões ágeis e especificas dentro da estrutura de custos, servindo estes indicadores de orientação para realizar o planejamento e orçamentos futuros da atividade, podendo ser utilizados como referência para o auxilio na tomada de decisão.

Palavras Chaves: Custos de Produção; Indicadores; Tomada de decisão.

ABSTRACT

The study aimed to compare the cost structure in two pig finishing units, working in the mode of integration and verify the effectiveness of the use of MC indicators PEC (q) and MS (%) in guidance to speed decision-making to optimize the cost structure and maximize results. The properties are located in the West of Santa Catarina, the period surveyed was the year 2015. We calculated the producer responsibility production costs and drafted the Act of Income Statement, from which evidenced the margin cost indicators contribution, Breakeven and safety margin. In the results it was possible to identify the differences between the composition and control of the cost structure reflecting the profitability of each farm. The The

farm did not use the resources of rural accounting and cost controls to manage their activity, with financial losses and proving to be less efficient in the performance of production costs. While the farm B that makes use of these resources, thus was more efficient in controlling production costs and earned positive results compared to farm A. Therefore it is concluded that the use of rural accounting and cost analysis of indicators allow aid managers to make agile and specific decisions within the cost structure, serving these policy indicators or reference to carry out the planning and future budgets of the activity, and these should be used as a reference for decision making.

Key words: Production Costs; Indicators; Decision taking.

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio é um setor que tem se demonstrado como promissor no Brasil, pois nas últimas décadas houve uma importante evolução, saindo da condição de importador de grãos para assumir posição entre os maiores e melhores exportadores do setor em nível internacional. (GUANZIROLI, 2006; GOLLO *et al.* 2015).

Para Callado (2006) o Brasil apresenta uma tendência de crescimento nas quantidades e na qualidade de produção, buscando atender às expectativas mundiais quanto ao potencial do país ser reconhecido como exportador mundial em alimentos.

Ainda, ocorreu uma evolução das técnicas produtivas, principalmente a mudança do sistema de produção de independente para produção integrada, ou seja, da execução de todo o ciclo no mesmo produtor para a divisão por fases em locais e em produtores diferentes. É o caso das UPL´s (Unidades de Produção de Leitões) e das UT´s (Unidades de Terminação), que acarretaram aumento da escala e resultaram em maior eficiência/eficácia de produção (TALAMINI *et al*. 2006; ZANIN *et al*. 2015).

Suptitz, Woberto e Hofer (2009) argumentam que para obter sucesso, todo o empreendimento (rural ou não) necessita de um gerenciamento eficiente e defendem que seria interessante apresentar aos produtores rurais uma visão sobre como utilizar ferramentas que avaliem a performance do negócio a partir de dados reais obtidos dos controles internos de suas próprias atividades.

Nesse contexto emerge a questão de pesquisa que este estudo se propõe a investigar: Como os agentes da atividade suinícola primária podem utilizar os resultados dos indicadores de Margem de Contribuição (MC), Ponto de Equilíbrio (PE) e Margem de Segurança (MS) no suporte a tomada de decisões para melhorar a gestão das Unidades de Terminação (UT)? Para tanto, o objetivo geral deste foi comparar as estruturas de custos fixos e variáveis em unidades de terminação de suínos que atuam na modalidade de integração. Com isso, se pretende verificar a eficiência do uso dos referidos indicadores para orientar a tomada de decisão na gestão de custos e maximizar os resultados desse tipo de empreendimento rural.

O artigo justifica-se por abordar a suinocultura, uma atividade que possui forte participação na pecuária nacional, bem como pelas contribuições deste setor no desenvolvimento regional catarinense. Acerca disso, o estado de Santa Catarina tem aproximadamente 8 mil propriedades que atuam no segmento da suinocultura (FETAESC, 2014) e aprimorar a gestão dessas entidades seria uma contribuição relevante, tanto social quanto economicamente.

Quanto à sua estruturação, esta pesquisa está dividida em outras quatro seções, além desta parte introdutória. A segunda seção contempla a revisão da literatura, abordando os conceitos necessários à compreensão do estudo. Na terceira seção abordam-se os procedimentos metodológicos utilizados para a realização do estudo, enquanto que na quarta seção são evidenciados os resultados do trabalho realizado. Por último, na quinta seção são

apresentadas as considerações finais da pesquisa e são feitas recomendações para estudos futuros.

2 - REVISÃO DA LITERATURA

Nas próximas seções são apresentados os conceitos mais estreitamente relacionados ao tema do estudo e que são necessários à adequada compreensão da abordagem pretendida nesta pesquisa.

2.1 AS ORIGENS DO AGRONEGÓCIO

O termo *Agribusiness* não se restringe à uma atividade específica como a agrícola ou a pecuária: esse termo deve ser entendido como abrangente à toda a cadeia produtiva do setor agrícola, com uma visão sistêmica que envolve desde indústrias produtoras de insumos, fertilizantes, equipamentos e máquinas agrícolas, ao financiamento das atividades, à prática do cultivo, ao armazenamento e distribuição até o atendimento ao consumidor (PEREIRA e MARION, 1996).

A formação de Complexo Agroindustrial CAIs ocasionou mudanças significativas na estrutura das sociedades onde atuavam visto que a industrialização da agricultura e a urbanização da população rural no Brasil ocorreu com maior ênfase a partir de 1970, quando os incentivos econômicos de crédito farto (com financiamentos subsidiados) eram propostas das políticas governamentais do país (PEREIRA e MARION 1996).

No final de século XX a agropecuária estava sinalizando para uma segmentação não mais entre grandes e pequenos produtores, mas entre produtores integrados aos CAIS e os não integrados, os verticalmente integrados e os associados a cooperativas. Destarte, as novas tendências de produção exigem mudanças no comportamento dos produtores que devem se atualizar ao contexto do mercado, inovando e se qualificando para sobreviver aos vários desafios do ambiente externo e interno, procurando manter-se na atividade, com lucro e rentabilidade sobre seus investimentos.

No setor agroindustrial existe toda uma cadeia de criação de valores, como em qualquer empresa, setores ou conjuntos de atividades empresariais, desde as fontes primárias, passando por fornecedores de componentes, até o produto final entregue aos clientes. Essa segregação por atividades dentro de um processo serve para compreender o comportamento dos custos e as fontes de diferenciação (PEREIRA e MARION, 1996).

Sobre isso, Oliveira, Perez e Silva (2009, p.89) citam que "o alinhamento da cadeia de suprimentos envolve a identificação das necessidades dos clientes e fornecedores". Essa ação está relacionada à construção de uma rede de agregação de valor, o que permite a avaliação dos processos e a eliminação de atividades que não agregam valor.

Conforme Pinazza e Araújo (1993) a tendência é que as propriedades aumentem de estrutura com investimentos tecnológicos e especialização em determinadas etapas do processo produtivo, sendo que os integrantes da cadeia produtiva que não se adaptarem a essas mudanças ficarão fora da cadeia produtiva, o que se caracteriza como um processo seletivo natural resultante das mudanças impostas pelo mercado e baseada em modelos de gestão econômica, que buscam maximizar o lucro e aumentar a rentabilidade do negócio.

2.1 CONTABILIDADE RURAL

A contabilidade é a radiografia de uma empresa, pois traduz em valores monetários o desempenho do negócio e denuncia o grau de eficiência da administração. Em última análise, a contabilidade é que vai dizer para o gestor da empresa rural se está atingindo o seu objetivo final: o lucro (CREPALDI, 2006).

Por sua vez, Iudícibus (2004) conceitua a contabilidade como a ciência do patrimônio, onde o objetivo é construir um conjunto de informações capazes de atender as mais diversas necessidades de seus usuários.

A contabilidade financeira, contudo, se preocupa mais em atender os princípios contábeis e está mais voltada aos usuários externos; seu foco de informações é evidenciar os fatos administrativos orientados para o passado. Enquanto que a contabilidade gerencial não se restringe apenas aos princípios fundamentais e se preocupa quanto à influência que seus relatórios irão exercer no comportamento dos gestores (GOLLO *et al.* 2015).

A contabilidade rural, segundo Süptitz; Woberto e Hofer (2009), surgiu da necessidade de controlar o patrimônio. Devido à complexidade do inter-relacionamento entre os agentes da cadeia produtiva emergiu a necessidade de se obter melhores controles e tomar decisões com base em informações e perspectivas mais reais possíveis do negócio e não mais no "achismo".

Sampaio, Machado e Machado (2006) aduzem que a análise dos resultados de uma atividade caracteriza-se como um fator de sobrevivência para as empresas, principalmente quanto à capacidade de produzir resultados positivos e maximizar os lucros da atividade. Sob essa perspectiva, destaca-se a importância da contabilidade de custos como ferramenta de controle, sendo um excelente suporte de apoio aos tomadores de decisões (inclusive no caso dos empresários rurais) que possuem investimentos, riscos e auferem receitas provenientes da exploração da agropecuária ou de arrendamento de suas propriedades.

2.3 CONTABILIDADE DE CUSTOS

A contabilidade é uma ciência social e não exata, por se adaptar às alterações da sociedade nos mais distintos setores da economia. Antes da revolução Industrial havia somente a contabilidade financeira, a qual atendia as demandas do comércio. Com o surgimento das indústrias apenas o custo da mercadoria vendida não atendia às necessidades de informações voltadas ao custo de produção (ATKINSON, *et al*. 2000)

Nesse rumo, na contabilidade de custos foram desenvolvidas diversas terminologias para que as pessoas pudessem melhorar seus níveis de entendimento (como: receitas, gastos, desembolsos, perdas, ganhos, custos e despesas), sendo que essas terminologias também se aplicam às atividades rurais (SÜPTITZ; WOBERTO E HOFER 2009).

Hansen e Moven (2001, p.61) asseveram que "custo é o valor em dinheiro, ou equivalente em dinheiro, sacrificado para adquirir produtos e serviços que se espera que tragam algum beneficio atual ou futuro para a organização". Para Martins (2003 p.24) "custo é um gasto relativo a bens ou serviços utilizados na produção de outros bens ou serviços".

Segundo Nepomuceno (2004) os custos de produção podem ser diretos ou indiretos, sendo que os diretos podem ser facilmente alocados ao produto, enquanto que os indiretos necessitam de rateio.

Para Atkinson *et al.* (2000) os custos indiretos são aqueles que existem para complementar os recursos necessários à produção de um produto, enquanto que os custos diretos são os que podem ser facilmente rastreados no produto e conseguem ser mensurados sem necessidade de rateio.

Por outro ângulo, para Martins (2009) a classificação em Custos Fixos e Variáveis é muito usual e importante, pois leva em consideração a relação entre o valor total de um custo e o volume de atividades em uma unidade de tempo. Os custos fixos são aqueles já esperados, ou seja, que não mudam apenas com a proporção da produção; já os custos variáveis têm como característica principal oscilar seus valores proporcionalmente à capacidade de produção. Por isso, decisões tomadas com base no "lucro" podem não ser as mais corretas.

Neste contexto, Süptitz; Woberto e Hofer (2009) asseveram que a classificação dos custos como fixos e variáveis evidencia o relacionamento entre o volume de produção, os

custos e as receitas. Nesse caso, comumente se faz uso da Análise Custo/volume/lucro, que proporciona informações relevantes ao gestor, como a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio.

Sobre a margem de contribuição, Martins (2009) afirma que uma forma alternativa de demonstrar o resultado é aquela onde não se analisa o "Lucro" por produto, mas sim a Margem de Contribuição de cada produto. Nesse caso, os Custos Fixos são deduzidos da soma de todas as Margens de Contribuição obtidas, já que de fato não pertencem a este ou àquele produto e sim ao resultado global da empresa. Ao analisar a Margem de contribuição o empresário entenderá o porquê de optar por determinado produto de seu mix ao invés de outros.

Em termos de conceito, Maher (2001, p. 82) define a margem de contribuição como sendo "o preço de venda menos os custos variáveis. A margem de contribuição unitária corresponde à diferença entre o preço unitário de venda e os custos variáveis unitários". Por seu turno.

Partindo da Margem de Contribuição pode-se gerar outras informações gerenciais importantes, como o ponto de equilíbrio. Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 41) registram que este "é o nível de vendas no qual a receita se iguala às despesas e o lucro é zero". O ponto de equilíbrio classifica-se em: ponto de equilíbrio contábil, financeiro e econômico, podendo ser expresso em quantidades a serem produzidas ou em valor total do faturamento (em R$).

O Ponto de Equilíbrio será obtido quando a soma das margens de contribuição totalizar o montante suficiente para cobrir todos os custos e despesas fixas, sendo que esse é o ponto em que contabilmente não haveria nem lucro nem prejuízo (MARTINS, 2009). Um resultado contábil nulo significa que, economicamente, a empresa está perdendo pelo menos o juro do capital próprio investido. Nessa perspectiva o Ponto de Equilíbrio Econômico será obtido quando a soma das Margens de Contribuição totalizar os Custos e Despesas Fixos e ainda sobrar o valor de lucro mínimo desejado pelo investidor.

Já o ponto de equilíbrio financeiro, representa a receita que a empresa deveria obter para cobrir os desembolsos financeiros (BRUNI; FAMÁ, 2004).

Horngren, Sundem e Stratton (2004) menciona que para uma eficiente análise dos indicadores de custos para tomada de decisão é necessário que sejam geradas informações acerca dos índices entre os custos fixos e variáveis da atividade e também da análise vertical destes. A variedade dos efeitos na composição dos custos remete às variações na capacidade de produção e, consequentemente, possibilita analisar a alavancagem operacional.

A análise econômica da empresa rural, por intermédio do cálculo dos custos de produção e das medidas de resultado econômico, é um forte subsídio para o produtor fundamentar as decisões que devem ser tomadas, estabelecer quais são as prioridades, a possibilidade de novos investimentos e a visão de viabilidade do negócio (CREPALDI,2012).

De acordo com Suptitz, Woberto e Hofer (2009), a contabilidade de custos pode evidenciar benefícios para as atividades econômicas como ferramenta de controle gerencial e suporte aos tomadores de decisões, permitindo através de suas técnicas obter informações que permitam o planejamento, a realização de orçamentos anuais e seu acompanhamento entre o real e realizado, evidenciando através de indicadores quais as ações e decisões que devem ser tomadas para maximizar os resultados da atividade e do investimento.

Acerca disso, Crepaldi (2012, p.98) afirma que "[...] um dos meios de se conhecer um problema que esteja prejudicando a rentabilidade econômica da exploração agrícola é a análise do custo de produção".

3 METODOLOGIA

Nesta seção são evidenciados os principais aspectos relacionados à metodologia de pesquisa adotada. Nesse rumo, quanto aos objetivos a pesquisa se caracteriza como descritiva,

que de acordo com Gil (1999) qualifica os estudos onde se pretende descrever as características de determinada população ou estabelecer relações entre as variáveis.

Sobre a forma de abordagem do problema pode ser classificada como quantitativa pois, segundo Raupp e Beuren (2008), caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento dos dados.

Já com relação aos procedimentos trata-se de uma pesquisa multicasos. Para Gil (1999) esse adjetivo descreve os estudos concentrados e profundos em poucos objetos, de maneira a permitir que se apurem conhecimentos amplos e detalhados dos casos, objetos ou fenômenos enfocados.

Para Raupp e Beuren (2008), os estudos de casos, quando relacionados à contabilidade, concentram mais a pesquisa em organizações, em análises ou em aplicações de instrumentos, ferramentas ou teorias contábeis. Os estudos multicasos enriquecem as informações pelo fato de proporcionarem a possibilidade de estudar dois ou mais sujeitos ou organizações, sem a necessidade de perseguir objetivos comparativos, permitindo que se realize um número maior de levantamento de conclusões.

No que tange à coleta de dados, Raupp e Beuren (2008) afirmam que estudos nas ciências sociais abrangem um universo de elementos onde se torna necessário extrair uma amostra da população com as mesmas características. Após definida essa amostra é necessário optar pelo instrumento de coleta de dados a ser utilizado.

De acordo com Gil (2008), o processo de coleta de dados no estudo de caso é sempre mais complexo do que em outras modalidades de pesquisa. No âmbito deste estudo, a coleta de dados foi realizada por meio de visita às propriedades, cuja escolha deveu-se ao critério de acessibilidade, onde foram feitas entrevistas semiestruturadas referentes aos resultados e investimentos de cada granja, com base no ano de 2015, para que as fontes de dados sejam amplas para fundamentar as evidências.

As granjas estão localizadas na região Oeste de Santa Catarina e foram denominadas “A” e “B” para fins deste estudo. As atividades desenvolvidas nas propriedades referem-se às unidades de terminação (UT) de leitões, onde os animais são recebidos com aproximadamente 28 dias de idade, peso médio entre 23 e 24 kg/cabeça e permanecendo por um prazo de 90 a 115 dias para finalizar o ciclo de produção e estarem prontos para o abate. Então, neste estudo foram realizadas análises documentais dos dados do controle interno das propriedades, assim como procedimentos de observações e de entrevistas com os proprietários das unidades a fim de esclarecer ou complementar informações para concretizar a pesquisa.

Convém destacar que as duas granjas atuam na modalidade de “integração” entre a agroindústria e o produtor, sendo que as receitas auferidas pelo produtor são de acordo com o desempenho dos índices técnicos de cada lote produzido e não puramente pela situação do preço do produto vigente no mercado interno ou externo.

Quanto aos procedimentos realizados, a partir dos dados obtidos nos relatórios técnicos, notas fiscais, faturas, contratos, e na entrevista com os proprietários das granjas, foram elaborados os Demonstrativos de Resultado (DR) dessas granjas, evidenciando e comparando a estrutura de custos e analisando verticalmente suas proporções em cada propriedade e o desempenho de ambas. Em seguida, foram calculados os valores de Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Margem de Segurança de cada uma das propriedades.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A produção de suínos pode ocorrer na modalidade de ciclo completo, que uma modalidade na qual a propriedade inicia o processo com o nascimento de leitões e o conclui por meio da venda dos animais cevados para o abate. Normalmente esses produtores atuam como “independentes” das agroindústrias e têm compromisso com nenhum comprador especificamente. Outra forma de produção é a do tipo “parceria”, na qual o produtor entra

com as instalações e a mão de obra, enquanto que a empresa parceira fornece animais, alimentação e assistência técnica. Neste contexto, com objetivo de ganhar escala, a produção ocorre em três etapas, ou seja: (i) a produção de leitões ocorre em uma propriedade; em seguida o animal vai para (ii) a creche, que pode situar-se na mesma unidade de produção de leitões ou em uma segunda propriedade e a última etapa é denominada (iii) de unidade de terminação (UT), que atua até que o suíno está pronto para o abate.

4.1. INVESTIMENTO POR GRANJA

A partir do levantamento realizado nas granjas foi apurado o valor investido nesses dois empreendimentos com base no valor de custo histórico, sendo que os documentos que serviram de base para tal finalidade foram notas fiscais, contratos de prestação de serviço (construtoras ou profissionais da construção civil) e, quando não possível o acesso a esses documentos, optou-se por estimativas em termos do valor de mercado dos bens em sites especializados.

No caso da granja "A", a estrutura de bens patrimoniais compreendia um terreno de 10.000 m2 e uma pocilga de 93m x 9,5m. Ainda, em anexo à pocilga estão localizados o depósito e o escritório administrativo. Além disso, próximo da entrada da pocilga encontram-se os silos de armazenagem de matérias-primas e demais estruturas físicas. Estas últimas são compostas por esterqueiras de lonas (onde ficam armazenados os dejetos dos suínos e toda água a utilizar na higienização e limpeza diária das baias). Na granja "B", esta segue um *layout* padronizado, sendo que a distinção da estrutura ocorre pela capacidade de produção/alojamento de cada granja. Nesse sentido, foi apurado no levantamento dos bens patrimoniais que o terreno das instalações mede 160m x 200m, o que comporta duas pocilgas de 93m x 9,5m, além de um escritório, quatro silos de ração e estrutura para fazer a alimentação automatizada dos animais, além de seis esterqueiras para armazenar os dejetos.

Então, para as finalidades do estudo foram coletados os dados mencionados na Tabela 1, que evidencia a estrutura de investimentos e o valor da depreciação em cada uma das duas propriedades abrangidas.

Tabela 1 - Estrutura de investimentos necessários para instalar unidade de terminação leitões (UT)

	Bens	Valor Mercado R$	Vida útil meses	Valor Residual R$	Depreciação método linear %	Custo Depreciação Mês R$
GRANJA A	Terrenos	60.000,00		60.000,00	0	0,00
	Pocilga (504 und)	114.999,99	300	23.000,00	80	306,67
	Galpão depósito	20.000,01	300		80	
	Escritório			4.000,00		53,33
	Composteira	1.499,99	120	0,00	100	12,50
	Ester. Lonas (03)	14.998,99	120	0,00	100	125,00
	Silos Ração (02)	24.002,01	120	5.000,00	80	158,33
	Automação Alimentar	0,00	120	0,00		0,00
	Bomba dej. (02)	4.999,99	120	0,00	100	41,67
	Tanque de transporte		120		80	
	Dejetos	16.000,01		3.200,00		106,67
	TOTAL	256.500,99		95.200,00		804,17
GRANJA B	Terrenos	100.000,00		100.000,00		0,00
	Pocilga (1212 und)	229.990,01	300	46.000,00	80	613,30
	Galpão depósito, Escritório	30.009,99	300	6.000,00	80	80,03
	Composteira	2.998,99	120	0,00	100	25,00
	Ester. Lonas (06)	29.995,98	120	0,00	100	250,00
	Silos Ração (04)	48.007,03	120	9.600,00	80	320,00
	Automação Alimentar	49.990,99	120	10.000,00	0	333,33
	Bomba dej. (04)	9.980,01	120	0,00	100	83,33
	Tanque de transporte	19.030,97	120		80	
	Dejetos			3.200,00		126,67
	TOTAL	520.000,99		175.400,00		1831,67

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 1 é possível visualizar o inventário dos bens das propriedades A e B, observando que estes possuem a mesma nomenclatura porque o *layout* das instalações para o desempenho da atividade de terminação de suínos é padronizado para atender normas ambientais e fitossanitárias.

No entanto, há diferenciação entre as duas propriedades com relação aos investimentos iniciais necessários. Isso ocorre principalmente em função da capacidade de produção instalada, pois esta depende de liberações ambientais condicionadas à quantidade de terra que o agricultor possui para realizar o descarte ambientalmente correto dos dejetos produzidos, que possui relação direta na capacidade de alojamento de animais na unidade de terminação.

Por se tratar de atividades semelhantes, assume-se que o risco do investimento e do negócio podem ser equiparados, e se alteram apenas pelo tamanho da capacidade de produção instalada. Na granja "A" os investimentos totais em 2013 (ano de início das atividades) foram de R$ 256.500,99. Deste montante, cerca de 23,4% correspondem a terrenos que não sofrem depreciações. Já quanto as instalações estas precisam ser segredas, pois há algumas que possuem vida útil de 25 anos como a pocilga, o escritório e o galpão para depósito, as quais representam 52,6% do investimento total. Além disso, há outras instalações temporárias que possuem vida útil de 10 anos é o caso das composteiras e esterqueiras de lonas, que representam 6,4% dos investimentos. Os demais equipamentos necessários para início das atividades referem-se aos silos para armazenagem dos diferentes tipos de rações que os suínos necessitam nas diferentes etapas de suas vidas, o tanque e a bomba para captação e distribuição dos dejetos resultantes da produção e equipamentos diversos, que são depreciados com 10 anos e representam 17,5% dos recursos investidos. Acerca disso, apurou-se que custos fixos relacionados com as depreciações foram estimados em R$ 804,17 ao mês.

Contudo, é relevante evidenciar que a granja "A" é de pequeno porte, pois possui capacidade e liberação ambiental para alojar até 504 animais que produzem aproximadamente 60 m³ de dejetos por lote durante o tempo de permanência na propriedade. Além disso, a granja não possui trator e a retirada dos dejetos das esterqueiras é efetuada por equipamentos próprios e sua distribuição com equipamento de terceiros, utilizando os dejetos em lavouras ou pastagens na propriedade ou de vizinhos.

Quanto ao sistema de alimentação, na granja "A" é do tipo manual, ou seja, existe a dependência de maior demanda por mão de obra para essa atividade, considerando que inicialmente o consumo de ração é menor do que a fase final, aumentando gradualmente de acordo com o crescimento dos animais. Como esse processo é realizado manualmente com auxílio de um carro de mão e um dosador, apresenta ao final do lote uma margem de erro nas porções prescritas pelos técnicos, sendo perceptível pelo produtor ao comparar o consumo real com os dados técnicos dos relatórios quando da entrega dos animais para o abate, interferindo diretamente na composição da receita bruta da granja.

Na granja B, por se tratar de uma unidade de médio porte, existe capacidade de alojamento para 1.212 animais e os investimentos totais em 2014 foram de R$ 520.000,99. Deste valor, a parcela não depreciável totalizou R$ 100.000,00 e refere-se ao terreno. Já com relação aos investimentos permanentes, estes representaram 50% do investimento total e possuíam 25 anos de vida útil estimada. As esterqueiras e composteiras possuem vida útil de 10 anos e representam 6,3% dos investimentos. Os equipamentos serão depreciados em 10 anos e representam 24,4% do total dos investimentos, destacando-se o equipamento para automação alimentar, que se propõe a diminuir a dependência de mão de obra na atividade e melhorar a margem de erro da conversão alimentar, resultando em maiores receitas para o produtor. Quanto à captação e distribuição dos dejetos, de maneira semelhante à outra propriedade, contrata-se o equipamento da associação de moradores para realizar essa

atividade. No que concerne ao custo fixo relativo à depreciação, estimou-se o valor de R$ 1.831,67 por mês.

Conforme Talamini *et al* (2006), o produtor que possui parceria com uma agroindústria na forma de integrado é responsável por todo investimento necessário. Assim, geralmente quando da contratação de financiamentos a garantia real é a propriedade do suinocultor e os recursos devem obrigatoriamente ser aplicados em estrutura, equipamentos, mão de obra, energia elétrica, água, além de autorizações ambientais para desenvolver a atividade, pois precisa destinar corretamente os dejetos produzidos durante o processo.

Destarte, na Tabela 2 estão representados os dados técnicos que apresentam a eficiência de cada integradora com relação ao pleno emprego dos recursos e a eficiência de cada granja com relação aos procedimentos de cuidado e qualidade de cada produtor, bem como este se converte em receita ao final do lote.

Tabela 2 – Dados técnicos de eficiência por integradora e por granja (ano-base 2015)

	INTEGRADOR A	INTEGRADOR B	INTEGRADOR B *versus* A	GRANJA B *versus* A
Ocupação (dias por ano)	322	345	23	
Ociosidade (dias por ano)	-38	-20	-18	
Fat. médio ao dia 2015 (R$)	91,44	461,50		
Entrada leitões	1512	3502		232%
Saída de leitões	1488	3430		230,51%
Pleno emprego PE (q) X Capacidade Instalada	98%	94%		
Ganho médio na UT (kg)	93,687	109,47		15,783
Critérios para pagto. ao produtor: conversão alimentar ajustada R$	3,00	5,73		2,73
Receita unit. média kg (R$)	0,24	0,45		0,21
Receita bruta por und. R$	22,43	49,11		26,68

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Os dados técnicos citados na Tabela 2 foram obtidos no relatório de extrato do produtor de suínos da granja "A" e são referentes aos lotes 6, 7 e 8 de 2015. Por sua vez, no caso da granja "B" os valores foram obtidos através do relatório vertical dos lotes 1, 2 e 3, também de 2015. Cabe ressalvar que, para fins de facilitar a apresentação dos valores, os dados acerca do pleno emprego, da quantidade de dias de ocupação e da capacidade instalada são "absolutos". Entretanto, os dados sobre a conversão alimentar e a receita bruta foram apurados pela média aritmética dos três lotes.

Por meio da Tabela 2 se percebe que a integradora "B" consegue aperfeiçoar os dias de ocupação da estrutura do integrado sendo que os períodos de "vazio" sanitário durante o ano de 2015 foram em média de 7 dias entre um lote e outro. Já a integradora "A" mostrou-se menos eficiente neste quesito, sendo que em média o "vazio" sanitário foi de 13 dias entre um lote e outro. Esse é um fator importante para o produtor analisar quanto à eficiência da integradora em otimizar a estrutura e o pleno emprego dos recursos, pois os dias parados representaram para a granja "A" uma perda de faturamento de aproximadamente R$ 91,44 por dia e a granja "B" R$ 461,00 por dia.

Ainda, na Tabela 2 é possível identificar a estrutura de capacidade de produção de cada granja. A Granja "A" possui estrutura para alojar 520 animais por ciclo, enquanto que a granja "B" consegue alojar 1.212 animais. Confrontando-se o potencial de produção constata-se que a granja "A" possui apenas 43% da capacidade de produção da estrutura da granja "B". Embora os produtores possuam parceria de integração com agroindústrias concorrentes, ambas mantêm utilização da capacidade instalada acima de 94% durante o ano, sendo este um fator positivo para o investimento.

Por outro ângulo, a Tabela 2 evidencia a diferença de eficiência da granja "B com relação à granja "A". Essa distinção é demonstrada pelo melhor desempenho dos índices técnicos, pois ao analisar o ganho médio de peso na UT, por lote, na média dos três lotes a granja "B" apresentou índices superiores, resultando em 15,783 kg a mais de peso por unidade entregue. Esse resultado é percebido na agroindústria no recebimento do lote e acaba sendo convertido em receita para o produtor, demostrando que este apresentou melhor eficiência na otimização dos recursos a ele confiados pela integradora. No caso da granja "A", a conversão alimentar foi de R$ 3,00 por suíno, bem inferior aos R$ 5,73 conseguidos pela granja "B", que se mostrou 91% mais eficiente neste quesito. Com relação à receita bruta por suíno, o produtor da granja "A" recebeu, em média, nos lotes do ano de 2015 cerca de R$ 22,43 por unidade; enquanto que a granja "B" conseguiu auferir, em média, aproximadamente R$ 49,11 por unidade, representando 119% a mais de receita por unidade no confronto com a outra propriedade.

Conforme Talamini, Martins e Pinheiro (2005), no sistema de integração a agroindústria é responsável pela maioria dos custos variáveis, que podem abranger itens como logística, coordenação das operações e suporte zootécnico, assim como pelo transporte de entrada e saída dos leitões, pela matéria-prima necessária para alimentação e pelo tratamento veterinário dos animais, abate, processamento e comercialização dos produtos. Nesse caso, o integrado recebe remuneração por animal produzido com base no desempenho do lote técnico. É importante que o produtor entenda como é formulada a sua remuneração, diferentemente da modalidade de produção independente, onde apenas os preços de venda do dia influenciam na receita da granja. Nessa realidade, o produtor precisa conhecer sua estrutura de custos fixos e variáveis, pois a gestão e o controle destes podem otimizar os resultados globais da granja.

A partir dos dados coligidos foi elaborada a Demonstração de Resultado (DR) que possibilita a visualização detalhada dos valores de custos e despesas, bem como a lucratividade anual de cada uma das granjas estudadas no ano de 2015, considerando os períodos de "vazio" como perda normal do processo produtivo.

Tabela 3 - Demonstrativo de Resultado (DR) - 2015

		GRANJA A		GRANJA B	
		Valores R$	% da RB	Valores R$	% da RB
=	Receita Bruta - RB	R$ 33.375,84	100,00%	R$ 168.447,30	100%
-	Fun Rural /Senar/ Cota	-R$ 1.767,84	-5,30	-R$ 3.988,30	-2,37
-	Energia Elétrica	-R$ 2.398,99	-7,19	-R$ 4.801,98	-2,85
-	Água consumo/ animais	R$ 0,00	0,00	R$ 0,00	
-	Material Limpeza Conservação	-R$ 1.802,01	-5,39	-R$ 3.599,02	-2,14
-	Destino Ambiental Dejetos	-R$ 10.000,00	-29,96	-R$ 20.500,00	-12,17
=	Custo Variável CV	R$ 15.967,84	-47,8%	R$ 32.898,30	-19,5%
-	Seguros	-R$ 348,51	-1,05	-R$ 702,30	-0,42
-	MOD + Encargos	-R$ 45.146,49	-135,26	-R$ 58.997,70	-35,62
-	Licenciamento Ambiental	-R$ 298,99	-0,90	-R$ 298,99	-0,18
-	Água - outorga – licenças	-R$ 121,01	-0,36	-R$ 121,01	-0,07
-	Depreciações	-R$ 9.650,04	-28,91	-R$ 21.980,04	-13,05
-	Finan juros	-R$ 14.279,96	-42,79	-R$ 26.250,96	-15,58
=	Custo Fixo CF	R$ 69.845,00	-209%	R$ 109.350,00	-65%
=	Resultado	-R$ 52.437,00	-157,11%	R$ 26.209,00	15,5%

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Quanto às fontes dos dados da Tabela 3, no caso das receitas foram utilizados os relatórios de prestação de contas, fornecidos pela integradora. Estes servem como documento de suporte no acerto da prestação de serviços da integração referente à remuneração do produtor pelos serviços executados e remuneração do capital relativo à estrutura e equipamentos disponibilizados.

Por usa vez, os valores referentes ao consumo de energia elétrica foram obtidos nas faturas da companhia de energia. No caso da granja "A" os valores evidenciados referem-se a cerca de 70% da proporção de energia consumida na propriedade. Para chegar a esta estimativa foi comparada a energia que era consumida "antes" do início das atividades e o valor gasto "após", já que nesta propriedade existe apenas um medidor de consumo de energia. Na granja "B", contudo, por exigir equipamentos mais atualizados tecnologicamente para a operacionalização da atividade foi instalada uma unidade consumidora própria para atender as unidades produtoras, não sendo necessário utilizar-se de estimativa dos valores a considerar.

O material de limpeza e, assim como o de conservação, são adquiridos e utilizados durante o período de alojamento dos animais e, principalmente, no período de "vazio" sanitário, onde é necessária a higienização completa da estrutura interna e externa para o recebimento do novo lote, sendo este liberado somente a partir da vistoria do técnico responsável da integradora. Este é um quesito que é fundamental ao produtor atender, pois também interfere nos índices técnicos que compõem a receita. Ou seja, caso extrapole os limites de mortalidade no lote ou se torne necessário um maior atendimento veterinário e consumo de medicamentos por conta de doenças provocadas pela má higienização, o produtor acaba sendo penalizado e tem suas receitas comprometidas na entrega do lote.

Para o serviço de transporte e distribuição dos dejetos da granja "A", o valor médio pago ao tratorista pelo aluguel do trator de R$ 66,65 por hora, sendo que demanda em média 25 horas trabalhadas para cada esgotamento das esterqueiras. Nesse sentido, conforme o produtor informou é necessário esgotar estas 2 vezes a cada lote. No caso da granja "B" o valor da hora/máquina é mais facilmente obtido, visto que a mão de obra empregada é do próprio produtor e a taxa de aluguel do trator por hora é de R$ 52,56. Além disso, considere-se que cada etapa de esgotamento demanda, em média, 65 horas de trabalho e a cada lote ocorrem dois procedimentos destes.

Na granja "A" atipicamente os custos fixos representam 209% das receitas totais, caracterizando prejuízo da atividade no período. Observa-se que as principais contas que oneram sua composição são atribuídas a fatores como "Mão de obra/encargos sociais" (135,26%) e "Juros sobre os financiamentos" (42,79%), além de custos fixos não desembolsáveis, que representaram 28,91% da receita bruta. É pertinente ressalvar que a mão de obra é familiar e o valor monetário respectivo foi calculado com base no custo de oportunidade, visto que na entrevista com o proprietário da granja este afirmou que, caso não estivesse comprometido com esta atividade, estaria recebendo valores semelhantes como funcionário de empresas do município.

Na granja "B" o cenário é positivo, pois o total de custos fixos representou 65% da receita bruta, sendo que os gastos mais relevantes também foram Mão de obra, depreciações e juros.

Destarte, a receita é um fator que não pode ser diretamente controlado pelo produtor, na modalidade de integração pois depende de fatores externos. Mas, o desempenho técnico do lote pode ser controlado internamente. Para tanto, cabe buscar conhecimento técnico, fazer o controle adequado da produção e executar uma gestão correta da estrutura de custos e despesas referentes a sua parcela de responsabilidade no processo produtivo da cadeia de suínos, o que poderá contribuir diretamente na melhoria dos resultados da propriedade.

Desta forma, pelo registrado na Tabela 3 a granja "A" apresenta-se menos eficiente em todos os quesitos em relação à granja "B". Apesar de sua receita total ser menor, em função da capacidade de produção instalada, os índices técnicos também se apresentaram bem inferiores, resultando em menor valor (R$) de receita por unidade produzida e consequentemente menor receita bruta. No âmbito dos custos variáveis a granja "A" despendeu R$ 10,73 por animal entregue, enquanto que a granja "B" conseguiu ter custo de R$ 9,59, apresentando-se 10,5% mais eficiente se comparado à granja "A". Com relação aos custos fixos, a granja "A" apresentou custo fixo médio de R$ 46,94 por suíno entregue, enquanto que a granja "B" teve o custo fixo médio de R$ 31,88 por unidade, demostrando que a melhoria na eficiência neste quesito chegou a superar em 47,2% a outra granja.

O resultado do período de 2015 evidenciou um prejuízo (da ordem de R$ 52.437,00) para a granja "A". Destaca-se a relevância da utilização da contabilidade rural na gestão e controle dos investimentos e das atividades executadas em um empreendimento desse segmento, servindo como balizador para iniciativas de melhoria contínua e otimização de resultados. Todavia, o resultado negativo evidenciado não era de conhecimento do proprietário da granja, que afirmava estar obtendo lucro na atividade e considerava a mesma como investimento viável, apesar da baixa lucratividade.

O fato é que, empiricamente, se pode constatar que muitos produtores ainda não utilizam a contabilidade para análise dos demonstrativos de resultado das atividades, muito menos fazem uso de orçamentos anuais como ferramenta de auxílio à tomada de decisão. Ocorre que ao desprezar os gastos não desembolsáveis (mão de obra familiar e depreciação), mesmo em um cenário bem pessimista, esta atividade apresenta um lucro anual de R$ 2.357,00 que pode ser considerado "fictício". Ou seja, ao longo do tempo torna-se necessária a reposição de equipamentos, bem como a remuneração da mão de obra, pois caso essa atividade não existisse a família do proprietário deveria ser remunerada em outra atividade.

Em um cenário inverso, a granja "B" apresenta DRE com lucro. O proprietário informou que utiliza técnicas de contabilidade rural para o controle dos orçamentos e dos resultados (ideal e real) buscando otimizar os resultados e a rentabilidade do investimento. A receita bruta auferida por unidade foi de R$ 49,11 e os custos unitários foram de R$ 41,47 por animal, gerando lucro unitário de R$ 7,63. Pela capacidade de produção instalada e pelos altos índices técnicos alcançados a lucratividade do ano de 2015 atingiu R$ 26.209,00. Isso equivale a uma margem de lucro de 15,56% ao ano.

Na Tabela 4 são apresentados os indicadores obtidos a partir da Demonstração do Resultado (DR) no contexto das duas entidades pesquisadas.

Tabela 4 – Indicadores gerenciais

	GRANJA A	GRANJA B
Preço Venda médio unit. – PV	R$ 22,43	R$ 49,11
Custo Variável médio unit. – CV	R$ 10,73	R$ 9,59
Margem de Contribuição MC Unit.	R$ 11,70	R$ 39,52
Margem de Contribuição (%)	52,16%	80,48%
Custo Fixo Total	R$ 69.845,00	R$ 109.350,00
Ponto Equilíbrio Contábil (q)	5970	2767
Ponto Equilíbrio Contábil (R$)	R$ 133.911,74	R$ 135.879,67
Margem de Segurança (%)	-395%	24%

Fonte: Elaborada pelos autores com dados da pesquisa.

Analisando os dados da Tabela 4 percebe-se que as Granja "A" e "B" recebem valores muito distantes para a mesma atividade. A diferença ocorre pela composição dos índices técnicos que resultam na receita da granja. Os produtores integrados têm sua receita

influenciada por fatores externos ao controle do granjeiro, como é o caso dos preços dos produtos nos mercados interno e externo e dos índices técnicos. Porém, há fatores que podem ser controlados (total ou parcialmente) pelo produtor, como é o caso dos custos evidenciados na Demonstração de Resultado (DR) de cada granja. Além disso, a receita unitária ou o preço de venda influencia no resultado da margem de contribuição (MC).

Por isso, ao se cogitar sobre continuar ou não uma atividade é importante o uso de indicadores para auxílio na tomada de decisão, sendo que de Margem de Contribuição unitária (MC) pode ser um indicador útil, fácil de ser calculado e que expressa o quanto cada unidade de produto ou serviço vendido contribui para absorver os custos fixos ao final do período.

Ainda, na Tabela 4 também é possível identificar que a granja "B" apresenta um custo fixo total de R$ 109.350,00 ao ano, com uma Margem de Contribuição unitária de R$ 39,52 por unidade entregue, sendo R$ 27,82 maior que a granja "A", que apresenta um custo fixo de R$ 69.845,00 ao ano.

Isso se explica principalmente por dois fatores: a receita unitária auferida e o melhor gerenciamento dos custos variáveis. Então, esse indicador remete a mais informações para o planejamento da atividade, como é o caso do Ponto de Equilíbrio Contábil em quantidades PEC (q), o qual evidencia que até aquela quantidade produzida não haverá nem lucro, nem prejuízo (resultado nulo). Esse indicador é relevante para o produtor analisar sua capacidade produtiva, ociosidade e pleno emprego dos recursos, auxiliando dessa maneira em possíveis decisões de ampliar ou diminuir a estrutura, instalações, novos investimentos, viabilidade de contratar ou necessidade de reduzir mão de obra, entre outras decisões.

Os resultados da granja "B" indicam que mantendo sua margem de contribuição esta propriedade atingirá seu PEC (q) quando produzir 2.767 suínos ao ano. Outro fator relevante que este indicador permite conhecer é que a granja "B" atinge pleno emprego dos recursos quando produzir 3.636 suínos por ano, o que indica que está operando com 24% de Margem de segurança (MS). Ou seja, a granja "B" apresenta essa folga de produção, onde mesmo que ocorra redução na quantidade produzida até o limite evidenciado na Margem de Segurança (MS), a mesma não entraria na faixa de prejuízo.

A relevância das análises dos indicadores de custos para a tomada de decisão é mais notória na situação da granja "A", que apresenta receita bruta R$ 26,68 menor que a outra granja, por unidade vendida, e possui os custos variáveis R$ 1,14 maiores por animal produzido. Isso acarreta uma Margem de Contribuição de apenas 29,6% em comparação com o que a granja "B" conseguiu. Esses resultados inferiores conduzem ao PEC (q) de 5.970 unidades produzidas/vendidas, se mantiver a mesma receita unitária e Margem de Contribuição. Destarte, evidencia-se a inviabilidade de continuar a produzir sob essas condições, já que a capacidade produtiva instalada é de 1.512 unidades ao ano e a Margem de Segurança indica que é necessário aumentar a capacidade produtiva em 395% para atingir apenas o PEC (q).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este artigo procurou, através do problema de pesquisa levantado, evidenciar os benefícios que a contabilidade de custos pode proporcionar para as atividades de duas granjas de suínos. Ou seja, demostrando como podem ser utilizados os indicadores de custos para auxílio na tomada de decisões de investir, reinvestir, de continuar ou não com a atividade ou a produção de determinado produto.

Neste sentido, pode-se afirmar que o objetivo proposto foi plenamente alcançado, pois foi possível comparar os resultados das duas entidades por meio de ferramentas contábeis e perceber a diferença de gestão e otimização da estrutura de custos e dos resultados gerados. Restou evidente, ainda, que a gerência de uma granja que utiliza os indicadores de custos como Margem de Contribuição, Ponto de Equilíbrio e Margem de Segurança tem melhores

condições de decidir fundamentada tecnicamente em termos das iniciativas a implementar para otimizar o resultado.

A origem da receita bruta na modalidade interação é composta de índices técnicos de produção, além da já tradicional lei de oferta e demanda. Assim, como sugestão para melhoramento da receita da granja "A" caberia analisar acerca de um investimento necessário, mas ainda não realizado que é a automação alimentar.

Corrobora com essas conclusões o estudo os resultados de Talamini, Martins e Pinheiro (2006), que explica que o sistema de integração não consegue atender aos interesses de todos os agentes que optam por esse sistema. Provavelmente isso ocorre porque as receitas ficam condicionadas a diversos fatores técnicos que tornam complexa a estimativa do preço que será recebido pelo produtor. Além disso, resta evidente que se o produtor não fizer as provisões relacionadas às depreciações ao final de cada lote (que serão necessários para reinvestir na atividade ao final da vida útil dos investimentos), este necessitará recorrer a empréstimos bancários para manter a atividade ou desistir do empreendimento.

Além disso, a não observância da maneira correta de avaliar uma atividade ou investimento distorce a qualidade das informações contábeis e econômicas para qualquer setor. Assim, enganam até mesmo seus agentes investidores, provocando crises ao longo do tempo e em situações mais críticas a falência dos empreendimentos devido à inviabilidade dos retornos esperados, comprometendo suas garantias reais (no caso, suas propriedades).

Percebe-se como parte integrante do sistema de informações contábeis, que a Contabilidade de Custos é uma ferramenta fundamental para a tomada de decisões, capaz de proporcionar relatórios que permitem a avaliação da situação atual e comparações com o que foi planejado. No entanto, nas atividades rurais brasileiras este ramo da contabilidade ainda é pouco utilizado, sendo que isso se deve, principalmente, à falta de conhecimento desta forma de controle por parte dos proprietários.

Portanto, para que a contabilidade de custos se difunda na atividade rural, é necessário que se desenvolvam trabalhos e pesquisas com o intuito de difundir a sua utilidade e aplicação, contribuindo desta maneira com a ampliação dos conceitos e conhecimentos oriundos da grande área de conhecimento das ciências sociais aplicadas. Para estudos futuros, então, sugerem-se pesquisas acerca da evidenciação da aplicação dos indicadores oriundos dos diversos relatórios contábeis, indicando sua aplicação como suporte à tomada de decisão para os demais agentes da cadeia produtiva de suínos.

REFERÊNCIAS

ATKINSON, A.A.; BANKER, R.D.; KAPLAN, R.S.; YOUNG, S.M. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Atlas, 2000.

BRUNI, A. L.; FAMA, R. **Gestão de custos**: com aplicações na calculado 12c e excel. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

CALLADO, A. A.C. **Agronegócio**. São Paulo: Atlas, 2006.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial***:* teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

_____. **Contabilidade rural.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

FEDERAÇÃO DOS TRABALHADORES NA AGRICULTURA DO ESTADO DE SANTA CATARINA - **FETAESC**. Disponível em: http://www.fetaesc.org.br/noticias/protesto-mais-de-600-produtores-integrados-foram-para-a-porta-do-brf-em-concordia/. Acesso em: 28 de Fev. de 2016.

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

_____. _____. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GOLLO, V.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S.; CUNHA, P. R. Análise comparativa do resultado econômico e financeiro entre as atividades suinícolas e leiteira. **Revista Custos e @gronegócios on line**, V.11, n.2, p. 93-113, 2015.

GUANZIROLI, C. E. **Agronegócio no Brasil***:* perspectivas e limitações. Universidade Federal Fluminense, Texto para Discussão 186, Rio de Janeiro, 2006.
HANSEN, D. R.; MOVEN, M. M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 2001.
HORNGREN, C. T., SUNDEM, G. L.; STRATTON, W. **Contabilidade gerencial**. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.
IUDÍCIBUS, S. **Contabilidade gerencial**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2003.
_____._____. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
MAHER, M. **Contabilidade de custos**: criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.
MINISTÉRIO DA AGRICULTURA PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Suínos**. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/animal/especies/suinos>. Acesso em: 28 Fev. de 2016.
MINISTÉRIO DA AGRICULTURA PECUÁRIA E ABASTECIMENTO - MAPA. **Suínos**. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/PROJECOES_DO _AGRONEGOCIO_2025_WEB.pdf>. Acesso em: 28 Fev. de 2016.
NEPOMUCENO, F. **Contabilidade Rural e seus Custos de Produção**. São Paulo: IOB – Thomson, 2004.
OLIVEIRA, L. M; PEREZ, J. H.; SILVA, C. A. S.; C**ontroladoria Estratégica.** 5 ed. São Paulo: Atlas,2009.
PEREIRA, E. Controladoria, gestão empresarial e indicador de eficiência em agribusiness. In: MARION, J. C. **Contabilidade e Controladoria em Agribusiness**. São Paulo: Atlas, 1996. p. 134-152.
PINAZZA, L. A.; ARAUJO, M. B.; **Agricultura na virada do século XX**: visão de agribusiness. São Paulo: Globo, 1993.
RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 76-96.
SAMPAIO, J. P. A.; MACHADO, M. A. V.; MACHADO, M. R. A utilização do EVA como medida de desempenho econômico**:** Estudo de caso na SAELPA. In: Congresso Brasileiro de Custos, 13. **Anais**... Belo Horizonte: ABC, 2006.
SÜPTITZ, L. A. S; WOBERTO, M. C. R.; HOFER, E. Gestão de custos na suinocultura: um estudo de caso. **Revista Custos e @gronegócios on line**, v. 5, n. 1, p. 02-20, 2009.
TALAMINI, T. J. D.; MARTINS, F. M.; ARBOIT, C.; WOLOZSYN, N.. Custos agregados da produção integrada de suínos nas fases de leitões e de terminação. **Revista Custos e @gronegócios on line**, v. 2, n. ESP, p. 64-83, 2006.
TALAMINI, D. J. D.; MARTINS, F. M..; PINHEIRO, A. C. A. Rentabilidade na Terminação de Suínos em Santa Catarina. **Comunicado Técnico 404- Embrapa**, p. 65-75, 2005.
ZANIN, A.; ENGLAGE, E.; MAZZIONI, S.; MOURA, G. D. Análise de Custos na Suinocultura: Suinocultores X Empresas Integradoras. **Revista Custos e @gronegócios on-line**, v. 11, n. 2, p. 93-113, 2015.

Avaliação da Lucratividade de Segmentos de Mercado: Estudo de Caso em Frigorífico

Marluce Lembeck (marluce.lembeck@unisul.br)
Contadora, MBA em Gestão Empresarail/FGV, Professora no Curso de C. Contábeis/UNISUL

Rodney Wernke (rodney.wernke@unisul.br)
Contador, Doutor em Engenharia de Produção/UFSC, Professor no PPGCCA/UNOCHAPECÓ

Ivone Junges (ivone.junges@unisul.br)
Economista, Doutora em Engenharia de Produção/UFSC, Professora no Curso de Administração/UNISUL

Resumo:
Aborda a avaliação do desempenho de segmentos de mercado em frigorífico que produz alimentos como salsichas, presuntos, mortadelas e afins. Pretende obter resposta para questão relacionada a como evidenciar aos gestores desse tipo de empresa os benefícios da análise de lucratividade de produtos, linhas e canais de distribuição. Objetivou formatar relatórios que permitissem conhecer quais os segmentos mais rentáveis com o intuito de identificar aqueles que devem ser priorizados pelos administradores. Quanto à metodologia, caracteriza-se como descritiva, com abordagem qualitativa, utilizando o procedimento conhecido como estudo de caso. No que tange aos resultados, concluiu-se que a margem de contribuição é aplicável para sanar a carência de informações gerenciais quanto à lucratividade dos díspares segmentos, quer sejam produtos, linhas de comercialização, canais de distribuição ou até da própria empresa. Em razão disso, considera-se que a pergunta de pesquisa foi adequadamente respondida e que o objetivo do estudo foi alcançado com a elaboração dos relatórios de performance dos segmentos visados, conforme exposto no texto.

Palavras-chave: Lucratividade de segmentos. Estudo de Caso. Frigorífico.

Evaluation Profitability in the Market Segment: Case Study in Cold Storage Company

Abstract:
Report the evaluation the performance of market segments in cold storage company that produce foods like: sausage, ham, bologna and alike. It intends to get answer the question related to how highlight to the managers of this kind of enterprise the benefits of the profitably analysis of products, lines and distribution channels. It aimed to format reports that allowed tom know which segments are more profitable in order to identify those that should be prioritized by the administrators. As to the methodology, it features as descriptive, with qualitative approach, using the process known as case study. With respect to the results, it was concluded the contribution margin is applicable to solve the shortage of manager information about of the profitability disparate segments, either products or commercialization lines or distribution channels or even from the own company. Because of this, it is considered that the question of the research was accordingly answered and that the objective of the study was reached with the preparation of reports of performance of targeted segments, according to the exposed in the text.

Keywords*: Profitability in the market segment. Case study. Cold storage company.*

1 - INTRODUÇÃO

O acirramento da concorrência mercadológica, combinada com a maior formalização das operações ocasionada pelo aumento dos procedimentos que inibem a sonegação (como nota fiscal eletrônica, substituição tributária etc.), são fatores que tendem a forçar a redução das margens de lucro. Por isso, seria interessante que os administradores fundamentassem

suas decisões em controles internos confiáveis e utilizassem relatórios gerenciais tecnicamente consistentes para avaliar o desempenho das diversas áreas do empreendimento que dirigem. Na área de alimentos, foco do artigo, a competição é bastante forte, já que se tem consumidores elásticos (sensíveis ao aumento de preços e da renda), especialmente para produtos não essenciais. Nesse sentido, para os gestores a lucratividade passa a ser um dos pilares da estratégia competitiva nesse contexto mercadológico.

Na área de vendas, por exemplo, cuja relevância para a continuidade das operações é inquestionável, cabe que sejam averiguadas as *performances* dos diversos segmentos nos quais a entidade atua, principalmente naquelas empresas que trabalham com uma gama diversificada de produtos em seu *mix* de comercialização. Nesse contexto é comum a busca por respostas a questionamentos acerca da rentabilidade de produtos e linhas com o fito de subsidiar decisões acerca da prioridade para alocação de recursos em investimentos de cunho operacional ou comercial.

Contudo, muitos gestores optam por avaliar os segmentos de mercado com base no parâmetro "faturamento (vendas) do período", o que pode prejudicar o desempenho econômico-financeiro futuro da companhia. Entre as opções para sanar esse problema está o emprego da margem de contribuição, cuja aplicabilidade é praticamente consenso na literatura respectiva. Surge, neste ponto, a questão que esta pesquisa pretende responder: como demonstrar aos gestores de um frigorífico os benefícios informacionais do conhecimento da lucratividade dos segmentos de mercado que a empresa atua?

Nessa direção, o objetivo principal da pesquisa foi evidenciar como os gestores podem elaborar demonstrativos de cunho interno que facultem conhecer quais segmentos são os mais lucrativos. Com essa finalidade, de início foi efetuada uma revisão da literatura acerca dos aspectos relacionados ao assunto. Em seguida, discorreu-se sobre as principais características da organização em tela e do contexto encontrado por ocasião do estudo. Por último, foram evidenciados os passos seguidos para obter os dados e elaborar os relatórios de avaliação de desempenho dos principais segmentos de mercado, comentadas as mais relevantes informações que essa ferramenta proporcionou aos administradores, elencadas as limitações associadas e apresentadas as conclusões oriundas.

2 – REVISÃO DA LITERATURA

Na contabilidade gerencial há muito se defende que uma das medidas iniciais para otimizar a lucratividade consiste em averiguar o desempenho dos segmentos de mercado abrangidos por determinada empresa. Isto é, os gerentes necessitam conhecer quais segmentos de mercado proporcionam o melhor resultado e, em razão disso, definir quais estratégias mercadológicas devem utilizar para cada segmento abrangido, conforme citado por Binghan Jr. e Raffield (1990).

A partir da definição de quais segmentos devem ser mensurados, conforme a necessidade de informações que os administradores têm, resta utilizar ferramentas gerenciais que possibilitem essa análise, como é o caso da margem de contribuição. Nesse sentido, há muitos anos esse conceito é sugerido pela contabilidade gerencial para essa finalidade, como anotado por Guerreiro (2011). Referido autor registra que os principais pesquisadores e estudiosos do campo da contabilidade de custos e contabilidade gerencial demonstram que o processo de análise e decisão envolvendo rentabilidade de produtos e de negócios deve estar fundamentado em informações baseadas no método de custeio variável e na utilização do conceito de margem de contribuição, levando-se em consideração a existência de fatores restritivos de produção.

A margem de contribuição, no entender de Soares Neto *et al* (2014), representa o que sobra do preço de venda líquido (preço de venda menos os impostos sobre as vendas) após a dedução dos custos variáveis, ou seja, é a margem de lucro obtida em cada unidade, ou o que

sobra para a recuperação dos custos fixos. Citam, ainda, que é uma importante ferramenta para análise da lucratividade de cada produto fabricado e vendido pela empresa, sendo este um conceito de extrema importância para a tomada de decisões gerenciais. No mesmo sentido, Biasio (2009, p. 159) aduz que a "determinação da margem é importante, pois é ela que estabelece o valor que cada produto contribui para pagar os custos e as despesas fixas e, ainda, gerar o lucro da empresa".

Souza e Rocha (2010, p. 9) registram que a margem de contribuição pode ser definida como o "excesso do preço de venda líquido em relação aos custos e despesas variáveis, destinando-se a amortizar os custos e despesas fixas e a formar o lucro da empresa". Esse conceito, segundo os referidos autores, é aplicável na avaliação do desempenho de produtos, de grupos de produtos, de unidades de negócio e até da empresa toda.

Bartz *et al* (2009, p.3) citam que a análise da margem de contribuição é relativamente simples, pois visa identificar o que sobrou da receita de vendas depois de deduzidos os custos e as despesas variáveis. O valor que resultar desse cálculo contribuirá para a cobertura dos custos fixos e para a formação do lucro. Assim, teoricamente os produtos que gerarem as maiores margens de contribuição são os que proporcionarão lucro maior.

Acerca do cálculo da margem de contribuição, Martins e Rocha (2010) preconizam que da receita bruta de cada produto devem ser deduzidos os impostos, obtendo-se a receita líquida. Deste valor, devem ser descontados os custos e as despesas variáveis para determinar a margem de contribuição total dos itens a avaliar. Por sua vez, Padoveze (2013) comenta que a margem de contribuição representa o lucro obtido pela diferença entre o preço de venda unitário e os custos e as despesas variáveis por unidade de produto. Esse cálculo revela que, a cada unidade vendida, a empresa lucrará determinado valor que multiplicado pelo volume total vendido resultará na margem de contribuição total da empresa.

Souza (2011, p.83) defende que a margem de contribuição é calculada pela diferença entre o preço de venda de um produto e seus custos e despesas variáveis, devendo ser entendida como "a contribuição dada por esse produto para cobrir o montante de custos e despesas fixos da empresa e, uma vez superado esse valor, o saldo é a contribuição para a geração de lucro."

A margem de contribuição corresponde ao valor resultante da equação "receitas de vendas" menos as "despesas variáveis de venda" e menos os "custos variáveis" dos produtos vendidos. O total de margem de contribuição gerada pelos produtos deve ser suficiente para cobrir os custos fixos industriais e as despesas fixas (administrativas, comerciais e financeiras), além de proporcionar o lucro esperado pela administração da empresa (GUERREIRO, 2011).

Lunkes e Rosa (2012) asseveram que a margem de contribuição é o valor da receita que permanece depois de deduzir os custos variáveis. É frequentemente determinada deduzindo-se do valor do preço de venda os valores relativos aos custos variáveis. Isto significa que, para calcular a margem de contribuição total de um tipo de apartamento de hotel (por exemplo), basta multiplicar a margem encontrada pelo número de diárias vendidas.

Mendes *et al* (2010, p.2) mencionam que se deve assimilar a "margem de contribuição como a quantidade gerada pelas vendas capaz de cobrir os custos e despesas fixas e ter como resultado o lucro. Em princípio, trazem maior lucro para a empresa aqueles produtos que alcançarem margem de contribuição maior do que os demais".

2.1 – Benefícios oriundos da margem de contribuição

No que diz respeito às vantagens informativas propiciadas pela utilização desse conceito gerencial, Souza e Diehl (2009, p. 263) registram que quanto maior for a margem de contribuição de um produto, mais este auxilia para cobrir os custos e formar o lucro. Assim, pode-se dizer que esse produto é o mais lucrativo e, por isso, deve ser merecedor de

prioridade de produção. Essa peculiaridade permite considerar que o uso a margem de contribuição é importante nos processos decisórios que visam identificar a rentabilidade de cada segmento de mercado.

Para Bacic (2008) a margem de contribuição pode subsidiar os administradores em situações como a determinação do ponto de equilíbrio (produção única ou múltipla, com ou sem condicionamento técnico); determinação de pontos de equilíbrios setoriais; cálculo do ponto de fechamento; definição do *mix* mais rentável de produtos, com e sem fator limitante; decisão sobre a fabricação própria ou compra de fornecedores; decisão pela supressão de um produto; aceitação ou rejeição de pedidos; produção em função do fator de limitação; aceitação ou não de um pedido especial; escolha entre equipamentos e processos alternativos; decisão sobre o processamento de um produto ou a venda do mesmo, no estado em que se encontra; tomada de decisões, no caso de relações condicionadas e não condicionadas etc.

Beulke e Bertó (2009, p.181) exemplificam os benefícios do uso da margem de contribuição no contexto de uma rede de supermercados. Ao mensurar o desempenho de cada unidade interna (açougue, padaria, hortifrutigranjeiros etc.) podem ser estabelecidas metas de contribuição para cada uma delas. Esse procedimento, combinado com um plano de participação dos empregados nos resultados (se atingidas as metas propostas), pode acarretar "substancial aumento no índice de resultado da organização". Referidos autores defendem, também, a mensuração do desempenho de segmentos de mercado como produtos, regiões de venda, canais de distribuição, tipos de clientes, entre outras possibilidades.

Soares Neto *et al* (2014) defendem que a análise da margem de contribuição dos produtos permitirá a obtenção de importantes informações para a tomada de decisões acerca de quais são os produtos mais lucrativos; de qual é o produto que mais contribui para a recuperação das despesas e custos fixos e para o lucro da empresa ou de quais são os produtos deficitários, entre outras possibilidades. Consequentemente, dará subsídios às decisões relacionadas ao *mix* de produção e vendas como: (*i*) quais os produtos cuja produção/venda deve ser incrementada; (*ii*) quais os produtos que menos contribuem e devem ser eliminados; (*iii*) se é vantagem manter uma parte do processo produtivo fora da empresa (terceirizar); (*iv*) qual o valor dos descontos que pode ser concedido sobre o preço de venda sem prejudicar sensivelmente a apuração da margem de contribuição etc.

Müller e Kriger (2002) argumentam que o estudo da margem de contribuição para cada nota fiscal, cliente, vendedor, fornecedor, linha de mercadorias e demais segmentos, permite uma série de avaliações que podem ser úteis para fundamentar corretamente decisões gerenciais e comerciais de uma empresa. Contudo, vale ressalvar que para alguns produtos a margem de contribuição pode ser negativa devido a definições estratégicas comerciais da empresa, tais como: ofertas especiais, competição agressiva, lançamento de produtos etc.

Lambert (2008, p.33) enaltece os benefícios oriundos da avaliação da rentabilidade de segmentos de mercado ao registrar que nem todos os clientes devem receber a mesma atenção por parte da empresa, pois alguns são mais rentáveis que outros. Esse raciocínio é exemplificado com o caso da Coca-Cola, que durante algum tempo orgulhava-se de tratar todos os clientes da mesma forma, mas seus gestores perceberam que isso não fazia muito sentido. Contudo, "quem tem clientes do porte do Wal-Mart ou do McDonalds não pode permitir-se tratar os demais clientes da forma como trata esses dois". E se eles forem tratar Wal-Mart e McDonalds como qualquer outro cliente, esses dois clientes iriam procurar outro fornecedor. Isso não significa dizer que a empresa não deva valorizar todos os seus fregueses, apenas que cada cliente terá seu valor correspondente ao ganho gerado.

2.2 – Limitações atribuíveis à margem de contribuição

O administrador deve prestar atenção também nas limitações associáveis ao conceito de margem de contribuição. A respeito disso, Santos (2005) afirma que embora existam

benefícios informativos pelo uso da margem de contribuição, utilizá-la sem as devidas cautelas pode ser perigoso, pois os gestores podem concentrar toda a atenção sobre as contribuições marginais de cada produto e desprezar a necessidade de recuperar os custos fixos.

Wernke, Lembeck e Zanelato (2013) lembram que uma limitação a considerar na análise da lucratividade de segmentos de mercado por meio da concepção tradicional da margem de contribuição é o fato de que esta não abrange os efeitos dos prazos associados aos fatores utilizados no cálculo respectivo. Nesse sentido, os prazos de recebimento das vendas, pagamentos de fornecedores, de tributos e de comissões sobre o faturamento, bem como o período de estocagem dos produtos, podem afetar o resultado final se considerados nessa avaliação. Para sanar esse entrave, recomendam o emprego dos conceitos de valor presente e custo de oportunidade ao ser calculada a margem de contribuição.

Restringindo-se ao aspecto contábil, Passarelli e Bomfim (2004, p. 40) asseveram que uma das limitações associáveis é a de que a margem de contribuição está fundamentada nos preceitos do custeio variável, que "somente pode ser utilizado no Brasil gerencialmente, o que significa que, para fins contábeis fiscais, é obrigatória a aplicação do custeio por absorção", que implica computar também os custos fixos no cálculo do custo total de cada produto, ao contrário do que ocorre com a margem de contribuição.

2.3 – Pesquisas com abordagens assemelhadas

As publicações envolvendo o conceito de margem de contribuição são mais comuns em artigos que abrangem a Análise Custo/Volume/Lucro, já que é um dos integrantes desse tipo de análise. Contudo, trabalhos que priorizam especificamente a avaliação de desempenho de segmentos de mercado são mais escassos na literatura brasileira. Acerca disso, é curial que sejam mencionadas as publicações de Müller e Kriger (2002), Wernke e Lembeck (2004), Ribeiro *et al* (2012), Ducati e Silva (2014) e Silva, Godoi-de-Souza e Soares (2014), entre outros. Cabe destacar, ainda, que algumas pesquisas sugerem o aprimoramento do cálculo da margem de contribuição com a utilização dos conceitos de valor presente, custo de oportunidade e efeito dos prazos de recebimento, pagamento e estocagem nos resultados da venda, cujas abordagens não foram priorizadas neste estudo de caso.

3 – METODOLOGIA UTILIZADA

É possível caracterizar este estudo, de forma resumida, pelos ângulos quanto:

a) À natureza da pesquisa: aplicada ou empírica, de vez que objetiva gerar conhecimentos para a aplicação prática e dirigidos à solução de problemas específicos (SILVA e MENEZES, 2005).
b) Aos objetivos: descritiva, visto que envolve descrição, registro, análise e interpretação do fenômeno, sendo que, em sua maioria, se utiliza da comparação e contraste (SALOMON, 1999).
c) Aos procedimentos adotados: estudo de caso, pois concentra-se em única empresa e suas conclusões limitam-se ao contexto desse objeto de estudo (YIN, 2005).
d) À forma de abordagem do problema: qualitativa, pois concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado, visando destacar características que não são passíveis de observar através de um estudo quantitativo, conforme Raupp e Beuren (2010).

Quanto aos dados coligidos, esta pesquisa abrangeu todos os produtos vendidos pelo frigorífico pesquisado no mês de outubro de 2015, que serviu de base ao estudo. Então, para obter os dados foi empregada técnica de entrevistas informais (não estruturadas) com os profissionais encarregados de gerenciar a entidade. A finalidade dessas entrevistas era conhecer a situação geral das áreas abrangidas no que tange aos controles internos adotados e

aos dados disponíveis. As perguntas feitas relacionavam-se principalmente aos procedimentos rotineiros utilizados em termos de faturamento, tributação incidente, formas de comissionamento de vendedores, método de custeamento de produtos etc. As respostas dos entrevistados foram suficientes para conhecer o contexto do empreendimento visado e os controles internos existentes. Em seguida, iniciou-se a coleta dos dados necessários para execução do trabalho em documentos obtidos de diversas fontes (contabilidade, faturamento, departamento comercial, área financeira, administração da empresa etc.).

4 – APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

A pesquisa foi realizada na empresa "Frigorífico ABC" (nome fictício utilizado por solicitação dos administradores), que atua na produção de alimentos industrializados (como salsichas, presuntos, linguiças e afins), geralmente comercializados para supermercados, lanchonetes e panificadoras. Essa empresa está situada em município do sul de Santa Catarina e foi fundada no início da década de oitenta. Por ocasião do estudo (outubro de 2015) mantinha 109 funcionários na folha de pagamentos, dispersos nos setores fabris, administrativos e de transporte/entrega.

Em termos mercadológicos, na opinião do gestor principal da empresa, a concorrência no mercado regional (priorizado por essa indústria) vem aumentando muito nos últimos anos, prejudicando a expansão das atividades e reduzindo os resultados operacionais. Além disso, o aumento na fiscalização tributária praticamente eliminou as possibilidades de trabalhar informalmente, o que contribuiu também para a diminuição das margens de lucro desse ramo de negócio.

Quanto à metodologia de avaliação de segmentos de mercados, a gerência da entidade analisava o desempenho somente pelo faturamento mensal de cada produto, o que implicava desconhecer a *performance* por meio de outras formas de avaliar o resultado mensal, como as linhas de comercialização e os canais utilizados para distribuir os produtos. Em razão disso, o gestor comercial da entidade afirmou que referido procedimento de análise utilizado não conseguia suprir as necessidades informacionais dos administradores, além de não explicar os motivos da redução dos recursos disponíveis mesmo em meses nos quais ocorria aumento de faturamento. Então, a administração do frigorífico permitiu aos pesquisadores avaliar o desempenho de seus segmentos de mercado de forma a responder questões acerca de quais produtos, linhas e canais de distribuição eram efetivamente os que mereciam mais incentivos promocionais para sua comercialização. Para essa finalidade, inicialmente foram coletados os dados necessários conforme mencionado na próxima seção.

4.1 – Dados coligidos

A partir dos controles internos da empresa pesquisada foram coligidos os dados relacionados a todos os 149 produtos comercializados no mês abrangido pelo estudo, o que permitiu determinar a margem de contribuição total (em R$), a margem de contribuição unitária em valor (em R$) e a margem de contribuição percentual (%), conforme exemplificado na Tabela 1 com o produto de código "207", integrante da linha "Fatiados".

Itens/Produtos	Valores totais - R$	Unidades vendidas	Valores unitários - R$	% da Venda
(+) Vendas	213.805,86	39.062	5,47	100,0%
(--) Despesas variáveis da venda	10.440,58	39.062	0,267	4,88%
(--) Custo de matérias-primas	78.308,39	39.062	2,005	36,63%
(--) Custo de transformação	25.247,28	39.062	0,646	11,81%
(=) Margem de contribuição fabril	99.809,62	39.062	2,555	46,68%

Fonte: elaborada pelos autores, 2015.

Tabela 1 - Margem de contribuição do produto Cód. 207, da linha Fatiados

É pertinente salientar que o gestor do frigorífico solicitou que fossem omitidas as descrições dos produtos e, por esse motivo, optou-se por mencionar neste artigo apenas o código numérico que identifica cada item comercializado.

Quanto aos dados mencionados nas colunas "Valores totais – R$" e "Unidades vendidas" da Tabela 1, estes referem-se aos seguintes aspectos:

a) Vendas: o valor respectivo (R$ 213.805,86) refere-se ao total do faturamento bruto obtido para esse produto no período pesquisado.
b) Despesas variáveis da venda: abrange os valores inerentes aos tributos incidentes sobre as vendas (conforme informado pela contabilidade) e a comissão dos vendedores, que totalizaram R$ 10.440,58 para esse produto.
c) Custo de matérias-primas: equivale ao valor gasto com matérias-primas para esse volume vendido. No caso do produto em tela, o valor de R$ 78.308,89 foi determinado pela multiplicação do custo unitário de matérias-primas (R$ 2,005...), obtido na ficha técnica respectiva, pela quantidade vendida (39.062 unidades).
d) Custo de transformação: como a direção da empresa utilizava uma planilha de custos pelo método UEP (Unidades de Esforço de Produção), o custo unitário de transformação de cada produto também era conhecido. Assim, bastou multiplicar o valor unitário (R$ 0,646) pela quantidade vendida (39.062 unidades) para chegar ao custo total de transformação (R$ 25.247,28).
e) Margem de contribuição fabril: o valor respectivo (R$ 99.809,62) foi resultante da dedução dos valores das "Despesas variáveis da venda", do "Custo de matérias-primas" e do "Custo de transformação" do valor das "Vendas". Representa o quanto (em R$) cada produto contribuiu para pagar os custos/despesas fixos e, posteriormente, gerar o lucro do período. É pertinente ressalvar que, pelo estudo ter sido realizado numa empresa industrial, os autores deste estudo optaram por avaliar a rentabilidade após a dedução do custo de transformação. Por isso, a "margem de contribuição fabril" utilizada na avaliação de desempenho dos segmentos visados está alinhada ao conceito de margem de contribuição "revista" defendido por Anthony e Govindarajan (2002). Mesmo contrariando as definições tradicionais sobre margem de contribuição, entendeu-se que essa forma de mensuração representaria mais adequadamente a realidade encontrada na companhia em tela.
f) Unidades vendidas: expressa a quantidade comercializada do produto no mês enfocado na pesquisa.

Ainda na Tabela 1, a coluna "Valores unitários – R$" representa a divisão do valor total do mês pela quantidade vendida no caso dos itens "Vendas", "Despesas variáveis da venda" e "Margem de contribuição fabril". Por sua vez, a última coluna à direita reflete a participação percentual de cada fator computado no cálculo da margem de contribuição, onde se verifica que o produto em lume teve lucratividade equivalente a 46,68% das vendas.

O procedimento descrito na Tabela 1 foi executado para todos os integrantes do *mix* de produtos comercializados no mês da pesquisa, o que permitiu a avaliação dos segmentos de mercado conforme exposto nas próximas seções.

4.2 – Avaliação do desempenho dos produtos

Na Tabela 2 (a seguir) está representado um resumo da base de dados utilizada nessa pesquisa e que fundamentaram os relatórios gerenciais comentados na sequência.

Códigos	Linhas	Unidades vendidas	MC fabril unit. R$	MC fabril total R$	Preço Venda Unitário R$	Venda total R$

63	Bacon Proc.	23.036	2,38	54.887,81	11,90	274.108,10
297	Fatiados	39.062	2,56	99.809,62	5,47	213.805,86
91	Embutidos	21.374	3,45	73.819,04	9,65	206.255,00
310	Bacon Proc.	15.385	1,42	21.909,07	11,44	175.928,79
65	Fatiados	14.289	3,19	45.647,91	11,26	160.830,12
752	Fatiados	10.587	6,72	71.111,50	14,88	157.554,29
58	Linguiças	18.323	0,95	17.426,26	6,55	120.042,52
753	Fatiados	21.327	1,67	35.596,85	5,32	113.484,47
82	Defumados	8.793	2,39	21.011,60	10,22	89.828,27
44	Defumados	8.510	1,63	13.865,88	9,83	83.692,50
51	Fatiados	6.021	5,73	34.528,53	12,68	76.350,42
762	Fatiados	6.022	6,28	37.810,12	12,59	75.792,21
662	Fatiados	6.399	2,57	16.421,57	10,60	67.838,81
5	In natura	9.340	1,23	11.518,59	7,22	67.406,99
Outros...		...	...	...	...	...
Totais		543.725		1.102.929,37		3.690.139,49

Fonte: elaborada pelos autores, 2015.

Tabela 2 – Base de dados coligidos por produtos e linhas

Convém destacar que, embora tenha abrangido os 149 produtos comercializados nesse mês em estudo, a partir da Tabela 2 todas aquelas que referirem-se ao *mix* de produtos conterão apenas os 14 produtos mais representativos, escolhidos pelo critério de maior faturamento total (que até então era o utilizado na empresa). Os outros 135 itens vendidos não foram mencionados pela restrição de espaço neste texto, mas seus valores estão computados na linha "Totais", quando cabível.

A primeira forma de avaliação aplicada envolveu a análise do desempenho dos produtos vendidos no período da pesquisa com base no conceito de margem de contribuição unitária, como exposto na Tabela 3.

Códigos	Linhas	Margem de contribuição fabril unitária (R$)	Margem de contribuição fabril unitária (%)
63	Bacon Proc.	2,383	20,02%
297	Fatiados	2,555	46,68%
91	Embutidos	3,454	35,79%
310	Bacon Proc.	1,424	12,45%
65	Fatiados	3,195	28,38%
752	Fatiados	6,717	45,13%
58	Linguiças	0,951	14,52%
753	Fatiados	1,669	31,37%
82	Defumados	2,390	23,39%
44	Defumados	1,629	16,57%
51	Fatiados	5,735	45,22%
762	Fatiados	6,279	49,89%
662	Fatiados	2,566	24,21%
5	In natura	1,233	17,09%
Outros...	...	...	...

Fonte: elaborada pelos autores, 2015.

Tabela 3 - Margem de contribuição unitária por produto

No grupo de produtos citados na Tabela 3, o melhor desempenho no quesito "margem de contribuição fabril unitária (R$)" coube ao produto "752", de vez que proporcionou R$ 6,717 a cada unidade comercializada. Na segunda colocação figurou o item de código "762",

com R$ 6,279 por peça vendida. Por outro lado, o produto de menor margem de contribuição unitária foi o "58", com apenas R$ 0,951 por mercadoria vendida. Contudo, vale esclarecer que nos demais produtos do *mix* (não mencionados na tabela acima) foram identificados alguns com margem de contribuição unitária superiores aos 14 citados, além de itens com resultado negativo.

Quanto ao critério da "margem de contribuição fabril unitária (%)", no rol apresentado o produto de melhor *performance* foi o "762" (que era o segundo colocado no parâmetro do parágrafo anterior), com 49,89% de margem sobre o preço de venda unitário. No extremo oposto, o produto com menor margem de contribuição fabril unitária percentual foi o "310", com 12,45%. À semelhança do ocorrido pelo critério anterior, também foram encontrados desempenhos superiores e até margens percentualmente negativas nos demais integrantes do *mix* de itens vendidos.

Contudo, a seleção dos melhores produtos deve priorizar a margem de contribuição total alcançada ao final do período avaliado. Nesse sentido, foi elaborado o demonstrativo sintetizado na Tabela 4 que evidencia a participação dos produtos no faturamento total mensal e na margem de contribuição fabril total (MCF total) auferida no mês do estudo, de forma comparativa.

Códigos	Linhas	MCF total R$	% da MCF total	Venda total R$	% da Venda total
63	Bacon Proc.	54.887,81	4,98%	274.108,10	7,43%
297	Fatiados	99.809,62	9,05%	213.805,86	5,79%
91	Embutidos	73.819,04	6,69%	206.255,00	5,59%
310	Bacon Proc.	21.909,07	1,99%	175.928,79	4,77%
65	Fatiados	45.647,91	4,14%	160.830,12	4,36%
752	Fatiados	71.111,50	6,45%	157.554,29	4,27%
58	Linguiças	17.426,26	1,58%	120.042,52	3,25%
753	Fatiados	35.596,85	3,23%	113.484,47	3,08%
82	Defumados	21.011,60	1,91%	89.828,27	2,43%
44	Defumados	13.865,88	1,26%	83.692,50	2,27%
51	Fatiados	34.528,53	3,13%	76.350,42	2,07%
762	Fatiados	37.810,12	3,43%	75.792,21	2,05%
662	Fatiados	16.421,57	1,49%	67.838,81	1,84%
5	In natura	11.518,59	1,04%	67.406,99	1,83%
Outros...	...	...	...	...	
Totais		1.102.929,37	100,00%	3.690.139,49	100,00%

Fonte: elaborada pelos autores, 2015.

Tabela 4 - Margem de contribuição fabril total *versus* venda total, por produto

Do ponto de vista do faturamento, os três principais produtos por ordem decrescente de desempenho foram: o produto "63", com R$ 274.108,10 (ou 7,43% do total vendido no mês, que foi de R$ 3.690.139,49); o produto "297", com R$ 213.805,86 (que representa 5,79% das vendas totais) e o produto "91", com R$ 206.255,00 (que equivale a 5,59% do faturamento mensal). Por outro lado, do grupo de 14 produtos apresentados na Tabela 4, aqueles que tiveram as piores *performance*s foram os códigos "762", "662" e "5". Ou seja, faturaram respectivamente R$ 75.792,21 (2,05% das vendas); R$ 67.838,81 (1,84% do faturamento) e R$ 67.406,99 (1,83% do montante vendido).

Entretanto, em vez de avaliar esses segmentos pelo total das vendas, o correto seria priorizar o parâmetro "Margem de contribuição fabril total (R$)". Por essa forma de análise, a posição dos produtos se altera substancialmente. No caso do produto "63", que conseguiu a primeira colocação em termos de faturamento, este atingiu somente a quarta posição pelo

critério da contribuição total, com R$ 54.887,81, o que representou apenas 4,98% da margem de contribuição fabril total obtida no mês da pesquisa (R$ 1.102.929,37). Por sua vez, os produtos que mais se destacaram foram:

i) Produto "297", com R$ 99.809,62 de margem de contribuição fabril total, com participação de 9,05% no montante do mês.
ii) Produto "91", que propiciou R$ 73.819,04 de "MCF" (6,69% do total do período).
iii) Produto "752", com margem de contribuição total no valor de R$ 71.111,50 (participação de 6,45%).

4.3 – Avaliação do desempenho das linhas de comercialização

Cada produto integra uma determinada "linha", ou seja, faz parte de um grupo de produtos com peculiaridades assemelhadas. Nesse caso, também é possível avaliar quais linhas de comercialização são as mais lucrativas, conforme evidenciado na Tabela 5.

5.1 - Margem de contribuição total por linha de produtos

Itens/linhas	Linguiças	*In natura*	Defumados	Fatiados	Embutidos	*Bacon* P.	Totais
(+) Vendas R$	308.979,88	228.389,09	194.081,95	1.675.230,34	790.304,64	493.153,59	3.690.139,49
(--) Matéria-prima R$	186.154,59	175.187,16	144.087,75	736.312,66	419.738,18	328.386,64	1.989.867,00
(--) Desp. var. da venda R$	30.866,54	11.992,71	7.450,52	137.498,08	50.468,13	50.495,43	288.771,41
(--) Custo de transform. R$	38.182,37	3.195,27	974,00	168.028,97	69.589,60	28.601,50	308.571,71
(=) Marg. de contr. fabril R$	53.776,38	38.013,95	41.569,68	633.390,63	250.508,73	85.670,01	1.102.929,37

5.2 - Margem de contribuição percentual por linha de produtos

Itens/linhas	Linguiças	*In natura*	Defumados	Fatiados	Embutidos	*Bacon* P.	Totais
(+) Vendas (%)	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
(--) Matéria-prima (%)	60,25%	76,71%	74,24%	43,95%	53,11%	66,59%	53,92%
(--) Desp. var. da venda (%)	9,99%	5,25%	3,84%	8,21%	6,39%	10,24%	7,83%
(--) Custo de transform. (%)	12,36%	1,40%	0,50%	10,03%	8,81%	5,80%	8,36%
(=) Marg. de contr. fabril (%)	17,40%	16,64%	21,42%	37,81%	31,70%	17,37%	29,89%

5.3 - Comparativo da participação percentual das linhas nas vendas e na margem de contribuição total

Itens/linhas	Linguiças	*In natura*	Defumados	Fatiados	Embutidos	*Bacon* P.	Totais
Participação nas Vendas	8,37%	6,19%	5,26%	45,40%	21,42%	13,36%	100,00%
Participação na MC fabril	4,88%	3,45%	3,77%	57,43%	22,71%	7,77%	100,00%
Diferença na participação	-3,50%	-2,74%	-1,49%	12,03%	1,30%	-5,60%	0,00%

5.4 - Margem desejada versus margem obtida por linha de produtos

Itens/linhas	Linguiças	*In natura*	Defumados	Fatiados	Embutidos	*Bacon* P.	Totais
Margem desejada	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%	20,00%
Margem obtida	17,40%	16,64%	21,42%	37,81%	31,70%	17,37%	29,89%
Diferença nas margens	-2,60%	-3,36%	1,42%	17,81%	11,70%	-2,63%	9,89%

Fonte: elaborada pelos autores, 2015.

Tabela 5 - Desempenho por linha de produtos

O cenário representado na Tabela 5 permite diagnosticar o desempenho das linhas por quatro perspectivas.

Na primeira parte ("5.1") da tabela aparecem os valores monetários relacionados às linhas de produtos, no formato de um demonstrativo de resultado que permite apurar a margem de contribuição total de cada um desses seis grupos. Por esse prisma, a ordem decrescente de desempenho foi a seguinte:

1) Fatiados: este segmento gerou R$ 633.390,63 de margem de contribuição total no período.

2) Embutidos: esta linha trouxe margem de contribuição total no valor de R$ 250.508,73.
3) *Bacon* P.: referido grupo de produtos foi capaz de proporcionar R$ 85.670,01 de margem de contribuição no mês pesquisado.
4) Linguiças: esse conjunto de itens arrecadou R$ 53.776,38 de contribuição total.
5) Defumados: na penúltima posição figurou esta linha, pois foi capaz de gerar R$ 41.569,68 de margem de contribuição no período da pesquisa.
6) *In natura*: os produtos dessa categoria foram os que menos contribuíram para o lucro do empreendimento, com apenas R$ 38.013,95 no mês em estudo.

No que tange à parte "5.2" da Tabela 5, esta apresenta na última coluna a margem de contribuição média do *mix* de produtos vendidos no período, que foi de 29,89%. Ao examinar a *performance* segregando-se por linhas de comercialização, constatou-se que a de melhor lucratividade foi a linha "Fatiados", cujos produtos atingiram margem de contribuição equivalente a 37,81% do faturamento. Na segunda posição ficou a linha "Embutidos", cujos itens vendidos proporcionaram margem média de 31,70%. Diferentemente do critério anterior, a terceira posição ficou com o grupo dos produtos "Defumados", com 21,42% de margem de contribuição. As demais linhas atingiram lucratividade média semelhante, ou seja, em quarto lugar apareceu a linha "Linguiças" com 17,40%; na quinta posição a linha "*Bacon* P." (com 17,37%) e, por último, a linha "*In natura*", com apenas 16,64% de margem de contribuição média.

Por sua vez, a parte "5.3" da Tabela 5 evidencia como é diferente a participação percentual das linhas no faturamento e na margem de contribuição total do mês. Nessa direção, a linha "Linguiças" participou com 8,37% das vendas, mas trouxe apenas 4,88% da margem de contribuição total do mês (diferença de -3,50 pontos percentuais entre as duas métricas). Desempenho semelhante, ou seja, maior participação nas vendas que na margem de contribuição, também foi verificado nas linhas "*In natura*" (-2,74 pontos percentuais), "Defumados" (-1,49 ponto percentual) e "*Bacon* P." (-5,60 pontos percentuais). Por outro lado, a linha "Fatiados" representou 45,40% do faturamento do período, mas atingiu 57,43% de participação na margem de contribuição total (diferença de +12,03 pontos percentuais). Situação parecida foi apontada na linha "Embutidos", cuja participação na margem de contribuição total foi maior (22,71%) que o percentual respectivo nas vendas do período (21,42%), com diferença de +1,30 ponto percentual entre esses dois critérios.

Outra informação relevante consta da parte "5.4" da Tabela 5, onde foi comparada a margem desejada (ou "meta de lucratividade") informada pelos gestores com a margem efetivamente obtida pelas linhas de comercialização. Para todas as linhas a lucratividade pretendida era de 20%, mas somente três linhas superaram esse patamar: "Fatiados" (37,81%), "Embutidos" (31,70%) e "Defumados" (21,42%). As demais linhas tiveram o seguinte desempenho: "Linguiças" atingiu 17,40% (-2,60 pontos percentuais inferior em relação à margem pretendida); "*In natura*" chegou a 16,64% (-3,36 pontos percentuais abaixo do desejado) e "*Bacon* P." obteve margem média de 17,37% (-2,63 pontos percentuais aquém da margem visada).

4.4 – Avaliação do desempenho dos canais de distribuição

Quanto aos canais de distribuição utilizados pela empresa pesquisada, segundo o gestor comercial estes podem ser segregados em:

- "Bares/Lanchonetes": abrange os produtos destinados a esses tipos de estabelecimentos, que priorizam embalagens maiores para fracionamento posterior em lanches e produtos assemelhados que comercializam.
- "Supermercados/Padarias": nesse tipo de canal são distribuídos principalmente produtos que se destinam à compra pelo consumidor final. Em razão disso, a maior

parte dos itens abrange embalagens de tamanho menor, embora também sejam adquiridos (em menor escala) produtos para fracionamento no próprio estabelecimento.

- "Terceirizados": esse canal de distribuição engloba produtos que a empresa fabrica para terceiros, ou seja, atua como uma linha de produção de marcas que não são de propriedade da companhia pesquisada.

Quanto à lucratividade propiciada por esses segmentos, o contexto apurado está delineado na Tabela 6.

6.1 - Margem de contribuição total por canal de distribuição (R$)

Itens/linhas	Bares/Lanch.	Super./Pad.	Terceiriz.	Totais
(+) Vendas R$	1.395.979,77	1.847.062,42	447.097,30	3.690.139,49
(--) Matéria-prima R$	752.766,68	996.008,03	241.092,29	1.989.867,00
(--) Desp. var. da venda R$	109.242,22	144.541,64	34.987,54	288.771,41
(--) Custo de transf. R$	116.732,68	154.452,49	37.386,55	308.571,71
(=) Marg. contrib. fabril R$	595.581,86	476.465,49	30.882,02	1.102.929,37

6.2 - Margem de contribuição percentual por canal de distribuição (%)

Itens/linhas	Bares/Lanch.	Super./Pad.	Terceiriz.	Totais
(+) Vendas (%)	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%
(--) Matéria-prima (%)	53,92%	53,92%	53,92%	53,92%
(--) Desp. var. da venda (%)	7,83%	7,83%	7,83%	7,83%
(--) Custo de transf. (%)	8,36%	8,36%	8,36%	8,36%
(=) Marg. contrib. fabril (%)	42,66%	25,80%	6,91%	29,89%

6.3 - Comparativo da participação percentual dos canais de distribuição nas vendas e na MCT

Itens/linhas	Bares/Lanch.	Super./Pad.	Terceiriz.	Totais
Participação nas Vendas	37,83%	50,05%	12,12%	100,00%
Participação na MC fabril	54,00%	43,20%	2,80%	100,00%
Diferença na participação	16,17%	-6,85%	-9,32%	...

Fonte: elaborada pelos autores, 2015.

Tabela 6 - Desempenho por canal de distribuição

Na parte "6.1" da Tabela 6 está representado cálculo da margem de contribuição total que a empresa conseguiu amealhar em cada um dos três canais de distribuição. Então, constata-se que mesmo que o faturamento para "Bares/Lanchonetes" tenha atingido o segundo maior montante (R$ 1.395.979,77) no mês, esse canal foi o que proporcionou a maior margem de contribuição total (R$ 595.581,86). Por outro lado, o segmento "Supermercados/Padarias" foi responsável por vendas totais da ordem de R$ 1.847.062,42, mas possibilitou arrecadar R$ 476.465,49 de margem de contribuição total. O canal de pior desempenho foi o dos produtos terceirizados, cujas vendas atingiram R$ 447.097,30 e a margem de contribuição respectiva foi de apenas R$ 30.882,02.

Quanto ao parâmetro de análise apresentado na parte "6.2", constatou-se que o canal "Bares/Lanchonetes" conseguiu margem média de 42,66% das vendas, cujo desempenho foi bastante superior aos outros dois segmentos: "Supermercados/Padarias" apresentou lucratividade média de 25,80% e "Terceirização" propiciou 6,91% de margem sobre as vendas do mês pesquisado.

A parte "6.3" da Tabela 6 evidencia os percentuais de participação dos três canais de escoamento das vendas em termos de faturamento e margem de contribuição total. O segmento "Supermercados/Padarias" representou 50,05% das vendas do mês, mas participou com apenas 43,20% da margem de contribuição total (diferença de 6,85 pontos percentuais nas duas formas de análise). Por sua vez, o canal dos "Bares/Lanchonetes" teve participação inferior nas vendas (37,83%), mas conseguiu proporcionar mais da metade da margem de

contribuição total do mês (54,00%), com diferença entre os dois parâmetros citados de 16,17 pontos percentuais. O canal que envolvia a terceirização representou apenas 12,12% do faturamento mensal e somente 2,80% da contribuição total do período (diferença de 9,32 pontos percentuais entre os dois critérios).

5 – BENEFÍCIOS INFORMATIVOS PROPORCIONADOS

As seções precedentes demonstraram que o emprego do conceito de margem de contribuição permite obter informações gerenciais relevantes para avaliar o desempenho dos segmentos de mercado.

Nesse sentido, foi possível conhecer a *performance* dos produtos comercializados por meio dos parâmetros "margem de contribuição unitária em valor (R$)" e "margem de contribuição unitária percentual (%)" na Tabela 3 e "margem de contribuição total do mês (R$)" na Tabela 4. Nesta última tabela foi realizado também o confronto dos produtos no que tange aos critérios de participação percentual nas vendas e na margem de contribuição total. Com isso, restou comprovado que um produto com maior representatividade no volume de vendas pode não ter o mesmo desempenho se for avaliado pela métrica da margem de contribuição. Foi o caso, por exemplo, do produto com código "63", cujo faturamento do mês foi o maior (R$ 274.108,10), mas que ocupou somente o quarto posto em termos de margem de contribuição total para o resultado do período (com R$ 54.887,81).

Outro benefício informativo oriundo relaciona-se com a avaliação dos demais segmentos visados, como foi o caso das linhas de produtos e dos canais de distribuição. Quanto às linhas comercializadas, foi determinada a ordem decrescente de lucratividade desses segmentos, tanto em termos de valor monetário (R$) da contribuição total de cada linha, quanto pelo percentual (%) médio de margem que cada linha atingiu. Ainda, verificou-se a participação desses grupos de produtos no faturamento mensal e na margem de contribuição total apurada no período. Com isso, foi constatado que a linha "Fatiados" foi a melhor nas três formas de avaliação: maior margem de contribuição total (R$ 633.390,63), maior lucratividade média (37,81%) e maior participação percentual na contribuição total do período (57,43%). A terceira segmentação avaliada foi a dos canais de distribuição, o que permitiu dessumir que o canal "Bares/Lanchonetes" foi o que obteve o melhor desempenho no mês pesquisado. Mesmo que tenha sido o segundo colocado em termos do faturamento mensal (superado pelo canal "Supermercados/Padarias"), as vendas para bares e lanchonetes proporcionaram a maior margem de contribuição total (R$ 595.581,86), a melhor lucratividade percentual média (42,66%) e a maior participação no total da contribuição auferida no período (com 54,00%).

6 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O conhecimento da rentabilidade dos segmentos de mercados nos quais um frigorífico atua é crucial, principalmente para empresas de menor porte que competem em mercados altamente concorridos, no sentido de melhorar os resultados das mesmas ante à concorrência de gigantes mundiais que atuam nesse ramo comercial. Isso pode ocorrer por meio do direcionamento de mais recursos àqueles segmentos de maior capacidade de "geração de caixa" e da correção de eventuais situações indesejadas que sejam detectadas nos segmentos que ostentem desempenho pífio ou deficitário.

Conforme restou evidenciado no estudo ora relatado, a margem de contribuição é perfeitamente aplicável para sanar a carência de informações gerenciais quanto à lucratividade dos díspares segmentos, quer sejam produtos, linhas de comercialização, canais de distribuição ou até da própria empresa. Destarte, adaptando-se referido conceito gerencial ao contexto do empreendimento, foi possível obter valiosas informações que proporcionaram decisões comerciais mais sensatas, bem como a correção de rumos em determinadas

situações. Dessa forma, entende-se que o objetivo da pesquisa foi plenamente atingido e a pergunta de pesquisa foi respondida adequadamente.

Contudo, algumas limitações devem ser consideradas em relação aos resultados apontados. A primeira diz respeito ao fato de que não foram considerados nos cálculos da margem de contribuição os prazos envolvidos no ciclo operacional. Assim, seria interessante aprimorar esse cálculo computando-se os efeitos dos prazos concedidos aos clientes, do período de estocagem dos produtos e dos prazos obtidos junto aos fornecedores de matérias-primas, conforme pugnado por Assaf Neto (2003).

Além disso, os dados utilizados para determinar a margem de contribuição dos produtos e posteriormente das linhas e canais de distribuição não foram auditados ou conferidos pelos pesquisadores. Ou seja, os valores computados foram importados do *software* de gestão utilizado ou obtidos nos demais controles internos da empresa pesquisada. Portanto, assumiu-se que os mesmos eram representativos do contexto relacionado ao *mix* de itens vendidos pela companhia em estudo. Como era a base de dados disponível no período de pesquisa e a mesma, segundo afirmação do gerente da empresa, era "confiável", entendeu-se que seria adequada utilizá-la neste artigo.

Convém destacar, ainda, que adotou-se o conceito de "margem de contribuição fabril" em consonância ao defendido por Anthony e Govindarajan (2002), conforme já comentado em seção precedente. Com isso, em que pese o aspecto de divergir do conceito mais tradicional da margem de contribuição (que envolveria somente preço de venda e custos variáveis), os autores desta pesquisa consideraram que essa metodologia de cálculo espelharia mais realisticamente o contexto da indústria em estudo.

A título de sugestão para trabalhos futuros, propõe-se que sejam elaborados relatórios de desempenho adicionais com foco em outros segmentos de mercados que eventualmente esse tipo de empresa atue. Ou seja, apurar a rentabilidade de vendedores, territórios de venda, clientes específicos etc.

REFERÊNCIAS

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controles gerenciais**. São Paulo: Atlas, 2002.

ASSAF NETO, A. **Finanças corporativas e valor**. São Paulo: Atlas, 2003.

BACIC, M. J. **Gestão de custos**: uma abordagem sob o enfoque do processo competitivo e da estratégia. Curitiba: Juruá, 2008.

BARTZ, D.; FANFA, I. P.; KAPPEL, R. da S.; ZONATTO, V. C. da S. Aplicação gerencial da margem de contribuição em uma indústria de extração e beneficiamento de minérios. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 16, 2009, Fortaleza. Anais... Fortaleza: ABC/UFC, 2009.

BEULKE, R.; BERTÓ, D. J. **Precificação**: sinergia do marketing e das finanças. São Paulo: Saraiva, 2009.

BIASIO, R. **Sistema de apoio à decisão para definição de *mix* de produtos em empresas comerciais varejistas**. Tese (doutorado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Escola de Administração, Programa de Pós-graduação em Administração. Porto Alegre: UFRGS, 2009.

BINGHAN Jr., F. RAFFIELD, B. T. **Business to business marketing management**. Bost: Richard D. Irwin Inc., 1990.

DUCATI, E.; SILVA, A. F. Aplicação da margem de contribuição: estudo de caso em uma empresa de fabricação de doces de frutas. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 21, 2014, Natal. Anais... Natal: ABC/UFRN, 2014.

GUERREIRO, R. **Estruturação de sistemas de custos para a gestão da rentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2011.

LAMBERT, D. A global view of supply chain management. **University of Auckland Business Review**, v.10, n. 2, p.29-35. Spring, 2008.
LUNKES, R. J.; ROSA, F. S. da. **Gestão hoteleira**: custos, sistemas de informação, planejamento estratégico, orçamento e gestão ambiental. Curitiba: Juruá, 2012.
MARTINS, E.; ROCHA, W. **Métodos de custeio comparados**: custos e margens analisadas sob diferentes perspectivas. São Paulo: Atlas, 2010.
MENDES, A. C. A.; SOALHEIRO, E. M.; SILVEIRA, T. S.; ZUCCOLOTTO, R.; COSTA, T. de M. T. da. Simulação de Monte Carlo como Ferramenta de Apoio à Decisão em um Laticínio na Zona da Mata Mineira. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 17, 2010, Belo Horizonte. Anais... Belo Horizonte: ABC/UFMG, 2010.
MÜLLER, C. J.; KRIGER, J. S. Gestão de custos em empresas de distribuição. Curitiba: **Revista FAE**, v.5, n.3, p.23-29, set./dez. 2002.
PADOVEZE, C. L. **Contabilidade de custos**: teoria, prática, integração com sistemas de informações (ERP). São Paulo: Cengage Learning, 2013.
PASSARELLI, J.; BOMFIM, E. de A. **Custos**: análise e controle. 2. ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2004.
RAUPP, F.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**, 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.
RIBEIRO, R. R. M.; GAYEGO, F.; MATTIELLO, K.; OLIVEIRA, N. C. de. Aplicação da margem de contribuição como instrumento de decisão em uma granja frangos de corte com e sem integração à agroindústria. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 19, 2012, Bento Gonçalves. Anais... Bento Gonçalves: ABC/UCS, 2012.
SALOMON, D. V. **Como fazer uma monografia**. São Paulo: Martins, 1999.
SANTOS, J. J. Análise de custos. São Paulo: Atlas, 2005.
SILVA, N. G. da; GODOI-DE-SOUZA, E.; SOARES, M. A. Mensuração dos Custos e Aplicação Gerencial da Margem de Contribuição em uma Fábrica de Pão de Queijo Congelado. In: **Congresso Brasileiro de Custos**, 21, 2014, Natal. Anais... Natal: ABC/UFRN, 2014.
SILVA, E. L.; MENEZES, E. M. **Metodologia de pesquisa e elaboração de dissertação**. 4. ed. Florianópolis: LED, 2005.
SOARES NETO, A. de C.; SOUZA, A. F. de; FARIA, A. de O.; ARIEDE, M. S. N.; YOSHITAKE, M. **Contabilidade de custos**. São Paulo: IOB-SAGE, 2014.
SOUZA, M. A. de. Mensuração e custeio: fundamentos de custos para gestão. In: PARISI, C.; MEGLIORINI, E. (org.). **Contabilidade gerencial. São Paulo**: Atlas, 2011.
SOUZA, M. A. de; DIEHL, C. A. **Gestão de custos**: uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009.
SOUZA, B. C.; ROCHA, W. Modelo de análise de lucro na logística: conceitos importantes para as decisões. **Revista Mundo Logística**, n.17, jul./ago. 2010. Editora Mundo: Curitiba, 2010.
WERNKE, R.; LEMBECK, M. Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. **Revista Contabilidade & Finanças** – USP, São Paulo, n. 35, p.68-83, maio/agosto 2004.
WERNKE, R.; LEMBECK, M.; ZANELATO, C. A. Avaliação da rentabilidade de segmentos de mercado: estudo de caso em distribuidora de mercadorias. **Revista Brasileira de Contabilidade (RBC),** v.42, p.77 - 89, 2013.
YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e método. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Custos de produção leiteira em duas propriedades rurais: uma análise comparativa

JocimarVazochaWescinski
joci@unochapeco.edu.br
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração da Unochapecó

Antonio Zanin
zanin@unochapeco.edu.br
Doutor em Engenharia da Produção

Resumo
A pesquisa tem como objetivo comparar os custos da produção leiteira entre duas entidades rurais do sul do país. Metodologicamente, a pesquisa é exploratória, caracterizada como estudos de casos, e de cunho qualitativo e quantitativo, por meio da análise dos custos da produção leiteira de duas propriedade rurais, no período temporal de 2014 e 2015. A partir da análise comparativa entre as duas propriedades, pode-se identificar que mesmo sendo utilizado o sistema de pastoreio nas duas propriedades citadas, o maior custo é com alimentação no coxo, o qual representa quase 40% dos custos totais nas propriedades. Outro ponto relevante aconteceu na propriedade "B" onde ao final de 2014 o produtor comprou uma ração com preço menor, porém de baixa qualidade, ocasionando redução na produtividade. Após ter retornado para o uso da ração recomendada pelo nutricionista em meados de 2015, a produção aumentou consideravelmente, no entanto, os custos também aumentaram. Mesmo com a compra da ração com preço menor, os custos totais de produção não diminuíram em razão de um gasto maior com medicamentos, devido o plantel ter sofrido com doenças. Constatou-se que possivelmente pelos gestores rurais não considerarem as depreciações das máquinas, equipamentos e instalações, e também das matrizes leiteiras, no custo total de produção, os mesmos não identificaram o real desempenho da atividade leiteira no período analisado. De forma geral os resultados do estudo apontam a importância da utilização da contabilidade e dos controles contábeis, para análise dos resultados das atividades desenvolvidas no meio rural.

Palavras chave: Atividade leiteira, custos da produção; sistema pastoreio.

Abstract
The research aims to compare the costs of milk production between two entities of rural South. Methodologically, the research is exploratory, characterized as case studies, and qualitative nature and quantity, through the analysis of the costs of milk production in two rural property in the time period 2014 to 2015. From the comparative analysis between the two properties can be identified even in use grazing system in the two cited Algarve property, the biggest cost is to power the lame, it represents almost 40% of total costs in the properties. Another relevant point occurred on the property "B" where the end of 2014 the producer bought a ration with lower price but low quality, resulting in reduced productivity. After returning to the use of the recommended diet by nutritionist in mid-2015, the production increased considerably, however, costs have also increased. Even with the purchase of feed with lower price, the total cost of production did not decline because of increased spending on drugs, because the squad have suffered from diseases. It was found that possibly by rural managers do not consider the depreciation of machinery, equipment and facilities, and also the dairy matrices, the total cost of production, they have not identified the actual performance of dairy farming in the period analyzed. Overall the study results show the

importance of using the accounts and accounting controls for analysis of the results of activities in rural areas.

Keywords: dairy activity, production costs; grazing system.

1 INTRODUÇÃO

O agronegócio é um dos principais setores de renda e da geração de emprego da economia brasileira. Dentre os diversos produtos, a produção leiteira vem se destacando nos últimos anos, contribuindo na melhoria da renda para os produtores rurais. A cadeia produtiva do leite foi responsável por cerca de 1,3% do PIB brasileiro de 2011, ocupando a quarta colocação na relação das cadeias produtivas do agronegócio. Em 2012 esteve em quinto lugar no ranking do cenário mundial, sendo responsável por 5,3% da produção mundial de leite bovino, perdendo em volume produzido em ordem decrescente para os países: Estados Unidos, Índia, China e Rússia, segundo análises de dados da FAO (EMBRAPA, 2012). Além do mais, a atividade leiteira tem a característica de descentralizar o desenvolvimento nacional e interiorizá-lo, mantendo o produtor no meio rural.

No meio rural, os produtores necessitam gerenciar os aspectos técnicos, econômicos e financeiros, de forma a conseguir dados consistentes para a correta tomada de decisão e ter, assim, possibilidades mínimas de errar em suas escolhas.

O custo de produção constitui instrumento de importância na gestão profissional de qualquer atividade econômica. No caso específico da pecuária leiteira bovina, diante da grande divergência dos sistemas de produção praticados, torna-se difícil apurar e divulgar estruturas de custos com características de representatividade universal, quando se pretende auxiliar na tomada de decisão e prover gestão eficaz de empresas de produção de leite (ZANIN et al, 2015).

O cálculo de custos é uma ferramenta muito utilizada e objetiva para servir de base para ajudar na tomada de uma decisão gerencial de curto prazo, mensurar a sustentabilidade de um empreendimento em longo prazo, mensurar a capacidade de pagamento, definir a viabilidade econômica de uma tecnologia alternativa, apresentar propostas ou implementar políticas agrícolas, entre outras possibilidades (CANZIANI, 1999).

No caso do leite, esta constatação é ainda mais relevante, graças à complexidade das atividades que envolvem a sua produção primária e às profundas mudanças que o Sistema Agroindustrial do produto vem tendo nos últimos anos. O interesse pelo cálculo do chamado "custo do leite" extrapolou o âmbito universitário e acadêmico e chegou aos agentes privados, indústrias e produtores que buscam principalmente a racionalização de suas atividades e a economia em custos, ganhando competitividade nos mercados finais (EMBRAPA, 2012).

É nesse contexto que emerge a pergunta que esta pesquisa almeja responder: Quais os custos de produção leiteira em propriedades rurais? Nessa direção, o objetivo principal do trabalho foi comparar os custos da produção leiteira entre duas entidades rurais do sul do país nos anos de 2014 e 2015.

Estudos com esta abordagem se justificam devido aos custos de produção leiteira estarem envolvidos em todo o processo da propriedade rural, com elevados investimentos em equipamentos, além de outros custos, como suprimentos animais e medicamentos que a propriedade necessita para produzir com qualidade e quantidade.

Quanto à estrutura do texto, após esta breve introdução, foi efetuada uma revisão da literatura a respeito dos aspectos mais relacionados ao assunto. Em seguida, apresentou-se as principais características das propriedades rurais em tela, descreveu-se o contexto encontrado por ocasião da pesquisa e foram evidenciados os custos de produção. Por último, foram apresentadas as conclusões oriundas da pesquisa, ressaltadas algumas limitações ligadas à metodologia utilizada e sugeridas abordagens para trabalhos futuros.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Nesta seção é apresentada uma revisão da literatura sobre os principais conceitos ligados ao tema pesquisado como: gestão de custos na atividade rural, atividade leiteira e estudos assemelhados.

2.1 Gestão de custos na atividade rural

Segundo Horngren et al. (2000) a contabilidade de custos é definida como o segmento da contabilidade que tem a função de medir e transmitir informações financeiras e não financeiras relativas à aquisição ou ao consumo de recursos da organização. Seguindo esse raciocínio, Vasconcelos et al. (2013) citam que a contabilidade de custos possui objetivos distintos, orientados por diferentes níveis gerenciais, como a obtenção do custo de produtos, bens ou serviços, a formação de resultados para facilitar a leitura da lucratividade e a criação de programas de redução de custos, bem como, a avaliação de desempenho.

O controle de custos pode ser apontado como um dos fatores críticos para o sucesso de qualquer organização. No entanto, essa preocupação não deve ficar restrita às organizações privadas e públicas, sendo essencial também para as propriedades rurais (SILVA; DAVIS; VIVEIROS, 2008). O uso de controles contábeis para gerenciar uma propriedade rural é de grande relevância, pois a contabilidade gera informações extremamente importantes para dar andamento às atividades (TRES et al., 2014).

Para que o produtor rural passe a administrar a sua unidade de produção de maneira eficiente é necessário que ele conheça quanto custa para ele produzir um litro de leite, ou seja, ele tem que saber qual o custo de produção. Dados sobre custos de produção têm sido utilizados para: Analisar a rentabilidade da atividade pecuária de leite; Reduzir os custos controláveis; Determinar o preço de venda compatível com o mercado; Planejar e controlar as operações do sistema de produção de leite; Identificar e determinar a rentabilidade do produto; Identificar o ponto de equilíbrio do sistema de produção; Auxiliar no processo de tomada de decisões seguras e corretas. Ou seja, o controle de custos pode auxiliar de diversas formas o produtor (CÓCARO; CALEGÁRIO; BHERING, 2015). Da mesma forma, segundo Dal Magro et al. (2013) a partir da análise dos custos de produção, torna-se possível a avaliação da viabilidade da realização de investimentos, da análise da rentabilidade de culturas ou criações existentes na propriedade, além da análise das estruturas produtivas que podem proporcionar melhores resultados, considerando as características de cada propriedade.

Para Campos e Neves (2008) o principal fator que causa perda da competitividade na produção do leite bovino é a baixa margem de lucro dos produtores rurais. Isso ocorre devido ao custo de produção do leite ser elevado e existir dificuldades em encontrar e utilizar metodologias para determinar esses custos. As informações são escassas e não existe padronização de critérios para chegar ao custo de produção.

Desta forma, gerenciar os custos para a tomada de decisões oportuniza a avaliação de informações que apresentam importância estratégica para o produtor rural (SANTOS; MARION; SEGATTI, 2002). Nesta mesma direção, Segala e Silva (2007) esclarecem em seu estudo que a utilização da gestão de custos no meio rural pode qualificar o processo decisório do gestor, fornecendo informações capazes de atender a estas necessidades informacionais que surgem nas propriedades rurais.

Consideradas as grandes diferenças da cadeia produtiva do leite no Brasil e a sua presença em todo o território nacional, é importante a identificação de indicadores técnicos e econômicos que possam permitir a utilização da gestão de custos como um instrumento de competitividade da pecuária leiteira nacional, facilitando uma compreensão mais clara das reais capacidades de resistência dos produtores nas diferentes realidades em que se

encontram. A determinação das condições de eficiência econômica e dos níveis de escalas de produção na pecuária leiteira pode indicar a correta alocação dos recursos produtivos e auxiliar no estabelecimento de políticas públicas que considerem as diferenças regionais neste sistema produtivo (LOPES; REIS; YAMAGUCHI, 2007).

2.2 Atividade leiteira

Segundo Relatório das Projeções do Agronegócio no Brasil 2014/15 a 2024/25, a produção de leite deverá crescer a uma taxa anual entre 2,4% e 3,3%, ou seja: a produção de 37,2 bilhões de litros em 2015,deverá atingir entre 47,5 e 52,7 bilhões de litros no final do período das projeções. O consumo nos próximos anos deve estar próximo da produção, estando estimado crescer anualmente a taxa de 2,4% ao ano durante o período das projeções (MAPA, 2014).

De acordo com a Embrapa Gado de Leite, é pouco provável que o Brasil mantenha a taxa de crescimento médio da produção dos últimos anos, que foi de 4,5% ao ano. Nos anos recentes, a demanda por lácteos no país foi o principal estímulo para os incrementos de produção. No entanto, no curto/médio prazo, a conjuntura macroeconômica aponta retração na capacidade de crescimento do consumo dos brasileiros. A OECD (2015) estima que os preços domésticos de leite e derivados devem elevar-se de 6% a 8% durante o período das projeções e a demanda doméstica foi projetada com crescimento menor, acompanhando a população e renda, e a produção deverá acompanhar a demanda, minimizando o papel do mercado internacional (MAPA, 2014).

Tendo em vista o crescimento e a expansão da atividade leiteira no agronegócio brasileiro, novas tecnologias também tem sido desenvolvidas e implementadas por produtores que atuam nesta atividade, visando o aumento da produtividade, a melhoria da qualidade dos produtos e a redução de perdas. O mesmo se observa em relação à estruturação dos sistemas de produção de leite e de manejo do gado (HASKELL et al., 2006). Porém, antes de fazer investimentos é importante um bom gerenciamento da propriedade, conhecendo os custos da produção e o funcionamento da cadeia produtiva do leite.

A gestão estratégica de custos busca contribuir na elaboração dos custos dos produtos, com o objetivo de verificar a rentabilidade do produto, a partir da configuração da cadeia de valores e o levantamento dos direcionadores de custos que possibilitam a aplicação desta metodologia. Neste contexto, vale ressaltar a importância em conhecer o mercado através da sua cadeia de valor, do posicionamento estratégico, e dos direcionadores de custos. Esta análise deve contar com a participação de todos os agentes econômicos, através da construção dos custos que envolvem todos os membros da cadeia de valor, visando inovar, criando novos mercados e estabelecendo-se a competitividade (HOFER; SOUZA; ROBLES, 2007).

Segundo Canziani (2003) e Carvalho, Tourrand e Poccard-Chapuis (2012) a cadeia produtiva do leite é formada por: fornecedores de insumos; produtores de leite; processadores e distribuidores dos produtos e mercado consumidor. Na sequência descreve-se as principais características de cada integrante.

- Fornecedores de insumo: são normalmente compostos por casas de produtos agropecuários, onde se encontram medicamentos, vacinas, sal mineral, sementes de gramíneas, leguminosas, arame, latões, baldes, etc. Também se tem os distribuidores de combustíveis e as lojas que vendem máquinas e equipamentos. Esses dois últimos são locais com grande influência no setor agropecuário, pois é neles que muitas vezes o agricultor busca informações técnicas. Em muitos casos, pela ausência ou ineficácia da assistência técnica, seja pública ou privada, esses fornecedores aproveitam esse espaço para vender vantagens dos seus produtos.

- Produtores de leite: é constituído por produtores especializados que fazem investimentos nesse segmento e por produtores não especializados que trabalham com essa atividade somente para complementação de renda.
- Processadores: é composta pelas usinas de beneficiamento (laticínios, cooperativas e miniusinas). Nesse estágio o leite cru, *in natura*, recebe algum tipo de processamento. O leite é apenas esterilizado quando utilizado na produção de produtos UHT (leite longa vida) ou então é pasteurizado quando se destina à produção de derivados como queijos e bebidas lácteas.
- Distribuição e mercado consumidor: Em pequenas cidades, muitos consumidores preferem comprar o leite diretamente do produtor, pois acreditam tratar-se de um produto mais "puro". Porém, na maior parte os laticínios vendem para os distribuidores que revendem para o varejo, em padarias, supermercados, chegando ao consumidor final.

A cadeia produtiva do leite é um dos segmentos com maiores perspectivas favoráveis de crescimento, com um aumento de vendas devido a políticas públicas de incentivo do governo e, ainda, em decorrência do seu papel relevante na produção e no fornecimento de alimentos significativos para a população. Desta forma, a necessidade de contínuas melhorias nos processos produtivos para uma maior eficiência e competitividade no mercado é parte integrante da sua função econômica e social (HERCULANO; ALVES, 2014).

2.4 Estudos correlatos

Reis, Medeiros e Monteiro (2001) buscaram identificar os indicadores econômicos de custos que mais afetam a decisão do empresário pecuarista no processo produtivo leiteiro. Economicamente, a atividade leiteira estudada está em um processo de descapitalização, visto que parte do capital fixo aplicado na exploração não foi totalmente pago. As despesas com os recursos variáveis foram as que mais oneraram o custo final da atividade leiteira, principalmente os gastos com alimentação e mão de obra. Entre os itens dos recursos fixos, o fluxo de serviços de máquinas e equipamentos foi aquele que mais afetou o custo de produzir leite na região sul de Minas Gerais.

No que se refere aos principais fatores que influenciam o desempenho da cadeia produtiva de leite, Viana e Rinaldi (2010) observaram que uma parcela dos produtores, principalmente os de pequeno porte, ainda carece de melhorias na sua infraestrutura. Esse problema justifica-se devido aos altos custos dos materiais e equipamentos para fazer investimento. Além disso, existe a necessidade de um melhor empenho no aspecto institucional da cadeia, bem como melhores condições das estradas e também assistência técnica especializada.

Em um estudo que teve como foco a análise da viabilidade econômica e financeira da atividade leiteira, Zanin et al. (2013) desenvolveram um estudo de caso em uma propriedade rural de pequeno porte que produz leite a partir do sistema de manejo tradicional e com mão de obra familiar. Os autores constataram a existência de diversos custos que são agregados no desenvolvimento da atividade. Assim sendo, propuseram uma metodologia para o controle financeiro da atividade na propriedade, visando facilitar a apuração de resultado na mesma. Os resultados encontrados pelos autores evidenciam que a atividade leiteira desenvolvida pela propriedade é viável, proporcionando resultados satisfatórios ao produtor.

O estudo de Tres et al. (2014) visou comparar as principais diferenças entre os custos do sistema de pastoreio e no sistema de confinamento**.** Como resultados identificou-se que o maior custo está relacionado com a alimentação das matrizes leiteiras, no qual, os custos com alimentação são maiores no sistema de confinamento. Na propriedade rural que utiliza o sistema de confinamento foram necessários maiores investimentos que geram maior

depreciação destas instalações. Portanto, no período investigado o sistema de pastoreio ainda é mais vantajoso.

Em relação aos custos de produção, o estudo de Di Domenico et al. (2015) teve como objetivo relacionar e analisar os custos na atividade da pecuária de corte em uma propriedade rural do Oeste Catarinense. Os resultados apontaram que com o uso dos controles fornecidos pela contabilidade rural e contabilidade de custos, é possível que o proprietário rural obtenha a real situação econômica e financeira da propriedade, e seus respectivos custos e despesas, os quais contribuirão com a tomada de decisão em busca de melhor lucratividade.

A mensuração e análise de custos de produção e transação representam uma importante ferramenta de auxílio à tomada de decisões. Bánkuti, Bánkuti e Souza Filho (2008) a partir das teorias da Nova Economia Institucional (NEI), Economia dos Custos de Transação (ECT) e da aplicação de 125 questionários junto a produtores rurais da região de São Carlos, SP, tiveram como objetivo apresentar uma análise e mensuração de custos de transação incorridos nas relações entre produtores rurais e agentes a jusante do Sistema Agroindustrial (SAI) do leite. As análises são feitas a partir da definição de dois grupos de produtores rurais: aqueles que transacionam majoritariamente no mercado informal e aqueles que transacionam majoritariamente no mercado formal. Pôde-se concluir que os custos de transação são baixos para os dois grupos, sendo superiores para produtores que participam, majoritariamente, no mercado informal quando comparados com produtores que participam, majoritariamente, do mercado formal. Além disso, verificou-se uma baixa frequência de contratos formais. Fato esse, explicado pela elevada frequência de transações e o consequente estabelecimento de reputação.

Nesse contexto Sousa et al. (2011) tiveram como objetivo verificar os custos de produção de unidades rurais de leite de uma associação em Rondônia. Nos resultados da pesquisa no que se refere aos custos de produção, embora não sejam muito elevados, não estão diretamente relacionados com as melhores decisões gerenciais, muitas vezes estão relacionada s com a subutilização de recursos necessários para a atividade.

Segala e Silva (2007) apuparam os custos de produção de leite em uma propriedade rural de Irani-SC. Foi possível verificar que os três meses apurados apresentaram prejuízo contábil, no entanto uma análise econômico-financeira mostra prejuízos inferiores nos meses de março e abril e lucro no mês de maio. O mau desempenho demonstrado pela atividade no período justifica-se devido às dificuldades que a agricultura se deparava, com longos períodos de estiagem, aumento dos preços dos implementos e insumos agrícolas e principalmente pelos baixos preços pagos ao produtor por litro de leite comercializado. Finalmente, recomendou-se ao produtor que continuasse a acompanhar dos custos utilizando as planilhas elaboradas no sentido de manter um controle confiável subsidiando informações úteis ao gerenciamento da propriedade.

Diante de tantas pesquisas, nenhuma teve foco fazendo o comparativo da análise de custos na produção de leite por um período de 2 anos em duas propriedades rurais de estados diferentes. Esse estudo pode contribuir com o entendimento desse assunto que é fundamental para a tomada de decisões dos produtores rurais. O método e os procedimentos adotados para a realização do estudo dos casos investigados nesta pesquisa são apresentados a seguir.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, a pesquisa classifica-se como exploratória pois, conforme Raup e Beuren (2004, p. 80) “por meio do estudo exploratório, busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a conclusão da pesquisa.”

Quanto à abordagem do problema, este estudo pode ser classificado como qualitativo, que segundo Richardson (2008) denomina os estudos que podem descrever a complexidade

de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais. Pelo aspecto dos procedimentos adotados, a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso comparado, pois se concentra em duas propriedades rurais, e suas conclusões limitam-se ao contexto do objeto de estudo. Para Lopes (2006) o estudo de caso é uma investigação que se assume como particularística, isto é, que se debruça deliberadamente sobre uma situação específica, contribuindo para a compreensão global de um certo fenômeno de interesse. Os dados obtidos para a análise da pesquisa correspondem aos anos de 2014 e 2015, os dois produtores possuíam planilhas em *excel* dos custos, despesas e receitas da produção leiteira.

O estudo se compõe por duas propriedades rurais, sendo que as duas utilizam o sistema de pastoreio, que consiste no manejo do gado leiteiro empastagens, fazendo a complementação da alimentação com suprimentos alimentares em local fechado. Os procedimentos utilizados nesta pesquisa para a estimativa dos custos de produção apurados pela metodologia do "custo da atividade leiteira" estão fundamentados na operacionalização dos recursos econômicos que compõem os custos fixos e variáveis, conforme operacionalização proposta pelo Centro Nacional de Pesquisa em Gado de Leite da Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária (CNPGL/EMBRAPA). Os recursos analisados no processo produtivo da atividade leiteira foram: terra, benfeitorias, máquinas, equipamentos, rebanho produtivo (vacas, novilhas e bezerras), formação de pastagens, animais de tração e impostos fixos. Além do custo alternativo, estimou-se, com exceção do item terra, a depreciação de cada item. Quanto aos custos variáveis, consideraram-se as despesas com alimentação (silagem, farelo, ração, sal, milho, ureia etc.), produtos veterinários (antibiótico, bernicida, carrapaticida, vacina, vermífugo, material para inseminação etc.), mão de obra (permanente e temporária), serviços de terceiros, manutenção, combustível, energia elétrica, impostos variáveis e demais despesas gerais.

O estudo dos casos analisados na pesquisa foi desenvolvido em duas propriedades rurais. Uma está localizada no Estado de Santa Catarina, no município de Herval d'Oeste, nesse estudo denominada como propriedade "A", possui uma área de 23,7 hectares, dos quais 16,7 hectares são utilizados para a produção leiteira, ainda, conta com o auxílio de 3 funcionários. A propriedade possui 75 matrizes leiteiras, que produzem em média 39 mil litros de leite ao mês. Por sua vez, a propriedade denominada "B", está localizada no Estado do Rio Grande do Sul, no município de Erval Grande, possui uma área de 28 hectares, dos quais 19 hectares são utilizados para a produção leiteira, ainda, conta com o auxílio de 3 funcionários. A propriedade possui 51 matrizes leiteiras, que produzem em média 28 mil litros de leite ao mês.

A seleção dos casos foi realizada de maneira intencional, alcançados por acessibilidade e conveniência. Os dados necessários à realização das inferências sobre os objetivos investigados nesta pesquisa foram coletados nos meses de dezembro de 2015 e janeiro de 2016, e referem-se à atividade leiteira. A coleta de dados foi realizada a partir de visitas *in loco* nas propriedades pesquisadas, com observação direta, a análise de documentos e registros de controles disponibilizados pelos produtores, e a realização de entrevistas semiestruturadas com seus proprietários.

Para a coleta dos dados, em ambas as propriedades foram utilizadas planilhas de controles disponibilizadas. Quando questionados, os próprios produtores auxiliavam no preenchimento das informações solicitadas, relacionadas ao período objeto de estudo. Os dados coletados foram tabulados em planilhas eletrônicas elaboradas a partir do software *Excel*, sendo posteriormente analisados para que fosse possível responder à questão de pesquisa.

4 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados os resultados do estudo proposto referente a: apuração de custos e demonstração do resultado e a discussão dos resultados.

4.1 Apuração de custos e demonstração do resultado

Nesta seção são apresentados os resultados obtidos por meio das análises desenvolvidas. Procurou-se encontrar todos os custos e despesas que envolvem o processo de produção de leite em cada uma das propriedades rurais, bem como a apresentação dos resultados sob os aspectos econômico e financeiro. Destaca-se que os produtores comercializam a produção de leite para cooperativas e recebem por litro produzido, neste processo, para atribuir o preço a ser pago, considera-se fatores relacionados à qualidade do leite produzido.

Inicialmente foi elaborado um levantamento dos bens imobilizados das duas propriedades, visando o cálculo da depreciação que compõe o custo da atividade. Os itens que compõem o imobilizado estão apresentados na Tabela1.

	PROPRIEDADE "A"				PROPRIEDADE "B"		
Descrição	**Vida útil (anos)**	**Valor (R$)**	**Valor Residual (R$)**	**Depreciação Anual (R$)**	**Valor (R$)**	**Valor Residual (R$)**	**Depreciação Anual (R$)**
Estábulo	20	55.000,00	11.000,00	2.200,00	60.000,00	12.000,00	2.400,00
Estábulos bezerros	5	3.000,00	600,00	480,00	8.000,00	1.500,00	1.300,00
Sala de ordenha	20	30.000,00	7.000,00	1.150,00	50.000,00	11.500,00	1.925,00
Silo trincheira	5	1.000,00	200,00	160,00	3.000,00	500,00	500,00
Sistema de piquetes	15	12.000,00	2.400,00	640,00	5.000,00	1.200,00	253,33
Resfriador	10	25.000,00	2.500,00	2.250,00	16.000,00	1.600,00	1.440,00
Sistema de ordenha	10	20.000,00	2.000,00	1.800,00	44.000,00	4.400,00	3.960,00
Botijão de sêmen	10	1.800,00	180,00	162,00	4.300,00	430,00	387,00
Trator	10	66.000,00	6.600,00	5.940,00	-	-	-
Distribuidor esterco	10	16.000,00	1.600,00	1.440,00	-	-	-
Gerador	15	1.700,00	170,00	102,00	2.600,00	260,00	234,00
Roçadeira	10	4.200,00	420,00	378,00	-	-	-
Total	-	235.700,00	34.670,00	16.702,00	192.900,00	33.390,00	12.399,33

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1: Composição do imobilizado

Para a definição da depreciação foi utilizado o contexto da norma IAS 16 – Ativo Imobilizado, que define depreciação como a alocação sistemática do valor depreciável durante a vida útil do ativo em questão. Os valores apresentados na Tabela 1 foram calculados de acordo com seu valor de aquisição, a vida útil foi determinada a partir da perspectiva de tempo de uso, com base principalmente na garantia e na expectativa do tempo que a propriedade rural espera usar o ativo imobilizado. Foi atribuído valor residual aos itens por considerar que eles ainda possuam valor de mercado após sua vida útil.

A partir das informações constantes na Tabela 1, verifica-se que o valor do ativo imobilizado da propriedade "A" é de R$ 235.700,00. Os bens que representam os maiores valores são: trator (R$ 66.000,00) e estábulo (R$ 55.000,00). O valor residual é de R$ 34.670,00 pois na avaliação do produtor e dos pesquisadores, os equipamentos e imóveis

ainda tem valor de mercado após sua vida útil. Para o cálculo da depreciação foi subtraído o valor residual do valor de cada ativo e em seguida o resultado foi dividido pelo tempo de vida útil de cada bem, resultando em uma depreciação anual de R$ 16.702,00. Os itens com maior representatividade foram: o trator (R$ 5.940,00) e o resfriador (R$ 2.250,00).

A propriedade "B" possui um valor total de ativo imobilizado de R$ 192.900,00 com um valor residual de R$ 33.390,00. Os bens com maiores valores são: estábulo (R$ 60.000,00) e sala de ordenha (R$ 50.000,00), portanto, bens imóveis. O processo de cálculo da depreciação foi o mesmo utilizado na propriedade "A", com valor anual de R$ 12.399,33. Os itens com maior depreciação anual são: estábulo (R$ 2.400,00) e sistema de ordenha (R$ 3.960,00).

Além da depreciação de instalações e equipamentos, é necessário efetuar o cálculo da depreciação das matrizes, pois os valores de aquisição são superiores aos obtidos no descarte, e qualquer atividade desenvolvida precisa recuperar os investimentos durante o ciclo de vida dos produtos. Desta forma, por meio da Tabela 2, visualiza-se o valor de mercado das matrizes, valor residual e o valor da depreciação anual.

	PROPRIEDADE "A"				PROPRIEDADE "B"			
Ano	**Qtde**	**Valor total (R$)**	**Valor Residual (R$)**	**Depreciação Anual (R$)**	**Qtde**	**Valor (R$)**	**Valor Residual (R$)**	**Depreciação Anual (R$)**
2014	65	325.000,00	65.000,00	32.500,00	43	215.000,00	43.000,00	21.000,00
2015	75	375.000,00	75.000,00	37.500,00	51	255.000,00	51.000,00	25.500,00

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2: Depreciação das matrizes leiteiras

Segundo os gestores rurais das duas propriedades o descarte das matrizes varia conforme a sua produção, por isso a análise é individual. No entanto, em média as matrizes são descartadas após 8 crias. O plantel de animais da propriedade "A" se compõe de 65 matrizes no final de 2014, tendo um aumento de 14% em 2015, atingindo 75 matrizes, predominando a raça holandesa. Os valores demonstrados referem-se ao custo de aquisição ou valor de mercado atual, valorado pelo CPC 29, tendo em vista que a maior parte das matrizes foram formadas na propriedade. Para determinar a sua vida útil foi considerada para as matrizes a média de crias antes do seu descarte. Vale destacar que o descarte depende de uma série de fatores, tais como número de bezerros nascidos, sanidade, entre outros, portanto a média de descarte ficou em 8 crias, ou seja, 8 anos. Quando as matrizes são descartadas, ocorre a sua venda. Assim sendo, foi considerada sua receita como valor residual, a partir da venda do animal para o açougue, onde é pago o valor pela carne.

No caso da propriedade "A" o valor da depreciação no ano de 2015 foi de R$ 37.500,00. Para chegar a esse valor monetário, multiplica-se a quantidade de matrizes (75) pelo valor unitário de aquisição ou valor de mercado de cada matriz (R$ 5.000,00), após isso, diminui-se o valor residual de cada matriz (estimando-se o valor residual de R$ 1.000,00 por animal). O resultado divide-se pela média de 8 anos, chegando-se ao valor de depreciação anual.

Na propriedade "B" foi utilizado a mesma metodologia de cálculo para a definição da depreciação das matrizes. O número de matrizes ao final de 2014 era de 43 animais, no final de 2015 foi de 51, portanto, um aumento de 16%, nessa propriedade também praticamente todas as matrizes são da raça holandesa. A depreciação na propriedade "B" no ano de 2014 foi de R$ 21.000,00, já no ano de 2015 foi de R$ 25.500,00.

Com a definição dos valores de depreciação, foi elaborado um demonstrativo dos custos totais de produção, conforme exposto na Tabela 3.

Descrição	Análise média dos custos de produção			
Período	2014	(%)	2015	(%)
Produção/vendas (litros)	348.196	-	462.254	-
Valor p/litro vendido(R$)	1,01	-	R$ 1,09	-
Receita total(R$)	353.340,00	-	504.136,80	-
(-) FUNRURAL	8.126,82	2,3	11.595,15	2,3
(-) Custos de Produção total(R$)	200.207,00	100	247.658,40	100
Alimentação	82.323,00	41,12	115.785,60	46,75
Alimentação no coxo	60.913,00	30,43	100.185,60	40,45
Alimentação no pasto	21.410,00	10,69	15.600,00	6,30
MOD/cuidados e manutenções	66.682,00	33,31	77.670,80	31,36
Mão-de-obra	21.720,00	10,85	23.640,00	9,55
Manutenção do plantel	12.534,00	6,26	18.438,00	7,44
Manutenção máq/equip.	15.901,00	7,94	10.876,80	4,39
Outros (Produtos Higiene, taxas, etc.)	7.660,00	3,33	7.534,00	3,04
Reprodução	3.607,00	1,80	5.790,00	2,34
Energia elétrica	7.260,00	3,13	11.392,00	4,60
Depreciações	49.202,00	24,58	54.202,00	21,89
Depreciação matrizes	32.500,00	16,23	37.500,00	15,14
Depreciação máq/equip/inst	16.702,00	8,34	16.702,00	6,74
Lucro do Período (R$)	145.006,18	-	244.883,25	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3: Análise média dos custos de produção e receitas da propriedade “A”

A Tabela 3 apresenta a receita e os custos de produção de leite dos períodos analisados (2014 e 2015) da propriedade “A”. Em relação ao leite, foram produzidos 348.196 litros durante o ano de 2014 com uma receita total de R$ 353.340,00, já em 2015 a produção aumentou 25%, produzindo 462.254 litros de leite com um faturamento de R$ 462.254,40. O preço pago em 2015 também foi maior, R$ 1,09, enquanto em 2014 o valor médio pago pelo litro de leite foi de R$ 1,01.

Percebe-se por meio da Tabela 3, que em 2014 o custo de alimentação representou 41,12% do custo total, dos quais 30,43% refere-se ao complemento de alimentação no coxo, e 10,69% em pastagens. Em 2015, houve pequeno aumento no custo de alimentação no coxo, passando para 46,75%, reduzindo o custo de pastagens para 6,3%.

O segundo grupo de custos refere-se à mão de obra, cuidados, manutenção, medicamentos, ente outros, sendo que este representou 33,31% na propriedade “A” no ano de 2014 e 31,36% no ano de 2015. O FUNRURAL (Fundo de Assistência ao Produtor Rural) é retido na Nota Fiscal e representa 2,3% da receita bruta. Apesar do plantel de matrizes ser maior em 2015, as depreciações simbolizaram 24,58% em 2014 e 21,89% em 2015 dos custos totais de produção. Isso se deve em razão dos outros custos terem crescido em relação a 2014.

O lucro do período em 2014 foi de R$ 145.006,18 enquanto que em 2015 foi de R$ 244.883,25, portanto um aumento de 40%.

Na Tabela 4 é apresentado a de média dos custos de produção e receitas da propriedade “B”.

Descrição	Análise média dos custos de produção			
Período	2014	(%)	2015	(%)
Produção/vendas (litros)	309.129	-	334.034	-
Valor p/litro vendido (R$)	0,94	-	0,95	-
Receita total (R$)	289.621,00	-	317.332,97	-
(-) FUNRURAL	6.661,28	2,3	7.298,65	2,3
(-) Custos de Produção total (R$)	206.611,12	100	262.233,96	100
Alimentação	90.433,64	43,77	123.018,33	46,91
Alimentação no coxo	74.757,82	36,18	104.386,33	39,81
Alimentação no pasto	15.675,82	7,59	18.632,00	7,11
MOD/cuidados e manutenções	82.778,15	40,06	101.316,30	38,64
Mão-de-obra	23.080,00	11,17	25.635,00	9,78
Manutenção do plantel	21.635,00	10,47	28.652,30	10,93
Manutenção máq/equip	18.432,00	8,92	22.032,00	8,40
Outros (Produtos Higiene, taxas, etc.)	10.865,30	5,26	14.002,00	5,34
Reprodução	5.423,00	2,62	6.432,00	2,45
Energia elétrica	3.342,85	1,62	4.563,00	1,74
Depreciações	33.399,33	16,17	37.899,33	14,45
Depreciação matrizes	21.000,00	10,16	25.500,00	9,72
Depreciação máq/equip/inst	12.399,33	6,00	12.399,33	4,73
Lucro do Período (R$)	76.348,60	-	47.800,36	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4: Análise média dos custos de produção e receitas da propriedade “B”

Por meio da Tabela 4, verifica-se a receita e os custos de produção de leite dos períodos analisados (2014 e 2015) da propriedade “B”, a qual produziu 309.129 litros de leite durante o ano de 2014 com um faturamento total de R$ 289.621,00, e em 2015 a produção aumentou 8%, totalizando 334.034 litros com receita de R$ 317.332,70. O preço pago em 2015 também foi maior, R$ 0,95, enquanto em 2014 o valor médio pago pelo litro de leite foi de R$ 94.

Referente aos custos de produção da propriedade “B”, obteve-se os seguintes resultados: a alimentação representou 43,77% dos custos totais de produção no ano de 2014, sendo que a alimentação no coxo é responsável por 36,18% e a alimentação no pasto representa 7,59%. No ano de 2015 a parcela da alimentação foi de 46,91%, isso se deve principalmente pelo aumento do número de matrizes e também pelo fato do proprietário ter trocado a marca da ração. No final de 2014 o produtor comprou uma ração com preço menor, porém de baixa qualidade, ocasionando redução na produtividade. Após ter retornado para o uso da ração recomendada pelo nutricionista em meados de 2015, a produção aumentou consideravelmente, no entanto, os custos também aumentaram. Mesmo com a compra da ração com preço menor, os custos totais de produção não diminuíram em razão de um gasto maior com medicamentos, devido o plantel ter sofrido com doenças.

O segundo grupo de custos refere-se à mão de obra, cuidados e manutenção, medicamentos, ente outros, sendo que este representou 40,06% na propriedade “B” no ano de 2014 e 38,64% no ano de 2015. O valor do FUNRURAL é retido na Nota Fiscal e representa 2,3% da receita bruta. Apesar do plantel de matrizes ser maior em 2015, as depreciações simbolizaram 16,17% em 2014 e 14,45% em 2015 dos custos totais de produção. Isso se deve em razão dos outros custos terem crescido em relação a 2014.

O lucro do período em 2014 foi de R$ 76.348,60 enquanto que em 2015 foi de R$ 47.800,36, portanto uma queda de 44%. Na Tabela 5, encontra-se alguns valores para a análise da produção, custo e lucro por litro de leite.

	Propriedade "A"		Propriedade "B"	
Descrição	**2014**	**2015**	**2014**	**2015**
Produção média por matriz (litros)	5436	6721,81	6735,37	6222,21
Custo médio do litro do leite (R$)	0,60	0,56	0,69	0,81
Lucro por litro de leite (R$)	0,41	0,53	0,25	0,14

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5: Análise média unitária

Percebe-se na Tabela 5 que a produção média por matriz em 2014 foi maior na propriedade "B" comparando-se com a propriedade "A", no entanto o custo médio por litro de leite também foi superior em R$ 0,09. Isso acaba refletindo no lucro por litro, sendo superior em R$ 0,16 na propriedade "A". O resultado da propriedade "A" ocorreu em função do controle dos custos de produção, além de um melhor preço na venda do leite. Em 2015 a propriedade "A" também teve melhor resultado do que na propriedade "B", tanto na produção média por matriz, quanto no custo médio do litro do leite.

4.2 Discussão dos resultados

Através do Quadro 1 pode-se comparar alguns pontos importantes que distinguem as duas propriedades a partir das análises realizadas na propriedade "A" e "B".

Propriedade "A"	**Propriedade "B"**
- A produção de leite foi maior nos dois anos.	- A produção foi menor nos dois anos.
- O custo por litro foi menor nos dois anos.	- O custo por litro foi maior nos dois anos.
- A remuneração por litro foi maior nos dois anos.	- A remuneração foi menor nos dois anos.
- Os investimentos foram maiores em relação a propriedade "B".	- Os investimentos foram menores em relação a propriedade "A".

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1: Comparativos das duas propriedades

As duas propriedades analisadas são semelhantes, mantendo instalações adequadas, com o bjetivo de proporcionar qualidade no produto, além de ganhos em produtividade. As metodologias de trabalho utilizadas pelos produtores rurais também são parecidas, sendo a principal diferença encontrada entre elas, a quantidade de matrizes, em que a propriedade "A" se destaca por ter maior número. Em razão disso sua produção e custos de produção são maiores do que na propriedade "B".

Em relação às receitas, a propriedade "A" teve um faturamento maior que a propriedade "B" nos dois anos (2014 e 2015). Isso se deve principalmente pelo fato de sua produção ter sido maior, 348.196 litros em 2014 e 462.254 litros em 2015 da "A" contra 289.621 litros em 2014 e 334.034,70 litros em 2015 da "B". O preço pago pelo litro vendido na propriedade "A" também foi maior. Toda via esse resultado pode ter sido influenciado pelo contrato de venda com empresas distintas, essa diferença também sofre influência devido à região em que as propriedades estão localizadas.

Em relação aos custos, a propriedade "A" também teve custos totais maiores do que na "B". O custo de alimentação é o que tem mais impacto, onde praticamente metade dos custos estão relacionados a mesma. Segundo os proprietários das propriedades, a alimentação no coxo apesar de representar uma grande parcela dos custos totais, representa também o

aumento na produção do leite, pois a ração é repleta de nutrientes que aumentam a produção. O custo unitário por sua vez foi menor na propriedade "A", devido sua produção e o valor recebido pelo litro de leite serem maiores do que na propriedade "B".

Os custos de manutenção, cuidados com as matrizes e higiene, apesar de ter uma proporção considerável nos custos totais, contribuem para a sanidade dos animais e na qualidade do leite, resultando em uma remuneração maior para os produtores.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O artigo visou responder questão de estudo relacionada a verificar os custos de produção leiteira em propriedades rurais, comparando os custos da produção leiteira entre duas entidades rurais do sul do país nos anos de 2014 e 2015.

Nessa direção, os autores entendem que a pergunta de pesquisa foi convenientemente respondida de vez que, por intermédio das tabelas e quadro apresentado nas seções precedentes, foi possível evidenciar os custos de produção leiteiras nas duas propriedades rurais. Em razão disso, o objetivo priorizado neste artigo também foi atingido, ou seja, a partir dos cálculos que foram explicitados anteriormente pode-se comparar os custos das duas entidades rurais e analisar o seu desempenho.

Quanto aos resultados do estudo, concluiu-se que a propriedade "A" teve um melhor desempenho nos dois anos analisados no comparativo com a propriedade "B". Nesse sentido, os procedimentos de cálculos utilizados permitiram identificar os custos que tem maior representatividade na produção de leite, bem como mostrar o desempenho geral de cada propriedade.

A partir da análise comparativa entre as duas propriedades, pode-se identificar que mesmo sendo utilizado o sistema de pastoreio nas duas propriedades citadas, o maior custo é com alimentação no coxo, e representa quase 40% dos custos totais nas propriedades. Outro ponto relevante aconteceu na propriedade "B" em que ao final de 2014 o produtor comprou uma ração com preço menor, porém de baixa qualidade, ocasionando redução na produtividade. Após ter retornado para o uso da ração recomendada pelo nutricionista em meados de 2015, a produção aumentou consideravelmente, no entanto, os custos também aumentaram. Mesmo com a compra da ração com preço menor, os custos totais de produção não diminuíram em razão de um gasto maior com medicamentos, devido o plantel ter sofrido com doenças.

No que tange às limitações desta pesquisa, é pertinente destacar que as propriedades não levam em consideração a depreciação para fins de apuração do custo total anual e nem para apurar o resultado anual da atividade leiteira, o que caracteriza um resultado maior, embora não seja o resultado real.

Como recomendação para trabalhos futuros cabe sugerir a expansão da abrangência do estudo, utilizando propriedades do Paraná e de outros Estados do Brasil, ou ainda, cooperativas que poderiam trazer informações com valores monetários com maior impacto.

6 REFÊRENCIAS

BÁNKUTI, F. I.; SOUZA FILHO, H. M.; BÁNKUTI, S. M. S. Mensuração e análise de custos de transação arcados por produtores de leite nos mercados formal e informal da região de São Carlos, SP. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v.10, n.3, p. 343-358, 2008.

CARVALHO, S. R.; TOURRAND, J. F.; POCCARD-CHAPUIS, R. Atividade leiteira: um desafio para a consolidação da agricultura familiar na região da transamazônica, no Pará. **Cadernos de Ciência & Tecnologia**, Brasília, v. 29, n. 1, p. 269-290, jan./abr. 2012.

CANZIANI, J. R. **Programa Empreendedor Rural: Cadeias Agroindustriais**. Curitiba: Senar-PR, 2003.

CANZIANI, J. R. F. Uma abordagem sobre as diferenças de metodologia utilizada no cálculo do custo total de produção da atividade leiteira a nível individual (produtor) e a nível regional. In: Seminário sobre metodologias de cálculo de custo de produção de leite, 1., 1999, Piracicaba. **Anais**... Piracicaba: USP, 1999.

CAMPOS, E. M.; NEVES, M. F. **Planejamento e gestão estratégica para o leite em São Paulo**. São Paulo: SEBRAE, 2008.

CÓCARO, H.; CALEGÁRIO, C. L. L.; BHERING, A. S. O cálculo do custo de produção em softwares para gerenciamento da pecuária bovina leiteira. **Custos e @gronegócio on line** - v. 11, n. 3 – Jul/Set – 2015.

DAL MAGRO, C. B; DI DOMENICO, D; KLANN, R. C; ZANIN, A. Contabilidade rural: comparativo na rentabilidade das atividades leiteira e avícola. **Custos e @gronegócio on line** - v. 9, n. 1 – Jan/Mar – 2013.

DI DOMENICO, D.; DAL MAGRO, C. B.; ZANIN, A.; MARTINI, R. Controle de custos na produção do gado de corte: um estudo de caso em uma propriedade rural de Santa Catarina. **Extensão Rural**, v. 22, n. 3. 2015.

EMBRAPA. **Principais países produtores de leite no Mundo** – 2012. Disponível em: <http://www.cnpgl.embrapa.br/nova/informacoes/estatisticas/producao/tabela0212.php>.

HASKELL, M. J.; RENNIE, L. J.; BOWELL, V. A.; BELL, M. J.; LAWRENCE, A. B. Housing System, Milk Production, and Zero-Grazing Effectson Lameness and Leg Injury in Dairy Cows. **Journal of Dairy Science**, v. 89, n. 11, p. 4259-4266, 2006.

HERCULANO, H. DE A.; ALVES, I. A. Q. Identificação e mensuração dos entraves organizacionais: uma análise da gestão estratégica de custos na cadeia produtiva de leite e derivados. **Custos e @gronegócio on line** - v. 10, n. 1 – JanMar – 2014.

HOFER, E; SOUZA, J. A DE; ROBLES JR, A. Gestão estratégica de custos na cadeia de valor do leite e derivados. **Custos e @gronegócio on line** - v. 3 – Edição Especial – Maio - 2007.

HORNGREN, C.T.; DATAR, S. M.; FOSTER, G. C**ontabilidade de custos: uma abordagem gerencial**. 11 ed. Sã Paulo: Prentice Hall, 2005.

LOPES, J. **Fazer do trabalho científico em Ciências Sociais Aplicadas**. Editora UFPE: Recife, 2006.

LOPESI, P. F.; REIS II, R. P.; YAMAGUCHI III, L. C. T. Custos e escala de produção na pecuária leiteira: estudo nos principais estados produtores do Brasil. **Rev. Econ. Sociol. Rural** vol.45 no.3 Brasília July/Sept. 2007.

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento – MAPA. **Projeções para o Agronegócio 2014/2015 a 2024/2025. 2014**. Disponível em: http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/PROJECOES_DO_AGRONEGOCIO_2025_WEB.pdf. Acesso em: 16 jan. 2016.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M Metodologia da pesquisa aplicável ás ciências sociais.In: BEUREN, I. M. (Org.). C**omo elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

REIS, R. P.; MEDEIROS, A. L.; MONTEIRO, L. A. Custos de produção da atividade leiteira na região sul de Minas Gerias. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 3, n. 2, art. 5, p. 0-0, 2001.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social: Métodos e Técnicas**. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SANTOS, G. J.; MARION, J. C.; SEGATTI, S. **Administração de Custos na Agropecuária**. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SEGALA, C. Z. S.; SILVA, I. T. Apuração dos Custos na produção de leite em uma propriedade rural do município de Irani - SC. **Custos e @gronegócio on line**, v. 3, n. 1, p. 61-86, 2007.

SILVA, A. S.; DAVIS, M. D.; VIVEIROS, A. R. Contabilidade de custos na administração pública: o estabelecimento dos gastos de posse estratégico na Marinha do Brasil. **Revista do Serviço Público,** v.4, Brasília, out./dez., p. 421-440. 2008.

SOUZA, M. P. DE; SOUZA FILHO, T. A. DE; MULLER, C. A. DA S; SOUZA, D. B. DE. Custos da produção em unidades rurais produtoras de leite: avaliação do gerenciamento e produtividade. **Custos e @gronegócio on line** - v. 7, n. 1 - Jan/Abr - 2011.

TRES, N.; KRUGER, S. D.; PASTRE, F.; MAZZIONI, S. Atividade leiteira: comparativo entre os custos no sistema de pastoreio e no sistema de confinamento. In: **52Congresso Sober,** Goiânia, 27 a 30 de julho 2014.

VIANA, G.; RINALDI, R. N. Principais fatores que influenciam o desempenho da cadeia produtiva de leite – um estudo com os produtores de leite do município de Laranjeiras do Sul-PR. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 12, n. 2, p. 263-274, 2010.

ZANIN, A.; FAVRETTO, J.; POSSA, A.; MAZZIONI, S.; ZONATTO, V. C. S. Apuração de custos no manejo da produção leiteira: uma análise comparativa entre o sistema tradicional e o sistema freestall. In: **XXI Congresso Brasileiro de Custos** – Natal, RN, Brasil, 17 a 19 de novembro de 2014.

ZANIN, A.; LANSSARINI, J. R.; OENNING, V.; KRUGER, S. D.; GUBIANI, C. A. Análise econômica e financeira da produção leiteira em uma pequena propriedade rural. In: 51° Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural. Anais...Belém: **SOBER**, 2013.

Estratégia de Formação de Preço de Venda/Serviço dos Empreendedores Incubados na RECEPETI

Denise Isabel Rizzi
Mestranda em Ciência Contábeis e Administração – UNOCHAPECÓ
Bolsista integral pelo programa PROSUP da CAPES
deniserizzi@unochapeco.edu.br

Antonio Zanin
Doutor em Engenharia de Produção - UFRGS
zanin@unochapeco.edu.br

Resumo:
O artigo pretendeu responder a questão de estudo relacionada aos principais fatores associados para a formação do preço de venda/serviço dos empreendedores incubados na RECEPETI (Rede Catarinense de Inovação). Nessa direção, o objetivo principal do trabalho foi identificar os fatores associados para a formação do preço de venda/serviço dos empreendedores incubados vinculados a RECEPETI. Os procedimentos metodológicos utilizados para a realização desta pesquisa foram, quando aos objetivo descritiva e, quanto a abordagem do problema é qualitativa. Quanto aos resultados do estudo, conclui-se que os principais fatores que a maioria das empresas alocam no preço final de seus produtos são: margem de lucro, mão-de-obra, aluguel/taxa de incubação, custo dos produtos/ matéria-prima, relação do preço do concorrente, tributação, gastos com suporte, servidor. Em casos de atualização do preço de venda, os principais fatores associados na atualização dos preços de venda estão lidados ao cenário econômico e o aumento do custos e despesas das atividades ligadas ao produto final, entre outros achados mencionados no decorrer desta pesquisa.

Palavras-chaves: Preço de venda, Incubadora, Custo.

Selling Price of Training Strategy / Service of the Entrepreneurs Incubated RECEPETI

Abstract
The article aims to answer the question of study related to the main factors related to the formation of sales / service of entrepreneurs incubated in RECEPETI (Santa Catarina Network Innovation). In this direction, the main objective was to identify factors associated with the formation of the sales / service of the incubated entrepreneurs linked to RECEPETI. The methodological procedures used for this research were when the descriptive purpose, as the case study of research procedures and, as the problem of the approach is qualitative. As for the results of the study, it is concluded that the main factors that most allocate companies in the final price of their products are: profit margin, hand lab or, rent / hatching rate, cost of goods / raw material , price ratio competitor, taxation, spending on support, server. In case of update of the sales price, the main factors associated to update the sales prices are handled the economic scenario and increasing the costs and expenses of the activities related to the final product, among other findings mentioned during this study.

Keywords: Selling price, Incubator, Cost.

1 INTRODUÇÃO

O atual cenário econômico é marcado pela acirrada concorrência. Desta forma as empresas precisam cada vez mais buscar novas formas de executar suas atividades e de gerenciar seus recursos, com o objetivo de reduzir os custos, aumentar a produtividade e, ao mesmo tempo, atender as exigências de seus clientes.

Uma das principais funções da gerência de qualquer negócio é a na tomada de decisões, sendo as que direcionam as empresas e em consequência determinam os seus resultados. Estabelecer preço para produtos e serviços é uma decisão responsável por muito mais do que a simples definição de um valor monetário a um produto ou serviço. São os preços que auxiliam a imagem de uma marca – seja ela de qualidade superior ou de um produto de valor por dinheiro. Também são as decisões dos preços efetivamente praticados que determinam níveis de lucratividade em qualquer negócio (ZORNIG, 2007). Ponderando, assim, a necessidade da ciência do gestor no negócio para a tomada de decisões.

A base de toda gestão econômica da empresa é o perfeito conhecimento dos custos, sem o que não há gestão econômica coerente. A composição do custo e o conhecimento dos fatores que influenciam no mesmo são a pedra fundamental na qual repousa todo o resto (SARTORI, 2004).

Dentro da gestão dos custos a formação de preço de venda emerge como o segundo principal objetivo após a apuração do custo unitário dos produtos e serviços. Os alicerces da formação e gestão de preços de venda decorrem da decisão de investimentos e dos elementos formadores da rentabilidade, o retorno do investimento. Assim, pode ser considerado que a determinação do preço de venda é a variável operacional mais importante da gestão empresarial (PADOVEZE; VASCONCELOS, 2012).

A gestão de decisão de valores atribuídos aos produtos e serviços oferecidos é uma realidade aplicável também às empresas sediadas em incubadoras empresariais. Segundo Dornelas (2002), a atual estrutura das incubadoras vem sendo aprimorada desde a década de 1970, quando nos Estados Unidos e na Europa Ocidental, as universidades, governos locais e instituições financeiras se reuniram para promover o processo de industrialização de regiões em declínio ou pouco desenvolvidas. Nesse sentido, esse tipo de organização tende a contribuir positivamente no processo de maturação de negócios iniciantes, inclusive com a possibilidade de ofertar orientações acerca de controles internos cabíveis para aprimorar a gestão dos novos empreendimentos. Contudo, a adoção de controles depende das políticas adotadas pelos empreendedores e vincula-se a diversos aspectos, inclusive de ordem subjetiva (como a facilidade de compreensão e utilidade dos mesmos no atual ciclo de vida da entidade).

Destarte, neste estudo se pretendeu indagar a respeito de quais os principais fatores associados para a formação do preço de venda/serviço dos empreendedores incubados na RECEPETI (Rede Catarinense de Inovação)?

Referida questão de pesquisa está relacionada às seguintes hipóteses:

1. Os gestores desse tipo/porte de empreendimento priorizam exclusivamente o controle dos aspectos operacionais para a formação do preço de venda.
2. Tende a englobar todos os referidos custos decorrentes para a constituição do preço final dos produtos/serviços ofertados.

Assim, para dirimir as dúvidas suscitadas a pesquisa teve como objetivo identificar os fatores associados para a formação do preço de venda/serviço dos empreendedores incubados vinculados a RECEPETI.

É pertinente destacar que estudos com esse tipo de abordagem se justificam porque no Brasil estão em funcionamento mais de 380 incubadoras (ANPROTEC, 2011), que contribuem para a criação e fortalecimento de empresas, tanto do ponto de vista operacional como gerencial. Nesse sentido, a partir do diagnóstico realizado talvez seja possível

identificar eventuais necessidades de aprimoramento das políticas adotadas pela direção da incubadora, com a intenção de melhorar as condições para que as empresas incubadas possam se fortalecer e se desenvolverem adequadamente, mesmo após o período de vínculo com a instituição.

2 REFERENCIAL TEÓRIO

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e servem de base para análise dos dados coletados, como destacado nas próximas seções.

2.1 Gestão de custos e formação de preço de venda

As tendências do mercado atual evidenciam que o gerenciamento dos custos em uma organização é de suma relevância, principalmente para o controle efetivo da lucratividade da atividade executada. Este processo está atrelado aos procedimentos de formação do preço de venda final do produto/serviço. Segundo Bodnar e Hopwood (1990), um eficiente sistema de custos produz relatórios importantes para os gestores, que devem indicar os custos de produção, bem como a lucratividade que cada produto vêm proporcionando.

Para um controle coerente das atividades executadas, o processo de gestão de custos deve estar alinha aos objetivos da organização, assim atenderá as necessidade do produto/serviço e vai de encontro com as expectativas dos gestores. Conforme Callado, Miranda e Callado (2003), um sistema de custos bem organizado e apropriado aos objetivos da empresa, que seja preciso e atualizado, mostra à empresa o que está acontecendo, servindo de base para a administração tomar decisões sobre a forma de alocação dos recursos disponíveis, com o objetivo de maior otimização dos resultados.

A gestão de custos se caracteriza por ser um instrumental analítico de contabilidade gerencial. Nesta linha este importante sistema trabalha com análise da lucratividade dos produtos e serviços, ou seja, num detalhamento da demonstração dos resultados, objetivando identificar quais os produtos ou serviços, ou linhas de produtos ou serviços, contribuem mais ou menos para a geração dos resultados (PADOVEZE, 2012).

Neste cenário, um controle efetivo dos custos agregados no processo produtivo de um produto/serviço, possibilita ao gestor maior confiabilidade no momento da tomada de decisões. Além deste benefício, o controle de custos também proporciona ao gestor, segundo Callado, Miranda e Callado (2003), determinar o custo dos produtos como um dos critérios da fixação de preços; analisar a rentabilidade das diversas atividades e produtos da empresa; avaliar os estoques; determinar a estrutura de custos dos produtos e compará-la com a concorrência; bem como empregar os recursos onde produzam melhores resultados.

Atrelado ao processo de tomada de decisões, a gestão de custos exercem papel fundamental para a formação do preço dos produtos/serviços que serão vendidos ou comercializados. Segundo Padoveze (2012), os dados para a formação dos preço de venda devem estar dentro de uma perspectiva do futuro, calculados considerando a empresa em condições normais de operação e ocupando a sua capacidade de produção.

O processo de formação do preço de venda, além dos custos, também está entrelaçado às condições do mercado, ao nível de atividade e à remuneração do capital investido. Dessa forma, o cálculo do preço de venda deve chegar a um valor que permite trazer à empresa a maximização dos lucros, ser possível manter a qualidade, atender aos anseios do mercado àquele preço determinado e melhor aproveitar os níveis de produção (BRUNI E FAMÁ, 2012).

Com base nos métodos existentes para o controle efetivo do custo e para formação do preço de venda dos produtos e serviços, apresenta-se os Quadro 1 e 2, com o propósito de fundamentar teoricamente cada modelo.

Custeio por Absorção	- Os custos indiretos são rateados entre os produtos, de acordo com critérios tradicionais;
	- São adotados de acordo com as premissas gerenciais;
	- Para avaliação dos custos e computo de estoques, são: proporção dos custos diretos, proporção dos custo de MOD, quantidade produzida, tempo utilizado pelas máquinas, área de ocupação das máquinas, custo da matéria-prima básica;
	- Podem proporcionar dados inseguros a respeito de suas contribuições reais para a empresa.
Custeio Variável	- Método para fins gerenciais, não utilizado fiscalmente;
	- Os custos indiretos não são levados à análise de resultados dos produtos, estes passam a ser avaliados por suas margens de contribuição;
	- A margem de contribuição é calculada pela diferença entre o preço de venda e os custos variáveis;
	- Indica a lucratividade dos produtos e serviços;
	- O método é excelente para averiguar o efeito de políticas de vendas especiais.
Custeio Baseado em Atividades	- Proporciona estimativas mais realistas sobre como os custos de suporte mudam com incrementos no volume de vendas;
	- Permite às empresas estimar não apenas os custos de fabricação, mas também os custos para servir diferentes consumidores;
	- A lógica deste método é voltado para o custeio das atividades que geraram os custos e despesas e para os motivos principais de suas gerações;
	- Estabelecem relações entre as atividades e o consumo de recursos, independentemente de fronteiras departamentais;
	- Originária do segmento industrial, porém é aplicável a organizações de serviços quanto a indústria;
	- Leva o custo incremental a categorias de custos que não são nem fixos e nem variáveis, mas são semifixos, de acordo com o direcionadores de atividades.
Método das unidades de esforço de produção	- Modelo de cálculo da produção do período por meio da determinação de uma unidade de medida comum a todos os produtos e processos da empresa;
	- Quaisquer que sejam as variações dos preços unitários, os esforços de produção desenvolvidos pelas operações elementares de trabalho em uma fábrica são interligados entre si por relações constantes no tempo;
	- O valor de custo do estoque deve incluir todos os custos de aquisição e de transformação;
	Para implantação desse método de custeio é necessário percorrer as seguintes etapas: Divisão da empresa em postos operativos; Cálculo dos potenciais de produção dos postos operativos; Definição de um produto-base; Cálculo do foto-custo do produto-base; Cálculo dos potenciais produtos dos postos operativos; Cálculo do valor dos produtos em UEPs;
	- O método UEP enfoca a transformação dos produtos, as despesas de estrutura não são abrangidas pelo mesmo.
Custo Padrão	- A grande finalidade deste método é o controle dos custos;
	- Seu objetivo é o de fixar uma base de comparação entre o que ocorreu de custo e o que deveria ter ocorrido;
	- O custo padrão não é um método meramente para contabilização de custos, mas sim uma técnica auxiliar;
	- Para ter sucesso na implementação a empresa tem que ter um bom custo real;
	- Este método não é um meio simplificado, custo padrão implica sempre na adoção de mais trabalho por parte da empresa;
	- O sucesso deste método depende da seriedade aplicada na localização e saneamento das diferenças entre o padrão e o real;
	- Divide-se me:
	* Custo padrão corrente: excluí as ineficiências que a empresa julgar que podem ser de fato sanadas;
	* Custo padrão ideal: só exclui o que não podem ser cientificamente eliminado.

Quadro 1 – Métodos de custeio

Fonte: Adaptado de ASSEF (2005); NAGLE, HOGAN (2007); PADOVEZE, VASCONCELOS (2012); WERNKE, LEMBECK, (2012).

O Quadro 1 apresenta os principais métodos de custeio, sendo os mais recomendados o custeio baseado em atividade e o custo padrão, porém por ser uma ferramenta de gestão é cargo do administrador designar qual método será utilizado.

Sob a óptica da entidade, quanto maior o preço, maiores os lucros e melhores os resultados. Os limites superiores dos preços, porém, são definidos pelo mercado consumidor e pelo valor percebido e atribuído ao produto ou serviço comercializado. Assim, a análise de custos, preços e valores consiste em algumas das mais nobres e importante tarefa da administração financeira (BRUNI; FAMÁ, 2012).

No Quadro 2 contextualiza-se os métodos de formação de preços de venda dos produtos/serviços:

Método baseado no custo	- É o mais comum na prática dos negócios;
	- Se for com base no custo total, a margem adicional deve ser suficiente para cobrir os lucros desejados;
	- Se for com base no custo marginal, a margem adicional deve cobrir, além dos lucros, os custos fixos;
	- Este método é bastante utilizado em comércio atacadista e varejista;
	- Este método é simples, mas pode levar a administração a tomar decisões equivocadas.
Método baseado nas decisões das empresas concorrentes	- Todos os métodos deve ser comparados com os preços das empresas concorrentes;
	- Este método é desdobrado em:
	* Método do preço concorrente: adotado nos casos de produtos vendidos a um mesmo preço por todo os concorrentes;
	* Método de Imitação de Preços: prevê que os mesmos preços sejam adotados por uma empresa concorrente selecionada no mercado;
	* Método de preços agressivos: ocorre quando um grupo de empresas concorrentes estabelece a tendência de uma redução drástica de preços;
	* Método de preços promocionais: caracteriza a situação em que as empresas oferecem certas mercadorias a preços tentadores, para atrair o público para o local de venda.
Método baseado nas características do mercado	- Conhecimento profundo do mercado por parte da empresa;
	- Entendimento do mercado permite ao administrador decidir se venderá o seu produto a um preço mais alto ou a preços popular;
	- Ciência do seu público alvo.
Método misto	- Método mais aceitável/correto no mercado;
	- Engloba a combinação:
	* Custos envolvidos;
	* Decisões de concorrência;
	* Características do mercado.

Quadro 2 – Método de formação de preço de venda
Fonte: SANTOS, 2012.

A Tabela 2 conceitua os principais métodos para a formação de preço de venda, e conforme descrito, o método mais coerente é o método misto, por estabelecer a combinação entre os custos envolvidos, as decisões de concorrência e as características do mercado.

As considerações financeiras internas e as considerações externas de mercado são, na maioria das empresas, forças antagônicas nas decisões de formação do preço de venda. Os gerentes financeiros alocam os custos para determinar quão altos os preços precisam ser para

se atingirem os objetivos de lucro. As equipes de marketing e vendas analisam os consumidores para determinar quão baixos os preços precisam ser para se atingirem os objetivos de vendas. Desta forma a decisão eficaz sobre preços deve envolver uma combinação destes fatores, e não uma concessão entre restrições financeiras internas e condições externas de mercado (NAGLE; HOGAN, 2007).

Um ponto impactante na gestão das empresas no processo de atualização do preço de venda é acompanhar a competitividade turbulenta, estimulada por um cenário tecnológico que acelera a velocidade da internacionalização da economia e a mudança de valores, exige das organizações a revisão das suas responsabilidades e estratégias, bem como encaminhamento de novas formas de ação externas e internas. Aumentando ainda mais a responsabilidade do gestor na sua tomada de decisões (TEIXEIRA; MAZZON, 2000).

De fato a busca pela eficácia operacional, a qual todas as atividade tem o retorno esperado, Porter (2002), analisa a estratégia de desempenhar atividades similares aos rivais de forma otimizada, capacitação para utilizar melhor os ativos da empresa. Ela é imprescindível para a obtenção do desempenho superior, mas não é o bastante para assegurar uma condição competitiva sustentável ao longo do tempo, pois rapidamente essas melhores práticas são imitadas. Como aspecto negativo, o autor destaca que a eficácia operacional leva as empresas a competir por preços baixos.

São inúmeros os desafios que os gestores se deparam na formação de suas estratégias de gestão, sendo de grande responsabilidade a aplicação de um preço coerente para não comprometer as atividades da empresa, pois na maioria das instituições, a venda dos produtos está ligada no único fim monetário da empresa. Acertar a tomada de decisão desencadeia assim, o sucesso e permanência dos negócios.

2.2 Incubadoras tecnológicas

A incubação de empresas apresenta-se como um fenômeno mundial, surgido primeiramente em países desenvolvidos que identificaram nesta modalidade de apoio às empresas nascentes, um potencial desenvolvimentista, sobretudo, por meio de tecnologias traduzidas em processos inovadores. No Brasil as ações do governo têm caminhado timidamente em direção da promoção de um ambiente favorável ao desenvolvimento de incubadoras de empresas (D'AFONSÊCA, 2007). Conforme dados analisados pela ANPROTEC, em 2011 havia 384 (trezentos e oitenta e quatro) incubadoras em funcionamento no Brasil.

A atual estrutura das incubadoras vem sendo aprimorada desde a década de 1970, quando nos Estados Unidos e na Europa Ocidental, as universidades, governos locais e instituições financeiras se reuniram para promover o processo de industrialização de regiões em declínio ou pouco desenvolvidas. Neste sentido, esse tipo de organização tende a contribuir positivamente no processo de maturação de negócios iniciantes, inclusive com a possibilidade de ofertar orientações acerca de controles internos cabíveis para aprimorar a gestão dos novos empreendimentos (DORNELAS, 2002).

No Brasil um dos principais órgãos reguladores das incubadoras tecnológicas é o Ministério de Ciência e Tecnologia e Inovação (MCT), o qual define ações estratégicas voltadas para a promoção da inovação para aumentar a competitividade e a inserção internacional das empresas brasileiras, sendo elas: incentivar a criação de novas empresas de base tecnológicas, especialmente por meio da incubação e do desenvolvimento de capital de risco; e apoiar a disseminação da cultura do empreendedorismo no sistema de ensino (BRASIL, 2002).

Um dos pioneiros na implantação de incubadoras de empresas no Brasil, o Estado de Santa Catarina vem integrando esforços para ampliar, de forma consciente e racional, o

número de incubadoras nas diferentes regiões do estado e, ao mesmo tempo, contribuir para a consolidação daquelas que estão em funcionamento (RECEPETI, 2016).

As incubadoras de empresas, tipicamente, fornecem subsídios na fase de preparação dos novos empreendimentos, estrutura e ambiente de apoio e, ainda, favorecem a disseminação de uma cultura empreendedora – atributos que estimulam o desenvolvimento e crescimento de novos e pequenos negócios (LALKAKA, 2002). Esse tipo de organização facilita o processo de criação bem-sucedida de novas pequenas empresas, provendo-lhes uma compreensível e integrada diversidade de serviços, que incluem, entre outros elementos, espaço físico, serviços de consultoria e treinamento, financiamento, networking, assistência em projetos e capital de risco (ADEGBITE, 2001), elementos que guardam estreita harmonia com o que a literatura denomina capital intelectual.

Em outras palavras, os investimentos realizados pelas incubadoras de empresas direcionam-se, especialmente, ao aprimoramento no que Sveiby (1998) denomina capital humano, estrutural e de relacionamento das empresas incubadas, já que todas as ações das incubadoras a favor das empresas incubadas são direcionadas ao: (i) capital humano, pela capacitação dos gestores e das suas equipes de trabalho; (ii) capital estrutural, pela disponibilização de infraestrutura, física e de serviços, a baixo custo; e (iii) capital de relacionamento, pela disseminação de sua rede de relacionamentos – um dos postos-chaves para comunicação com o mercado-alvo, para a obtenção de novos clientes, assim como com os fornecedores, parceiros tecnológicos, bancos e órgãos financiadores.

Neste âmbito, as incubadoras são vistas como um ambiente flexível, encorajador e de facilitação para o surgimento, crescimento e desenvolvimento de novos empreendimentos ou de aperfeiçoamento dos já existentes, cujos resultados esperados deverão garantir, em prazo e tempo determinados, autonomia e auto sustentação das empresas (ARANHA, 2000).

2.3 Estudos correlatos

Acerca de pesquisas com o mesmo foco desta (fatores utilizados na formação de preço de venda pelos incubados em incubadoras tecnológicas) não foram detectados em buscas realizadas nas plataformas de pesquisa on-line “Spell”, “Scielo”, “Periódicos Capes”, “Science Direct” e “Scopus” no mês de fevereiro de 2016. Para efetivação destas foram utilizadas as palavras-chave “formação preço de venda” e “incubadoras”, bem como os termos correlatos em inglês.

No entanto é pertinente mencionar as pesquisas a seguir, que mostram estudos com abordagem semelhante em um dos tópicos desta pesquisa.

Callado, Miranda e Callado (2003) fizeram uma pesquisa com objetivo de analisar a gestão de custos e o processo de formação de preços das agroindústrias paraibanas. A pesquisa envolveu um estudo empírico com 20 empresas do setor da agroindústria pertencentes a sete atividades distintas. Os dados foram obtidos através da aplicação de um questionário. Através do estudo pode ser analisado que a maioria das empresas possuíam sistemas de custos ou alguma forma de estrutura de custos. Com o estudo foi possível constatar que o principal critério utilizado no processo de formação do preço de venda das empresas analisadas foi o mark-up, aplicado sobre o custo de produção. Uma parcela das empresas pesquisadas utiliza o mark-up sobre o valor da matéria-prima.

Na pesquisa de Braga, Braga e Souza (2009) o estudo foi desenvolvido com o objetivo de analisar as questões relacionadas à gestão dos estoques, do capital de giro, do processo de formação de preços, e da gestão de custos em indústrias conserveiros do estado do Rio Grande do Sul. A pesquisa, realizada no ano de 2008, envolveu um estudo empírico com as oito empresas conserveiros do estado do Rio Grande do Sul cujo faturamento anual situa-se acima de R$ 12 milhões. Os principais resultados do estudo com análise voltado ao atual

artigo indicaram que: a maioria das empresas pesquisadas utiliza sistema de custos ou alguma forma de estrutura de custos, com tradicionais técnicas de mensuração e gestão dos custos do processo produtivo; o principal método utilizado na formação do preço de venda é o mark-up, aplicado sobre o custo total de produção; as correlações mais significativas e relevantes foram observadas entre os métodos de custeio utilizados e a adoção do conceito de margem de contribuição, assim como dos métodos de custeio com a técnica do ponto de equilíbrio; o estudo também identificou diversas inconsistências conceituais nas respostas dos gestores, revelando suas limitações de formação.

O estudo de Souza et al. (2015) baseou-se em uma proposta de modelo de gestão aplicável às incubadoras, tendo por base os mapas estratégicos e painéis de desempenho à luz das premissas do Balanced Scorecard (BSC) e utilizá-lo como ferramenta de medição de desempenho das empresas incubadas de acordo com as práticas-chave do modelo CERNE. Os achados da pesquisa indicam uma proposta inicial de mapa e painel de desempenho contemplando as quatro perspectivas propostas pelo BSC.

3 METODOLOGIA

Este estudo, quanto aos objetivos, pode ser classificado como descritivo, pois de acordo com Gil (2008) as pesquisas descritivas almejam efetuar a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. Lopes (2006) destaca, ainda, que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los, interpretá-los e o pesquisador não interfere neles.

Quanto à abordagem, este estudo é classificado como sendo qualitativo, pois o seu objetivo está relacionado ao "levantamento de dados sobre as motivações de um grupo, em compreender e interpretar determinados comportamentos, a opinião e as expectativas dos indivíduos de uma população" (TURATO, 2005, p. 509).

A coleta de dados aconteceu através da aplicação de questionário nos meses de janeiro a março de 2016, sendo utilizadas as ferramentas do Googledocs. A população da pesquisa envolveu 291, sendo que 26 responderam e compuseram, assim, a amostra abrangida pelo estudo.

O questionário foi composto por 19 (dezenove) questões, sendo divididas em 15 (quinze) de múltiplas escolhas, 3 (três) em forma de escala e 1 (uma) questão aberta

No que tange às etapas de processamento e análise dos dados, estes foram tabulados em planilha *Excel*, utilizando-se apenas a estatística descritiva (média e desvio-padrão) pelo reduzido número de entidades abrangidas e de tabulações gráficas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Iniciada em 2001, a Rede Catarinense de Inovação (RECEPETI) é uma associação civil sem fins econômicos, com personalidade jurídica de direito privado, que atua para promover a educação, o desenvolvimento econômico, social, científico e tecnológico e o empreendedorismo inovador no Estado de Santa Catarina. Sua função é reunir entidades públicas e privadas com interesses comuns ao propósito e proporcionar integração com incubadoras, parques tecnológicos, distritos de inovação, núcleos de inovação tecnológica e outros atores (RECEPETI, 2016).

Tem como missão promover a educação, o desenvolvimento econômico, social, científico e tecnológico e o empreendedorismo inovador em Santa Catarina, estabelecendo parcerias e articulações com entidades públicas e privadas para alavancar a competitividade e a capacidade de desenvolvimento sustentável dos seus associados.

As incubadoras parceiras são: CITeB Centro de Inovação e tecnologia de Biguaçu – Universidade do Vale do Itajaí; CitiBrusque – Centro de Incubação, Tecnologia e Inovação de Brusque; Incubadora tecnológica da UNOCHAPECÓ (INCTECh); Pré-incubadora Oeste

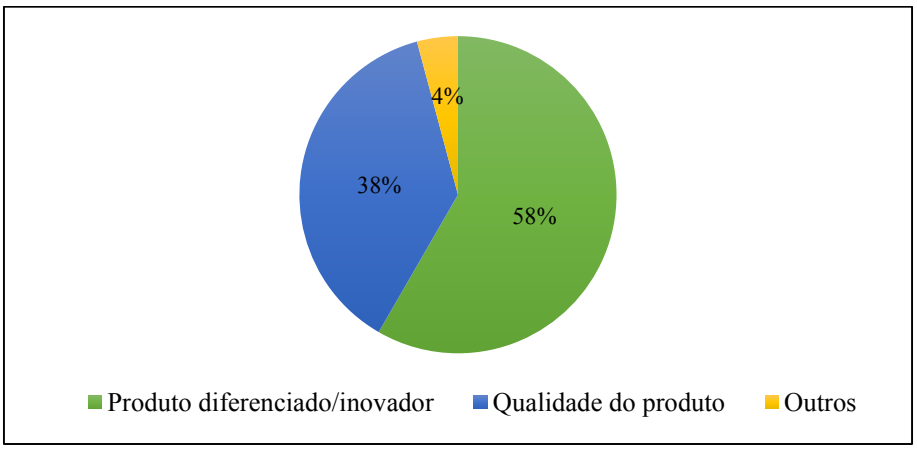
Incubadora tecnológica e Empresarial da Universidade do Contestado – Campus de Concórdia; Instituto Pró-Inovação do Sul Catarinense – iPROi; Incubadora Tecnológica de Ideias e Negócios – ITEC.IN; CELTA – Centro Empresarial para Laboração de Tecnologias Avançadas; Midi tecnológico; Agência de Desenvolvimento Empresarial da Região de Ibirama (ADERI); UNIINOVA/ITE – Núcleo de Inovação Tecnológica – Incubadora Tecnologica Empresarial; Centro de Inovação e Pesquisas Tecnológicas – JaraguaTec; Pré Incubadora Tecnovale; Fundação Softville; Micro Distrito de Base tecnológica de Lages – Incubadora Midilages; Incubadora Tecnológica de Luzerna; Incubadora Tecnológica Mafratec; Instituto de Apoio à inovação e Tecnologia de palhoça – INAITEC; GTEC (Núcleo Gerador de Empresas de Desenvolvimento Integrado de Incubação); Incubadora Tecnológica de São Bento do Sul – ITFETEP; IESJ Incubadora de Empresas de São josé – Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI; Centro de Tecnologia do Planalto Norte – TECPLAN; Incubadora de Empresas da UNISUL e Instituto Gene Blumenau.

Para a análise e interpretação dos dados obtidos, considerou-se a seguinte sequência: análise do perfil das empresas envolvidas na amostra, identificação dos componentes utilizados na formação do preço de venda, levantamento dos custos apropriados e as dificuldades mencionados pelos respondentes para a formação e aplicação dos custos de seus produtos/serviços ofertados.

O perfil da amostra coletada configura-se por empresas pertencentes ao setor de prestação de serviço (91,66%), indústria (4,17%) e comércio (4,17%). Sendo as atividades de software/games (70,83%), desenvolvimento de produtos (12,50%), design (8,33%), e-commerce (4,17%) e automação residencial (4,17%). Visualiza-se que há um número significativo de empresas que se configuram em prestadores de serviços ligados ás atividades de software/games.

O tempo de existência das empresas são de menos de um ano, representando 37,50% das empresas, 12,50% tem mais de um ano e menos de dois anos de funcionamento, 25,00% das empresas atuam a mais de dois anos e menos de cinco, e 25,00% tem mais de cinco anos de existência. A quantidade de funcionários nas empresas são de 37,50% com até três pessoas vinculadas, 12,50% com quatro a seis funcionários, 8,33% com funcionários entre sete e dez, e 40,67% das empresas entrevistadas não tem funcionários vinculados ás mesmas.

O produto ofertado tende a suprir as necessidades de seus públicos-alvo (clientes), os quais são direcionados conforme o fator-chave de cada mercadoria. São diversas as possibilidades de diferenciar-se no mercado, seja pela qualidade, por preços mais atrativos, produtos diferenciados ou por serviços incorporados no produtos. No Gráfico 1, ilustra os fatores-chaves indicados pelos incubados que tendem a se posicionar no mercado.

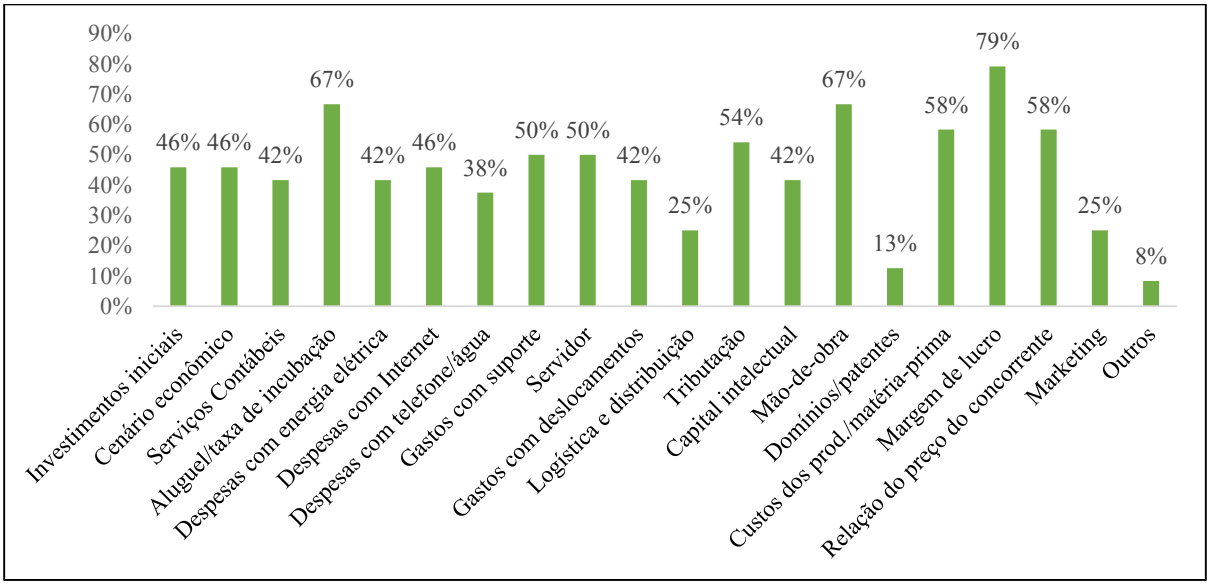


Fontes: Dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Fator-chave das empresas

Conforme os dados obtidos na pesquisa e ilustrados no Gráfico 1, o principal direcionador das empresas incubadas vinculadas a Rede Catarinense de Inovação, são a oferta de produtos diferenciados/inovador, contemplando 58% das empresas. A ligação deste dado com o objetivo da pesquisa, identificar os fatores associados a formação do preço de venda, gera um ponto refletivo, por se basear em componentes inéditos no mercado, dificulta a aplicação de parâmetros para avaliar o preço que os clientes estão dispostos a pagar pelo mesmo. Ponderando o gestor responsável pela decisão do preço de venda uma análise mais integra de seu produto para fins de aplicação de valor equivalente.

Atrelado ao fator-chave, o estudo identificou que em 91,66% das empresas a decisão pela formação do preço de venda é de responsabilidade do proprietário ou sócio-gerente, 4,17% são os gestores não proprietários das empresas que decidem os preços de venda e 4,17% das empresas tem uma área ou departamento de venda responsável por essa decisão. Os fatores que levam em consideração no momento da formação do preço de venda estão identificados no Gráfico 2.



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 2 – Fatores considerados na formação do preço de venda

No que tange o objetivo deste trabalho, identificar os fatores associados na formação do preço de venda/serviço dos empreendedores incubados vinculados a RECEPETI, o Gráfico 2 contribui com elementos que viabilizam a explicação do atual estudo. Com base no gráfico, os itens que a maioria das empresas alocam no preço final de seus produtos são: margem de lucro (79%), mão-de-obra (67%), aluguel/taxa de incubação (67%), custo dos produtos/ matéria-prima (58%), relação do preço do concorrente (58%), tributação (54%), gastos com suporte (50%), servidor (50%), entre outros.

Conforme destacado, a margem de lucro está alocado ao preço dos produtos/serviço em 79% das empresas respondentes. Este fator é bastante típico de ser considerado nestas circunstâncias. Ao serem questionados sobre o percentual de margem de lucro considerado, 62,5% dos respondentes assinalaram praticar uma margem superior a 30%. Este percentual elevado se caracteriza por ter uma representatividade na atividade de prestadores de serviços. Indo ao encontro ao dado de valores com domínio/patentes, os quais são incorporados ao preço final, somente em 13% das empresas, identifica a aplicação de valores a curto prazo, não destacando os investimentos a longo prazo.

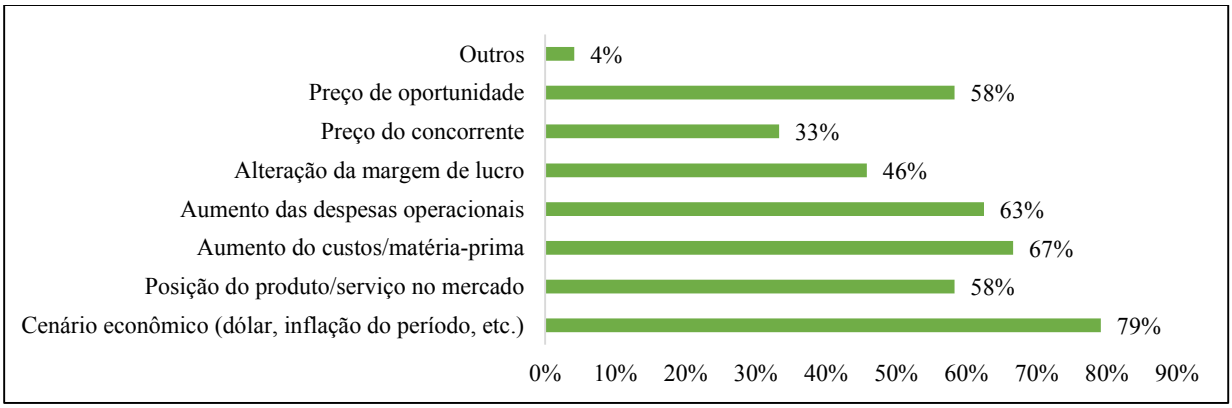
Outro item mencionado pelos pesquisados foi o aluguel/taxa de incubação, com 67% das respostas. Este dado liga ao anterior, sendo que por ser caracterizado como empresas

incubadas, todos possuem estes dispêndios em suas despesas, conforme os dados evidenciados, são alocados ao produto final pela maioria das empresas.

Com índice de 67% dos respondentes, a mão-de-obra também está associada aos principais fatores alocados no preço final. Este dado, conforme já mencionado, também é característica de empresas prestadoras de serviços, como são a maioria da amostra deste estudo. Ligado a esta questão, foi questionado como ocorre o cálculo financeiro da mão-de-obra agregado ao produto. 80,80% responderam associar esse cálculo com base nas horas executadas no projeto, 30,8% assinalaram também utilizar bases do preços utilizados pelos concorrentes/mercado, 26,9% mencionaram avaliar de acordo com o nível do colaborador que irá executar e 7,7% de acordo com a convenção coletiva da categoria.

Ainda por meio do Gráfico 2, identifica-se que os fatores ligados ao custo dos produtos e as matérias-primas são incorporados ao preço final dos produtos/serviços em 58% dos entrevistados. Em 50% dos entrevistados assinalaram alocar ao preço final os gastos com suporte e servidor, refletindo esse dado pois a amostra pertence ao setor de prestação de serviços, sendo necessário repassar ao preço final.

Outro ponto levantado na pesquisa decorre da atualização dos preços, sendo indagado quais fatores levam em consideração no momento de atualização dos preços de venda dos produtos/serviços ofertados. Sendo ilustrado o retorno no Gráfico 3.

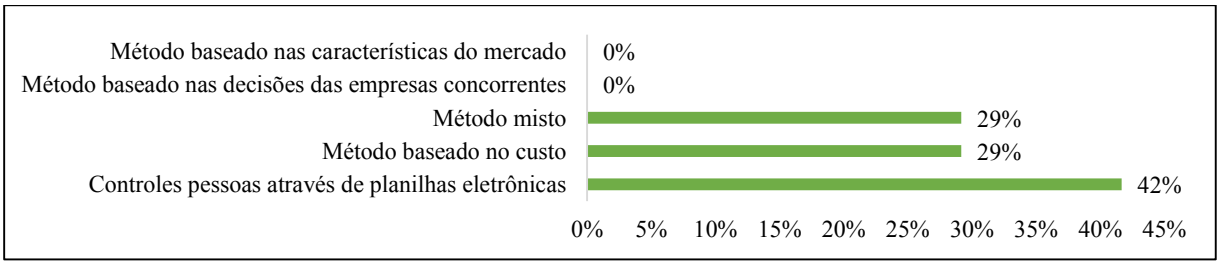


Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 3 – Fatores considerados para atualização do preço de venda

Por meio do Gráfico 3, verifica-se que os principais fatores associados na atualização dos preços de venda estão lidados ao cenário econômico e o aumento dos custos e despesas das atividades ligadas ao produto final. Esses dados oportunizam a visualização da inclusão do preço dos produtos no início de sua vida útil e este sofre oscilações conforme o mercado financeiro reage, não tendo alterações drásticas no decorrer de sua permanência no mercado.

A pesquisa identificou também se os empresários incubados vinculados à conforme Gráfico 4.



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 4 – Métodos para a formação de preço

Percebe-se por meio da visualização do Gráfico 4, que os métodos utilizado pelos incubados para a formulação do preço de venda, refere-se controles pessoais através de planilhas eletrônicas, correspondendo a 42% dos respondentes. O método baseado no custo, que conforme Santos (2012) é o mais comum na prática dos negócios, é utilizado por 29% dos entrevistados. E outros 29% afirmam que utilizam o método misto, sendo este, segundo Santos (2012) o método mais aceitável/correto no mercado.

Na sequência questionou-se sobre a utilização de algum método para o controle dos custos. Dentre os respondentes, 50% afirmam que não utilizam nenhum método para o controle específico do custo dos produtos/serviços, dos quais, 66,68% mencionaram ser por meio de controles em planilhas eletrônicas, 8,33% utilizam o método de custeio por absorção, 8,33% empregam o custeio variável em suas atividades, 8,33% tem o custeio padrão e 8,33% assinalaram utilizar outros meios para controlar os custos.

Com base nos achados levantados desta pesquisa, para incorporar melhor a visão dos incubados em relação ao preço ofertados, a Tabela 1 identifica quão satisfeito o empresário/cliente com o preço estabelecido e se supre as necessidades de cada produto/serviço. Sendo o peso 5 para muito satisfeito e peso 1 para insatisfeito.

Dados		O preço estabelecido condiz com as necessidades do produto/serviço?	Está satisfeito com o preço estabelecido do(s) seu(s) produto(s)/serviço(s)?	O preço estabelecido tem boa aceitação pelos seus clientes?
Frequência Relativa	Peso 1	0%	0%	4,2%
	Peso 2	0%	4,2%	8,3%
	Peso 3	20,8%	29,2%	41,7%
	Peso 4	37,5%	37,5%	25,0%
	Peso 5	41,7%	29,1%	20,8%
Média dos pesos		4,2	3,9	3,5
Desvio padrão		0,78	0,88	1,06

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Nível de satisfação em relação ao preço ofertado

Relativo ao preço estabelecido ser condizente com as necessidades dos produtos/serviços, por meio da Tabela 1, visualiza-se que 41,7% consideram peso máximo para essa afirmativa, ou seja, de acordo com as respostas, o preço estabelecido está adequada conforme as necessidades dos empresários. Para esta questão a média estabelecida foi de 4,2 e um desvio padrão de 0,78, identificando satisfação por parte dos respondentes em relação aos preços estabelecidos.

Analisando o nível de satisfação dos empresários com o valor ofertado pelos seus produtos/serviços identificado na Tabela 1, depara-se com uma média de 3,9 e desvio padrão de 0,88, não sendo dados que estimam alta aceitação, portando o preço estabelecido não é o real anseio dos empresários. Excluído desta perspectiva, estão 29,1% dos entrevistados, os quais atribuíram peso máximo para esta questão.

Com base da aceitação dos clientes dos incubados em relação ao preço ofertado, por meio da Tabela 1, identifica-se que não sendo muito aceito no ponto de visto dos empresários. Mais de 50% dos respondentes atribuíram pese entre 1 a 3, evidenciando a pouca satisfação. A média foi de 3,5 e o desvio padrão de 1,06, sendo a questão que teve dados mais dispersos entre os pesquisados.

Por fim, a pesquisa solicitava para que o respondente mencionasse quais são as principais dificuldades para a formação do preço de venda se seus produtos/serviços, destacando-se

- Estimar/conhecer o custo real de cada produto/serviço;
- Repassar o valor apropriado para o cliente final;
- Repassar a atualização dos preços com base do cenário econômico e dos ajustes decorrentes;
- Saber o ponto de equilíbrio: Custo x Lucro;
- Falta de experiência no mercado.

Estas situações são apontadas como dificuldades sentidas pelos empresários no momento de formular o preço final dos seus produtos/serviços. Visualizando assim, o grande impasse que os empresários tem neste momento, principalmente por se tratar de empresas prestadoras de serviços ligados à atividade de software. De modo geral, empresas deste porte encontram dificuldades para comparação de preços com outras empresas atuantes no mercado, pois base no atual mercado, por ser na maioria produtos inovadores, e também pela dificuldade de calcular o real preço de cada fator envolvido na prestação de serviço.

5 CONCLUSÕES

O artigo visou responder questão de estudo relacionada aos principais fatores associados para a formação do preço de venda/serviço dos empreendedores incubados na RECEPETI (Rede Catarinense de Inovação). Com esse propósito objetivava identificar os fatores associados para a formação do preço de venda/serviço dos empreendedores incubados vinculados a RECEPETI.

Nessa direção, os autores entendem que a pergunta de pesquisa foi convenientemente respondida de vez que foram identificados, através das respostas obtidas por intermédio da aplicação de questionários aos gestores das incubadas, os fatores associados a formação do preço de venda, bem como a forma da atualização dos mesmos. Em razão disso, o objetivo priorizado também foi atingido, ou seja, foram levantados os principais fatores ligados a formação do preço de venda dos produtos/serviços ofertados.

Além disso, com base no levantamento de dados efetuado foram reputadas as duas hipóteses anteriormente levantadas. A primeira aventava a possibilidade de os gestores desse tipo/porte de empreendimento priorizam exclusivamente o controle dos aspectos operacionais para a formação do preço de venda. A segunda cogitava acerca de ser englobar todos os referidos custos decorrentes para a constituição do preço final dos produtos/serviços ofertados. Como visto, a maioria dos administradores utilizava, mesmo que parcialmente métodos apropriados para a formulação do preço, porém não estão cientes se há o repasse total dos custos para o preço do produto ou serviço.

Quanto aos resultados mais importantes, os principais fatores que a maioria das empresas alocam no preço final de seus produtos são: margem de lucro (79%), mão-de-obra (67%), aluguel/taxa de incubação (67%), custo dos produtos/ matéria-prima (58%), relação do preço do concorrente (58%), tributação (54%), gastos com suporte (50%), servidor (50%). Em casos de atualização do preço de venda, os principais fatores associados na atualização dos preços de venda estão lidados ao cenário econômico e o aumento do custos e despesas das atividades ligadas ao produto final.

No que concerne às limitações associáveis ao estudo, convém destacar especialmente os aspectos relacionados ao pequeno número de participantes, em virtude do exposto, não cabe generalizar os achados desta pesquisa.

Com recomendação para trabalhos futuros cabe sugerir a expansão da abrangência para as demais incubadoras sediadas nos demais estados brasileiros. Ainda, seria interessante investigar os métodos associados na estimação do custo real de cada produto utilizados por esse tipo/porte de empreendimento.

REFERENCIAS

ADEGBITE, O. Business incubators and small enterprise development: the Nigerian experience. **Small Business Economics**, vol. 17, n. 3, p. 157-166, Nov. 2001.

ANPROTEC – Associação Nacional de Entidades Promotoras de Empreendimentos Inovadores. **Incubadoras e Parques**. 2011. Disponível em: <http://www.anprotec.org.br>. Acesso em: 07 fev. 2016.

ARANHA, J. A. Incubadoras de empresas. In: FILION, Louis Jaques; DOLABELA, Fernando. **Boa idéia! E agora?** São Paulo: Cultura Editores Associados, 2000. cap. 17.

ASSEF, R. **Gerência de preços:** como ferramenta de marketing. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

BRAGA, D. P. G.; BRAGA, A. X. V.; SOUZA, M. A. Gestão de custos, preços e resultados: um estudo em indústrias conserveiros do Rio Grande do Sul. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 13, n. 2, p. 20-35, 2010.

BODNAR, G. H; HOPWOOD, W. S. **Accounting Information Systems**, 4. ed. Massachusetts: Allyn and Bacon, 1990.

BRASIL. **Ministério da Ciência e Tecnologia**. Livro branco: ciência, tecnologia e inovação. Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2002.

BRUNI, A. L.; FAMÁ, R. **Gestão de custos e formação de preços**: com aplicações na calculadora HP 12C e Excel. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

CALLADO, A. L. C.; MIRANDA, L. C.; CALLADO, A. A. C. Fatores associados à gestão de custos: um estudo nas micro e pequenas empresas do setor de confecções. **Revista Produção**, v. 13, n. 1, p. 64-75, 2003.

DORNELAS, J. C. A. **Planejando incubadoras de empresas**: como desenvolver um plano de negócios para incubadoras. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

D'AFONSÊCA, L. A. G. G. **O perfil e o comportamento estratégico dos empreendedores de empresas incubadas em Salvador.** 2007. 104 f. Dissertação (Mestrado em Administração) Programa de Pós-Graduação em Administração Estratégica da Universidade de Salvador – UNIFACS, Salvador, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LALKAKA, R. Technology business incubator to assist a innovation based economy. **Journal of Change Managemen**t, v. 3, n. 2, Dec. 2002.

LOPES, J. E. de G. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. 1 ed. Recife: Editora Universitária, 2006.

NAGLE, T. T.; HOGAN, J. E. **Estratégia e táticas de preço**: um guia para crescer com lucratividade. 4. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2007.

PADOVEZE, C. L. (Org.). **Orçamento empresarial**. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

_____; VASCONCELOS, Y. L. **Contabilidade**. Curitiba: IESDE Brasil S.A., 2012.

PORTER, M. E. A nova era da estratégia. In C. A. Júlio & J. S. Neto (Orgs.). **Estratégia e Planejamento**. São Paulo: Publifolha, 2002.

RECEPETi - Rede Catarinense Inovação. **Histórico**. Disponível em: <http://recepeti.org.br/institucional/historico/>. Acesso em: 05 fev. 2016.

SANTOS, J. J. dos. **Fundamentos de custos para formação do preço e do lucro**. 5. ed. rev. ampl. e mod. São Paulo: Atlas, 2005.

SARTORI, E. **Gestão de preços:** estratégia e flexibilização de preços, fidelização de clientes e aumento de rentabilidade. São Paulo: Atlas, 2004.

SOUZA, L. A.; DANTAS, P. F.; AOUAR, W. A.; BARRETO, L. K. S. Modelo de gestão em incubadoras e mapas de desempenho. **Revista Ciências Administrativas**, n.1, p. 112-130, jan./jun. 2015.

VEIBY, K. E. **A nova riqueza das organizações**. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TEIXEIRA, M. L. M.; MAZZON, J. A. Orientação ética quanto à mudança social envolvendo stakeholders. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 1, n. 1, p. 51-65, 2000.

TURATO, E. R. **Tratado da metodologia da pesquisa clínico-qualitativa**: construção teórico-epistemológica, discussão comparada e aplicação nas áreas da saúde e humanas. 2. ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

ZORNIG, F. **Acerte o preço e aumente seus lucros**. São Paulo: Nobel, 2007.

YIN, R. K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

WERNKE, R.; LEMBECK, M. Método UEP como facilitador da aplicação do CPC-16-Estoques pela contabilidade de custos: estudo de caso. In: Congresso Brasileiro de Custos, 19., 2012, Bento Gonçalves. **Anais...** Bento Gonçalves, 2012.

O USO DO ORÇAMENTO BASE-ZERO NA GESTÃO DOS GASTOS FIXOS DE UMA PRESTADORA DE SERVIÇOS MÉDICO-HOSPITALARES

João Lucas Pereira dos Santos (joao.lucas.dossantos@gmail.com)
Especialista em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria - FGV Management

Bianca Bigolin Liszbinski (biancabigolin@gmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis - Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Tiago Zardin Patias (tiagopatias@unipampa.edu.br)
Mestre em Administração - Universidade de Caxias do Sul - UCS

Resumo:
Este estudo teve por objetivo apresentar uma ferramenta de auxílio na gestão de uma organização hospitalar. Aborda-se a gerência de custos e despesas fixas, por meio da proposição de adoção da metodologia Orçamento Base Zero (OBZ). Esta metodologia busca a composição de um plano orçamentário enxuto, sem qualquer excesso ou gasto desnecessário que ao final possa comprometer a meta de lucro desejada pela empresa. Trata-se de um estudo de caso aplicado em uma entidade do ramo hospitalar, para o qual se utilizou evidências coletadas em demonstrativos contábeis, além de observações *in loco*. A análise dos dados consistiu na estruturação de uma proposta orçamentária para um exercício social seguinte, considerando as características e peculiaridades da entidade em estudo, principalmente no seu conjunto de custos e despesas. Em termos de resultados, além da proposta inicial de aplicação do OBZ, pode-se apresentar uma nova forma de planejamento das receitas dessa organização, o que possibilitou uma readequação das estruturas dos demais orçamentos, pois ao invés de considerar o lucro como meta de resultado, entendeu-se conveniente considerar o índice EBTIDA como métrica efetiva do desempenho orçamentário.

Palavras-chave: Custo Fixo. Gestão de Custos. Orçamento Base-Zero.

THE USE OF ZERO BASE BUDGET IN THE MANAGEMENT OF FIXED COSTS OF A PROVIDER OF HOSPITAL MEDICAL SERVICES

Abstract:
This study aimed to present a tool to aid in the management of a hospital organization. Deals with the management of fixed costs and expenses, through the methodology adopted proposition Zero Based Budget (ZBB). This methodology seeks the composition of a lean budget plan, without any excess or unnecessary expense that the end might compromise the desired profit target for the company. This is a case study applied in a hospital branch entity, for which was used evidence collected in financial statements, and on-site observations. Data analysis consisted of structuring a budget proposal for the next fiscal year, considering the entity's characteristics and peculiarities in study, mainly as a whole costs and expenses. In terms of results, in addition to the initial proposal of application of ZBB, can present a new way of planning the revenue of this organization, which allowed an overhaul of the structures

of other budgets, because instead of considering the profit as a result target, it was considered appropriate to consider the EBITDA index as an effective metric budget performance.

Keywords: Fixed Cost. Costs Management. Zero Based Budget.

1 INTRODUÇÃO

O estudo do comportamento dos custos fixos tem sido grande objeto de pesquisas no âmbito das ciências sociais aplicadas ao longo das últimas décadas, especialmente por trazem preocupação a quem tem a condição de decidir (COSTA, 2010). Executivos sabem que a competitividade em que as organizações estão expostas, exigem uma dose maior de controle. Ao analisar cenários, possibilidades, compor planos e estratégias, todos buscam incondicionalmente ter a melhor lucratividade possível, com foco no aumento dos indicadores de desempenho econômico de qualquer empresa.

Porém, essas possibilidades modificam-se conforme a variação de diversos fatores, inclusive com alta influência de condições externas à organização. Mas é possível planejar e aumentar o faturamento de uma organização e por meio de estratégias de negociação, obter uma redução nos custos de aquisição dos insumos necessários para produzir. Contudo, o tempo que isso refletirá em lucratividade nos relatórios financeiros nem sempre será suportado em algumas circunstâncias.

Diante disso, uma gestão eficiente, eficaz e efetiva dos custos fixos, importante grupo de fatores produtivos, é de suma necessidade. Em ambientes competitivos, as empresas devem se tornar especialistas em disponibilizar produtos e serviços de alta qualidade a um baixo custo, sempre observando a funcionalidade que os clientes exigem. Os sistemas de custeio dessas empresas devem estar estruturados de tal forma que este custeio não esteja limitado apenas às quatro paredes da fábrica, visto que os custos são na verdade, um balanço da eficiência e ineficiência de seus fornecedores, da mesma forma que espelha a sua reputação com os clientes (SOUZA; BRAGA; KRONBAUER, 2014).

Diante desta contextualização, este estudo tem por objetivo apresentar uma ferramenta que auxilie a gestão de uma organização hospitalar, na gerência dos seus custos e despesas fixas. Para este formato que se propõe, adota-se como metodologia o Orçamento Base Zero (OBZ), que é um conceito que busca a composição de um plano orçamentário enxuto, sem qualquer excesso ou gasto desnecessário que ao final possa comprometer a meta de lucro desejada pela empresa.

Em referência ao OBZ, este revela em sua essência o desapego ao passado, ou seja, não leva em consideração o histórico das despesas para conceber o novo orçamento. Da mesma forma, orienta que é preciso analisar e planejar o próximo exercício considerando os objetivos e metas definidos para cada departamento da empresa, fazendo com que o gestor reflita sobre quais serão as circunstâncias necessárias para alcançar as metas e quais os gastos necessários para isso. É uma forma de planejar não só questões financeiras, mas também obriga a rever determinados processos, concluindo se estes são realmente necessários (TEJEIRO; ÁLVAREZ, 2012).

O artigo está estruturado em seções, sendo que se inicia com esta introdução, tendo a revisão de literatura como seguimento, envolvendo temáticas da gestão de custos, orçamento empresarial e OBZ. Após, são apresentados os aspectos metodológicos que envolvem o

estudo. Em seguida, são evidenciados os resultados e análises da pesquisa, e por fim, são apresentadas as considerações finais do estudo e as referências bibliográficas utilizadas para o seu desenvolvimento.

2 GESTÃO DE CUSTOS

No senso comum, custo traz em seu significado a aquisição de algum objeto que seja durável ou de consumo, tangível ou intangível. Já para a contabilidade, custo vai além: são bens ou serviços empregados como insumos para a obtenção de outros bens e serviços. Além disso, o custeio tem por finalidade avaliar o resultado de uma atividade pela incorporação dos custos fixos e variáveis (ERTHAL; MARETH; TRETER, 2013).

Diante desse contexto, as organizações têm na contabilidade subsídio para embasar as decisões, por esta possuir um processo ordenado que registra os custos de operações, com os elementos quantitativos e qualitativos da produção e das vendas. Neste sentido, uma gestão eficiente de custos passa pelo uso, não menos eficiente, da informação. Com ela é possível extrair elementos internos, pois coleta, classifica e registra os dados operacionais das diversas atividades (LEONE, 2000).

Com o surgimento de novos mercados e novas formas de trabalho inseridos em um contexto dinâmico de grande competitividade, as ações organizacionais passam a ser direcionadas para auxiliar o controle e a tomada de decisão. O controle preocupa-se em apresentar e estabelecer padrões, orçamentos e formatação de diversos cenários, a fim de antever futuras condições de mercado, mas também deve acompanhar o que foi realizado e compara com o pré-estabelecido. Sob o aspecto da tomada de decisões, a contabilidade de custos traduz as informações relevantes num horizonte de curto e longo prazo, a definição de cortes de produtos, fixação de preços de venda e a opção de compra ou fabricação própria (MARTINS, 2001).

Com efeito, a gestão de custos de forma eficiente passa por um sistema adequado do seu controle, isso porque, o uso racional dos recursos afeta significativamente a eficiência dos negócios. Ou seja, em um contexto de crise econômica ou não, a gestão de custos é fundamental para que qualquer organização possa atingir a margem de lucro desejada (LUKIC, 2014).

A gestão de custos é a ponte para o sucesso nos negócios pois o que determina os preços não são fatores produtivos, mas sim condições de mercado. Assim, para manter sua lucratividade, as corporações necessariamente se obrigam a voltar suas atenções também para os processos internos de produção, os quais se constituem em um constante sistema de avaliação. A partir desse cenário, a gestão passa a ter um viés analítico, com a aplicabilidade em qualquer atividade produtiva (MARTINS, 2001).

Uma ferramenta de utilidade prática que subsidia a gestão de custos é a elaboração de um consistente orçamento empresarial. Este, se bem estruturado, torna-se um grande mecanismo de controle e avaliação dos custos de uma organização, conforme aborda-se na seção seguinte.

3 ORÇAMENTO EMPRESARIAL

O orçamento, para leigos, pode significar o valor para adquirir algo que se deseja. Pode ser um serviço ou algo tangível como um carro. Porém, no meio empresarial o termo

orçamento vai além. De maneira simples pode-se dizer que orçamento é um documento que determina limites para a execução das atividades empresariais.

O aprofundamento do assunto em pauta permite demonstrar que ele é amplo, pois se revela como uma ferramenta de controle de todos os processos operacionais da empresa, com foco no planejamento e controle dos resultados financeiros. Caracteriza-se por ser uma ferramenta que estabelece e coordena os objetivos de todas as áreas da empresa, provocando o alinhamento dos esforços para a obtenção da meta de lucro (HOJI, 2010).

O orçamento empresarial, como ferramenta de controle, tornou-se um instrumento fundamental para as organizações pela necessidade de se manter um equilíbrio entre as previsões financeiras e os resultados efetivamente alcançados pelos seus gestores. O desenvolvimento dessa ferramenta despertou o interesse das empresas e pesquisadores, por seu papel de mediador entre o desempenho esperado pela organização e aquele efetivamente desempenhado (SANTOS; LAVARDA; MARCELLO, 2014).

Uma das funções do plano orçamentário é de fazer com que os administradores ao elaborarem o mesmo, olhem para o futuro, possibilitando decisões mais assertivas quando ocorrer o surgimento de oportunidades e minimizando a gravidade de crises. Em suma, o orçamento apresenta em números um plano de ação futuro da administração para um determinado período, contendo dados financeiros e não-financeiros projetados para a organização para o período seguinte. Especificamente pelo aspecto financeiro, demonstra as expectativas com relação a receitas futuras, fluxos de caixa e posição financeira (HORGREN, 2000).

O conceito apresentado por Sá (2013, p. 8) traduz de forma clara e objetiva a essência dessa ferramenta quando diz que "o orçamento é uma técnica de alocação eficiente de recursos e que tem como principal objetivo permitir realizar o plano estratégico da empresa com um mínimo de esforço". Outra importante contribuição quando tratar-se de orçamento, é que este tem importantes objetivos dentro do contexto organizacional, conforme expõe Sardinha et al. (2008, p. 12):

> a) comunica a estratégia em todos os níveis gerenciais, pormenorizando os planos de cada centro de responsabilidade;
> b) coordena as várias atividades da organização, evitando duplicidade de trabalhos;
> c) define responsabilidade, autoriza limites de gastos e informa o desempenho que se espera;
> d) é um instrumento de avaliação, isto é, um "contrato" ou acordo com os gestores visando que os planos sirvam como base para avaliação da performance desses e da empresa.

Em termos práticos, o orçamento empresarial tem quatro bases que alicerçam a sua formatação. São quatro segmentações orçamentárias que facilitam a formação de um orçamento geral: a) orçamento das receitas; b) orçamento das despesas; c) orçamento de caixa; e d) orçamento de capital. O orçamento das receitas irá projetar o faturamento e assim a disponibilidade de recursos para manutenção da atividade e investimento. Já o orçamento das despesas, gastos e custos será definido a partir do resultado obtido pela subtração da lucratividade desejada dos valores projetados no orçamento das receitas. A partir desse valor apropria-se as rubricas de despesas desejadas. Com os dois primeiros orçamentos definidos, projeta-se o orçamento de caixa por meio da elaboração de um fluxo de caixa com estimativas para o período. Por fim, estrutura-se o orçamento de capital que serve para alocar os recursos, quando dois ou mais projetos de investimentos estão sob análise (SÁ, 2013).

O foco deste estudo é apresentar uma abordagem ao orçamento das despesas, especificamente daquelas fixas através da ferramenta Orçamento Base Zero. Na próxima seção tem-se o aprofundamento desta temática.

4 ORÇAMENTO BASE ZERO (OBZ)

A essência deste modelo de orçamentação está na abordagem diferenciada que ocorre em relação aos gastos. A preposição é de que os fatos ocorridos, sejam esquecidos e que não façam parte da base que irá determinar o novo orçamento. Isto porque no histórico pode conter distorções que encubram processos de trabalho falhos que, com o uso de outros métodos, podem permanecer em um limbo. Neste ponto está a grande contribuição do OBZ, pois ele representa a ideia de que, ao formatar o orçamento para o novo período, todas as atividades e processos sejam revistas afim de obter uma economia nessa revisão, partindo da estaca zero. O responsável pela projeção do orçamento deverá realizar a análise de cada processo sempre questionando quais fatores realmente são necessários para sua execução e também a sua real necessidade de existência. A partir disso deve-se considerar o gasto para manter esse processo e se estabelecer o resultado que se espera alcançar (HOJI, 2010).

Em termos de pressupostos, o OBZ é um conceito que realiza uma reavaliação periódica de todos os programas organizacionais, partindo do zero. Dessa forma, revisa todos os aspectos envolvidos nas atividades que estão sendo realizadas. Esta técnica pode identificar novas atividades e eliminar aquelas que já são obsoletas ou ineficientes no contexto organizacional. É considerada uma fórmula relevante para sair de uma crise de forma eficiente e eficaz, logrando objetivos ao mínimo custo e permitindo equilíbrio nos negócios (ÁLVAREZ; MARTOS, 2013).

Observa-se que o OBZ revela um novo paradigma. A concepção é de que seja levado em consideração as metas e objetivos traçados para a partir dessas premissas elaborar o orçamento. O efeito é que a sua construção seja compartilhada, elaborada de baixo para cima, com clareza e integrando todos que pertencem a determinada área da empresa, motivando a execução do propósito orçamentário. Nesta perspectiva, propõe aos gestores defender com argumentos detalhados cada despesa necessária para a execução dos objetivos e metas de seu departamento, tendo como diretrizes as premissas de que o orçamento deve garantir a sobrevivência da empresa no pior cenário, mas ao mesmo tempo dar condições de aproveitar oportunidades apresentadas pelo melhor cenário e que para isso os recursos devem ser aplicados de forma eficiente (SÁ, 2013).

Conforme descrito, nesta metodologia orçamentária parte-se do zero tanto em níveis de receitas como despesas. Por meio da análise da situação real, este orçamento permite a adaptação a demanda real deste período, a fim de formular o plano financeiro que está em conformidade com a exigência deste período. Dessa forma, no OBZ realiza-se a análise custo-benefício com base em todos os programas planejados dentro do período orçamental, dividindo-os em diferentes níveis, formulando assim, o orçamento financeiro de acordo com a situação real (LI; JI, 2013).

Além disso é preciso aplicar as ideias do limiar e do pacote de decisões. O limiar nada mais é que o valor mínimo exigido para a manutenção da atividade e a composição do valor inicial do OBZ. A partir da apresentação do limiar, analisa-se a restrição orçamentária, que é a diferença entre os recursos totais que a empresa terá para gastar menos o valor total do limiar. Essa diferença deverá ser destinada para cobrir as atividades que não entraram no cálculo do

limiar. Já o pacote de decisões é um relatório que irá fornecer critérios para a escolha dessas atividades. Através de análises e comparações a alta diretoria da empresa definirá quais as atividades serão realizadas dentro do orçamento projetado (SÁ, 2013).

O uso do OBZ apresenta vária vantagens, como revisão e melhoria nos processos produtivos; apresenta um diagnóstico aprofundado dos fatores necessários para o alcance das metas propostas; pode revelar supra valoração de algumas atividades; está foco no que realmente é essencial e não em variações atípicas de anos anteriores; traz reflexos positivos para a gestão da execução orçamentária quando comparado com o planejado; e rompe com o passado apresentando um aspecto questionador na elaboração orçamentária. Como uma possível desvantagem, ele é mais burocrático e exigi muitos controles, além de exigir mais tempo e mais recursos do que outros tipos de orçamento. Porém, o seu conceito visa a melhoria contínua (HOJI, 2010).

5 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A investigação caracteriza-se como descritiva, sendo que adotou-se o método de estudo de caso como estratégia de pesquisa. Segundo Yin (2015), este é o método preferido no exame dos eventos contemporâneos, sobretudo quando estes eventos não podem ser manipulados pelo pesquisador.

O caso escolhido foi um hospital, identificado ficticiamente por XYZ, com atuação na região do planalto médio do Estado do Rio Grande do Sul. Voltado para a prestação de serviços médico-hospitalares, possui mais de 9 mil metros quadrado de área construída, 100 leitos de internação, cerca de 350 funcionários e aproximadamente 90 médicos que compõem seu corpo clínico, totalizando mais de 20 especialidades, formando uma equipe de profissionais que estão em constante aperfeiçoamento para oferecer o que há de melhor para o paciente.

Os dados necessários para a pesquisa foram coletados junto ao setor de Contabilidade do hospital durante o ano de 2015. As fontes de evidências para a coleta dos dados deram-se por meio da análise de documentos secundários (balanços e demonstrativos de resultados), entrevistas e observações *in loco*. As entrevistas foram realizadas de maneira informal com gestores da área financeira e também com integrantes da direção executiva buscando identificar quais seriam as dificuldades diagnosticadas por estes gestores em relação ao controle dos custos hospitalares.

Complementarmente, utilizaram-se as informações registradas no caderno de campo para a estruturação das análises do estudo. Estas informações foram coletadas por meio da observação, sendo fundamentais na medida em que alguns dados necessários para a mensuração dos custos do hospital não estavam registrados nos documentos, exigindo uma investigação adicional.

As estratégias de coleta de dados foram estruturadas de forma a fundamentar as principais variáveis de análise do presente estudo, quais sejam: custos diretos e indiretos; custos fixos e variáveis; gastos; despesas e desembolsos. Após o processo de coleta, os dados quantitativos foram tabulados e analisados com base na estatística descritiva utilizada para resumir ou simplesmente exibir dados quantitativos. Todavia, este tipo de análise abrangeu outros pontos, pois além de descrever ela permitiu sintetizar e exibir os dados por meio de gráficos e tabelas (COLLIS; HUSSEY, 2005). Já os dados qualitativos foram analisados pela técnica de análise de conteúdo em três fases: 1) pré-análise; 2) exploração do material; e 3)

tratamento dos resultados, inferência e interpretação (BARDIN, 2011). Os dados quantitativos e qualitativos foram objeto de triangulação, com vistas ao aprofundamento necessário ao caso em estudo e posterior construção da análise, discussão e considerações.

6 ANÁLISE E DISCUSSÃO

Antes de realizar qualquer projeção, é preciso considerar um fator importante acerca das condições financeiras da empresa em questão. Trata-se de uma empresa com baixo grau de consolidação. Isto significa dizer que possui uma elevada dependência de capital de terceiros e não possui reservas financeiras. Considerando este aspecto, todas as projeções a partir disso deverão ter como balizador as condições necessárias para realizar as atividades operacionais em um cenário menor favorecido, utilizando-se da chamada regra de ouro do orçamento empresarial: o bom orçamento deve assegurar a sobrevivência da empresa neste cenário de menor favorecimento e ser capaz de aproveitar as oportunidades geradas pelos melhores cenários.

Após esse diagnóstico, ter o controle de todos os gastos torna-se fundamental, especialmente em termos de gastos fixos. Para isso, a proposta é de implantação das técnicas do Orçamento Base Zero que visa justamente a elaboração do orçamento aplicando os conceitos do limiar e pacote decisões quando da definição de quais despesas irão fazer parte do plano orçamentário do período.

No entanto, para definição do montante que poderá ser desembolsado com os gastos fixos, inicialmente é necessária uma abordagem de outros pontos. Sendo assim apresenta-se uma projeção das receitas previstas para o próximo exercício. Em seguida é necessário projetar a meta de lucro. Este quesito implica em uma adequação ao modelo OBZ, usando o EBTIDA ao invés do lucro operacional para definir a meta de lucratividade. Sendo assim, a partir destes dois aspectos, o resultado será o valor que efetivamente a empresa irá possuir para pagar suas despesas e seus custos.

6.1 Orçamento das Receitas

Para a composição do orçamento das receitas é importante considerar as perspectivas e o cenário econômico para o próximo ano no momento da formação do orçamento das receitas. Para isso, junto ao Relatório Focus do Banco Central do Brasil, obteve-se os índices médios de inflação projetados para o ano de 2015. Naquele momento, o Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M) tinha a perspectiva de fechar o ano em 6,95% (seis vírgula noventa e cinco pontos percentuais). Já o Índice Nacional de Preços ao Consumidor (INPC), em 9,11% (nove vírgula onze pontos percentuais).

O Produto Interno Bruto (PIB), tinha previsão de fechar o ano de 2015 em retração de -1,34% (menos um vírgula trinta e quatro pontos percentuais). Esses índices são os indexadores utilizados para correção das tabelas de preços praticadas por convênios como IPE e UNIMED, principais clientes do Hospital XYZ, tendo reflexo direto nas projeções de faturamento. Porém, como mencionado anteriormente, a empresa não está consolidada financeiramente, e dessa forma, adotou-se como índice de aumento de 3% (três pontos percentuais) para a correção das tabelas dos convênios.

Outro ponto importante para a construção do orçamento, diz respeito a definição da lucratividade esperada para o exercício. Em empresas que possuam reservas financeiras,

normalmente para se chegar a esse número é necessária a execução de cálculos que levam em conta o valor do Patrimônio Líquido e a Taxa Mínima de Atratividade (TMA) para os acionistas. Em outras palavras, é o retorno que o acionista vislumbra ao investir em determinado ativo. Essa possibilidade é considerada em empresas que apresentam um Patrimônio Líquido positivo.

Em organizações que não possuam reservas financeiras, conhecidas como não consolidadas, como no caso da empresa em análise, onde o Patrimônio Líquido está negativo, fruto de longos anos de acúmulos de prejuízos, a análise necessita de outro parâmetro. Nos últimos anos, com a adoção de medidas administrativas mais rígidas, essa realidade vem sendo alterada, passando a ocorrer lucros sucessivos, porém tímidos, que levarão um certo tempo para reverter esse cenário. Dessa maneira, para definir a lucratividade representada pelo índice EBTIDA, foi adotado como parâmetro a taxa de retorno de um investimento livre de risco, neste caso a Taxa SELIC, considerando a taxa média projetada para o ano de 2016, que era de 12,72% (doze vírgula setenta e dois pontos percentuais).

Para definir o faturamento do ano de 2016, foi utilizado como base as projeções de receitas de 2015. A partir dessas, foi aplicado o índice de 3% (três pontos percentuais) e assim formando o faturamento. Com a obtenção dessa informação, obtém-se o EBTIDA para o exercício, aplicando o percentual da Taxa SELIC projetada, conforme descrito na Tabela 1.

Mês	Receita Bruta – 2015	Receita Bruta – 2016	EBITDA – 2016
Janeiro	2.056.092	2.117.775	269.381
Fevereiro	1.874.570	1.930.807	245.599
Março	2.330.927	2.400.855	305.389
Abril	2.304.125	2.373.249	301.877
Maio	2.074.547	2.136.784	271.799
Junho	2.386.707	2.458.309	312.697
Julho	2.884.838	2.971.383	377.960
Agosto	3.180.112	3.275.516	416.646
Setembro	2.863.795	2.949.709	375.203
Outubro	2.924.525	3.012.261	383.160
Novembro	2.317.818	2.387.353	303.671
Dezembro	2.193.494	2.259.299	287.383
Total	**29.391.552**	**30.273.298**	**3.850.764**

Tabela 1 – Projeção de Receita e EBTIDA (em mil)
Fonte: Dados da Pesquisa.

6.2 Orçamento dos Gastos

Os gastos representam dois grupos principais: gastos variáveis e fixos. A ênfase deste estudo está nos gastos fixos, visto que os gastos variáveis têm menor possibilidade de redução enquanto os gastos fixos oferecem condições de diminuição ou até mesmo exclusão. A seguir essa análise será apresentada na prática.

6.2.1 Gastos Variáveis

No Hospital os gastos variáveis estão concentrados nos custos dos medicamentos que são aplicados nos pacientes. A medicação que se aplica depende diretamente do tipo de tratamento prescrito ao paciente. Como não existe possibilidade de prever qual tipo de atendimento, ou ainda, qual tipo de necessidade os pacientes irão apresentar, a previsão dos custos variáveis se torna um tanto quanto complexa. Contudo, o histórico de comportamento desses gastos ao longo dos exercícios, apresenta uma relação direta com o faturamento de cada mês. Por meio dessa relação, pode-se projetar o valor que será gasto com os insumos.

Em regra geral, em torno de 21% do faturamento bruto é gasto com materiais e medicamentos, usados como insumos no tratamento das enfermidades dos pacientes que procuram atendimento junto ao Hospital XYZ. Essa relação entre faturamento e custo, pode ser explicada levando-se em consideração a complexidade do atendimento. Ou seja, quanto maior a complexidade, maior é o custo do insumo (material ou medicamento) usado no tratamento e consequentemente maior é o valor faturado por este atendimento.

Outros gastos que variam em relação ao número de atendimentos são os impostos sob o faturamento, como por exemplo, PIS, COFINS e ISS. Estes são os tributos aos quais o hospital está sujeito por ser uma entidade tributada pelo lucro real.

6.2.2 Gastos Fixos

Até o momento foram projetados e definidos o faturamento para o período, estimado o EBTIDA pretendido e levantados os possíveis valores de gastos variáveis que irão compor o mapa orçamentário. Resta agora a formação dos demais gastos, que são considerados como fixos. Para se diferenciar os gastos entre fixos e variáveis, basta realizar a pergunta: quanto a empresa gasta com o custo X? Se a resposta vir atrelada a uma unidade temporal será considerado fixo. Se tiver relacionada com a produção será variável.

Considerando estas hipóteses parte-se agora para a formação dos valores que irão compor o orçamento dos custos fixos e as despesas operacionais. Como os custos variáveis são difíceis de serem diminuídos, pois normalmente necessitam de tempo para sofrer qualquer mudança, o gestor tende a voltar seu olhar para dentro da organização e exercitar a gestão dos gastos fixos.

Como o orçamento é uma técnica de alocação eficiente de recursos e tem como principal objetivo permitir realizar o plano estratégico da empresa com um mínimo de esforço, e os demais componentes do orçamento possuem uma pequena condição de ajuste, a ênfase deve estar nos gastos fixos. Para isso, uma das ferramentas mais apropriadas é o orçamento base zero, o qual está fundamentado em duas premissas principais, conforme SÁ (2013):

a) o bom orçamento deve assegurar a sobrevivência da empresa no pior cenário e ser capaz de aproveitar as oportunidades advindas dos melhores cenários;
b) o orçamento é uma técnica de alocação de recursos.

Além das premissas, o orçamento base zero apresenta também outros dois conceitos: o limiar e o pacote de decisões. O limiar de um departamento é o custo mínimo no qual este departamento precisa incorrer para produzir em um cenário menos favorecido e atender as exigências legais. Já o pacote de decisões é um documento que identifica e descreve uma determinada atividade (que tanto pode se referir aos custos de uma atividade ou a implantação

de um projeto de investimento) de forma que a direção da empresa consiga: a) analisá-la e compará-la com outras atividades que disputem a alocação de recursos limitados; b) decidir se deve aprová-la ou rejeitá-la.

No caso da empresa em análise considerou-se que sua atividade principal é prestação de serviços médico-hospitalares de qualidade aos seus clientes. Para a definição do limiar orçamentário apresenta-se uma exemplificação no Quadro 1 com a relação de gastos fixos e com a respectiva resposta que é feita sobre estes quando realizado a seguinte pergunta: Esse gasto é essencial para a manutenção da atividade fim da empresa?

Os gastos que obtiverem como resposta o "sim", são considerados como limiar da atividade da empresa. Além disso, esses gastos representam àqueles que a empresa realizará trabalhando em um cenário de menor favorecimento, atendendo as atividades mínimas e satisfazendo as exigências legais.

Gastos fixos	**Esse gasto é essencial para a manutenção da atividade fim da empresa?**
Custo prestação serviços hospitalares	
Custo serviços complementares	
Plantão médico	Sim
Honorários coordenadoria médica	Sim
Honorários médicos	Sim
Custo serviços de hotelaria	
Utensílios de cozinha	Não
Despesas de rouparia	Sim
Custo com pessoal	
Salários e gratificações	Sim
13º Salário	Sim
Férias	Sim

Quadro 1 – Exemplo de Limiar
Fonte: Dados da Pesquisa.

Aqueles que obtiveram o "não" deverão passar por análise conforme propõe o pacote de decisões, e a partir dessa análise verificar se irão compor o orçamento. Essa condição chama-se de restrição orçamentária, que é o recurso disponível para cobrir aos pacotes de decisão que não entraram no limiar. O pacote de decisões nada mais é que um relatório descritivo de cada atividade. Como os recursos são limitados é necessário comparar as mesmas, com o objetivo de decidir pela aprovação ou não de cada uma. A Tabela 2 demonstra as projeções de valores que a empresa terá a seu dispor para o pagamento dos gastos fixos.

Mês	**Receita Projetada – 2016**	**EBITDA – 2016**	**Custos Variáveis**	**Despesas Variáveis**	**Margem de Contribuição**	**Valor do Limiar da Empresa**
Janeiro	2.117.775	269.381	444.733	123.890	1.549.152	1.061.288
Fevereiro	1.930.807	245.599	405.469	112.952	1.412.385	1.094.937
Março	2.400.855	305.389	504.180	140.450	1.756.225	1.151.059
Abril	2.373.249	301.877	498.382	138.835	1.736.031	1.140.539
Maio	2.136.784	271.799	448.725	125.002	1.563.057	1.212.033

Junho	2.458.309	312.697	516.245	143.811	1.798.253	1.218.233
Julho	2.971.383	377.960	623.990	173.826	2.173.567	1.278.180
Agosto	3.275.516	416.646	687.858	191.618	2.396.040	1.247.525
Setembro	2.949.709	375.203	619.439	172.558	2.157.712	1.243.189
Outubro	3.012.261	383.160	632.575	176.217	2.203.469	1.265.500
Novembro	2.387.353	303.671	501.344	139.660	1.746.349	1.229.300
Dezembro	2.259.299	287.383	474.453	132.169	1.652.677	1.279.344
Total	30.273.298	3.850.764	6.357.393	1.770.988	22.144.918	14.421.126

Tabela 2 – Projeção de Valores para Pagamento de Gastos Fixos (em mil)
Fonte: Dados da Pesquisa.

Observa-se que após todos os levantamentos e cálculos, o valor para distribuição entre os pacotes de decisão é de R$ 3.873.028,00, que é a restrição orçamentária, resultado da diferença entre as receitas e despesas projetadas. Cabe agora a definição, por parte da diretoria, de quais pacotes de decisão serão prioritários dentre aqueles que não foram considerados no valor do limiar, e que irão formar o orçamento do próximo período.

7 CONCLUSÃO

Esta pesquisa teve por objetivo a apresentação de uma ferramenta alternativa de gestão de custos e despesas fixas para uma empresa do segmento hospitalar. Tratou-se da aplicação dos conceitos e metodologia do OBZ, apresentando assim, um novo modelo de gestão e planejamento financeiro. O presente estudo demonstrou uma nova forma de gerenciar os gastos fixos do Hospital XYZ revelando potenciais subsídios, que se adotados, poderão viabilizar uma imediata melhora no tratamento destes, resultando em uma considerável evolução no resultado operacional do próximo exercício.

Para subsidiar a aplicação prática do tema, foi realizado uma revisão conceitual de teorias apropriadas ao estudo. Importantes conceitos de gestão de custos emprestaram considerações relevantes para o alcance dos objetivos propostos. As terminologias utilizadas, as classificações e os métodos de custeio são algumas das teorias apreciadas. Na área do orçamento empresarial, as principais contribuições estão relacionadas na formação de orçamentos de receitas, de custos e de despesas, o orçamento dos custos variáveis e o orçamento dos gastos fixos.

Em relação aos resultados alcançados, estes superaram os objetivos iniciais pelo fato de apresentar uma nova forma de planejar as receitas para a organização. A análise das características que definem uma empresa ser consolidada financeiramente ou não, trouxeram outra maneira de construir o orçamento das receitas. Este fato ocasionou uma readequação das estruturas dos demais orçamentos, pois ao invés de considerar o lucro como meta de resultado, entendeu-se conveniente considerar o índice EBTIDA como métrica efetiva do desempenho orçamentário.

A abordagem dos gastos foi o centro do estudo principalmente os fixos. Porém, inicialmente foram analisados os gastos variáveis. A definição dos recursos a serem comprometidos com estes, foi por meio da busca do comportamento histórico dos mesmos. Já para os gastos fixos, foram utilizadas as técnicas do Orçamento Base-Zero: limiar e pacote de decisões. Para a definição do limiar orçamentário do Hospital XYZ, foi produzido uma tabela com duas colunas. Uma com todas as contas contábeis de despesas consideradas fixas. Na

segunda coluna, respectivamente, constou ou a afirmação SIM ou a negação NÃO em resposta à pergunta que foi usada como critério de classificação das contas que iriam compor o limiar orçamentário. As contas contábeis que obtiveram o sim, eram contas que registram gastos que, sem estes, as atividades realizadas pelo hospital não poderiam acontecer.

As outras contas que receberam o não como respostas, compuseram um segundo grupo que para figurar no planejamento orçamentário do exercício vindouro, terão que passar pela avaliação do pacote de decisões. Essa avaliação não faz parte do objeto de estudo do trabalho cabendo aos diretores e coordenadores do Hospital XYZ realizá-la.

Concluindo, ressalta-se a utilização dos pressupostos do OBZ em um caso de entidade do ramo hospitalar. Porém, o estudo não esgota todas as maneiras de se alcançar o propósito de melhorar a gestão da empresa. É amplo o campo de trabalho que poderá vir a ser desbravado sobre as temáticas desenvolvidas neste estudo.

REFERÊNCIAS

ÁLVAREZ, José Antonio; MARTOS, Maria Dolores. **Presupuestos base cero**: una herramienta para la mejora de las finanzas públicas. Instituto de Estudios Fiscales, 2013.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Focus** – Relatório de Mercado. Disponível em: http: http://www.bcb.gov.br/?FOCUSRELMERC. Acesso em 18 jun. 2015.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. 6. ed. São Paulo: Edições 70, 2011.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Curso sobre contabilidade de custos**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1992.

CRC-SP/IBRACON. **Custos-ferramentas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2000.

COSTA, Scheila Aparecida. **Gestão externa de custos**: estudo no âmbito da gestão estratégica de custos. 2010. 185 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2010.

ERTHAL, Fabiane Santos; MARETH, Taciana; TRETER, Jaciara. Gestão de custos e a influencia dos rateios para a tomada de decisão. ***Revista Gestão de Desenvolvimento em Contexto***, v. 1, n. 1, p. 155-171, 2013.

HOJI, Masakazu, SILVA, Hélio Alves da. **Planejamento e controle financeiro**: fundamentos e casos práticos de orçamento empresarial. São Paulo: Atlas, 2010.

HORGREN, Charles T., FOSTER, George, DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**. 9 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2000.

LEONE, George Sebastião Guerra. **Curso de contabilidade de custos**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LI, Chunhua; JI, Haifeng. **Financial budget optimization of collegs and universities based on "zero base budget"**. International Conference on Advances in Social Science, Humanities, and Management, 2013.

LUKIC, Radojko. The analysis of the efficiency of trade cost management. ***Economia Seria Management***, v. 17, n. 2, p. 195-209, 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de custos**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PRADO, Lauro J. **Guia de custos**. Série empresarial. Disponível em: <http:\\www.globo.com/pegn/sebrae/LPJeZINE. Acesso em: 2002.

SÁ, Carlos Alexandre Barbosa da Silva. **Orçamento empresarial e fluxo de caixa**. Apostila MBA em Gestão Financeira, Controladoria e Auditoria. Fundação Getúlio Vargas. 2013.

SANVICENTE, Antônio Zoratto; SANTOS, Celso da Costa. **Orçamento na administração de empresas**: planejamento e controle. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1983.

SANTOS, Alexandre Corrêa; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; MARCELLO, Idair Edson. Relação do conhecimento de gestão de custos e participação orçamentária com o desempenho dos gestores. ***Revista Brasileira de Gestão de Negócios***, v. 16, p. 125-142, 2014.

SARDINHA, José Carlos, ALMEIDA, José Mauro Bacellar, DINOÁ, Luis Limeira, FERREIRA, Washington Luiz. **Orçamento e controle**. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV. 2008.

SOUZA, Marcos Antônio; BRAGA, Alexandre Vieria; KRONBAUER, Clóvis Antônio. Mapeamento da gestão de custos interorganizacionais: uma meta-análise envolvendo pesquisadores, métodos e discussões. ***ConTexto***, v. 14, n. 28, p. 41-52, 2014.

TEJEIRO, José Barea; ÁLVAREZ, José Antonio Martínez. Fortalezas y debilidades del presupuesto base cero. ***Presupuesto y Gasto Público***, n. 69, p. 9-21, 2012.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2015.

Sistemática Proposta Para Implantação De Gestão De Custos No Setor De Emergência Em Um Hospital Público

Cassiane Oliveira Velho (cassiane.velho@ufrgs.br)
Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS
Mestre em Engenharia de Produção – UFRGS e
Mestre em Contabilidade e Controladoria - UNISINOS

Marcelo Sartoretto Brittes (marceloratm@gmail.com)
Bacharelando em Ciências Contábeis - UFRGS

Resumo:
Os prestadores de serviços de saúde que possuem além de relevância econômica, forte papel estratégico, social e político dentro do Brasil. No entanto, para uma melhor qualidade nos serviços prestados é preciso que os hospitais públicos introduzam políticas de gestão de custos, a fim de otimizar os recursos públicos. O objetivo deste trabalho é propor uma sistemática de apuração de custos no setor de emergência de um hospital público, situado na Grande Porto Alegre – RS. Como metodologia utilizou-se a pesquisa-ação como forma de investigar o problema de pesquisa e utilizou-se o método do custeio por absorção para analisar os custos do setor de emergência do hospital estudado. Como principais achados tem-se o custo de mão de obra representa 66,15% do custo total direto do setor e o custo total de atendimento na emergência é de R$ 271,02 por unidade. Com a elaboração da sistemática de implantação de gestão de custos no setor de Emergência de um hospital público, foi possível a obtenção do custo unitário do atendimento emergencial na instituição e permitiu que o gestor estabeleça os indicadores gerenciais para a tomada de decisão estratégica, além de se mostrar eficaz no controle, em nível gerencial, da instituição, podendo fornecer tanto indicadores financeiros ou não financeiros.

Palavras chave: Gestão de Custos, Custeio por absorção, Hospital Público, Setor de Emergência.

Proposal Systematic To Implement Managerial Accounting In the Emergency Sector In A Public Hospital

Abstract
Providers health care who have besides economic relevance, strong strategic, social and political role within Brazil. However, for better quality services it is necessary that public hospitals introduce cost management policies in order to optimize public resources. The objective of this work is to propose a system of cost calculation in the emergency department of a public hospital, located in Porto Alegre - RS. The methodology used was action research as a way to investigate the research problem and used the cost method absorption to analyze the emergency department of the hospital costs. The main findings has been the labor cost represents 66.15% of the total direct cost of the sector and the total cost of emergency care is R$ 271.02 per unit. With the development of systematic cost management deployment in the emergency department of a public hospital, it was possible to obtain the unit cost of

emergency care in the institution and allowed the manager to establish the management indicators for strategic decision making, and prove effective in the control, management level, the institution and can provide both financial and non-financial indicators.

Key-words: Cost Management, Cost allocation, Public Hospital, Emergency department.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, a economia globalizada, na qual a informação transita praticamente de forma instantânea, leva aos participantes desse mercado a uma incessante busca por novos métodos e formas de administração de seus negócios. A busca por atualizações na sua forma de administrar tornou-se uma necessidade contemporânea de sobrevivência. "No século XXI, o conhecimento – informação, inteligência e competência para aprender – será o recurso mais valorizado da organização… que promoverá a capacidade competitiva da organização" (CHIAVENATO, 2003, p.20).

Nessa nova de tendência de mercado surgem com destaque cada vez maior, os negócios baseados em serviços, que apresentam crescimento de importância dentro do mercado. Esse crescimento, consequentemente, traz uma necessidade de trazer conceitos e metodologias já consagradas dentro da economia baseada em produtos para as empresas prestadoras de serviços. Esse processo de migração e adaptação conceitual dentro do processo administrativo das organizações é um desafio que seus administradores precisam incorporar a fim de aperfeiçoar os serviços prestados e atender o cliente com satisfação.

A competitividade impõe às empresas a necessidade de ser cada vez mais eficiente no seu processo de prestação de serviço, isso envolve a otimização na utilização de recursos para efetuar um serviço de qualidade. Sendo que através do controle dos custos de processos obtêm-se as informações importantes para subsidiar os administradores na tomada de decisão. Cada vez mais é necessária a busca por redução de custos devido à necessidade de aumento nos gastos na produção, então se reduz custos com o objetivo de diminuir o preço do serviço prestado sem que, isso, interfira na satisfação do cliente. Percebe-se que para manter-se competitivo no mercado atual é preciso que as empresas adotem medidas constantes no desenvolvimento de procedimentos de controle de processos. Segundo Nakagawa (2001) e Schroder (2011), o desenvolvimento e a sustentação de vantagens competitivas são prerrogativas para a empresa enfrentar a concorrência.

Através da contabilidade de custos, surge dentro das organizações como uma alternativa viável na obtenção de resultados positivos, assumindo um papel gerencial dentro do processo de gestão administrativa. Nesse novo patamar estratégico que surge a Gestão de Custos que através de dados da contabilidade produz informações para uso interno, para auxiliar os gestores no planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN; MOWEN; 2003 p.28).

Nesse contexto, estão os prestadores de serviços de saúde que possuem além de relevância econômica, forte papel estratégico, social e político dentro do Brasil. Assim como nos demais setores da sociedade brasileira verifica-se uma desigualdade competitiva entre os hospitais privados e públicos. Sabe-se que grande parte dos hospitais públicos não acompanhou a evolução administrativa dos hospitais privados, criando uma defasagem nos serviços prestados. Para uma melhor qualidade nos serviços prestados é preciso que os hospitais públicos introduzam políticas de gestão de custos para a melhor utilização dos recursos públicos. De encontro a esse fato, Ray (2001, p. 42) relata que todo serviço hospitalar, de modo geral, apresenta entre 20% e 30% de custos desnecessários.

Devido à especificidade do negócio, os gastos envolvidos no processo de prestação de serviços hospitalares são elevados, gerando a necessidade de buscar alternativas de controle de gastos em processos. Dentro desse contexto, a gestão de custos surge com o objetivo de suprir essa defasagem estratégica dentro das organizações públicas, pois se nota que muitos hospitais públicos apresentam recursos limitados por justamente não apresentarem um controle de custo da instituição. O presente estudo pretende resolver a questão de como elaborar uma sistemática de gestão de custos em uma área piloto de uma instituição de saúde pública?

O objetivo deste trabalho é propor uma sistemática de apuração de custos no setor de emergência de um hospital público, situado na Grande Porto Alegre – RS. Sabendo que por ser público e por envolver uma série de princípios constitucionais, a gestão de custos hospitalares, nesse caso, tem como meta utilizar os recursos públicos de forma mais eficiente.

Os hospitais são estruturas hipercomplexas e uma das instituições contemporâneas mais impermeáveis a mudanças (CAMPOS, 2008) e o aumento da especificidade dos processos envolvidos na prestação de serviços de saúde, tem aumentado os custos de produção a ponto das receitas provenientes de recursos públicos não serem capazes de cobrir o montante, tornando hospitais públicos deficitários. Segundo Guimarães (2005) apenas 1% dos hospitais brasileiros possui administração profissional, que conta com um administrador hospitalar graduado e com capacidade de gerenciar através de uma visão estratégica de longo prazo. Haja vista que o serviço prestado é de suma importância para a sociedade como todo pois interfere com o bem-estar social, e por ser público exerce importante função social.

O controle de custos é necessário dentro de um hospital público porque é uma ferramenta para os gestores reduzirem os custos de produção, subsidiando as tomadas de decisão dentro da gestão. Atualmente muitos hospitais públicos trabalham com um prejuízo, pois os recursos públicos não suprem todas as necessidades do hospital, só que em um a instituição que não apura os seus custos, como saber qual volume de recursos é necessário. Nesse quesito importantíssimo a gestão de custos tem como fornecer informações para suprir essa lacuna, dando aos gestores suporte para futuras negociações de recursos.

Este estudo está estruturado da seguinte forma: a seção 1, traz a Introdução sobre o estudo. A seção 2 identifica a Revisão da Literatura para fomentar a pesquisa. Na seção 3, consta a Metodologia; a análise dos dados é tratada na seção 4. A quinta e última seção coloca as Conclusões da pesquisa.

2. REVISÃO DA LITERATURA

No presente estudo será abordada a obtenção e mensurarão da informação de custos e como tal informação impactará no processo de administração de um hospital. Para que seja possível a obtenção desse resultado é necessária fazer a conciliação entre a organização hospitalar e contabilidade custos.

2.1 Organizações Hospitalares

As organizações hospitalares desempenham papel de grande importância social, econômica e política, pois tratam da saúde pública. A abrangência de serviços prestados por uma instituição hospitalar pode ser evidenciada segundo a definição de hospital de Almeida (1983) citado por Lemos e Rocha (2011, p.2):

> Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados; os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins.

Pela definição de hospital, pode-se observar o nível de complexidade dos serviços hospitalares, devido ao nível de especificidade e heterogeneidade dos serviços prestados. Pois um hospital pode simultaneamente prestar serviços de hotelaria, lavanderia, limpeza, vigilância, serviços médicos, restaurante, serviços médicos, assistência social e relacionamento com o consumidor. Serviços, esses, estando sujeitos a regulação dos mais diversos órgãos e instituições, limitando o processo administrativo (CELESTINO, 2002, p.1).

A crescente especificidade dos serviços prestados elevou os gastos e investimentos em saúde, tal cenário exige uma postura empreendedora da administração na missão hospitalar da instituição com o objetivo de entendimento da organização como um conjunto de elementos interagindo com o mesmo fim (CATELLI et al., 2001).

2.1.2 Situação Das Organizações Hospitalares Públicas No Brasil

Os hospitais públicos não fogem a realidade das demais instituições mantidas pelo governo, e apresentam grandes dificuldades administrativas e financeiras de gestão. Somente 1% dos hospitais no Brasil possuem uma administração profissional (OLIVEIRA, 1998). Verifica-se que as instituições públicas de saúde não utilizam as inovações provenientes das inovações tecnológicas, da versatilidade financeira e da crescente especialização da medicina.

Visando minimizar os efeitos das más administrações, o governo federal instituiu o Plano Nacional de Gestão de Custos, com o objetivo justamente de profissionalizar as administrações hospitalares, realçando a importância da informação de custos, também dentro dos hospitais públicos.

Segundo relatório de análise do Ministério da Saúde (2005) administradores de hospitais públicos de todo o Brasil responderam questões referentes a gestão de custos em suas organizações. Foram encaminhados 2174 e-mails as mais diversas instituições prestadoras de serviço em saúde, dessas, 106 responderam ao questionário, que entre outras questões perguntava o seguinte:

1) a instituição possui ou está implantando sistema(s) de apropriação de custo(s)?

Obtiveram como resposta que mais de 55% das instituições estão implantando ou já possui sistema de custos, enquanto 44,97% não possuem sistema de apropriação de custos.

2) se a resposta ao item anterior for "Não possui", a instituição deseja programar algum sistema de apropriação de custos?

Obtendo como resposta que mais de 89% das instituições tem interesse em implantar um plano para apuração dos custos. Comprovando que há vontade administrativa por parte dos hospitais para que a Gestão de Custos possa ser realizada.

2.2 Contabilidade De Custos

A origem da Contabilidade de Custos se deu pelo crescimento do número de empresas industriais, durante a Revolução Industrial, que com o crescimento da necessidade de novas informações devido a demanda dos procedimentos contábeis. Nos primórdios a função da Contabilidade de Custos era de avaliação dos estoques em empresas industriais pois envolve muito mais do que a simples contabilização de compra e venda de mercadorias (VICECONTI; NEVES, 2013).

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que abrange a gestão econômica dos custos. Segundo Leone (2010, p.19):

> A contabilidade de custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como o auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

2.3 Custos Hospitalares

Tal complexidade trouxe consigo a necessidade de que o processo de administração se especializa buscando novas informações para subsidiar o processo de tomada de decisão. Com uma administração centralizada, é muito difícil obter informações de todos os setores do hospital, então através da contabilidade de custos suprir a administração hospitalar de informações de todos os setores da instituição.

Para o presente estudo deve-se compreender como custos hospitalares todos os gastos necessários para realização de um serviço de prestação de serviço em saúde dentro de um hospital.

2.3.1 Classificação Dos Custos Hospitalares

Custos gerados pelas atividades hospitalares exigem classificações na qual sejam reconhecidas a tendência de variação dos materiais, serviços e procedimentos médicos com a quantidade de pacientes e atendimentos gerados em um determinado período (MARTINS, 2000. p.23).

Os custos hospitalares podem ser classificados conforme a sua tendência em variar com o volume da produção médica. Podendo ser, variável ou fixo. Sendo custos variáveis como os gastos que variam proporcionalmente com o número de pacientes atendidos. Já os custos fixos são aqueles que permanecem fixos ao longo da produção médica, não dependendo do volume de atendimentos (MARTINS, 2000. p.25).

Os custos também são classificados como diretos ou indiretos, compreendendo como diretos os custos que podem ser alocados diretamente a determinado setor, atividade ou departamento. Já os custos indiretos dependem de um critério de rateio para a distribuição dos custos.

2.3.2 Método De Custeio Por Absorção

Custeio é a definição das metodologias de mensuração dos custos em determinada unidade. Entre os vários métodos de custeio destaca-se o por absorção, pois é o único aceito pela legislação brasileira, que por essa razão são os mais utilizados pelas instituições. Segundo Martins (2010):

> Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados.

Essa metodologia será adotada no estudo, pois é o que apresenta maior simplicidade em sua aplicação e como se presume a implantação em um hospital sem o histórico de apuração de custos, acarretará numa maior facilidade de execução e compreensão. Tal fato não será empecilho para que a instituição venha a incorporar outros métodos mais complexos.

2.3.3 Classificação Dos Centros De Custos

Centro de custo é a unidade mínima administrativa para Contabilidade de Custo, isto é, representa a menor fração de atividade ou área de responsabilidade para qual é feita a acumulação de custos.

O Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde classifica os centros de custos como podendo ser de três tipos: centro de custo administrativo, centro de custo intermediário e centro de custo final. Os centros de custos administrativos são aqueles em que à natureza das funções é administrativa, como por exemplo, os setores de departamento pessoal, contabilidade, faturamento, ouvidoria, manutenção, almoxarifado, etc. Os centros de custos intermediários são aqueles que tem função de apoio aos centros de custos finais, como por exemplo, os setores de laboratório, serviços de imagem e diagnóstico, bloco cirúrgico, entre outros. Já os centros de custos finais que são aqueles que desenvolvem as suas atividades diretamente relacionadas com a atividade fim da instituição, que são as unidades ambulatoriais, as unidades de internação clínica e cirúrgica, entre outras.

2.3.4 Departamentalização

A departamentalização é a divisão dos centros de custos hospitalares, conforme os índices de utilização pertinentes a cada centro custo, com o objetivo de alocar os custos indiretos por paciente, com maior precisão. A departamentalização tem como objetivo aprimorar o controle de custos, devido à delegação de responsabilidade ao supervisor do departamento, que executará um controle diferenciado, produzindo informações claras e precisas sobre os custos dos produtos (BELTRAME, 2005).

A diferenciação entre os centros de custos é indispensável na departamentalização hospitalar, visando o controle de custo/paciente, com a mais confiável, determinação dos custos hospitalares totais e a determinação do custo/paciente (MARTINS, 2000). O custo por centro de custo será a soma dos custos diretos mais os custos indiretos mensurados.

3 METODOLOGIA

A metodologia aplicada quanto à abordagem do problema foi através de pesquisa quantitativa. Quanto aos seus objetivos o tipo de abordagem adotado foi a pesquisa descritiva (GIL, 1999). Já o procedimento utilizado na condução do estudo, bem como para coleta de dados foi através de uma pesquisa participante.

O estudo foi realizado em um Hospital Público localizado na região da Grande Porto Alegre/RS. Hospital esse composto por 685 funcionários e com 152 leitos, sendo classificado como hospital portas abertas pelo SUS. O tipo de atendimento é de urgência e emergência, para as especialidades clínica, pediátrica, obstétrica e cirúrgica, incluindo leitos de internação em UTI, UTI Neo e Saúde Mental.

Através da utilização da metodologia citada realizou-se a implantação de um de plano de gestão de custos hospitalar em um setor piloto.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Utilizando-se da fundamentação teórica e de acordo com as etapas da pesquisa ação, o presente estudo se propõe a viabilizar a implantação de uma sistemática de implantação de gestão de custos em uma unidade de atendimento de urgência e emergência de um hospital público da Grande Porto Alegre. Sendo, ao final, capaz de fornecer dados estratégicos que auxiliem na tomada de decisão dos gestores.

4.1 Descrição Da Unidade De Pesquisa

A partir da descrição do Hospital feita anteriormente, cabe evidenciar a unidade específica onde o estudo foi realizado. A unidade estudada foi a de Urgência e Emergência, que faz atendimentos a pessoas de todas as idades, sendo que os atendimentos podem ser das seguintes especialidades: clínico, cirúrgico, traumatológico ou pediátrico.

O estudo utilizou a nomenclatura que o Ministério da Saúde (1985) adota em terminologia física das unidades hospitalares, que reconhece como Emergência toda a "unidade destinada a assistência de doentes, com ou sem risco de vida, cujos agravos à saúde necessitam de atendimento imediato". Segundo o Conselho Federala de Medicina (2014), serviços hospitalares de urgência e emergência abrange as denominações de prontos-socorros hospitalares, pronto-atendimentos hospitalares, emergências hospitalares, emergências de especialidades ou quaisquer outras denominações.

Ainda de acordo com o Ministério da Saúde (2015), atendimento assistencial abrange os atendimentos de emergência e urgência, e conceitua-o como todo cuidado ou tratamento prestado "a um indivíduo, cujas condições de saúde lhe permitem comparecer à consulta e retornar à casa, dispensando internação hospitalar" (EUROPEAN COMMISSION GLOSSARY, 2015).

Unidade	Atividade	Produto
Emergência	Prestação de serviços hospitalares de urgência e emergência	Atendimento Assistencial

Quadro 1: Quadro de Identificação do Centro de Custo

A unidade de Emergência do hospital possui 699 m² de área, seu quadro de funcionários conta com 94 funcionários ativos. Sendo, esse montante, composto por médicos, enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem e auxiliares administrativos, além de no mês de julho contar com 21 prestadores de serviço autônomos, totalizando a mão de obra no mês com 115 pessoas. A unidade funciona 24 horas ininterruptas por dia, sendo que realizou, na média, dos meses de abril, maio e junho de 2015, 5.606 atendimentos assistenciais.

4.2 Descrição Do Serviço Prestado

Baseando na proposta de pesquisa-ação (THIOLLENT, 2011), primeiramente realizou-se um período de observação, com o objetivo de explorar como os serviços são prestados, para que houve sucesso contou-se o auxílio da enfermeira supervisora do setor, para assuntos relacionados diretamente à unidade, além da supervisora da unidade de faturamento do hospital que prestou os esclarecimentos referentes a códigos e nomenclaturas de procedimentos que constam no preenchimento da ficha de atendimento do paciente.

Com tal procedimento foi possível criar um fluxograma referente ao serviço prestado na unidade, onde pode-se destacar três macroprocessos, que são:

a) Acolhimento: é criada a ficha de atendimento, que é o documento onde consta a prescrição médica e tudo o que foi realizado no atendimento do paciente. Nesse momento se realiza a verificação de sinais vitais e realiza-se uma entrevista com o paciente, que subsidia a enfermeira com informações para classificar o atendimento do paciente quanto a gravidade

do seu estado de saúde;

b) Área Vermelha: local onde o processo de atendimento é diferenciado e preferencial, paciente classificado nesse local recebe atendimento médico prioritário e imediato;

c) Ambulatório de Pronto Atendimento: local que abrange as áreas laranja, amarela e verde, nesse local o processo é realiza conforme a gravidade de cada área sendo a área laranja que abriga os pacientes mais graves e na verde os que possuem situação mais amena das três áreas. Nesse local realizam-se medicações, exames, avaliações médicas, alimentação e observação do paciente.

A figura 1 explicita esse fluxo descrito.

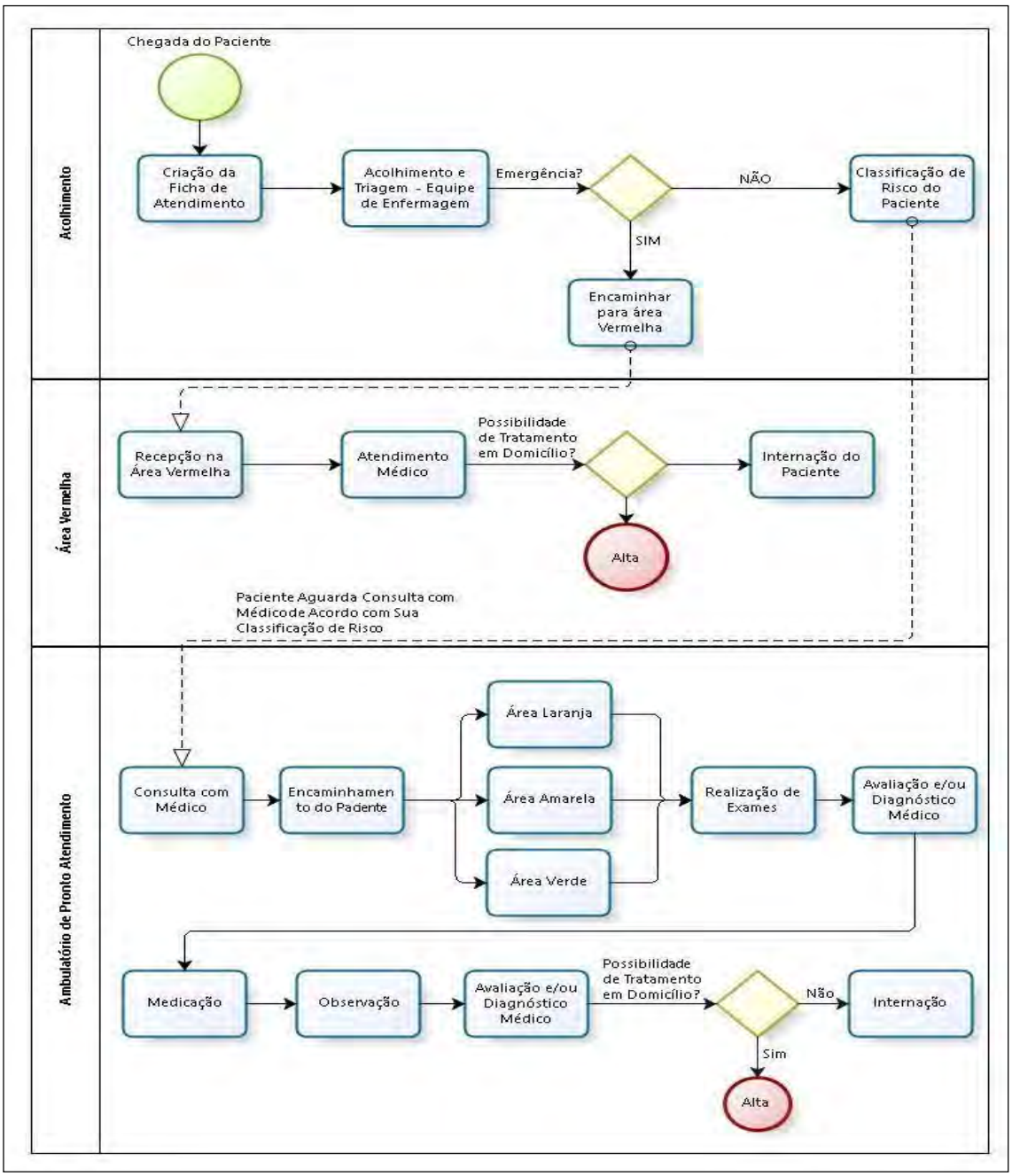


Figura 1: Fluxograma de Atendimento no setor de Emergência

É importante salientar, que esse fluxo de atendimento é em esboço de atendimento padrão, conforme o protocolo de atendimento do hospital. Portanto, não é fixo. Ele pode

mudar conforme a necessidade do paciente, pois existem casos extremos onde o caso do paciente é crítico e ele é rapidamente encaminhado para o bloco cirúrgico ou UTI.

4.3 Classificação Dos Centros De Custos Do Hospital

Para melhor visualização dos itens de custo, foi preciso organizar as unidades em centros de custos. Para tal, foi utilizada a classificação proposta pelo Ministério da Saúde (2013), que dividiu os centros de custos conforme a natureza dos serviços realizados dentro das unidades e como eles se relacionam dentro da instituição. O programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) faz a seguinte classificação:

a) Centros de Custos Administrativos: são centros de custos onde a atividade é de natureza administrativa podendo prestar serviços aos centros de custos meio e produtivos.

b) Centros de Custos de Apoio: são centros de custos que trabalham e dão sustentação a produção.

c) Centros de Custos Produtivos: são os centros de custos que se relacionam diretamente com o paciente, isto é, são os produtores dos serviços finais.

d) Centros de Custos Externos: são centros de custos que recebem atividades e serviços dos demais centros de custos da instituição, para prestar serviços a pacientes sem vínculo com o hospital;

Portanto, conforme Quadro 2, a unidade de Emergência está classificada como um centro de custo produtivo, e a nomenclatura utilizada para identificar a unidade será Emergência. A seguir, mostra-se a classificação das unidades em centros de custos, após breve observação das atividades realizadas por todas as unidades do hospital, este panorama é importante para mensurar os custos indiretos do Centro de Custo Emergência, além de possibilitar uma melhor visualização de como os centros de custos se relacionam, diminuindo o grau de subjetividade dos critérios de rateio utilizados.

Tipo de Centro de Custo	Centros de Custos do Hospital
Centros de Custos Administrativos	Almoxarifado, manutenção, centro administrativo, telefonia, CPD, condomínio, transporte, vigilância, gerência assistencial e farmácia
Centros de Custos de Apoio	Higiene, lavanderia, SND, SND enteral, laboratório, radiologia, ECG, endoscopia, fisioterapia, banco de sangue, bloco cirúrgico e centro obstétrico
Centros de Custos Produtivos	Emergência, unidade de internação cirúrgica, unidades de internação clínica (1, 2, e 3), uti adulto, uti neonatal, traumatologia, alojamento conjunto, fonoaudiologia e centro de especialidades
Centros de Custos Externos	SAMU e estratégia da saúde da família.

Quadro 2: Demonstrativo dos centros de custos da Instituição

4.4 Identificação Dos Itens De Custo

A partir da análise do fluxo de atendimento do paciente na unidade, pode-se detectar o primeiro item de custo que é a mão de obra que atua diretamente com os pacientes. Neste item, pode-se perceber que existe a mão de obra administrativa e assistencial, sendo a segunda composta por técnicos e auxiliares de enfermagem, enfermeiros e médicos. Nesse ponto, ratifica-se o que foi dito, anteriormente, sobre a especificidade da mão de obra em hospital.

No decorrer da análise, com auxílio da Quadro 2 de classificação dos centros de custos do hospital, foram rastreados outros itens de custo, além da mão de obra, envolvidos no atendimento assistencial. Assim, para que fosse possível detectá-los foi necessário fazer um período de observação da prestação do serviço em si, coletar dados na contabilidade do hospital, analisar as fichas de atendimento e fazer entrevistas com os responsáveis pelo setor analisado, para que fosse possível rastrear todo o montante de serviço, direta e indiretamente, envolvido na prestação de serviço de atendimento de emergência no hospital. Para obter dados e compreendê-los, também foi necessário realizar uma ida a campo em cada setor da instituição, a fim de obter todos os itens de custo da instituição. Os itens de custo encontrados seguem conforme descrição da Quadro 3.

Pessoal	
Custo Mão de Obra - Folha de Pagamento	Funcionários da instituição sob regime CLT
Serviço Assistencial Autônomo	Técnicos de enfermagem e enfermeiros contratados de forma autônoma para suprir falta de funcionários
Serviços Médicos Autônomo	Médicos autônomos contratados de forma autônoma para suprir o quadro de funcionários da instituição
Material de Consumo	
Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	Utilizado pelo setor de transporte da instituição dentro do centro de custo Centro Administrativo
Gases Medicinais	Gases utilizados para ventilação de pacientes
Gêneros de Alimentação	Alimentos utilizados pelo SND para fabricar as refeições de funcionários e pacientes
Material de Expediente	Materiais de escritório utilizados pelos setores do hospital
Material de Limpeza	Materiais utilizados pelo setor de higiene para realizar a limpeza dos setores
Material Médico-Hospitalar	Materiais utilizados para prestar o atendimento assistencial ao paciente
Material para Manutenção de Bens Imóveis	Materiais utilizados pelo centro de custo manutenção para realizar reparos e consertos dentro do hospital
Medicamentos	Medicações que são prescritas aos pacientes
Gênero Alimentícios - Nutrição Enteral	Alimentação via sonda
Serviços de Terceiros	
Aluguel de Máquinas e Equipamentos	Aluguel de equipamentos de uso exclusivo no bloco cirúrgico
Aluguel de Veículos	Aluguel de ambulância
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	Serviços prestados para os centros custos conforme demanda
Serviço de Tratamento de Resíduos Hospitalares	Resíduos hospitalares são recolhidos pelo centro de custo higiene nos setores e armazenados para recolhimento e tratamento de empresa terceirizada
Serviço de Lavanderia	Serviço terceirizado, o centro de custo lavanderia apenas recolhe e distribui a rouparia do hospital
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	Serviço de conservação de bens imóveis de uso comum como elevadores, gerador de energia, etc.
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis-Gases Medicinais	Serviço de Manutenção de gases e fluxômetros
Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas	Serviço de manutenção de equipamentos médicos

e Equipamentos	
Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	Serviço prestado por estagiários
Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos	Copiadoras são alugadas pela instituição
Serviços de Tecnologia da Informação	Serviços referentes aos sistemas de informação gerencial presentes na instituição
Serviços de Vigilância e/ou Segurança	Serviço de vigilância terceirizada que da suporte a vigilância da instituição
Serviço de Traumatologia	Serviço médico contratado para realizar consultas ambulatoriais e cirurgias
Serviço de Urologia	Serviço para realizar consultas ambulatoriais de urologia
Serviço de Pediatria	Empresa de médicos pediatras que atende apenas pacientes internados
Serviço de Anestesiologia	Empresa de médicos anestesiologistas de sobreaviso
Serviço de Radiologia	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames laboratoriais com equipamentos próprios
Serviços Laboratoriais	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames de imagem com equipamentos próprios
Serviço de Endoscopia	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames de endoscopia e colonoscopia com equipamentos próprios
Despesas Gerais	
Serviço de Água e Esgoto	Serviço de Fornecimento de água
Serviços de Comunicação de Dados (internet e outros)	Serviço de Internet
Serviços de Energia Elétrica	Serviço de fornecimento de energia elétrica
Serviços de Telecomunicações - (Telefonia Fixa - Ramais)	Serviço de telefonia

Quadro 3: Descritivo dos itens de custos

Uma vez identificados os itens custos envolvidos, o próximo passo foi estabelecer uma relação entre eles e os centros de custos, isto é, foi necessário fazer a análise dos dados para estabelecer como os fazer a sua apropriação nos respectivos centros de custos. Os custos uma vez mensurados foram apropriados nos centros de custos de forma direta, ou através de critérios de rateio de forma indireta.

Com os valores mensurados no mês de referência, além dos respectivos critérios de rateio, para que se realizasse a distribuição dos valores dos itens de custos indiretos foi desenvolvida uma tabela de critérios de rateio. Tal tabela foi elaborada durante as visitas aos setores da instituição, onde fez-se um planejamento, para obter-se concomitantemente os critérios de rateio necessários.

Para Martins (2003, p.70) tal planilha é conhecida por “Base de aplicação de Custos Indiretos”, já o PNGC (2013) a reconhece como “Planilha Mãe”. Tal planilha é crucial para obtenção do custo total direto de cada setor, que é a soma dos custos diretos e indiretos provenientes dos itens de custo.

Em benefício da concisão, esta planilha está à disposição para consulta com os autores.

4.4 Identificação Dos Centros De Custos Que Prestam Serviço Ao Setor De Emergência

Durante período de observação, pode-se constatar que alguns centros de custos administrativos e de apoio prestam serviço de suporte e auxílio ao centro de custo "Emergência". Após fazer apropriação dos custos referentes a cada centro de custo da instituição é preciso transferir os custos dos centros de custos auxiliares aos centros de custos produtivos. Conforme Tabela 1, os custos dos centros de custos que se relacionam com a Emergência, foram transferidos por departamentalização, de acordo com produto de cada centro de custo administrativo e de apoio. Para os centros de custos que não possuem produto definido sua transferência se deu de maneira indireta através de critérios de rateio.

Centros de Custos	Critério de Transferência de Valores Para os Centros de Custos	Qtde. Total	Qtde. que o Centro de Custo Trabalhou Para Ele Mesmo	Qtde. referente ao Centro de Custo Emergência	Valor Transferido à Emergência
Almoxarifado	Produtos Distribuídos	215.246	150	43.178	R$ 2.380,24
Manutenção	Ordem de Serviço	262	1	27	R$ 5.507,73
Condomínio	m² por Centro de Custos	10.057	2.294	699	R$ 1.335,86
Centro Administrativo	Indefinido	560	67	95	R$ 70.912,47
Telefonista	Ramal Por Centro de Custos	94	1	5	R$ 981,38
CPD	Computadores por Centro de Custos	144	5	8	R$ 1.125,44
Vigilância	m² por Centro de Custos	10.057	6	699	R$ 5.886,95
Gerência de Enfermagem	Funcionários da Assistência por Centro de Custos	350	9	95	R$ 17.964,65
Farmácia	Medicamentos Distribuídos	82.131	-	19.868	R$ 14.388,79
Higienização	m² ponderado por Centro de Custos	25.485	113	2.796	R$ 26.986,55
Lavanderia	Kg de Roupa Lavada	12.394	-	1.997	R$ 8.516,39
SND	Número de Refeições Ponderada	50.614	248	4.805	R$ 19.985,48
SND Enteral	Litros de Alimento Enteral	578	-	84	R$ 3.280,95
Laboratório	Exame por Centro de Custos	14.465	-	5.717	R$ 35.394,06
Raio X	Exame por centro de Custos	4.734	-	2.655	R$ 75.828,37
ECG	Exame por	481	-	357	R$ 7.464,72

	centro de Custos				
Endoscopia	Exame por centro de Custos	224	-	9	R$ 614,84
Fisioterapia	Atendimento por Centro de Custos	3.326	-	110	R$ 1.896,70
Agência Transfusional	Bolsa de Sangue Distribuída por Centro de Custos	80	-	4	R$ 1.341,48
Bloco Cirúrgico	Cirurgia	159	-	-	R$ -
Centro Obstétrico	Parto	85	-	-	R$ -

Tabela 1: Transferência de custos para Emergência

4.5 MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DA EMERGÊNCIA

Após o período de observação, realizou-se a coleta de dados e informações para mensuração do custo do centro de custo Emergência. Para tal, utilizou-se o método de custeio por absorção com departamentalização dos custos do centro de custos de meio e administrativos, pois permite um maior controle dos custos hospitalares indiretos e maior precisão no seu direcionamento aos pacientes (MARTINS, 2000).

Centro de Custos - Emergência	**Valor**
Custo Total Direto	R$ 1.156.832,85
Custo Total Indireto	R$ 301.793,06
Custo total do Centro de Custo	R$ 1.458.625,92
Número de Atendimentos no Mês	5.382
Custo de Atendimento Unitário	**R$ 271,02**
Custo Total Indireto Sem o Custo do Centro Administrativo	R$ 230.880,60
Custo Total do Centro de Custo Sem o Custo do Centro Administrativo	R$ 1.387.713,45
Custo de Atendimento Unitário Sem o Custo do Centro Administrativo	**R$ 257,84**
Custo de Atendimento Unitário Com o Custo do Centro Administrativo	**R$ 271,02**

Tabela 2: Custo Unitário Por Atendimento

4.6 Análise Dos Dados

A partir da elaboração da sistemática de mensuração de custos descrita, obtiveram-se uma série de dados relevantes para a gestão de custos no setor de Emergência da instituição, podendo ser utilizados por todos os níveis administrativos do hospital (estratégico, gerencial e operacional). Com base nos dados obtidos o administrador hospitalar pode obter, por exemplo, o custo variável por atendimento, ou o custo fixo mensal do setor, além disso, estabelecer o custo com insumos e exames por paciente.

Devido a relevância do custo de mão de obra, sob regime CLT, onde pode-se verificar que representa 66,15% do custo total direto do setor, e que, levando-se em consideração todo o efetivo de mão de obra necessário, isto é, com os valores referentes a funcionários autônomos e estagiários, utilizados para completar o quadro de funcionários do hospital, o montante chega a 90,77% do custo total direto do setor. Com base em dados como este, o gestor hospitalar pode aprofundar a análise referente ao item de custo que julgar relevante.

Além disso, permite que haja um controle gerencial no setor do montante relativo ao consumo de insumos por mês, estabelecendo uma relação com o número de pacientes, também cabe salientar que os dados obtidos, também oferecem indicadores não financeiros, como a quantidade de setores que prestam serviço no mês para o setor de Emergência.

Por fim o valor de atendimento na emergência é de R$ 271,02, tal valor vem a ratificar justifica a situação dos hospitais, de modo geral no país, pois ao fazer a coleta dos dados, verificou-se que os pacientes que precisam de internação clínica permanecem no setor de emergência, aguardando disponibilidade de leito em setor de unidade de internação clínica. Tal falta de leitos acaba encarecendo o custo do setor, já que um paciente internado necessita de maiores cuidados e insumos. Conforme sistema gerencial informatizado verificou-se que ao final do mês aferido houveram 201 pacientes-dia no mês que permaneceram na emergência aguardando leito.

5. CONCLUSÕES

Com a elaboração da sistemática de implantação de gestão de custos no setor de Emergência de um hospital público, foi possível a obtenção do custo unitário do atendimento emergencial na instituição e permitiu que o gestor estabeleça os indicadores gerenciais para a tomada de decisão estratégica, além de se mostrar eficaz no controle, em nível gerencial, da instituição, podendo fornecer tanto indicadores financeiros ou não financeiros.

Por estes fatos, entende-se que este estudo serve como parâmetro para obtenção de novos estudos, seja agregando novas unidades, ou para o hospital como um todo, ou ainda para futura análise de um item de custo específico na instituição.

Este estudo conseguiu responder ao problema de pesquisa formulado, no qual questionava como implantar uma sistemática de gestão de custos em determinada unidade hospitalar. Com a obtenção dos dados pode-se obter um passo a passo do que é necessário para que a instituição estudada possa começar a gerir seus custos, a partir de um setor específico do Hospital

A pesquisa foi relevante para os acadêmicos, pois mostrou como a Contabilidade de Custos pode atuar dentro de uma organização, auxiliando na gestão e na tomada de decisão estratégica, cabendo ao contador, exercer a função de gestor de custos, agregando um papel de relevância no processo administrativo de um hospital. Para a instituição o estudo apresenta uma análise geral do setor e a sua relevância dentro da instituição, permitindo ao gestor hospitalar estabelecer metas de desempenho, reduzir custos com maior propriedade e além de poder estabelecer um plano financeiro dentro do setor.

6. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, T.R.R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

BELTRAME, L.d. Análise Da **Departamentalização Em Uma Empresa Hospitalar** – Um Estudo De Caso UFSM volume i. n.3 mar-mai/2005

CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E.S. & ALMEIDA, L.B. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do serviço público da ENAP**, Escola Nacional de Administração Pública, n. 3, p. 83-100, jul./set. 2001.

CELESTINO, P. Nó de Normas. **Notícias Hospitalares**. Gestão de Saúde em Debate, vol. 4, n. 39, out./nov. 2002

CHIAVENATO, Idalberto. **Planejamento Estratégico.** 12. ed**.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos De Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
HANSEN, D. R. - MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

LAKATOS, E.M., MARCONI, M. de A. **Fundamentos De Metodologia Científica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMOS, V.M.F.; ROCHA, M. H. P. A Gestão das Organizações Hospitalares e suas Complexidades. In: VII CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO. 12 a 13 de agosto de 2011. ISSN 1984-9354.

LEONE, G.S.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, D. 2000. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 8ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Introdução à Gestão de Custos, Brasília, 2013. Disponível em: <http://portal.anvisa.gov.br/wps/wcm/connect/2cc0550047457fc48b83df3fbc4c6735/Programa+Nacional+de+Gestao+de+Custos.pdf?MOD=AJPERES>. Acesso em 02/11/2014

NAKAGAWA, M. **ABC - custeio baseado em atividades.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, A.B.S. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

VICENCONTI, P.E V.; NEVES, S.d. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase, 2013.

RAY, B. **Value Engineering: a practical approach to managing cost in critical care.** Health Administrator. New Delhi. Issue 1, 2001. Disponível em: . Acesso em: 25 abr. 2015.

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-Ação.** 18.ed. São Paulo: Cortez, 2011.

TOGNON, I. **Uma Contribuição Ao Estudo Dos Custos Hospitalares Com O Uso Do Custeio Baseado Em Atividades:** um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**.** Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Administração.

A importância da segurança da informação e dos controles internos na prevenção de riscos à estabilidade financeira em uma instituição bancária

Juline Schneider (julinesch@hotmail.com
Graduada em Ciências Contábeis -UFRGS

Ângela Rozane Leal de Souza (angela.souza@ufrgs.br)
Doutora em Agronegócios - UFRGS
Mestre em Contabilidade - UNISINOS

Cassiane Oliveira Velho (cassiane.velho@ufrgs.br)
Mestre em Engenharia de Produção – UFRGS e
Mestre em Contabilidade e Controladoria - UNISINOS

Letícia de Oliveira (leticiaoliveira@ufrgs.br)
Mestre em Administração - UFLA
Doutora em Agronegócios - UFRGS

Resumo:

Em virtude das exigências mercadológicas crescentes, as instituições financeiras têm buscado melhorias nos seus processos de Tecnologia da Informação (TI) e controles internos, através da Governança de TI, especialmente aos voltados à minimização dos riscos de mercado, de liquidez e operacional. Neste cenário, questiona-se qual o nível de conformidade da segurança da informação e dos controles internos para a prevenção de tais riscos em uma instituição financeira. Assim sendo, o presente estudo tem por objetivo comparar as práticas da segurança da informação e dos controles internos preceituados pela literatura especializada, com a realidade de uma instituição financeira, visando à prevenção de riscos, através da análise das políticas internas da instituição. Para atingir esse objetivo, efetua-se um estudo de caso, com procedimentos de natureza documental, qualitativa e descritiva. Os principais resultados revelam que a instituição estudada tem uma organização adequada e em fase de crescimento, proporcional às suas finalidades comerciais. Entretanto, a mesma não se encontra inteiramente de acordo com o modelo COBIT, visto que este não é um instrumento obrigatório, apenas aconselhável às instituições financeiras pelo BACEN. Ainda, a empresa se preocupa em manter um bom nível de eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. O gerenciamento dos riscos é efetuado segundo as definições do COSO, analisando então, cada tipo de risco inerente ao ramo. Sob esse enfoque, a empresa determina diretrizes para os três tipos de riscos analisados, cada um com sua complexidade e peculiaridade.

Palavras-chave: Controle interno. Segurança de TI. Gestão de Riscos.

The importance of the security in information and internal controls to prevent any risks to the financial stability at a bank institution

Abstract:

As market demands are growing, so financial institutions seek to improve upon the process of Information Technology (IT) and internal control via the governance of IT, especially those that aim to reduce the risks in liquid and operational markets. In this scenario it is asked: what is the level of security necessary to keep the financial institution safe from all those risks? This study's purpose is to compare the vulnerability of information and internal controls within the reality of a financial institution, with the goal to prevent risks by analysis of the internal policies of said institution. To achieve this goal a case study is performed using three kinds of proceedings: documentary, qualitative and descriptive. The main results show that the studied institution has adequate organization and it's in a growth phase, proportional to its commercial purposes. It is worth noting that the institution is not entirely in accordance with the COBIT model; however, that is not a required directive, only advice given to financial institutions by the Central Bank. In spite of this, the company cares about maintaining a good level of effectiveness and efficiency of operations, and maintaining the reliability of financial reporting and compliance within the applicable laws and regulations. The risk management is carried out according to the COSO settings, analyzing each type of risk in the business. Under this approach the company establishes guidelines for the three types of risk analyzed, each with its complexity and uniqueness.

Keywords: Internal control. Governance of IT. Risk Management.

1 INTRODUÇÃO

Recentemente, a Tecnologia da Informação (TI) tem se tornado fundamental aos negócios, de tal maneira que seria praticamente impossível para muitas organizações sobreviverem e prosperarem sem o seu auxílio. Observa-se, conjuntamente, uma mudança na competição mercadológica que está cada vez maior, exigindo muito mais da segurança das informações das empresas, maior controle e gerenciamento dos seus riscos.

Desde os primórdios, o ser humano tem a necessidade de informação, seja esta visual, escrita, falada ou até mesmo no pensamento, para poder se comunicar e evoluir. Sendo assim, pode-se dizer que a informação é a interpretação destes dados. Entretanto, de nada vale ter as informações se não for possível garantir sua confidencialidade.

Um estudo sobre as práticas da segurança informacional, dos controles internos e riscos de uma instituição financeira pode ver visto como um meio de comprovar as suas importâncias para as organizações no mercado, cumprindo com um dos princípios contábeis, a continuidade. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade - CFC- (1993), esse “princípio pressupõe que a Entidade continuará em operação no futuro”, ou seja, o controle na empresa pode lhe assegurar a perpetuação no mercado. Assim, a questão problema que motiva essa pesquisa é: qual o nível de conformidade da segurança da informação e dos controles internos para a prevenção de riscos em uma instituição financeira?

Desse modo, o objetivo desse estudo é comparar as práticas da segurança da informação e dos controles internos preceituados pela literatura especializada, com a realidade da empresa estudada com vistas à prevenção de riscos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O Modelo COBIT

O uso do modelo é aconselhável a empresas que aplicam a Governança de TI. "Do inglês, *Control Objectives for Information and Related Technology* (COBIT) tal modelo é um guia formulado como *framework*, dirigido para a gestão de Tecnologia da Informação (TI)" (ASSI, 2012, p.133). O COBIT foi criado pelo *IT Governance Institute* e é recomendado pela ISACA (*Information Systems Audit and Control Foundation)*, pois o mesmo possui diversos recursos que auxiliam a gestão da TI, como o sumário executivo, controle de objetivos, mapas de auditoria, entre outros (ASSI, 2012).

Tuttle e Vandervelde (2007) afirmam que o COBIT foi originalmente destinado a ser utilizado pela administração de uma organização como uma ferramenta de *benchmarking*, composto pelas melhores práticas relacionadas aos controles de TI. Desde então, e por causa de seu forte foco de controle, tanto os auditores internos como os externos o têm aplicado para auditorias de demonstrações financeiras, bem como auditorias operacionais e de conformidade.

As altas hierarquias das organizações estão percebendo crescentemente que, com mais informações e a segurança dessas, as chances de sucesso tornam-se maiores. "Um modelo de controle da governança de TI define as razões pelas quais a governança de TI é necessária, quais são as partes interessadas e o que esse modelo precisa atingir" (ITGI, 2007, p.13).

Segundo Neves (2007) e Luciano (2010), o COBIT possui mecanismos de acompanhamento (relatórios e revisões por estágios) e a aprovação das fases subsequentes deve ser baseada na revisão e aceitação das entregas das fases prévias. Sua missão é pesquisar, desenvolver, publicar e promover um conjunto atualizado de objetivos de controle geralmente aceitos e aplicáveis a TI para uso de profissionais (ASSI, 2012).

Os processos de TI no COBIT são agrupados em quatro domínios (ITGI, 2007):

a) Planejar e Organizar (PO): preocupa-se com a identificação em que TI pode melhorar para atingir os objetivos de negócios;

b) Adquirir e Implementar (AL): Para executar a estratégia de TI, as soluções de TI precisam ser identificadas, desenvolvidas ou adquiridas, implementadas e integradas ao processo de negócios;

c) Entregar e Suportar (DS): trata da entrega dos serviços solicitados, o que inclui entrega de serviço, gerenciamento da segurança e continuidade, serviços de suporte para os usuários e o gerenciamento de dados e recursos operacionais;

d) Monitorar e Avaliar (ME): aborda o gerenciamento de *performance*, o monitoramento do controle interno, a aderência regulatória e a governança.

Como caracteriza o ITGI (2007, p.19), "o modelo de maturidade para o gerenciamento e controle dos processos de TI é baseado num método de avaliar a organização, permitindo que esta seja pontuada de um nível de maturidade não existente (0) a otimizado (5)". Tais níveis são evidenciados no Quadro 1, a seguir:

0) Inexistente	Completa falta de um processo reconhecido. A empresa nem mesmo reconheceu que existe uma questão a ser trabalhada.
1) Inicial/*Ad hoc*	Existem evidências que a empresa reconheceu que existem questões e que precisam ser trabalhadas. No entanto, não existe processo padronizado; ao contrário, existem enfoques *Ad Hoc* que tendem a ser aplicados individualmente. O enfoque geral de gerenciamento é desorganizado.
2) Repetível, porém intuitivo	Os processos evoluíram um estágio onde procedimentos similares são seguidos por diferentes pessoas fazendo a mesma tarefa. Não existe um treinamento formal ou uma comunicação dos procedimentos padronizados e a responsabilidade é deixada com o indivíduo. Há um alto grau de confiança no conhecimento dos indivíduos e, consequentemente, erros podem ocorrer.
3) Processo definido	Procedimentos foram padronizados, documentados e comunicados através de treinamento. É mandatório que esses processos sejam seguidos; no entanto, possivelmente desvios não serão detectados. Os procedimentos não são sofisticados mas existe a formalização das práticas existentes.
4) Gerenciado e mensurável	A gerência monitora e mede a aderência aos procedimentos e adota ações onde os processos parecem não estar funcionando muito bem. Os processos estão debaixo de um constante aprimoramento e fornecem boas práticas. Automação e ferramentas são utilizadas de uma maneira limitada ou fragmentada.
5) Otimizado	Os processos foram refinados a um nível de boas práticas, baseado no resultado de um contínuo aprimoramento e modelagem da maturidade como outras organizações. TI é utilizada como um caminho integrado para automatizar o fluxo de trabalho, provendo ferramentas para aprimorar a qualidade e efetividade, tornando a organização rápida em adaptar-se.

Quadro 1: Modelo de Maturidade Genérico nos processos de TI
Fonte: Adaptado pelos autores, a partir de ITGI (2007).

Visualiza-se, no Quadro 1, um modelo genérico de como cada nível de maturidade pode ser descrito. No COBIT, uma definição genérica é provida para as escalas de maturidade do COBIT as quais são similares às do CMM (*Capability Maturity Model*), mas interpretadas de acordo com a natureza dos processos de gerenciamento de TI do COBIT" (ITGI, 2007).

Já no que se refere a definição do termo "risco" este abarca a reflexão acerca da possibilidade de algo dar errado, ou incerteza, ou outras conceituações que remetam a uma situação desfavorável. Sobre a origem da palavra, cabe saber que é proveniente do latim *risicu* ou *riscu*, que significa ousar (IBGC, 2007; 2010). A partir do conceito anterior, pode-se concluir que o risco é qualquer evento que possa afetar os objetivos das organizações, conforme evidencia Filgueiras (2010, p. 401):

> Torna-se muito complexo definir o que é risco, pois há inúmeros enfoques distintos de acordo com o contexto envolvido. Pode-se citar o risco de um acidente aéreo, quando envolve uma companhia seguradora; o risco de não conseguir uma marca olímpica, quando tratamos de um atleta qualquer ou o risco de um grande prejuízo num negócio, quando o cenário é uma empresa.

Sobre outro enfoque, pode-se analisar o risco como oportunidade, pois o risco pode propiciar retorno positivo quando bem administrado, conforme evidencia Damodaran (2009) ao afirmar que o risco oferece oportunidades ao mesmo tempo em que nos expõe a resultados talvez indesejáveis. Ainda, Trapp e Corrar (2005) definem risco como um evento, esperado ou não, que pode causar impacto no capital ou nos ganhos de uma instituição.

No que se refere a gestão de riscos o Comitê de Supervisão Bancária da Basiléia, no seu material Princípios Fundamentais para uma Supervisão Bancária Efetiva (2006), considera que a inadequada avaliação de riscos contribuiu decisivamente para os problemas de controles internos de algumas organizações bancárias e às perdas relacionadas.

Grazziotin (2002) ainda afirma que “os negócios bancários são arriscados pela sua própria natureza. Entretanto, conhecer os riscos tempestivamente e com a maior precisão possível é um dos pilares de um sistema de controles internos eficiente”, permitindo uma pronta ação no sentido de evitá-los ou minimizá-los.

No mesmo sentido, Antunes (2004, p. 4) complementa que

> “o resultado da avaliação dos riscos dos sistemas de controles internos de uma entidade é componente significativo no processo de determinação da natureza, época e extensão dos testes de auditoria por serem aplicados pelo autor independente de demonstrações contábeis”.

Assim, os riscos são classificados de acordo com a atividade da empresa, sendo que no presente trabalho, serão abordados os riscos de liquidez, de mercado, de crédito e operacional. A classificação da natureza do risco permite sua agregação de uma forma organizada e de acordo com a sua natureza em função das áreas da organização que são afetadas pelos eventos (IBGC, 2007, p. 18). Em outras palavras, é necessário conhecer a empresa em que será desenvolvida atividade de identificação de riscos, pois nem sempre o risco de uma empresa será para outra, em virtude do segmento, atuação, dentre outras peculiaridades. De maneira geral avalia-se o risco de liquidez, de mercado e operacional, como segue.

a) Risco de liquidez

Fortuna (2008) define os riscos de liquidez como

> a ocorrência de desequilíbrios entre ativos negociados e passivos exigíveis e, portanto descasamentos entre pagamentos e recebimentos, que possam afetar a capacidade de pagamento da instituição, levando-se em conta as diferentes moedas e prazos de liquidação de seus direitos e obrigações.

O Banco Central do Brasil (BACEN) na resolução 2.682/99, afirma que os riscos é que determinarão quanto as instituições financeiras terão que provisionar de suas operações de crédito.

b)Risco de mercado

No que se refere ao risco de mercado, este pode ser considerado como o evento que, possivelmente, acarretará perdas à empresa decorrente de movimentos inesperados no mercado atuante. Para evidenciar, Nascimento e Alves (2007, p. 3) propõem que riscos de mercado estão ligados a variações nos preços de mercado de ativos, passivos e demais instrumentos financeiros. Ainda, Caouett, Altman e Naryanan (2009, p. 3) acrescentam que é a chance de que o valor de um investimento se altere como resultado de forças de mercado, tais como taxas de juros, preços de *commodities* e níveis de moeda corrente. Do ponto de vista de Filgueiras (2010, p. 402), o risco de mercado:

> representa o que podemos ganhar ou perder quando compramos ou vendemos um determinado ativo, contrato ou derivativo, pela simples mudança em seu preço. O risco de mercado está intimamente ligado aos derivativos, uma vez que esses nada mais são que um instrumento de transferência de risco e proteção contra a volatilidade do mercado.

Em outras palavras, está associado à conjuntura onde a empresa está inserida, sempre sujeita a mudanças, podendo servir como exemplo a inflação, mudanças cambiais, entre outras. Este risco é de difícil, ou mesmo impossível eliminação, sendo apenas possível à

empresa controlá-lo através de uma atenta análise da sua situação conjuntural (PIRES, 2010, p.20).

c) Risco operacional

No âmbito empresarial, o risco operacional compreende as deficiências na identificação dos riscos internos e ineficiente planejamento para suportar os eventos externos. É considerado o evento mais reconhecido e predominante nas atividades humanas e empresariais.

Como descrito pelo IBGC (2007, p. 19),

> os riscos operacionais estão associados à possibilidade de ocorrência de perdas (de produção, ativos, clientes, receitas) resultante de falhas, deficiências ou inadequação de processos internos, pessoas e sistemas, assim como de eventos externos como catástrofes naturais, fraudes, greves e atos terroristas. Os riscos operacionais geralmente acarretam redução, degradação ou interrupção, total ou parcial, das atividades, com impacto negativo, na reputação da sociedade, além da potencial geração de passivos contratuais, regulatórios e ambientais.

Tais perdas são derivadas de processos internos, pessoas, sistemas ou de eventos externos. Ainda, referem-se ao risco decorrente de falha de sistema, adoção de sistema inadequado para a complexidade das operações, controles ineficientes, erro humano ou da falha de gerenciamento, que poderá implicar em não executar operações ou atrasá-las, causando prejuízos às partes envolvidas (FILGUEIRAS, 2007).

É fato que o risco operacional representa uma ameaça significativa ao valor de mercado das instituições financeiras (sendo esse risco utilizado no cálculo de valores futuros da empresa por parte dos potenciais investidores), principalmente, no que se refere a certos tipos de riscos operacionais, como a fraude (KPMG, 2005). Ressalta-se que a atenção no risco operacional pode ser atribuída à mudança no perfil desse risco no setor de serviços financeiros, resultante de fatores como o crescimento do comércio eletrônico, a crescente dependência tecnológica deste setor, o desenvolvimento de novos produtos e serviços de elevada complexidade e o emergente caráter global dos mercados.

2.2 *Comitee of Sponsoring Organizations* - COSO

Utilizando-se da contribuição de Dias (2010, p.48), cabe elucidar a respeito da importância do COSO para os estudos de gerenciamento dos riscos e controles internos, que define o significado deste comitê:

> Em 1985, foi criada, nos Estados Unidos, a *National Commission on Fraudulent Financial Reporting* (Comissão Nacional sobre Fraudes em Relatórios Financeiros), uma iniciativa independente, para estudar as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros / contábeis. Esta comissão era composta por representantes das principais associações de classe de profissionais ligados à área financeira. Seu primeiro objeto de estudo foram os controles internos. [...] Posteriormente, a Comissão transformou-se em Comitê, que passou a ser conhecido como COSO – *The Comitee of Sponsoring Organizations* (Comitê das Organizações Patrocinadoras).

O primeiro estudo do COSO ocorreu em 1992 e abordou o sistema de controles internos, dando origem a primeira publicação do comitê definido como *Internal Control – Integrated Framework* (Controles Internos – Um Modelo Integrado), servindo de referência

para os estudos de controles interno. Este *framework* é composto por elementos básicos necessários para configurar um sistema de controle interno eficaz e que permite as empresas atingirem seus objetivos. Já, na ilustração do *framework* publicado por COSO em seu segundo trabalho, denominado de ERM. Evidencia-se, a adição de 3 (três) elementos: fixação de objetivos, identificação de eventos e resposta a risco, bem como a presença dos objetivos da empresa (estratégico, operacional, comunicação e conformidade), sugerindo a reflexão de que os objetivos da empresa relacionam-se diretamente com os elementos de controle interno.

Machado e Medeiros (2013, p.345) também complementam que "o sistema de controle interno pode ser definido como conjunto de órgãos articulados a partir de um órgão central para o desempenho das atribuições de controle interno". Em síntese, os elementos apresentados fazem parte de uma rotina de controles internos com a finalidade de garantir que os objetivos da organização sejam alcançados. Estes elementos são estruturados a partir da cultura da empresa, e de acordo com os riscos identificados e avaliados, para definir estratégias de tratamento e monitoramento de riscos potenciais.

3 METODOLOGIA

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: (a) pela forma de abordagem do problema, (b) de acordo com seus objetivos e (c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

No que tange a forma de abordagem do problema, esta pesquisa se classifica como qualitativa em função da análise dos dados não envolver instrumentos estatísticos como base do processo de análise do problema. Beuren (2013, p. 92) destaca que "na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado". Assim, este estudo avaliou sob o foco qualitativo, os controles internos relativos à segurança da informação de uma instituição financeira, comparando-os as normas do modelo COBIT e à literatura especializada.

De acordo com os objetivos, este trabalho se caracteriza como descritivo porque descreve os aspectos principais para a segurança informacional utilizados na instituição de estudo. Segundo Gil (2008), esse tipo de pesquisa visa descoberta da existência de associações entre variáveis.

O estudo em pauta classifica-se, quanto aos procedimentos técnicos, como documental, tendo em vista que se utilizou de documentos e processos internos da instituição financeira estudada que ainda não sofreram tratamento analítico sob o foco desta pesquisa utilizando o método comparativo.

Assim, por meio de um estudo de caso de uma instituição financeira, localizada no Estado do Rio Grande do Sul, foram analisadas as políticas internas relacionadas à segurança da informação, aos controles internos e aos riscos de liquidez, de mercado, de crédito e operacional que foram comparadas aos modelos e literaturas especializadas.

Foi realizada uma coleta de documentos, tanto na rede colaborativa da empresa como no sítio da mesma, este último aberto a qualquer usuário interessado e que permitiu o efetivo desenvolvimento do estudo de caso. A coleta foi realizada nos meses de setembro e outubro de 2014.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo deste trabalho foi aplicado em uma instituição financeira, localizada na região de Porto Alegre, Estado do Rio Grande do Sul. Esta empresa atua em 11 (onze) Estados brasileiros e possui parcerias no mercado estrangeiro. Sua primeira sede foi inaugurada há mais de 100 anos e a Instituição continua a crescer e expandir até os dias atuais. Como análise inicial, tomam-se alguns tópicos como parâmetros de comparação entre o modelo COBIT e a Política de Segurança Interna (PSI) da Instituição Financeira.

4.1 Diretrizes

A PSI da Instituição Financeira em estudo trata de algumas diretrizes para estabelecer o direcionamento estratégico e para a proteção efetiva das informações, conforme demonstrado no quadro 2, a seguir:

Diretriz	Propósito
Avaliação de Riscos	Garantir a confidencialidade, integridade e disponibilidade da informação através de metodologia ou processo de avaliação de riscos para identificação de ameaças e vulnerabilidades.
Treinamento e Conscientização	Promover treinamentos e ações de conscientização de Segurança da Informação aos usuários para que haja ciência e concordância com as responsabilidades no cumprimento da PSI, suas Normas, Instruções e Procedimentos.
Classificação das Informações	Classificar e proteger as informações e os ativos de informação contra acesso, divulgação, alteração ou destruição não autorizados, conforme critérios de tratamento, armazenamento, rotulação e descarte, definidos de acordo com os níveis de classificação.
Conformidade	Estar em conformidade com leis e normas vigentes e aplicáveis, especialmente aquelas que estejam relacionadas ao sigilo bancário.
Reporte de Incidentes	Comunicar à área de Segurança da Informação o descumprimento de controles estabelecidos pela PSI e todos os demais documentos que a compõem, assim como qualquer incidente ou atividade suspeita, relacionados ao uso de informações de propriedade da empresa

Quadro 2: Diretrizes da Instituição
Fonte: Adaptado pelos autores, a partir da PSI da Instituição financeira estudada.

Comparando as diretrizes do Quadro 2 com os parâmetros do modelo COBIT, pode-se afirmar que a empresa se enquadra no produto do modelo COBIT de "Diretrizes de Gerenciamento / modelo de maturidade", pois auxilia na designação de responsabilidades, avaliação de desempenho e *benchmark*, e trata da solução de deficiências de capacidade. No item do COBIT "planejar e organizar", existe um subprocesso chamado PO6 que trata de comunicar as diretrizes e expectativas da Diretoria que, segundo a política acima descrita, é alocado nessa etapa.

Conforme o Modelo de Maturidade mencionado no capítulo "2.2.4 Acompanhamento da TI pela escala de maturidade do COBIT", que pertence ao subprocesso PO3 (determinar as diretrizes da tecnologia), a empresa se classificaria como "processo definido" (nível 3) pois, de acordo com o ITGI (2007, p.42), "a Direção está ciente da importância do plano de infraestrutura tecnológica. Há treinamento formal e comunicação de papéis e responsabilidades". Por meio do subprocesso PO6, temos o conceito dessa classificação como "um ambiente completo de gestão da qualidade e controle da informação é desenvolvido, documentado e comunicado pela Direção, o qual inclui uma estrutura de políticas, padrões e procedimentos".

O ideal é a empresa sempre buscar crescer e se aperfeiçoar. Diante disso, sugere-se que a Instituição procure formas de alcançar a seguir o nível de maturidade 4 (gerenciado e mensurável), utilizando-se de ferramentas adequadas, maior controle de adesão dos procedimentos que aplica, encontrando maneiras de melhorar as falhas.

4.2. Papéis e responsabilidades

Ainda na PSI da Instituição Financeira estudada, as responsabilidades são distribuídas na forma do Quadro 3, conforme segue:

Diretoria Executiva	**Segurança da Informação**
É responsável pela condução dos esforços estratégicos para o cumprimento dos objetivos de segurança da informação.	É responsável pela gestão e pelo direcionamento das ações de Segurança da Informação. Deve definir e documentar a PSI, suas Normas e Instruções, e garantir que os controles estabelecidos por estes documentos sejam implementados adequadamente.

Quadro **3**: Distribuição de Responsabilidades
Fonte: Adaptado pelos autores, a partir da PSI da Instituição (2014a).

Analisando o Quadro 3, as responsabilidades definidas pela empresa seguem a mesma linha do modelo COBIT, pois o ITGI (2007) afirma que a governança de TI é de responsabilidade dos executivos e da alta direção, consistindo em aspectos de liderança, estrutura organizacional e processos que garantam que a área de TI da organização suporte e aprimore os objetivos e as estratégias da organização.

Sobre os dois aspectos acima comparados e analisados (diretrizes e responsabilidades), a Instituição está parcialmente de acordo com o modelo COBIT. Tendo em vista que a aplicabilidade do mesmo não é obrigatória, a empresa adequa à sua realidade e necessidade as sugestões do modelo e, conforme for expandindo no mercado, se aperfeiçoará e utilizará mais modelos de melhores práticas.

Seguindo as análises, efetua-se a comparação de literaturas referentes a controles internos e a política interna da empresa sobre esse assunto.

4.3 Controles internos

Na Política Interna da empresa são trazidos os objetivos e a utilização de um controle interno. Ao final de sua introdução, são citados os focos principais, que estão inteiramente de acordo com o COSO, quais sejam: (a) Eficácia e eficiência das operações; (b) Confiabilidade dos relatórios financeiros; (c) Cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis.

O Comitê da Basiléia (2006) apresenta os princípios para um bom gerenciamento de controles internos. O primeiro deles trata sobre as responsabilidades da alta administração. Na Política interna analisada consta que a Diretoria Executiva é responsável pela aprovação da Política de Controles Internos e *Compliance*, logo, está de acordo com a lei nesse aspecto. Também o Conselho de Administração é o órgão que, em nível estratégico, aprova esta, bem como suas revisões e alterações.

O Quadro 4 demonstra as responsabilidades da Superintendência de Controles Internos com relação aos controles internos comparados aos princípios do Comitê da Basiléia, conforme segue:

	Responsabilidades da Superintendência*	Princípio da Basiléia**
1	Disseminar a cultura de controles internos no Sistema, englobando o conjunto de políticas internas, normas externas, comportamentos, conhecimentos e recursos aplicados pelos colaboradores de todos os níveis nos negócios, serviços e atividades do Sistema.	Princípio 3
2	Disponibilizar ferramentas e diretrizes ao Sistema para efetuar a avaliação de controles internos, com base em metodologias internacionalmente aceitas (exemplo: COSO).	Princípio 1
3	Conduzir o alinhamento das atividades de controles internos com as demais disciplinas de gerenciamento de riscos, especialmente com o de risco operacional.	Princípios 4 e 17
4	Validar o planejamento anual de auditoria interna.	Princípios 12 e 17

Quadro 4: Responsabilidade da Superintendência de Controles Internos x Princípios do Comitê da Basiléia.

Fonte: Adaptado pelos autores, a partir da Política Interna de Controles Internos e Compliance da Instituição estudada e ASSI (2010, p.50 - 62).

Analisando o primeiro aspecto do Quadro 4, está de acordo com o Princípio 3 da Basiléia, onde afirma que uma das responsabilidades da alta administração é estabelecer uma cultura organizacional que enfatize e demonstre a todos os níveis do pessoal a importância dos controles internos.

O segundo aspecto se adequa ao Princípio 1, tendo em vista que o mesmo enfatiza de a administração fornecer diretrizes e orientações à gerência de nível superior e supervisioná-las. O terceiro item assemelha-se ao Princípio 4, relatando que um sistema de controles internos efetivo requer que os riscos materiais que poderiam afetar adversamente a realização dos objetivos da empresa sejam reconhecidos e continuamente avaliados.

Por último, o quarto tópico elucida o Princípio 12, onde deve existir uma auditoria interna executada por pessoal adequadamente treinado, competente e operacionalmente independente. Essa equipe deve monitorar os controles internos da empresa e reportar-se à Superintendência, neste caso.

Após as análises acima descritas, conclui-se que a empresa possui um bom sistema de controles internos e tenta se aproximar ao que o COSO e o Comitê da Basiléia aconselham às empresas para que mantenham a sua continuidade e crescimento no mercado.

4.4 Comparativo entre os preceitos da literatura contábil quanto aos riscos

Nesta seção, analisaremos os três tipos de riscos citados anteriormente, segundo definições do COSO, normas e resoluções, e compararemos com as Políticas de gerenciamento dos riscos da empresa.

a) Gerenciamento de Riscos

Segundo definição do COSO, todas as organizações enfrentam incertezas, e o desafio de sua administração é determinar o nível de incerteza que a organização está preparada para aceitar, na medida em que se empenha em agregar valor para as partes interessadas. O gerenciamento de riscos corporativos não apenas permite identificar, avaliar e administrar riscos diante de incertezas, como também integra o processo de criação e preservação de valor.

De acordo com a Política de Gerenciamento de Riscos da Instituição Financeira, o gerenciamento de riscos corporativos é um processo conduzido pelo conselho de administração, pela diretoria executiva e pelos demais empregados, e aplicados no estabelecimento de estratégias por meio de toda a organização. Além de ser capaz de identificar eventos em potencial (como é indicado no COSO), capazes de afetar a organização, o processo permite o gerenciamento de riscos de forma compatível com o apetite a risco da organização e, ainda, possibilita um nível razoável de garantia em relação à realização dos seus objetivos.

b) Risco de Mercado e de Liquidez

Na Política Interna consta que o gerenciamento do risco de mercado consiste no processo de identificação e avaliação dos riscos existentes ou potenciais e, no seu efetivo monitoramento e controle, conduzidos através da adoção de políticas e processos de gestão, de limites consistentes com as estratégias de negócios e de metodologias voltadas a sua administração e à alocação de capital econômico compatível com as exposições incorridas.

A Política de Risco de Mercado da instituição estudada descreve a estrutura e o conjunto de métodos, processos e as diretrizes adotadas com vistas a garantir o adequado gerenciamento das exposições, assim como a sua manutenção em níveis compatíveis com as estratégias e o apetite a risco de mercado do sistema, atendendo a Resolução CMN 3.464, de 26 de junho de 2007, que estabelece as principais exigências relativas ao Risco de Mercado.

A empresa estudada realiza a análise dos riscos conforme segue:

a) análises diárias: cálculos de risco de mercado para as carteiras, especialmente as de negociação (*trading*);

b) análises mensais: cálculos de risco de mercado relativos às carteiras de não negociação (*banking*);

c) demais análises: análises adicionais realizadas sempre que necessário, seja em função de novas exposições, seja em função de alterações nos cenários de mercado que possam impactar nas exposições incorridas.

Em atendimento à Resolução nº 4.090 do CMN, e à Circular nº 3.393 do BACEN, a Instituição possui estrutura de gerenciamento do Risco de Liquidez compatível com a natureza das operações, a complexidade dos produtos e a dimensão da exposição ao Risco de Liquidez do Sistema.

O gerenciamento do Risco de Liquidez está centralizado sob unidade específica responsável pelo monitoramento do risco de liquidez do Sistema. O atendimento aos normativos e controle de liquidez é realizado através dos seguintes instrumentos e ferramentas que são reportados às demais áreas e entidades interessadas:

a) Projeções de Liquidez (fluxo de caixa);
b) Teste de Estresse;
c) Limites de Liquidez;

d) Plano de Contingência de Liquidez;

c) Risco Operacional

A estrutura centralizada de gerenciamento de risco operacional está implementada na Superintendência de Controles Internos, *Compliance* e Risco Operacional da Instituição, subordinada diretamente à Presidência Executiva.

Essa estrutura é responsável pela administração da política, e pela coordenação e execução, no que lhe compete, dos processos relativos à disciplina para todo o sistema de forma padronizada e centralizada. A Auditoria Interna é área independente desta estrutura, sendo responsável pela verificação das atividades relacionadas ao risco operacional.

As políticas de gerenciamento do risco operacional são analisadas e validadas pela Diretoria Executiva e pelo Conselho de Administração, sendo sua revisão realizada minimamente, uma vez ao ano. O documento estabelece, entre outros, a forma de organização, as diretrizes e os papéis e responsabilidades relacionadas a esta disciplina. Além da Política, a Metodologia de Gerenciamento do Risco Operacional padroniza os conceitos e métodos vinculados a este tema para toda a organização.

O processo de gerenciamento do risco operacional é desenhado para capacitar a identificação, avaliação, mitigação e monitoramento dos riscos associados à instituição. Trata-se de um ciclo integrado compreendido por um conjunto de etapas que visa manter a exposição ao risco operacional em níveis toleráveis, avaliados constantemente pela alta administração. O ciclo de gerenciamento do risco operacional contempla as fases de a) identificação de risco operacional; b) identificação de controles; c) avaliação de controles; d) mitigação do risco operacional; e e) monitoramento do risco operacional.

Todo o ciclo de gerenciamento do risco operacional é suportado por ferramenta sistêmica que integra as informações e possibilita o monitoramento centralizado do risco em todas as entidades do Sistema, financeiras e não financeiras.

5. CONCLUSÕES

O presente estudo comparou as práticas da segurança da informação e dos controles internos preceituados pela literatura especializada, com a realidade de uma instituição financeira, localizada no Estado do Rio Grande do Sul - Brasil com vista à prevenção de riscos. Para tanto, valeu-se da análise das políticas internas da instituição comparados com os modelos preceituados pela literatura contábil especial efetuando-se um estudo comparativo dos documentos coletados sob o foco qualitativo por meio de método descritivo.

Assim sendo, este estudo teve como objetivo responder à seguinte questão de pesquisa: qual o nível de conformidade da segurança da informação e dos controles internos para a prevenção de riscos em uma instituição financeira? Frente a essa questão, constata-se que, com relação à segurança da informação, a instituição estudada tem uma organização adequada e em fase de consolidação, proporcional às suas finalidades comerciais. Entretanto, a mesma não se encontra inteiramente de acordo com o modelo COBIT, visto que este não é um instrumento obrigatório, apenas práticas aconselháveis às instituições financeiras pelo Banco Central do Brasil (BACEN).

Após esta análise, identificou-se que a instituição estudada encontra-se no nível de maturidade 3, ou seja, a Direção está ciente da importância do plano de infraestrutura tecnológica, há treinamento formal e comunicação de papéis e responsabilidades, mas ainda não está suficientemente estruturada para enquadrar-se ao nível 4 de maturidade. É importante que a organização encontre maneiras de adequar-se aos níveis superiores e estar em constante evolução, para que no futuro possa encontrar-se no nível mais elevado de maturidade (nível 5) nos controles internos e governança de TI.

Comparada aos princípios do Comitê da Basiléia, a instituição em estudo tem as responsabilidades da Superintendência de acordo com alguns desses itens e se preocupa em manter um bom nível de eficácia e eficiência das operações, confiabilidade dos relatórios financeiros e cumprimento de leis e regulamentos aplicáveis. Esses últimos, adequados aos objetivos indicados pelo COSO.

O gerenciamento dos riscos é efetuado segundo as definições do COSO, sendo os riscos inerentes ao ramo financeiro analisado conforme preceitos deste comitê. A empresa determina diretrizes para os três tipos de riscos analisados (mercado, liquidez e operacional), cada um com sua complexidade e peculiaridade.

Embora possuam limitações neste trabalho, tem-se em mente que este estudo constitui-se em uma contribuição para ampliar o conjunto de publicações de estudos e dados sobre formas de se manter o controle de suas informações financeiras, evitar riscos inerentes ao ramo e manutenção da segurança nos negócios e continuidade das organizações. Com essas informações, espera-se que não só as instituições financeiras, como as empresas em geral, possam refletir e implementar formas de controles internos atualizados e coerentes. Dessa forma, com os sistemas avançados e eficientes de segurança da informação, o controle dos riscos dos negócios possa ser reduzido.

Sugere-se para trabalhos futuros uma pesquisa quantitativa com relação aos riscos de uma instituição financeira, com vistas a aprofundar a análise de diretrizes e formas de redução dos mesmos, mantendo seus controles e segurança das informações atualizadas e em conformidade com o ramo da empresa e evolução do mercado.

6. REFERÊNCIAS

ANTUNES, Jerônimo. **Modelo de Avaliação de Risco de Controle Utilizando a Lógica Nebulosa.** 2004, 162 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade – Universidade de São Paulo, 2004.

ASSI, Marcos. **Controles internos e cultura organizacional:** como consolidar a confiança na gestão dos negócios. 1. ed. São Paulo: Saint Paul, 2012.

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução Nº. 2.682, de 22 de dezembro de 1999.** Dispõe sobre os critérios de classificação das operações de crédito e regras para constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa. Disponível em: < www.bcb.gov.br/ >. Acesso em 24 nov. 2014.

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular Nº 3.393 de 03 de julho de 2007**. Dispõe sobre o controle do risco de liquidez e estabelece procedimentos para remessa de informações. Disponível em: < www.bcb.gov.br/ >. Acesso em 24 nov. 2014.

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução N° 3.464 de 26 de junho de 2007.** Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco de mercado. Disponível em: < www.bcb.gov.br/ >. Acesso em 26 nov. 2014.

BACEN - BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução Nº 4.090 de 24 de maio de 2012**. Dispõe sobre a estrutura de gerenciamento do risco de liquidez. Disponível em: < www.bcb.gov.br/ >. Acesso em 23 nov. 2014.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CAOUETT, John. B. et al. **Gestão do risco de crédito**: O grande desafio dos mercados financeiros globais.2 ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2009.

CFC - CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC n.º 750, de 29 de dezembro de 1993**. Dispõe sobre os Princípios de Contabilidade (PC). Diário Oficial [da República Federativa do Brasil], 31 dez. 1993 Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/legislacao/resolucaocfc774.htm>. Acesso em: 15 jun. 2015.

COMITÊ DA BASILÉIA PARA SUPERVISÃO BANCÁRIA. Princípios Fundamentais para uma Supervisão Bancária Efetiva (Os Princípios Fundamentais da Basiléia). Outubro de 2006. Disponível em: < http://www.bcb.gov.br/fis/supervisao/docs/Core_Principles_Traducao2006.pdf>. Acesso em: 15 novembro 2015.

DAMODARAN, Aswath. **Gestão estratégica do risco**: uma referência para a tomada de riscos empresariais. Porto Alegre: Bookman, 2009.

DIAS, Sergio Vidal dos Santos. **Auditoria de Processos Organizacionaias**: teoria, finalidade, metodologia de trabalhos e resultados esperados. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

FILGUEIRAS, Claudio. **Manual da Contabilidade Bancária**: mais de 300 questões com gabarito. 3º ed. Rio de Janeiro: Elsevier.2010.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GRAZZIOTIN, Carlos Augusto. **Controles Internos e Gestão de Riscos em instituições financeiras**. 2002. 75 f. Dissertação (Mestrado em Economia com ênfase em controladoria) – Curso de Pós-Graduação em Economia da Faculdade de Ciências Econômicas da UFRGS, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2002.

IBGC. **Guia para melhorar a governança corporativa através de eficazes controles internos.** 2007 Disponível em

<http://www.ibgc.org.br/BibliotecaDetalhes.aspx?CodAcervo=193 .> Acesso em 25 jan. 2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC)**. Código das melhores práticas de governança corporativa**. 4 ed. São Paulo, 2010.

ITGI - IT GOVERNANCE INSTITUTE. **COBIT 4.1**: Rolling Meadows, Illinois, EUA, 2007.

KPMG. Managing Operational Risk Beyond Basell II. KPMG Financial Services. 2005.

LUCIANO, Edimara Mezzomo et al. Aplicabilidade do COBIT na gestão de atividades de tecnologia da informação terceirizadas: uma investigação com base em duas empresas multinacionais. **Revista Eletrônica de Sistemas de Informação**, v. 9, n. 2, artigo 6, 2010.

MACHADO, Caren Silva; MEDEIROS, André Amaral. A Importância do Sistema de Controle Interno para Garantia da Transparência e da Qualidade das Informações. **Unoesc International Legal Seminar**, Chapecó, v. 2, n. 1, p. 339-355, 2013.

NASCIMENTO, V. P.; ALVES, C. A. M. Avaliação de modelo de gerenciamento de riscos corporativos segundo recomendações do IBGE: caso Brasil TELECOM. **Revista Eletrônica de Ciência Administrativa**, v. 6, n. 2, p. 1-13, 2007.

NEVES, Wesley Christian Gonçalves das. **Diretrizes para Implantação da Governança de Tecnologia da Informação com Base no COBIT, a Partir da ISSO 9001:** aspectos de gerenciamento de projetos. 2007. 128 f. Dissertação (Mestrado em Gestão do Conhecimento e da Tecnologia da Informação) – Curso de Pós-Graduação em Gestão do Conhecimento e da Tecnologia da Informação, Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2007.

PIRES, José Pedro. **Contributo da Auditoria Interna na Detecção e Mitigação de Riscos Empresariais**. 2010. 81 f. Dissertação (Mestrado em Auditoria) – Pós-Gradução em Gestão, Instituto Superior de Contabilidade a Administração de Lisboa, Lisboa, 2010.

TRAPP, Adriana Cristina Garcia; CORRAR, Luiz J. Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte. **Revista Contabilidade e Finanças**, v.16, n. 37. São Paulo, jan/abr 2005.

TUTTLE, Brad; VANDERVELDE, Scott D. An Empirical Examination of COBITT as an Internal Control Framework for Information Technology. **International Journal of Accounting Information Systems**, n. 8. Columbia, set 2007.

Análise da harmonização do currículo mundial de graduação em ciências contábeis e as propostas do conselho federal de contabilidade e do conselho nacional de educação

Juliana Lima da Rosa Perazzo (julianarosa@faurg.furg.br)
Especialista em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rio Grande – FURG
Contadora

Débora Gomes Machado (debora_furg@yahoo.com.br)
Dra. Em Ciências Contábeis e Adm. pela Universidade Regional de Blumenau - FURB
Professora do PPGA da Universidade Federal do Rio Grande - FURG –www.furg.edu.br

Tiago Francisco de Camargo (tiago.camargo@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Contabilidade e Administração – www.unochapeco.edu.br
Bolsista FAPESC

Antônio Zanin (zanin@unochapeco.edu.br)
Dr. Eng. Produção pela Universidade Federal Rio Grande Sul - UFRGS
Professor do PPGCCA da Unochapeco –www.unochapeco.edu.br

Resumo:
Objetivo geral desta pesquisa foi identificar no currículo mundial proposto pela (ONU/UNCTAD/ISAR) quais as disciplinas de contabilidade são harmonizadas para o contexto dos cursos de Ciências Contábeis brasileiro, a partir da análise entre os três currículos mencionados. A pesquisa realizada foi de cunho descritivo, documental e qualitativo. Como resultado apresentado a identificação de 56 disciplinas de contabilidade recomendadas para compor o currículo harmonizado dos cursos de Ciências Contábeis. O rol de disciplinas contempla as áreas de contabilidade básica, avançada e gerencial, além de outras disciplinas de áreas correlatas. Como sugestão de pesquisa futura recomenda-se analisar comparativamente a grade curricular das IES nacionais com os quatro módulos do Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR verificando se há adequação entre ambos.

Palavras-chave: Ensino Superior, Harmonização, Currículo Mundial.

Analysis of matching world graduation curriculum in accounting sciences and proposed accounting council and federal national council of education

Abstract:
Objective of this research was to identify the world curriculum proposed by the (UN / UNCTAD / ISAR) which accounting disciplines are harmonized to the context of the Brazilian Accounting courses from the union between the three mentioned curricula. The research was descriptive , documentary and qualitative nature . As a result presented the identification of 56 accounting courses recommended to compose the harmonized curriculum of Accounting courses . The list includes the disciplines of basic accounting, advanced and management , and other disciplines related areas . As future research suggestion is recommended to comparatively analyze the curriculum of national University with four World Curriculum modules proposed by the UN / UNCTAD / ISAR checking for suitability between them.

Keywords: higher education ; Matching ; World curriculum.

1 INTRODUÇÃO

O sistema de ensino no Brasil é regulado e definido pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional - LDB, instituída em 20 de dezembro de 1996. De acordo com o art. 8º da LDB "a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão, em regime de colaboração, os respectivos sistemas de ensino". Caberá à União a coordenação da política nacional de educação, articulando os diversos níveis e sistemas, exercendo função normativa, redistributiva e supletiva em relação às demais instâncias educacionais (BRASIL, 1996).

A educação escolar é composta pela educação básica, que engloba a educação infantil, o ensino fundamental e médio, e pela educação superior (BRASIL, 1996). Cabe ao Conselho Nacional de Educação verificar se está ocorrendo o cumprimento dessa lei, de forma que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios ofereçam educação indistintamente à população. As Instituições de Ensino Superior (IES) têm como finalidade "formar diplomados nas diferentes áreas de conhecimento, aptos para inserção em setores profissionais e para a participação no desenvolvimento da sociedade brasileira e colaborar na sua formação contínua" (BRASIL, 1996).

Guimarães, Slomski e Gomes (2010, p.37) explicam que "as formas tradicionais de conceber o conhecimento vêm revigorando a discussão sobre currículo e métodos de ensino/aprendizagem, trazendo novas exigências ao debate pedagógico na Universidade". Assim, Mulatinho (2007, p. 67) assevera que ao avaliar a evolução dos currículos em Ciências Contábeis, "pode-se verificar que estes estiveram em constante mutação, com legislações sempre preocupadas em formar recursos hábeis, multidisciplinares, criativos, críticos, flexíveis às mudanças de ambiente, e com um profundo embasamento técnico-científico".

Magalhães e Andrade (2006) descrevem o processo de globalização como um estímulo ao setor contábil, na preparação de seus agentes para um mercado de trabalho cada vez mais competitivo, e destacam que é importante conhecer como as instituições de ensino superior estão reagindo às demandas da economia globalizada em relação à formação de profissionais de contabilidade.

Andrere e Araújo (2008, p. 93) destacam que é ampla a formação desejada, "a finalidade do ensino superior vai além da formação do cidadão, cabe a ele a transmissão da cultura, a disseminação do conhecimento, a investigação científica".

No Brasil, três currículos de graduação em Ciências Contábeis possuem destaque na literatura teórica e empírica. São eles: o Currículo Mundial de Contabilidade proposto pela ONU/UNCTACT/ISAR, a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade e a Resolução CNE/CES n.º 10/2004 do Conselho Nacional de Educação – CNE.

Segundo a UNCTAD (2011) foi desenvolvida pela ONU/UNCTAD/ISAR um modelo de currículo mundial que objetiva criar um ponto de referência para a preparação dos contadores a nível mundial, permitindo, assim, a adequação e a uniformização das habilidades destes profissionais.

A Proposta Nacional de Conteúdo para o curso de graduação em Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) propõe mitigar os problemas existentes nos cursos superiores de Ciências Contábeis ofertados pelas instituições de ensino superior no país. O CFC, conforme Carneiro (2009), vem se empenhando para atender as demandas de formação dos profissionais da área contábil e o aprimoramento do ensino superior de Ciências Contábeis.

A Resolução CNE/CES n.º 10/2004, do Conselho Nacional de Educação, institui as diretrizes curriculares nacionais para o curso superior em Ciências Contábeis, sugerindo que as Instituições de Educação Superior devem estabelecer a organização curricular para cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico (BRASIL, 2004).

Depreende-se do exposto que os currículos adotados no Brasil estão sofrendo constantes mudanças, pois estão visando a formação de um profissional cada vez mais capacitado e apto para o mercado de trabalho.

Pesquisas anteriores sobre evidências da globalização na educação contábil foram realizadas por Riccio e Sakata (2004); sobre estruturas curriculares propostas por organismos internacionais por Pires e Ott (2008); e sobre o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR Pereira *et. al.* (2005), Magalhães e Andrade (2006), Mulatinho (2007), Czesnat, Cunha e Domingues (2009), Cavalcante *et. al*. (2011), Zonatto, Dani e Domingues (2011) e Campos e Lemes (2011).

Diante do exposto e da possível harmonização, a nível nacional, entre as matrizes curriculares da graduação em Ciências Contábeis, surge a seguinte questão de pesquisa: Quais as disciplinas de contabilidade podem ser harmonizadas para os cursos de Ciências Contábeis brasileiro, a partir da triangulação dos Currículos propostos pela ONU/UNCTAD/ISAR, Conselho Federal de Contabilidade - CFC e Resolução CNE/CES Nº 10/04 do Conselho Nacional de Educação - CNE?

De forma a responder o problema de pesquisa proposto elaborou-se o seguinte objetivo geral de pesquisa: identificar a partir dos módulos de conhecimentos quais as disciplinas de contabilidade do currículo Mundial são harmonizadas, para contexto dos cursos de Ciências Contábeis brasileiro. Como objetivo específico pretende-se propor uma relação de disciplinas de contabilidade harmonizadas pelas semelhanças identificadas entre os currículos estudados, para os cursos de graduação em Ciências Contábeis.

Cavalcanti (2013) ressalta a relevância da formação necessária do profissional contábil, e destaca que organismos internacionais, como o ONU/UNCTAD/ISAR tem se empenhado em propor formas de adequação das estruturas curriculares das Instituições de Ensino Superior às exigências de qualificação do mercado internacional.

A relevância e contribuição desta pesquisa centram-se na oportunidade de fomento a discussão acerca da: estrutura da matriz curricular das instituições de ensino superior para o ensino de graduação em Ciências Contábeis brasileiros; estrutura unificada do currículo de contabilidade para o ensino superior brasileiro a partir do Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, da Proposta Nacional do CFC e da Resolução CNE/CES Nº 10/2004.

Conforme Carneiro (2009) um problema que persiste no País é a existência de inúmeras matrizes curriculares. Desta forma, esta pesquisa se torna uma proposta de mitigar a pluralidade das matrizes ao indicar a sugestão de uma única matriz, a partir da união das três estudadas. Desta forma, este estudo vem colaborar com a reflexão e atualização da matriz curricular, de forma a atender a demanda por profissionais qualificados a nível mundial.

A pesquisa encontra se estruturada em cinco seções, sendo esta primeira, que abrange o problema de pesquisa, objetivos e justificativa de realização da mesma. Na seção dois está contida a revisão de literatura de suporte ao tema. Na seção três evidencia se os procedimentos metodológicos, na seção quatro apresenta e descreve os resultados e na seção cinco apresenta as considerações, as delimitações e sugestões para estudos futuros do estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Este seção traz sustentação teórica à pesquisa e descreve estudos anteriores realizados sobre: o Currículo Mundial de Contabilidade proposto pela ONU/UNCTACT/ISAR, a Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade e a Resolução CNE/CES n.º 10/2004 do Conselho Nacional de Educação – CNE.

2.1 Currículo Mundial da ONU/UNCTAD/ISAR

Campos e Lemes (2011) descrevem que, em 1982, foi criado um grupo de trabalho vinculado à UNCTAD, denominado *Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting* (ISAR). Este, conforme os autores, elaborou, em conjunto com a *United Nations Conference on Trade and Development* (UNCTAD), um modelo curricular de formação e qualificação do profissional contábil com o propósito de apresentar um guia de referência na formação e qualificação deste. A intenção, a nível mundial, é a uniformização de suas qualificações e formação.

A versão do currículo modelo, elaborada em 1999, foi atualizada em 2011, esta última foi elaborada a partir da revisão de sete currículos nacionais. De acordo com UNCTAD (2011) este currículo modelo foi desenvolvido para fornecer a comunidade internacional, uma descrição das áreas técnicas que um indivíduo deve dominar para se tornar um profissional contabilista. O grupo de trabalho ressalta que o currículo é parte de um esforço maior, representa apenas um ponto de partida, e que, se as sugestões forem seguidas, o profissional formado poderá obter um melhor desempenho no mercado de economia global atual. Sobre o tempo do curso, a UNCTAD (2011) destaca que cada país deve prever o tempo necessário para cada módulo e, deve adaptar o conteúdo às necessidades nacionais. Sobre a origem do currículo mundial ver Campos e Lemes (2011).

Os componentes essenciais do currículo incluem, conforme a UNCTAD (2011), conhecimentos e habilidades gerais, educação técnica profissional, exames profissionais, experiência prática, educação profissional continuada e um programa de certificação, pois, conforme o grupo de Trabalho, não é suficiente possuir apenas conhecimentos teóricos.

A UNCTAD (2011) acrescenta que os profissionais da contabilidade devem ser capazes de aplicar o conhecimento teórico na prática, em situações de aquisição, de análises, de interpretação, de síntese, de avaliação e comunicação de informações. Também deve ser reconhecido que os conhecimentos e habilidades podem ser adquiridos por meio de experiência prática através de: a) um programa de educação com estágio; b) um período necessário de experiência prática após a graduação; e c) um programa de educação continuada durante suas carreiras profissionais (UNCTAD, 2011).

A UNCTAD (2011) ressalta que é relevante a formação deste profissional com a abordagem baseada em competências, em que a competência é definida como a capacidade de realizar atividades dentro de uma ocupação ou função para os padrões esperados no emprego. É reconhecido, pelo grupo de trabalho, que o ensino profissional de contabilidade está progredindo em muitos países, mas os resultados ainda estão em estágio iniciais e muitos países em desenvolvimento optam pela abordagem tradicional, por ser mais fácil de implantar, pois a primeira pressupõe constante atualização.

Cabe destacar que o currículo mundial não deve ser estático e engessado, ele deve ser adaptado aos contextos econômicos, sociais e culturais de cada país, também atualizado quando necessário para refletir novos desenvolvimentos técnicos, tecnológicos, profissionais e

econômicos. O currículo foi dividido em quatro blocos de conhecimentos. O quadro 1 descreve os quatro blocos do Currículo Mundial de Contabilidade.

Bloco de Conhecimentos Organizacionais e de Gestão	
O módulo de economia	O módulo de funções e práticas de gestão e gestão operacional
O módulo de métodos e estatísticas quantitativas para a gestão	O módulo de *marketing*
O módulo de políticas gerais de gestão, estruturas organizacionais básicas e comportamento organizacional.	O módulo de negócios internacionais.
Bloco de Conhecimentos de Tecnologia da Informação	
Conceitos de TI para sistemas comerciais	Gestão da segurança da informação
Controle interno dos sistemas informatizados de gestão	Comércio eletrônico
Gestão, implementação e uso de TI	
Bloco de Conhec. Contabilidade Básica, Auditoria, Legislação Fiscal e Contábil e Conhecimentos Relacionados	
Módulo de contabilidade básica	Módulo de sistema de informação contábil
Módulo de contabilidade financeira	Módulo de direito empresarial
Módulo de contabilidade avançada	Módulo de auditoria
Módulo de introdução à contabilidade gerencial	Módulo de finanças empresariais e gestão financeira
Módulo de contabilidade fiscal	Módulo de integração de conhecimentos
Bloco de Conhecimentos Avançados de Contabilidade, Finanças e Conhecimentos Relacionados	
Módulo de contabilidade financeira avançada e relatórios especiais para indústrias	Módulo com auditoria avançada
Módulo sobre a contabilidade de gestão avançada	Módulo sobre finanças empresariais e gestão financeira avançada
Módulo sobre a tributação avançada	Módulo em estágio de contabilidade
Módulo sobre direito empresarial avançado	

Fonte: UNCTAD (2011)

Quadro 1 – Blocos de Conhecimento do Currículo Mundial

Com esta demonstração dos quatro blocos de conhecimento e os diversos módulos apresentados encerra-se a literatura do currículo mundial, na sequência segue a proposta curricular do CFC.

2.2 Proposta Nacional do CFC para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis

A Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis do Conselho Federal de Contabilidade busca harmonizar as inúmeras matrizes existentes no país, conforme Carneiro (2009), nos mais de novecentos cursos superiores de Ciências Contábeis. De acordo com o autor a estrutura e o conteúdo dos currículos das Instituições de Ensino Superior que oferecem o curso de Ciências Contábeis devem proporcionar aos seus

alunos o conhecimento técnico e o desenvolvimento de suas habilidades e competências. A Fundação Brasileira de Contabilidade está trabalhando na edição de uma nova proposta de matriz curricular para o curso de graduação em Ciências Contábeis. Para isso, solicita a contribuição dos professores e dos coordenadores de cursos de Ciências Contábeis das Instituições de Educação Superior de todo Brasil para a construção dessa nova versão da proposta (BRASIL, 2015).

Conforme Carneiro (2009) a Proposta Nacional do Conselho Federal de Contabilidade apresenta as disciplinas do curso de Ciências Contábeis organizadas em três eixos temáticos, perfazendo o total de 3.000 horas. Os três Eixos Temáticos estão em consonância com a Resolução CNE/CES n.º 10/2004, são eles: Formação Básica, Formação Profissional e Teórico-Prático assim distribuído: 2.640 horas em Conteúdo Curricular; 180 horas de Estágio; 120 horas em Trabalho de Conclusão de Curso; 60 horas em Atividades Complementares.

Ao todo 15 disciplinas perfazem um total de 900 horas com conteúdo de formação básica sendo estas: Matemática, Métodos Quantitativos Aplicados, Matemática Financeira, Comunicação Empresarial, Economia, Administração, Instituições de Direito Público e Privado, Direito Comercial e Legislação Societária, Direito Trabalhista e Legislação Social, Direito e Legislação Tributária, Ética e legislação profissional, Filosofia da ciência, Metodologia do trabalho cientifico, Psicologia Organizacional e Tecnologia da Informação (Carneiro,2009).

No eixo de formação profissional dispõem de 24 disciplinas que perfazem o total de 1680 horas, sendo que três são optativas, somando 180 horas. No rol desta disciplinas elencamos: Contabilidade Básica, Estrutura das Demonstrações Contábeis, Contabilidade Societária, Teoria Geral da Contabilidade, Pericia avaliação e Arbitragem, Contabilidade avançada, Contabilidade de Custos, Apuração e análise de custos, Auditoria, Controladoria, Gestão e Finanças Públicas, Contabilidade aplicada ao setor Público, Planejamento e Contabilidade tributária, Contabilidade Internacional (Carneiro,2009).

O eixo Teórico-Prático dispõe de 4 disciplinas que totalizam 420 horas, sendo 180 horas para Estágio de iniciação científica e 120 horas para Trabalho de Conclusão de Curso. No detalhamento das alternativas das disciplinas optativas apresentam-se: Contabilidade Aplicada às Instituições Financeiras, Contabilidade Aplicada às Entidades de Interesse Social, Contabilidade Aplicada ao Agronegócio, Contabilidade Nacional, Economia brasileira, Governança Corporativa, Subvenções, Assistências Governamentais e Contratos de Concessões. Sendo assim, os eixos temáticos de Formação Básica, Formação Profissional e Teórico e Prática perfazem um total de 43 disciplinas, considerando as optativas (Carneiro,2009).

A escolha das três disciplinas optativas pode ser efetuada de forma aleatória, devendo totalizar uma carga horária total de 180 horas. Carneiro (2009) descreve outras sugestões como disciplinas optativas que podem ser agregadas a matriz curricular tais como cooperativas, seguradoras, consórcios, hospitais, hotéis, entidades desportivas, dentre outras. Segundo o autor, os conteúdos foram distribuídos de forma a atender à Resolução CNE/CES n.º 02/07, que dispõe sobre a carga horária mínima e sobre os procedimentos relativos à integralização e à duração do curso; e a Resolução CNE/CES n.º 03/07, que dispõe sobre os procedimentos a serem adotados quanto aos conceitos de horas/aulas. O autor esclarece que as atividades complementares possibilitam a avaliação das habilidades, conhecimentos e competências do aluno.

2.3 Resolução do Conselho Nacional de Educação CNE/CES Nº 10/2004

Magalhães e Andrade (2006) descrevem que o Sistema de Ensino Superior Brasileiro compreende um conjunto de Universidades, Federações de Escolas, Centros Universitários e Instituições Isoladas, públicas e privadas junto com o aparato formal do Ministério da Educação.

A Resolução CNE/CES Nº 10/2004 institui as diretrizes curriculares nacionais para o curso superior em Ciências Contábeis, prevendo em seu artigo 2º que as Instituições de Educação Superior devem estabelecer a organização curricular para os cursos de Ciências Contábeis por meio de Projeto Pedagógico, descrevendo os seguintes aspectos: o perfil profissional esperado para o formando, em termos de competências e habilidades; os componentes curriculares integrantes; os sistemas de avaliação do estudante e do curso; o estágio curricular supervisionado; as atividades complementares; a monografia, o projeto de iniciação científica ou projeto de atividade, por exemplo, o Trabalho de Conclusão de Curso como componente opcional da instituição e o regime acadêmico de oferta (BRASIL, 2004).

Em relação ao currículo dos cursos de Ciências Contábeis, a Resolução CNE/CES 10/2004 estabelece que:

> Art. 5º - Os cursos de graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, deverão contemplar, em seus projetos pedagógicos e em sua organização curricular, conteúdos que revelem conhecimento do cenário econômico e financeiro, nacional e internacional, de forma a proporcionar a harmonização das normas e padrões internacionais de contabilidade, em conformidade com a formação exigida pela Organização Mundial do Comércio e pelas peculiaridades das organizações governamentais, observado o perfil definido para o formando. (BRASIL, 2004).

Depreende-se do artigo 5º que a resolução prevê melhorias nos projetos pedagógicos e na organização curricular, quando necessário, também o atendimento as normas internacionais. No quadro 2 está elencado o currículo estabelecido pela referida resolução.

Formação Básica	**Estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo:**
	Administração
	Economia
	Direito
	Métodos Quantitativos
	Matemática
	Estatística
Formação Profissional	**Estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade**
	Quantificações de informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
Formação Teórico-Prática	**Conteúdos de Formação Teórico-Prática:**
	Estágio Curricular Supervisionado
	Atividades Complementares
	Estudos Independentes

	Conteúdos Optativos
	Prática em Laboratório de Informática utilizando softwares atualizados para Contabilidade

Fonte: BRASIL (2004)

Quadro 2 - Currículo estabelecido pela Resolução CNE/CES 10/2004.

Os cursos de graduação em Ciências Contábeis devem estar adequados às normas internacionais exigidas pela Organização Mundial do Comércio atendendo aos campos básicos de formação (BRASIL,2004).

3 METODOLOGIA

Diante da delimitação metodológica necessária para elaboração de um estudo científico, procurou-se entender primeiramente o significado de metodologia, e, conforme Andrade (2009, p. 119) "metodologia é o conjunto de métodos ou caminhos que são percorridos na busca do conhecimento".

A pesquisa foi classificada de acordo com o pressuposto pela literatura, dividindo-se em três partes fundamentais: quanto aos objetivos, quanto aos procedimentos e quanto à abordagem do problema.

Quanto aos objetivos esta pesquisa se classifica como descritiva, pois conforme Boaventura (2011, p. 57), "as pesquisas descritivas identificam as características de determinada população ou fenômeno". Este estudo se caracteriza como descritivo, pois busca descrever as disciplinas de contabilidade que são semelhantes e distintas, para o curso de Ciências Contábeis brasileiro, a partir da união entre o Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR, a Proposta Nacional do Conselho Federal de Contabilidade - CFC e a Resolução CNE/CES Nº 10/04 do Conselho Nacional de Educação – CNE.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa classifica-se como qualitativa. Segundo Martins e Theóphilo (2009), na pesquisa qualitativa, o grande número de dados é separado em unidades menores, para posteriormente serem reagrupados em categorias que serão inter-relacionadas. Nesta pesquisa o problema foi elaborado e respondido de forma qualitativa.

Quanto aos procedimentos de realização, a pesquisa se classifica como uma pesquisa documental, que segundo Andrade (2009) baseia-se na análise de documentos de fontes primárias que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Deste modo, esta pesquisa é documental, pois analisa os currículos de contabilidade para a graduação em Ciências Contábeis.

De acordo com Bardin (2004) a análise documental é parte das técnicas de análise de conteúdo e tem por objetivo representar a informação do documento original de outro modo, por meio de procedimentos de transformação. Nesta pesquisa a coleta de dados consistiu em investigar os currículos por meio de análise de conteúdo, que conforme Bardin (2004, p. 27) "é um conjunto de técnicas de análise das comunicações".

Segundo Andrade (2009, p. 139) "as etapas da coleta de dados devem ser esquematizadas a fim de facilitar o desenvolvimento da pesquisa, bem como assegurar uma ordem lógica na execução das atividades". Nesta pesquisa, as etapas de realização incluíram: primeiro a análise profunda dos documentos, depois a tabulação das disciplinas em planilha eletrônica e por fim, a comparação entre as disciplinas. Esta comparação foi realizada levando em consideração o nome da disciplina, mas principalmente o conteúdo abrangido pela mesma. A pesquisa foi realizada nos meses de julho a setembro de 2015.

Os documentos analisados foram elaborados no ano de 2004 pelo CNE/CES, 2009 pelo CFC e 2011 pela ONU/UNCTAD/ISAR, esta pode ser considerada uma limitação temporal da pesquisa, pois são sete anos de diferença entre o primeiro e o último documento. Neste período de tempo, várias mudanças permearam as normas contábeis, exigindo atualizações curriculares constantes para o atendimento das novas demandas.

A análise do currículo mundial foi com base no bloco 3 e 4, pois no bloco 1 as disciplinas não são de contabilidade, no bloco 2, conforme reconhecem Riccio e Sakata (2004), a quantidade de disciplinas de tecnologia de informação, na maioria das grades curriculares é pouco significativa. A seguir no capítulo quatro está descrita a análise dos dados desta pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir da Proposta Nacional do Conselho Federal de Contabilidade e a Resolução do Conselho Nacional de Educação/CES Nº 10/2004, percebe-se, a partir da análise da proposta, que há equiparidade entre ambas, conforme destacado por Carneiro (2009).

As disciplinas Administração, Estrutura e Análise das Demonstrações Contábeis, Atividades Complementares, Auditoria, Controladoria, Direito, Economia, Matemática, Metodologia do Trabalho Científico, Optativas, Perícia, Avaliação e Arbitragem, Planejamento e Contabilidade Tributária e Trabalho de Conclusão de Curso estão dispostas tanto na Proposta do CFC quanto na Resolução CNE/CES.

Porém, há algumas disciplinas que estão expostas na Proposta do CFC que não foram evidenciadas na Resolução do CNE, tais como: Comunicação Empresarial, Contabilidade Internacional, Contabilidade Societária, Empreendedorismo, Ética e Legislação Profissional, Filosofia da Ciência, Finanças Empresariais, Psicologia Organizacional, Tecnologia da Informação, Apuração e Análise de Custos, Mercado de Capitais, Sistemas de Informação Gerencial e Responsabilidade Social.

Por outro lado, na Resolução do CNE foram sugeridas as disciplinas de Estatística e Estudos Independentes que não estão expostas na Proposta do CFC. Isto significa que a proposta do CFC é mais ampla do que a Resolução do CNE/CES, e possui uma inclinação para uma formação na área comportamental e contemporânea.

A seguir são apresentados os 10 módulos do Bloco de conhecimentos Bloco de Conhecimentos de Contabilidade Básica, Auditoria, Legislação Fiscal e Contábil e Conhecimentos Relacionados no Currículo Mundial da UNCTAD, traduzidos seus conteúdos e a analisados comparativamente com as disciplinas propostas pelo Currículo CFC e CNE. No Quadro 3 evidencia-se cada módulo, com seu respectivo conteúdo, que conforme pode ser observado, contempla aspectos de várias disciplinas.

	ONU/UNCTAD/ISAR	**CFC + CNE**
	CURRÍCULO MUNDIAL DE CONTABILIDADE	**CURRÍCULO NACIONAL PROPOSTO CONTABILIDADE**
	Bloco de Conhecimentos de Contabilidade Básica, Auditoria, Legislação Fiscal e Contábil e Conhecimentos Relacionados.	**LIGAÇÃO COM AS DISCIPLINAS**
1	**Módulo em contabilidade básica**	Contabilidade Introdutória

	Introdução à Contabilidade; A natureza da profissão contábil; Valores e ética profissionais básica; A definição de normas e regulamentação da prática contábil; Conceitos e princípios relativos à elaboração e apresentação das demonstrações financeiras; Identificar, medir e comunicar as transações econômicas e financeiras; A preparação e apresentação de demonstrações financeiras para as empresas; Interpretação básica e uso de demonstrações financeiras	Contabilidade Básica Ética e Legislação Profissional
2	**Módulo em contabilidade financeira** O quadro teórico contábil; A preparação dos diferentes tipos de demonstrações financeiras e outros assuntos contábeis especiais; A preparação das demonstrações financeiras para diversos tipos de entidades organizacionais; Conceitos avançados para analisar e avaliar informações financeiras e afins; A comunicação de informações aos usuários: a preparação de relatórios para atender às necessidades de usuários internos e externos, apoiados por contas adequadas e demonstrações financeiras, que incluem informações e esclarecimentos necessários.	Análise das Demonstrações Financeiras Estrutura das Demonstrações Contábeis.
3	**Módulo de contabilidade financeira avançada** As atividades profissionais dos contabilistas - aplicação do IAS e IFRS; Grupo de contas (consolidado); Avaliando fraquezas e limitações das demonstrações financeiras e análise de informação; Tópicos especiais que lidam com as exigências locais legais de relatórios financeiros ou questões exclusivas para este ambiente	Contabilidade Avançada Contabilidade Societária
4	**Módulo de introdução a contabilidade gerencial** A estrutura de custos e gestão de contabilidade; Determinação de custos: o custeio de insumos de recursos; Métodos de cálculo de custo: o custeio de saídas de recursos; Os preços dos bens e serviços; Sistemas de custeio: marginal contrastado com custeio por absorção; Métodos de custo e de contabilidade de gestão; Orçamento como uma ferramenta para tomada de decisão; Informações para fins de orçamento, planejamento e	Contabilidade de Custos Análise de Custos.

	controle; Custeio padrão.	
5	**Módulo de Contabilidade Fiscal** Visão geral do sistema fiscal nacional; Tributação de empresas incorporadas; Impostos diretos locais, incluindo imóveis e outros impostos sobre a propriedade; Planejamento tributário e a aplicação de medidas de planejamento fiscal adequado; O uso de computadores para planejamento tributário e para a preparação de declarações fiscais; Considerações éticas - a evasão fiscal e a minimização dos passivos fiscais contra a evasão fiscal; Outros impostos, tais como impostos especiais de consumo e impostos de circulação.	Contabilidade Tributária
6	**Módulo em sistemas de informações contábeis** Introdução aos sistemas de informação de contabilidade; Normas e práticas de desenvolvimento de sistemas de informação contabilística; Questões de design do sistema; Controles internos e sistemas; A abordagem armazém de banco de dados; O modelo de ciclo de vida de desenvolvimento de sistemas; Software comercial	Sistemas de Informações Gerenciais.
7	**Módulo em direito empresarial** Conceitos jurídicos gerais de direitos e obrigações aplicáveis; Tipos de leis; O sistema jurídico nacional; A natureza, a finalidade, o escopo e os princípios fundamentais da legislação nacional, directivas e jurisprudência; Princípios gerais de direito dos contratos; Os contratos para a venda de bens; Contratos de trabalho; A natureza de uma sociedade de responsabilidade limitada; Direito das sociedades; Capital e do financiamento de empresas; Ética de negócios.	Direito Empresarial Direito Administrativo.
8	**Módulo de auditoria**	Finanças Empresariais

	A natureza, finalidade e âmbito da auditoria; O quadro regulamentar de auditoria e normas internacionais de auditoria; Os princípios, conceitos e fundamentos de auditoria; Avaliação e planejamento de auditoria; Coleta de provas e análise; A realização de uma auditoria; O relatório de auditoria; A auditoria interna - os seus objetivos e funções	Gestão Financeira
9	**Módulo em finanças empresariais e gestão financeira** Os objetivos financeiros de diferentes tipos de organizações; O quadro da gestão financeira; A gestão do capital de giro; As fontes de cobertura básica Financeira (decisões de financiamento); Gastos e investimentos de capital - a cobertura básica; A decisão de Dividendos; Longo prazo de planejamento financeiro.	Mercado de Capitais, Finanças Corporativas Controladoria
10	**Módulo sobre a integração do conhecimento** Preocupações emergentes contábeis, temas atuais profissionais, questões ambientais, questões de governança corporativa, negócio da arte contemporânea e temas sociais e desenvolvimentos de negócios internacionais; Tomada de decisão contextos usando casos locais e globais, análise da situação, palestrantes convidados, role-play, trabalho em equipe, e jogos informáticos de simulação	Governança Coorporativa, Contabilidade Ambiental Seminários

Fonte: Adaptado UNCTAD (2011).

Quadro 3 – Quadro comparativo entre módulos e disciplinas. O módulo 1, de Contabilidade Básica, dispõe sobre a regulamentação da prática contábil, bem como elaboração e apresentação das demonstrações financeiras. Identifica-se com as disciplinas nacionais de Contabilidade Introdutória e/ou Contabilidade Básica. O item que descreve o relato dos valores e ética no trabalho do profissional contábil identifica-se com a disciplina de Ética e Legislação Profissional.

O módulo 2 de Contabilidade Financeira, descreve a necessidade do quadro teórico contábil. Este item identifica-se com a disciplina de Teoria da Contabilidade. Relata também sobre os diferentes tipos de demonstrações financeiras e métodos de análise e leitura destas demonstrações. Sendo identificadas estas características nas disciplinas de Análise das Demonstrações Financeiras e Estrutura das Demonstrações Contábeis.

O Módulo 3 de Contabilidade Financeira Avançada, evidencia a importância do desenvolvimento das técnicas em contabilidade por profissionais cada vez mais capacitados para atuarem no mercado de trabalho. Este módulo identifica-se com as disciplinas de Contabilidade Avançada e Contabilidade Societária.

O Módulo 4 se assemelha às disciplinas de Contabilidade de Custos e Análise de Custos. Este módulo relata a estrutura de custos, os métodos de custeio, o uso de métodos e técnicas de gestão e de contabilidade de custos que são expostos no contexto dos processos de tomada de decisão.

O Módulo 5 de Contabilidade Fiscal descreve a visão geral do sistema fiscal objetivando diferenciar a contabilidade financeira da tributária, bem como apresentar a sistemática dos principais impostos. Este módulo identifica-se diretamente com a disciplina de Contabilidade Tributária.

Quanto ao módulo 6 de Sistema de Informação Contábil que descreve a importância das normas e práticas de desenvolvimento de sistemas de informação contábil. Este módulo objetiva adotar uma perspectiva de atualização de sistemas de informação, com intuito de incorporar a versão de um sistema de contabilidade em tempo real. Identifica-se com a disciplina de Sistemas de Informações Gerenciais.

O Módulo 7 de Direito Empresarial expõe conceitos jurídicos gerais de direitos e obrigações aplicáveis, objetivando cobrir temas relativos a questões jurídicas especiais e específicos para as necessidades locais, tais como leis de segurança nacional. Apresenta características com as disciplina com a disciplina de Direito Administrativo e Tributário. O Módulo 8 de Auditoria se identifica diretamente com a disciplina de Auditoria.

O módulo 9 de Finanças Empresariais e Gestão Financeira se assemelha com as disciplinas de Mercado de Capitais, Finanças Corporativas e Controladoria. Este módulo tem o objetivo de formar os estudantes como futuros usuários técnicos das informações de gestão financeira.

E por fim, o módulo 10, descreve a necessidade de exposição de temas atuais como questões ambientais entre outros. Este módulo identifica-se com as disciplinas de Governança Coorporativa, Contabilidade Ambiental e Seminários. O objetivo do Módulo 10 é fornecer os processos de aprendizagem que desenvolvam e reforcem a integração do raciocínio e da capacidade intelectual dos profissionais da área contábil.

O Quadro 8 expõe o resultado das disciplinas da Proposta do CFC, Resolução do CNE com as disciplinas do Bloco de número três e quatro do Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR.

DISCIPLINAS RECOMENDADAS PARA O CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS	
Administração	Estágio de Iniciação Profissional
Análise das Demonstrações Contábeis	Estatística
Análise de Custos	Estrutura das Demonstrações Contábeis
Análise de Projetos e Orçamento Empresarial	Estudos Independentes
Arbitragem	Ética e Legislação Profissional
Apuração e Análise de Custos	Filosofia da Ciência
Atividades Complementares	Finanças Empresariais Básicas e Avançadas
Auditoria básica e avançada	Gestão da segurança da informação
Comércio eletrônico	Gestão de Finanças Públicas

Comunicação Empresarial	Gestão, implementação e uso de TI
Contabilidade Ambiental	Governança Coorporativa
Contabilidade Aplicada ao Setor Público	Integração de Conhecimentos
Contabilidade Básica e Avançada	Introdução a Contabilidade Gerencial
Contabilidade de Custos	Matemática
Contabilidade de Gestão Avançada	Matemática Financeira
Contabilidade Financeira	Marketing
Contabilidade Fiscal e/ou Contab. Tributária	Mercado de Capitais
Contabilidade Internacional	Metodologia do Trabalho Científico
Contabilidade Introdutória e/ou Contab. Básica	Métodos Quantitativos Aplicados
Contabilidade Societária	Optativa
Controladoria	Perícia
Direito Administrativo	Psicologia Organizacional
Direito Comercial e Legislação Societária	Responsabilidade Social
Direito e Legislação Tributária	Seminários
Direito Empresarial Avançado	Sistemas de Informação Gerencial
Direito Trabalhista e Legislação Social	Tecnologia da Informação
Economia	Teoria Geral da Contabilidade
Empreendedorismo	Trabalho de Conclusão de Curso

Fonte: BRASIL (2004), Carneiro (2009) e UNCTAD (2011).

Quadro 4 – Disciplinas de Contabilidade recomendadas para o Curso de Ciências Contábeis

Ao total foram 56 disciplinas que consideram-se harmonizadas para propor como sugestão para o currículo dos cursos de Ciências Contábeis. O rol de disciplinas contempla as áreas de contabilidade básica, avançada e gerencial, além de outras disciplinas de áreas correlatas, conforme evidenciado acima no Quadro 4.

Sinteticamente, podem-se elencar as disciplinas de Administração, Análise das Demonstrações Financeiras, Análise de Custos, Auditoria, Contabilidade Avançada, Contabilidade de Custos, Contabilidade Fiscal, Contabilidade Informatizada, Estrutura das Demonstrações Financeiras, Direito, Perícia e Teoria da Contabilidade, que foram evidenciadas nos três currículos previstos.

No entanto, as disciplinas Análise de Projetos e Orçamento Empresarial, Comércio eletrônico, Comunicação Empresarial, Contabilidade Ambiental, Contabilidade de Gestão Avançada, Contabilidade Internacional, Contabilidade Societária, Empreendedorismo, Gestão da segurança da informação, Gestão, Implementação e uso de TI, Governança Coorporativa, Integração de Conhecimentos, Psicologia Organizacional e Responsabilidade Social, que estão contempladas no currículo mundial de contabilidade, mas não estão previstas na Proposta do CFC e nem na Resolução do CNE. Conforme Mulatinho (2007) a partir da análise dos dados, percebe-se que há semelhança entre os três currículos estudados, exceto em algumas disciplinas do Currículo Mundial que não são evidenciadas na Proposta do CFC e na Resolução do CNE. Semelhantemente a Riccio e Sakata (2004) quanto maior a similaridade

entre o currículo adotado por um determinado país e o currículo internacional, maior será a evidência de harmonização na educação contábil desse país.

5 CONSIDERAÇÕES

Relembrando objetivo geral desta pesquisa, foi identificar a partir dos módulos de conhecimentos quais as disciplinas de contabilidade do currículo Mundial são harmonizadas, para contexto dos cursos de Ciências Contábeis brasileiro, conforme expresso no quadro 8, o objetivo foi totalmente alcançado pois inicialmente foi analisado as características entre as propostas curriculares do CFC e do CNE, buscando identificar semelhanças e diferenças entre os currículos e a partir de então foi possível evidenciar dentre as características de cada proposta curricular quais as disciplinas apresentavam homogeneidade entre si.

Identificando os módulos de conhecimentos internacionais e traduzindo-os seus respectivos conteúdos foi possível relacionar quais eram as características desejadas e sugeridas em cada módulo pela ONU/UNCTAD/ISAR que se espera obter das instituições de ensino superior para serem harmonizadas em nível internacional.

Com as características consolidadas entre as propostas de currículos nacionais e internacionais, foi possível analisar quais disciplinas nacionais atendem as características internacionais propostas, buscando assim sua harmonização.

Desta maneira o objetivo especifico também foi realizado, pois com as semelhanças identificadas entre as disciplinas nacionais e internacionais, foi possível propor uma relação de disciplinas harmonizadas, como contribuição deste estudo para a grande área de conhecimento, e sugestão para utilização nos cursos de ciências contábeis no Brasil.

As limitações desta pesquisa estão referem se a análise apenas do modulo de conhecimento três, do currículo internacional. Para pesquisas futuras sugere-se analisar comparativamente a grade curricular das IES nacionais com os demais módulos do Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR verificando se há harmonização entre ambos.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, Maria Margarida de. **Introdução à metodologia do trabalho científico: elaboração de trabalhos na graduação.** 9 ed. São Paulo. Atlas. 2009.

ANDRERE, Maira Assaf; ARAUJO, Adriana Maria Procópio. Os Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós- graduação. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, v. 19. n. 48, p. 91-102, set/dez., 2008.

BARDIN, Laurecnce. **Análise de conteúdo**. 3. ed. Lisboa: Edições 70, 2004.

BRASIL. **Lei nº 9.394 de 20 de Dezembro de 1996**. Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, Brasília, DF, 1996. Disponível em: < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9394.htm > Acesso em: 23 jul. 2015.

BRASIL. **Resolução CNE/CES 10/2004 de 16 de dezembro de 2004**. Institui as Diretrizes Curriculares Nacionais para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis, bacharelado, e dá outras providências. Diário Oficial da União, Brasília, 16 dez. 2004.

BOAVENTURA, Edivaldo M. **Metodologia de pesquisa:** monografia, dissertação, tese**.** São Paulo: Atlas, 2011.

CAMPOS, Larissa Couto; LEMES, Sirlei. Análise comparativa entre o Currículo Mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e as Universidades Federais da Região Sudeste. In: ENCONTRO DE ENSINO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO E CONTABILIDADE, 3, João Pessoa, 2011. **Anais...** João Pessoa: ANPAD, 2011.

CARNEIRO, Juarez Domingues. (Coord.). **Proposta Nacional de Conteúdo para o Curso de Graduação em Ciências Contábeis**. 2. ed. Brasília: Fundação Brasileira de Contabilidade, 2009. Disponível em: < http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=17177> Acesso em: 01 set. 2015.

CAVALCANTE, Danival Souza. AQUINO, Luiz Damázio Pereira de. LUCA, Márcia Martins Mendes De. PONTE, Vera Maria Rodrigues. BUGARIM, Maria Clara Cavalcante. Adequação dos Currículos dos Cursos de Contabilidade das Universidades Federais Brasileiras ao Currículo Mundial de Contabilidade e o Desempenho no Enade. **Pensar Contábil,** v. 13, n. 50, p. 42-52, 2011.

CAVALCANTI, Lucas Tavares. **Análise sobre o nível de similaridade dos currículos dos cursos de graduação em Ciências Contábeis do estado de Goiás em relação ao currículo mundial proposto pelo ISAR/UNCTAD/ONU.** 2013. 74 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Ciências Contábeis) - Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas – FACE, Universidade Federal de Goiás, Goiás, 2013.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Nova proposta de matriz curricular para o curso de Ciências Contábeis.** Disponível em < http://www.portalcfc.org.br> Acesso em 05 Ago. 2015.

CZESNAT, Aline Oliveria.; CUNHA Veneroso Alves, Jaqueline.; DOMINGUES Carvalho de Souza, Maria. Análise comparativa entre os currículos dos cursos de Ciências Contábeis das Universidades do Estado de Santa Catarina listadas pelo MEC e o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR. **Gestão & Regionalidade**, v. 25, n. 75, p. 22-30, 2009.

GUIMARÃES, Isac Pimentel; SLOMSKI, Vilma Geni; GOMES, Sonia Maria da Silva. Gestão do Projeto Político-Pedagógico do Curso de Ciências Contábeis e o Currículo como Instrumento de sua Concretização**. Revista de Contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 4, n. 1, p. 36-55, jan./abr., 2010.

MARTINS, Gilberto de Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MAGALHÃES, Francyslene Abreu Costa; ANDRADE, Jesusmar Ximenes. A Educação Contábil no Estado do Piauí diante da Proposta de Convergência Internacional do Currículo de Contabilidade Concebida pela ONU/UNCTAD/ISAR. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6. **Anais...** São Paulo: USP, 2006.

MULATINHO, Caio Eduardo Silva. **Educação contábil: um estudo comparativo das grades curriculares e da percepção dos docentes dos cursos de graduação das universidades federais da Paraíba, Pernambuco e Rio Grande do Norte, referentes ao programa mundial de estudos em Contabilidade proposto pela ISAR/UNCTAD/ONU.** Dissertação. 234 f. (Mestrado em em Ciências Contábeis) Programa Multi-institucional e Inter- Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade de Brasília, da Universidade Federal da Paraíba, da Universidade Federal de Pernambuco e da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, Recife, 2007.

PEREIRA, Dimmitre M. V. G., LOPES, Jorge E.G., PEDERNEIRAS, Marcleide M.M. MULATINHO, Caio E.S. A Formação e a Qualificação do Contador Face ao Programa Mundial de Estudos em Contabilidade Proposto pelo ISAR: uma abordagem no processo. CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTIFICA EM CONTABILIDADE, 2, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2005.

PIRES, Charline Barbosa, OTT, Ernani. Estrutura Curricular do Curso de Ciências Contábeis no Brasil Versus Estruturas Curriculares Propostas por Organismos Internacionais. Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 8, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2008.

RICCIO, Edson Luiz; SAKATA, Marici Cristine Gramacho. Evidências da globalização na educação contábil: estudo das grades curriculares dos cursos de graduação em universidades brasileiras e portuguesas. **Revista de Contabilidade & Finanças**, São Paulo, n. 35, p. 35-44, maio/agosto, 2004.

UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT – UNCTAD. ***Model Accounting Curriculum (Revised) 2011.*** Disponível em < http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaemisc2011d1_en.pdf > Acesso em: 28 out 2015.

ZONATTO, Vinícius Costa da Silva; DANI, Andréia Carpes; DOMINGUES, Maria José Carvalho de Souza. Análise comparativa entre o currículo mundial proposto pela ONU/UNCTAD/ISAR e os currículos dos Cursos de Graduação presenciais em Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Estado do Rio Grande do Sul listadas pelo MEC. In: Congresso Brasileiro de Custos, 18. **Anais...** Rio de Janeiro. 2011.

Aplicação do Custeio Variável numa Empresa Prestadora de Serviço de Internet Via Rádio

Diogo Guesser (diogoguesse@hotmail.com)

Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina

Altair Borgert (altair@borgert.com.br)

Doutor em engenharia de produção pela Universidade Federal de Santa Catarina

Emanuele Engelage (manuengelage@hotmail.com)

Mestranda em contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina

Fernando Richartz (fernandorichartz@gmail.com)

Doutorando em Contabilidade pelo Programa de Pós Graduação em Contabilidade na Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo

O objetivo deste estudo é aplicar um sistema de custeio variável em uma pequena empresa prestadora de serviço de internet via rádio, situada no município de Antônio Carlos (SC), com a finalidade de obter informações para orientar a tomada de decisão. A metodologia utilizada para a realização deste estudo é descritiva, com abordagem quali-quantitativa, desenvolvida a partir de um estudo de caso. A partir da aplicação do custeio variável, pode-se concluir que cada cliente contribui em média com R$ 37,29 para cobrir os gastos fixos. Por meio da margem de contribuição unitária revelou-se que os planos que têm mais contribuição são os de maior velocidade e, quando apurada a margem de contribuição por fator limitante, os planos de menor velocidade são os que apresentam melhor margem para a empresa. Como resultado tem-se a margem de contribuição total de R$ 40.244,67 e o ponto de equilíbrio de 1.030 clientes na média dos meses analisados. Tais valores obtidos a partir da análise custo/volume/lucro auxiliam no processo de tomada de decisão para empresas que prestam esse tipo de serviço.

Palavras-chave: Custeio Variável. Análise Custo/Volume/Lucro. Margem de Contribuição. Ponto de Equilíbrio.

Application of variable costing in a Via Radio Internet Service Provider Company

Abstract

The objective of this study is to apply a variable costing system in a small via radio internet service provider company in the municipal district of Antônio Carlos (SC), in order to obtain information to guide decision making. The methodology used to conduct this study is descriptive, with qualitative and quantitative approach, developed from a case study. From the application of variable costing, can be concluded that each customer contributes an average of R$ 37.29 to cover the fixed costs. Through the unit contribution margin has proved that the plans that have more contribution are those of higher speed, and when determined the contribution margin by limiting factor, the plans with lower speed are those with better margin for the company. As a result there is a total contribution margin of R$ 40,244.67 and the breakeven point is 1,030 customers, on average, for the analyzed months Those values obtained from the cost/volume/profit analysis help in the decision making process for companies that provide this type of service.

Key-words: Variable Costing. Cost/Volume/Profit Analysis. Contribution Margin. Breakeven point.

1 INTRODUÇÃO

No âmbito dos negócios cada vez mais competitivos, as empresas que têm seus custos bem definidos podem apresentar vantagem em relação a seus concorrentes (FERREIRA, 2007; MARTINS, 2009). Contudo, a maioria das micro e pequenas empresas negligenciam esta informação por considerá-la complexa, ou por não possuírem conhecimento para tal acompanhamento. Entretanto, o controle e o gerenciamento de custos pode ser menos oneroso do que aparenta e um mecanismo que multiplica as chances de se manter no mercado. Diversos fatores, além dos já citados, podem ser considerados causadores da inutilização de instrumentos gerenciais, entre eles o custo de implantação e o desconhecimento sobre as possíveis vantagens ao negócio.

Historicamente, a aplicação da contabilidade de custos se dá principalmente em empresas industriais, o que não impede sua utilização em outros tipos de negócio (SENA, 2013). Cada negócio tem características próprias que devem ser observadas para implantação do gerenciamento de custos, seja indústria, comércio ou prestação de serviços. Neste contexto, as empresas prestadoras de serviços exercem um papel importante na economia do Brasil. Conforme pesquisa realizada pelo SEBRAE (2013) há cerca de 6,3 milhões de micro e pequenas empresas em atividade e, desse total, 34,6% são prestadoras de serviços, ficando atrás apenas do comércio (49,4%). O setor industrial, representa apenas 10,8% das micro e pequenas empresas brasileiras.

Assim, a contabilidade de custos pode fornecer subsídio para as tomadas de decisões, bem como auxiliar no planejamento e controle das empresas. Dentre as ferramentas disponíveis tem-se a análise custo/volume/lucro (CVL), que pode ser aplicada em diversos tipos de empresas. A análise CVL fornece informações importantes para a gestão, como por exemplo a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio. Esta análise é utilizada para ajudar os gestores em questões quanto às expectativas de resultados futuros decorrentes de alterações nos preços, nos custos e no volume (MORAES; WERNKE, 2005). A viabilidade da utilização de análise CVL apoia-se no fato de que a maioria das empresas de pequeno e médio porte não possuem recursos (financeiros e humanos) para manterem sistemas elaborados de custos, ou não têm esta necessidade em função da pouca complexidade e por serem de controle familiar.

Destacada a importância da análise CVL e levando-se em consideração a não utilização de sistemas de gestão por empresas de menor porte, o estudo pretende responder a seguinte questão: *como aplicar o custeio variável em uma empresa prestadora de serviços de internet com tecnologia via rádio?*

A fim de responder a pergunta de pesquisa anunciada, tem-se como objetivo aplicar o custeio variável em uma empresa prestadora de serviços de internet com tecnologia via rádio (*wireless*) para orientá-la e fundamentá-la na tomada de decisões.

A Internet Via Rádio é uma das tecnologias de banda larga que mais cresce atualmente, transportando sinais de internet de um provedor de acesso até o cliente final a partir de sinais de rádio, antenas transmissoras e receptoras, e cabeamento de rede. Este serviço atende todos os tipos de clientes, desde empresas, residências e condomínios, com alcance inclusive a regiões que não dispunham de outras formas de acesso à internet, por estarem localizadas distantes das grandes metrópoles ou por serem locais considerados menos atrativos (com poucos clientes) pelas empresas tradicionais (RIBEIRO, 2012).

Em termos práticos este estudo justifica-se pela necessidade de habilitar e fornecer um sistema de custos para pequenas empresas, que auxilie em uma gestão de qualidade e de excelência e permita à empresa manter-se competitiva, continuando a exercer seu papel econômico. Como consequência de uma administração de qualidade, apoiada por informações pertinentes, o investidor obterá um retorno satisfatório do capital investido. A relevância teórica deste estudo, apoia-se na aplicação do método de custeio variável em empresa de serviços de internet com tecnologia via rádio, onde ainda há poucos estudos similares.

Desta forma, o presente estudo limita-se à utilização do método de custeio variável para avaliação e classificação dos custos e despesas. Por se tratar de um estudo de caso, existe também a limitação temporal em relação à coleta de dados. Este período se refere aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015.

A pesquisa pretende estudar a relação CVL da empresa com relação ao serviço de internet via rádio, não se aprofundando nas vendas e outros serviços realizados pela empresa. Salienta-se que, como o foco da análise CVL está na tomada de decisões no curto prazo, o resultado obtido não deve ser utilizado em decisões no longo prazo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresentam-se os principais conceitos relacionados à contabilidade de custos, com ênfase no custeio variável, no intuito de encontrar respostas para o problema de pesquisa. Cabe aqui esclarecer os termos “gasto”, “custo” e “despesa” para facilitar o entendimento quando de sua utilização no decorrer deste estudo.

Gasto é o compromisso financeiro assumido por uma empresa na aquisição de bens ou serviços e que poderá se tranformar em custo ou despesa dependendo da sua destinação (LEONE, 2000). De acordo com Martins (2009), custo representa um gasto que é utilizado para produzir outros bens ou serviços. Já despesas, são bens ou serviços consumidos para a obtenção de receitas. Assim, os custos estão diretamente associados à fabricação de um produto ou execução de um serviço, e as despesas estão associadas a gastos administrativos da empresa. Portanto, quando for usado o termo gasto entende-se como a soma de custos e despesas.

2.1 Custeio Variável

O custeio variável é um método de custeio que aloca aos produtos ou serviços somente os custos e despesas variáveis, sendo os fixos tratados como despesa do período e levados diretamente para o resultado do exercício (MARTINS, 2009). Souza e Diehl (2009, p. 128) afirmam que “esse método é caracterizado, basicamente, pela consideração como custo do produto somente os custos e as despesas variáveis, sejam eles diretos ou indiretos”.

Segundo Leone (2000), o principal objetivo do custeio variável é a determinação da Contribuição Marginal, que é a diferença entre a receita gerada e os seus custos e despesas variáveis. O conhecimento da margem de contribuição de cada produto ou serviço, auxilia na tomada de decisão ao fornecer informações sobre o *mix* mais rentável para a empresa.

Diversos autores defendem que a grande utilidade do custeio variável para fins gerenciais, está ligada em não apropriar gastos fixos aos produtos, devido a três fatores: (i) os custos fixos existem independentemente da produção ou não de determinado produto, respeitando certos limites no volume produzido; (ii) na maioria das vezes, os gastos fixos são alocados aos produtos por critérios de rateio, que contêm arbitrariedades; e (iii) o valor dos gastos fixos a serem alocado a cada produto, depende do volume de produção (CREPALDI,

2009; MARTINS, 2009). Salienta-se que o custeio variável é um método que fornece informações para os gestores para que possam tomar decisões no curto prazo (LEONE, 2000).

2.2 Análise Custo/Volume/Lucro

Phillips (1994) afirma que o custeio variável possui grande aplicabilidade para fins gerenciais, visto que possibilita as análises do tipo custo/volume/lucro - CVL. A análise CVL é um instrumento utilizado para fazer projeções do lucro que seria obtido em diferentes níveis de produção e vendas, e para verificar o impacto de modificações no preço de venda, nos custos ou sobre o lucro (CREPALDI, 2004). A partir desta análise consegue-se estabelecer a quantia mínima que a empresa terá que produzir e vender para não incorrer em prejuízo.

Assim, a CVL pode ser utilizada para subsidiar a tomada de decisões e auxiliar os processos de planejamento e controle empresariais. Entre as decisões que podem ser abordadas por esta técnica, cabe mencionar, por exemplo, decisões de fabricar ou comprar, substituição de equipamentos, decisão de fechamento de empresas, introdução de novas linhas de produtos ou eliminação de outras, e determinação de preços de venda (CREPALDI, 2009).

Dois conceitos que são aplicados à análise CVL são o da margem de contribuição e o ponto de equilíbrio, que se apresenta na sequência.

2.2.1 Margem de contribuição

Margem de contribuição é definida por Martins (2009) como a diferença entre o preço de venda e o custo variável de um produto ou serviço. Ou seja, é o valor que sobra de cada produto para ajudar a subsidiar os custos e despesas fixas e posteriormente formar o lucro.

A margem de contribuição, quando relacionada com o custeio variável, é uma importante ferramenta para tomada de decisão. Neste sentido Hong (2010) afirma que esta pode ser utilizada para a escolha de um *mix* de produtos, para a decisão de eliminar ou não um produto, reduzir seu preço ou aumentar seu volume, e para o estabelecimento de relações entre custo, volume e lucro (conceito de ponto de equilíbrio).

Portanto, a margem de contribuição é importante para fins gerenciais, pois revela quais os produtos ou serviços que mais contribuem para a empresa. Porém, deve-se ficar atento à existência de fatores limitantes na capacidade produtiva. De acordo com Martins (2009, p. 191), "se não houver limitação na capacidade produtiva, interessa o produto que produz maior Margem de Contribuição por unidade, mas, se existir, interessa o que produz maior Margem de Contribuição pelo fator limitante da capacidade".

2.2.2 Ponto de equilíbrio

Para uma avaliação de resultados em função do comportamento dos gastos, os gestores devem saber qual o nível de produção que gerará receita necessária e suficiente para a cobertura dos gastos totais. Uma das aplicações da análise CVL é a determinação do ponto de equilíbrio da empresa. No ponto de equilíbrio os gastos totais são iguais às receitas totais, ou seja, atuando neste ponto a empresa não terá lucro nem prejuízo. Padoveze (2003, p.281) define ponto de equilíbrio como "o volume de atividade operacional em que o total de contribuição da quantidade vendida/produzida se iguala aos custos e despesas fixas".

A determinação do ponto de equilíbrio tem várias aplicações. De acordo com Souza e Diehl (2009), se podem destacar: determinar o nível mínimo de atividade de trabalho para que a empresa não tenha prejuízo; calcular os custos fixos e variáveis admissíveis para

determinado nível de receita e volume; identificar o potencial de lucro por produto; determinar o preço dependendo do custo e volume; entre outros.

Dependendo das informações que o gestor necessita, Martins (2009) apresenta três diferentes pontos de equilíbrio: contábil; econômico; e financeiro. O ponto de equilíbrio contábil (PEC) é o ponto em que não haverá lucro nem prejuízo, ou seja, as receitas são suficientes apenas para cobrir todos os custos e despesas. No Ponto de equilíbrio econômico (PEE), além dos custos e despesas, terá que cobrir o custo de oportunidade do investimento. O ponto de equilíbrio financeiro (PEF) representa o ponto que a empresa obtém volume suficiente para cumprir com seus compromissos financeiros, então custos e despesas que não representam um desembolso para a empresa, serão desconsiderados.

2.3 Estudos que Aplicaram Análise CVL

Nesta seção apresentam-se alguns estudos correlatos à temática CVL. Moraes e Wernke (2005) aplicaram a análise CVL numa empresa de comércio e captura de pescados, para apresentar aos gestores informações sobre a lucratividade por produto e o ponto de equilíbrio. Os resultados demonstraram diversas informações gerenciais que os gestores não dispunham, constatando que a análise CVL serve como subsídio para o processo decisório.

Assunção, Borgert e Souza (2013) aplicaram o custeio variável em uma empresa produtora de eventos, com o objetivo de analisar os seus custos. Concluíram que o método aplicado em conjunto com margem de contribuição e ponto de equilíbrio, auxilia os gestores na tomada de decisão e projeção de períodos futuros.

Santos, Marion e Kettle (2014) analisaram o uso da ferramenta CVL na gestão de custos para produção de leite na fazenda da Universidade Adventista de São Paulo, campus Engenheiro Coelho (UNASP-EC), a fim de verificar se esta ferramenta fornece informações gerenciais necessárias. O estudo mostrou-se satisfatório a medida que forneceu diversas informações e conhecimentos de custos estratégicos de gerenciamento, bem como o indicador de resultado do período, como forma de direção.

Nascimento, Espejo e Panucci-Filho (2010) realizaram um estudo para investigar se a aplicação da análise CVL pode contribuir na gestão do processo produtivo de uma pequena propriedade rural produtora do bicho da seda. Os autores constataram que a atividade é lucrativa e evidenciaram a relevância de utilizar práticas de contabilidade gerencial na administração de organizações rurais, especificamente a análise CVL, pois fornecem subsídios para o controle acerca dos recursos utilizados e dos resultados alcançados.

Richartz, Pesavento e Borgert (2011) aplicaram a análise CVL, para orientar uma empresa de serviço de monitoramento remoto na definição do preço de venda. Foram definidos seis cenários de atuação e, por meio de ferramentas estatísticas, identificaram as receitas, custos, margem de contribuição e ponto de equilíbrio para cada cenários. Com os resultados, pode-se definir um preço inicial de venda para que a empresa apresentasse lucro.

Diante do exposto, pode-se concluir que a análise CVL tem sido aplicada em diferentes ramos de negócio, e na maioria dos estudos forneceram informações que contribuíram para o processo de tomada de decisões.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto ao objetivo esta pesquisa se enquadra como descritiva. Triviños (2013) define que o estudo descritivo busca retratar com exatidão os fatos e fenômenos de determinada realidade. Com relação aos procedimentos utilizados, a pesquisa classifica-se como um estudo

de caso. O estudo de caso “consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento” (GIL, 2010 p.37).

A pesquisa, quanto à abordagem do problema, caracteriza-se como quali-quantitativa. Apesar do estudo direcionar-se, predominantemente, à abordagem qualitativa, pois há necessidade de uma interpretação dos dados coletados na empresa para que seja possível estruturar a análise CVL, também se pode-se considerá-la quantitativa. Segundo Richardson (2008), esta última se caracteriza pelo uso de métodos estatísticos, desde os mais simples até os mais complexos, para quantificação dos dados coletados, quando do seu tratamento.

Para a realização da pesquisa, buscou se na empresa objeto de estudo, localizada no município de Antônio Carlos – Santa Catarina, informações por meio de entrevistas não estruturadas e consulta aos relatórios contábeis. As entrevistas foram realizadas no mês de abril de 2015 com o proprietário do negócio e com funcionários, para entender melhor a estrutura de custos e despesas da empresa e o processo produtivo do serviço. Para viabilizar a pesquisa, os dados coletados são referentes aos meses de janeiro, fevereiro e março de 2015. Destacam-se os seguintes dados coletados: quantidade de clientes; preço das mensalidades; capital investido; custos e despesas do serviço; receita do serviço; entre outras.

Com os dados em mãos, os custos e despesas foram classificados em fixos e variáveis para determinação da margem de contribuição e do ponto de equilíbrio. Esta classificação foi feita segundo critério do autor em conjunto com o sócio proprietário. Para calcular a margem de contribuição é necessário obter a receita do serviço e diminuir os custos e despesas variáveis, devendo margem de contribuição total ser suficiente para o pagamento dos custos e despesas fixas da empresa. O ponto de equilíbrio é obtido por meio da divisão entre os custos e despesas fixas com a margem de contribuição unitária.

Para levantamento de preços praticados na região pelas empresas concorrentes, foram pesquisados informações sobre o serviço nos *sites* institucionais e, as que não possuem as informações no *site,* obtiveram-se as respostas via *e-mail.*

4 DESENVOLVIMENTO DO ESTUDO

Neste capítulo discorre-se sobre a empresa objeto de estudo e o serviço de internet via rádio, e expõem-se os dados coletados conforme explanado no capítulo anterior. A partir dos dados e informações coletadas, são feitas as análises para construção do custeio variável para esse serviço e as interpretações a partir dos resultados encontrados.

4.1 Apresentação da Empresa

A empresa PETRYNET está localizada no município de Antônio Carlos, Santa Catarina, onde atua desde 2001 no ramo de serviços de comunicação multimídia (SCM), na venda, manutenção e recuperação de computadores e equipamentos periféricos, venda especializada de equipamentos e suprimentos de informática, entre outros serviços. Com a crescente necessidade das pessoas em se manterem conectadas, seja para trabalho, estudo ou para entretenimento, o proprietário da empresa resolveu apostar no serviço de internet via rádio para suprir a essa demanda na região. Assim, no fim de 2010, começou a atuar também com este serviço e hoje já está expandindo para localidades vizinhas.

Por se tratar de um serviço relativamente novo no Brasil, não existia uma regulamentação específica pela Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL). Entretanto, em 2013, a ANATEL emitiu o Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia, aprovado pela Resolução n.º 614, de 28 de maio de 2013, que sancionou novas

regras para esse serviço. Entre as mudanças, está a necessidade de uma autorização junto a ANATEL do Serviço de Comunicação Multimídia. Em 2014 a PETRYNET conseguiu a autorização da ANATEL para atuar na prestação de serviço de internet via rádio, em todo território catarinense.

Desde o início a gestão da empresa depende muito do seu sócio proprietário, porém, com o crescimento em relação à quantidade de clientes, a empresa passou a contar com mais dois funcionários para prestação de serviço, que compreende a habilitação, manutenção e suporte local e telefônico, para o fornecimento de internet dentro das condições acordadas com o cliente. Também há uma secretária que atua na sede da empresa.

Quanto a descrição de seu funcionamento, a empresa compra *links* de internet com direito para revender, que chegam até um ponto de transmissão central. Deste ponto o sinal é transmitido para outros pontos de repetição que estão estrategicamente espalhados pela região atendida. Para que o cliente receba o sinal de internet, ainda é necessário instalar um rádio receptor na parte exterior da residência, que receberá o sinal de uma das torres de transmissão.

Com o aumento da demanda de clientes em regiões vizinhas, surgem preocupações e dúvidas se é ou não vantajoso atendê-los, visto que em muitos casos será necessário investir em novas torres para transmissão do sinal de internet, contratar novos links para revenda e aumentar o quadro de funcionários. Assim, o desenvolvimento de um sistema de custos se torna importante, pois fornece maior clareza ao gestor sobre qual decisão deve ser tomada.

4.1.1 Planos oferecidos

A empresa oferece planos com diferenciadas velocidades visando atender as necessidades de seus clientes. O Quadro 1 apresenta o detalhamento de cada plano ofertado.

Quadro 1 - Planos de internet da empresa

PLANO	DOWNLOAD	UPLOAD	MENSALIDADE
Plano 512 kbps PRIME*	512kbps	300kbps	R$ 20,00
Plano 512 kbps	512kbps	300kbps	R$ 30,00
Plano 600 kbps PRIME*	600kbps	300kbps	R$ 30,00
Plano 600 kbps	600kbps	300kbps	R$ 40,00
Plano 1 Mega PRIME*	1Mbit/s	500Kbit/s	R$ 40,00
Plano 1 Mega	1Mbit/s	500Kbit/s	R$ 50,00
Plano 2 Megas PRIME*	2Mbit/s	500Kbit/s	R$ 50,00
Plano 2 Megas	2Mbit/s	500Kbit/s	R$ 60,00
Plano 3 Megas PRIME*	3Mbit/s	1Mbit/s	R$ 60,00
Plano 3 Megas	3Mbit/s	1Mbit/s	R$ 70,00
Plano 4 Megas PRIME*	4Mbit/s	1Mbit/s	R$ 70,00
Plano 4 Megas	4Mbit/s	1Mbit/s	R$ 80,00
Plano 2 Megas Empresarial	2Mbit/s	500Kbit/s	R$ 133,00
Plano 8 Megas Empresarial	8Mbit/s	2Mbit/s	R$ 532,00

* Planos com o valor nas mensalidades reduzidas.

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Atualmente os planos de 512 Kbps e 600 Kbps não são mais oferecidos pela empresa, apesar de ainda existirem clientes com contratos nestas velocidades. Somente são ofertados os planos acima de 1 Mega. Os planos PRIME são comercializados somente em alguns bairros, e por apresentar características menos custosas para a empresa, têm valor reduzido nas mensalidades. A empresa também oferece outros planos além dos acima mencionados, como para empresas que precisam de maior velocidade ou em prédios e condomínios, necessitando de contato para orçamento e avaliação de viabilidade técnica.

4.1.2 Dados quantitativos e financeiros

Por meio dos dados coletados na empresa e análises dos balancetes fornecidos pela contabilidade, obtiveram-se os dados para o estudo referentes aos três primeiros meses de 2015. A Tabela 1 apresenta os planos de acesso à internet que a empresa oferece, suas respectivas quantidades médias de clientes e faturamento médio. Destaca-se também a quantidade de novos clientes e a receita obtida com a taxa de habilitação, cobrada pela empresa para habilitar o novo cliente ao serviço por ele contratado.

Tabela 1 - Quantidade média de clientes e faturamento por plano nos 3 meses

Planos	Quantidade de clientes	Clientes/Plano	Faturamento	AV
Plano 512 Kbps Prime	5	0,43%	93,33	0,17%
Plano 512 Kbps	6	0,56%	180,00	0,33%
Plano 600 Kbps Prime	63	5,84%	1.890,00	3,47%
Plano 600 Kbps	186	17,23%	7.440,00	13,67%
Plano 1 Mega Prime	125	11,61%	5.013,33	9,21%
Plano 1 Mega	133	12,35%	6.666,67	12,25%
Plano 2 Megas Prime	253	23,44%	12.650,00	23,24%
Plano 2 Megas	179	16,58%	10.740,00	19,73%
Plano 3 Megas Prime	7	0,65%	420,00	0,77%
Plano 3 Megas	3	0,28%	210,00	0,39%
Plano 4 Megas Prime	90	8,34%	6.300,00	11,57%
Plano 4 Megas	27	2,50%	2.160,00	3,97%
Plano 2 Megas Empresarial	1	0,09%	133,00	0,24%
Plano 8 Megas Empresarial	1	0,09%	532,00	0,98%
SUBTOTAL	**1.079**	**100,00%**	**54.428,33**	**100,00%**
Taxa de Habilitação	38	3,52%	6.840,00	12,57%
TOTAL	**1.079**	**100,00%**	**61.268,33**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

A quantidade média de clientes da empresa neste período foi de 1.079 clientes. Pode-se verificar que os planos que dispõem da maior quantidade de clientes são os planos 2 Megas Prime, 600 Kbps e 2 Megas, que juntos totalizam 57,2% dos clientes da empresa. Com relação aos novos clientes, a empresa teve uma taxa de crescimento médio de 3,5% ao mês,

A receita que a empresa obtém por mês deste serviço corresponde às mensalidades dos clientes, com valores diferentes, como destacado no Quadro 1, e a receita com a taxa cobrada dos novos clientes referente a habilitação do serviço. Somados esses itens formam a receita bruta da empresa referente ao serviço de internet via rádio. A receita média da empresa no período em análise foi de R$ 61.268,33.

4.2 Mapeamento dos Custos

Os gastos identificados na empresa foram primeiramente classificados como fixos e variáveis, ou seja, gastos que oscilam proporcionalmente ao volume de clientes e gastos que se mantêm estáveis, oscilantes dentro de certos limites. Do total de gastos apurados neste período, 65% referem-se a gastos considerados fixos e 35% são variáveis. Por meio da Tabela 2 pode-se conhecer os itens que compõe a proporção dos gastos fixos, que são os mais representativos, assim como o valor médio mensal de cada item.

Tabela 2 - Média dos gastos fixos nos 3 meses

Custos e Despesas Fixas	Valor médio (R$)	Custos e Despesas Fixas	Valor médio (R$)
Internet contratada	24.200,00	Pró-labore	788,00
Salários e encargos	4.568,86	Sistema operacional	653,00
Depreciação	1.427,65	Honorários contábeis	480,00
Telefone	1.141,57	Energia elétrica	427,33
Gastos com manutenção	1.130,67	Empresa de consultoria	400,00
Aluguel das torres de transmissão	1.100,00	Despesas Gerais	152,99
Aluguel sala	1.000,00	Custo para operar no setor	150,00
Serviços de engenharia	788,00		
Total		**38.408,06**	

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Quanto a descrição dos gastos acima mencionados, ressalta-se algumas considerações importantes: *internet contratada* refere-se aos links de internet contratados com direito para revenda. A empresa possui quatro diferentes links de fibra óptica que, somados, totalizam 290 megas; os gastos com *serviço de engenharia* referem-se aos honorários do engenheiro responsável pela parte de dimensionamento e estruturação dos projetos, conforme exigência da ANATEL; e o *custo para operar no setor* refere-se ao valor anual devido à ANATEL para que a empresa possa atuar neste ramo de serviços.

Ao agrupar os gastos com características parecidas identificou-se os itens mais ou menos relevantes, que compõe os gastos fixos da empresa. Em resumo, pode-se observar que os itens de maior representatividade são a internet contratada (63%) e os salários e encargos sociais (14%), que juntos totalizam 77% dos gastos fixos.

Conhecidos os gastos fixos da empresa, a Tabela 3 apresenta os gastos variáveis e seus respectivos valores médios.

Tabela 3 - Média dos gastos variáveis nos 3 meses

Custos e Despesas Variáveis	Valor médio (R$)	Valor Percentual
Materiais aplicados nos serviços	12.122,00	58%
Tributos	6.929,45	33%
Serviços bancários	1.288,88	6%
Combustível	683,33	3%
Total	**21.023,67**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Salienta-se que os gastos com materiais aplicados nos serviços, que se caracteriza como o principal item dos gastos variáveis, inclui a antena receptora do sinal, o suporte para fixação, cabos de rede, e outros componentes para instalação do serviço em um novo cliente. Considerando que nos meses em estudo a empresa teve uma taxa de crescimento elevada, os gastos com este item representou mais da metade do montante dos gastos variáveis.

4.3 Margem de Contribuição

Após o reconhecimento dos gastos da empresa e a classificação em fixos e variáveis, é possível obter a margem de contribuição total que o serviço de internet via rádio traz para a empresa. O cálculo da margem de contribuição se apresenta pela diferença entre a receita obtida com o serviço menos os custos e despesas variáveis. A Tabela 4 apresenta a margem de contribuição total, que representa o quanto está “sobrando” da receita com esse serviço para cobrir os gastos fixos da empresa.

Tabela 4 - Margem de contribuição total

Receita Bruta dos Serviços	**61.268,33**
(-) Custos e Despesas variáveis	21.023,67
Materiais aplicados nos serviços	12.122,00
Tributos	6.929,45
Serviços bancários	1.288,88
Combustível	683,33
Margem de Contribuição Total	**40.244,67**

Fonte: Dados da pesquisa

Assim pode-se calcular a margem de contribuição ponderada média por cliente, que resulta da divisão da margem de contribuição total pelo número total de clientes. Como a empresa possui planos com preços diferentes para esse serviço, o gestor não poderá se basear nessa margem de contribuição média para definir, por exemplo, se aumenta ou diminui o preço do plano X ou Y. Caso as mensalidades fossem iguais, independentes do plano, conclui-se que cada cliente contribui em média com R$ 37,29 para cobrir os gastos fixos.

Outra forma de demonstrar a margem de contribuição é calcular a margem por plano de internet. Para identificar melhor a margem de contribuição por plano, a Tabela 5 apresenta detalhadamente a receita bruta obtida e o montante de custos variáveis atribuídos a cada plano. Então, por meio da diferença entre a receita bruta e o custo variável, é possível conhecer a margem de contribuição de cada plano que a empresa possui.

Tabela 5 - Margem de contribuição por plano

PLANOS	RB	(-) CV	MC	CLIENTES	MCU
8 Megas Empresarial	532,00	62,00	470,00	1	470,00
2 Megas Empresarial	133,00	16,87	116,13	1	116,13
4 Megas	2.160,00	293,63	1.866,37	27	69,12
3 Megas	210,00	29,23	180,77	3	60,26
4 Megas Prime	6.300,00	876,98	5.423,02	90	60,26
2 Megas	10.740,00	1.541,77	9.198,23	179	51,39
3 Megas Prime	420,00	60,29	359,71	7	51,39
2 Megas Prime	12.650,00	1.893,01	10.756,99	253	42,52
1 Mega	6.666,67	997,63	5.669,03	133	42,52
600 Kbps	7.440,00	1.181,33	6.258,67	186	33,65
1 Mega Prime	5.013,33	796,02	4.217,31	125	33,65
600 Kbps Prime	1.890,00	328,88	1.561,12	63	24,78
512 Kbps	180,00	31,32	148,68	6	24,78
512 Kbps Prime	93,33	19,08	74,25	5	15,91
SUBTOTAL	**54.428,33**	**8.128,06**	**46.300,27**	**1.079**	**42,90**
Novos Clientes	6.840,00	12.895,60	- 6.055,60	38	- 159,36
TOTAL	**61.268,33**	**21.023,67**	**40.244,67**	**1.079**	**37,29**

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Os planos com maior representatividade são os 2 megas prime, 2 megas e 600 Kbps, respectivamente, pois possuem maior número de clientes. A captação de novos clientes representa, a princípio, uma margem de contribuição negativa, pois está representando a diferença entre a receita com a taxa de habilitação e os gastos variáveis incorridos no serviço. Salienta-se que a mensalidade de novos clientes está incluída na receita bruta de cada plano.

A Tabela 5 apresenta também a margem de contribuição unitária (MCU) de cada plano. Assim os planos que apresentam maior margem de contribuição com relação à receita, são os planos empresariais, seguidos pelos planos 4 megas, 4 megas prime e 3 megas.

A partir das margens de contribuição por plano, consegue-se calcular a margem de contribuição unitária. Pela margem de contribuição unitária pode-se concluir que a empresa

teria melhores resultados se a participação dos planos com velocidades mais rápidas fossem com maior quantidade de clientes, visto que são as que têm o maior valor das mensalidades.

Porém, a empresa possui um fator que limita a sua capacidade na prestação desse serviço, que é a internet contratada para revenda, considerada no estudo como um gasto fixo para a empresa, conforme apresentado em seção anterior. A Tabela 6 apresenta a margem de contribuição por fator limitante (MCFL), que na empresa estudada é a velocidade do plano contratado pelo cliente, representado por kbps.

Tabela 6 - Margem de contribuição por fator limitante

PLANOS	MCU	KBPS	MCFL
8 Megas Empresarial	470,00	8192	0,0574
2 Megas Empresarial	116,13	2048	0,0567
600 Kbps	33,65	600	0,0561
512 Kbps	24,78	512	0,0484
1 Mega	42,52	1024	0,0415
600 Kbps Prime	24,78	600	0,0413
1 Mega Prime	33,65	1024	0,0329
512 Kbps Prime	15,91	512	0,0311
2 Megas	51,39	2048	0,0251
2 Megas Prime	42,52	2048	0,0208
3 Megas	60,26	3072	0,0196
4 Megas	69,12	4096	0,0169
3 Megas Prime	51,39	3072	0,0167
4 Megas Prime	60,26	4096	0,0147

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Quando se realiza o cálculo da margem de contribuição por fator limitante, os planos que aparecem com maior margem são os empresariais, seguidos pelos planos de 600 kbps, 512 kbps e 1 mega.

Na Tabela 7 pode-se verificar os planos com maior MCU e com maior MCFL. Os planos empresariais vêm em primeiro na colocação nas duas margens, porém são planos isolados e que apresentam custos fixos diferenciados para empresa.

Tabela 7 - Planos com maior margem de contribuição

PLANOS	MCU	PLANOS	MCFL
8 Megas Empresarial	470,00	8 Megas Empresarial	0,0574
2 Megas Empresarial	116,13	2 Megas Empresarial	0,0567
4 Megas	69,12	600 Kbps	0,0561
4 Megas Prime	60,26	512 Kbps	0,0484
3 Megas	60,26	1 Mega	0,0415

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Já com relação aos demais planos oferecidos, as colocações se invertem se comparadas às MCU e MCFL. Na primeira, os planos com maior velocidade são os que apresentam maior contribuição e no segundo são os planos de menor velocidade possuem maior margem de contribuição para empresa.

4.4 Ponto de Equilíbrio

A partir do conhecimento da margem de contribuição pode-se calcular o ponto de equilíbrio da empresa. Dependendo da informação desejada, pode-se calcular o Ponto de Equilíbrio Contábil (PEC), o Ponto de Equilíbrio Econômico (PEE), ou o Ponto de Equilíbrio Financeiro (PEF). A Tabela 8 apresenta a descrição de ambos os cálculos e seus respectivos resultados.

Tabela 8 – Cálculo do PEC, PEE e PEF

Ponto de Equilíbrio	Descrição do cálculo	Resultado
PEC	Custos e despesas fixas ÷ MCU média	1.030
PEE	(Custos e despesas fixas + custo de oportunidade) ÷ MCU média	1.107
PEF	(Custos e despesas fixas - depreciação) ÷ MCU média	992

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Comparando as quantidades obtidas nos diferentes pontos de equilíbrio com a média de 1.079 clientes nos três primeiros meses de 2015, percebe-se que a quantidade de clientes com o serviço foi superior ao PEC e PEF, mas ficou abaixo do PEE, que não remunerou nem o mínimo esperado ao capital investido pelo sócio. Entretanto, a quantidade de clientes foi suficiente para manter o fluxo de caixa positivo e para gerar lucro neste período.

A Tabela 9 apresenta a quantidade de clientes que a empresa precisa ter em cada plano e o número de novos clientes para que os pontos de equilíbrio possam ser atendidos, ou seja, o *mix* de clientes para a estrutura atual da empresa.

Tabela 9 - Quantidade de clientes nos pontos de equilíbrio

PLANOS	CLIENTES	PEC	PEE	PEF
512 Kbps Prime	0,43%	4	5	4
512 Kbps	0,56%	6	6	6
600 Kbps Prime	5,84%	60	65	58
600 Kbps	17,23%	178	191	171
1 Mega Prime	11,61%	120	128	115
1 Mega	12,35%	127	137	123
2 Megas Prime	23,44%	241	259	232
2 Megas	16,58%	171	184	164
3 Megas Prime	0,65%	7	7	6
3 Megas	0,28%	3	3	3
4 Megas Prime	8,34%	86	92	83
4 Megas	2,50%	26	28	25
2 Megas Empresarial	0,09%	1	1	1
8 Megas Empresarial	0,09%	1	1	1
SUBTOTAL	**100,00%**	**1030**	**1107**	**992**
Novos Clientes	3,52%	36	39	35
TOTAL	**100,00%**	**1030**	**1107**	**992**

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

A Tabela 10 demonstra o resultado do período com a aplicação do custeio variável. Percebe-se que o serviço de internet via rádio representa para a empresa uma margem de contribuição suficiente para cobrir os custos e despesas fixos, contribuindo positivamente no seu resultado, nos meses em estudo.

Tabela 10 - Resultado com aplicação do custeio variável

Receita Bruta dos Serviços	**61.268,33**
Impostos	6.929,45
Receita Líquida	54.338,88
Custos e Despesas Variáveis	14.094,22
Margem de Contribuição	**40.244,67**
Custos e Despesas Fixos	38.408,06
Resultado do Período	**1.836,60**

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Para finalizar, compara-se o preço praticado pela empresa objeto de estudo com os preços praticados pelos principais concorrentes da região. Isto porque, em função desta análise, a empresa pode reposicionar seus preços e aumentar a margem de lucro, com base nas informações anteriormente apresentadas. Estes preços apresentam-se na Tabela 11.

Tabela 11 - Preços concorrentes

	MENSALIDADES (R$)		
PLANOS	**PETRYNET**	**ALFA**	**BETA**
Plano 1 Mega Prime	40,00		
Plano 1 Mega	50,00	39,90	
Plano 2 Megas Prime	50,00		
Plano 2 Megas	60,00	59,90	49,90
Plano 3 Megas Prime	60,00		
Plano 3 Megas	70,00		59,90
Plano 4 Megas Prime	70,00		
Plano 4 Megas	80,00	79,90	89,90
Plano 6 Megas		99,90	

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Em se tratando de preços cobrados nas mensalidades, não se observa uma variação significativa entre a empresa estudada e seus concorrentes. Já com relação à velocidades dos planos de internet, a empresa em estudo oferece planos mais diferenciados, com mais opções de velocidade. A empresa também oferece planos para empresas, prédios e condomínios residenciais que se apresenta como uma vantagem competitiva, pois as empresas concorrentes não informam sobre esse tipo de serviço em seus *sites*.

Portanto, pode-se afirmar que a empresa objeto de estudo se diferencia na velocidade e não no preço. Em função disso, o aumento de preço não apresenta-se como uma alternativa oportuna, pois estes são semelhantes à concorrência nos pacotes de mesmo nível. Assim, para melhorar a margem de lucro, a alternativa é a gestão de custos com vistas à sua redução.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O controle dos custos se torna um diferencial mediante a competitividade existente, pois independente do tamanho da empresa ou ramo de atuação, os gestores precisam de controles para orientá-los no processo decisório. Este estudo objetivou aplicar, com base no método de custeio variável, uma análise CVL em uma prestadora de serviços de internet com tecnologia via rádio. Para tanto, primeiramente mapeou-se o processo produtivo da empresa, identificando e classificando os seus gastos. Em seguida calculou-se a margem de contribuição e o ponto de equilíbrio, e efetuou-se uma análise comparativa com seus concorrentes.

Do total de gastos, 65% classificam-se em fixos 35% como variáveis. Dentre os custos fixos, os mais representativos são a internet que a empresa contrata para revender (63%), e os salários e encargos (12%). Entre os gastos variáveis, os mais representativos são os materiais aplicados nos serviços (58%) e os impostos (33%).

Após esta separação, pode-se calcular a margem de contribuição total que é de R$ 40.244,67 e a margem de contribuição por plano de internet que a empresa oferece. Os planos que apresentam maior margem de contribuição unitária são os empresariais, de 2 e 8 megas, seguidos pelos planos de 4 megas, 4 megas prime e 3 megas. Contudo, ao analisar a margem de contribuição por fator limitante, que nesse caso é a velocidade de internet contratada pelo cliente a partir dos diferentes planos, a ordem se inverte e os planos 600 kbps, 512 kbps e 1 mega passam a ser os mais relevantes.

Em relação ao ponto de equilíbrio, a empresa apresenta 1.030 de clientes como PEC, 1.107 como PEE e 992 como PEF, que representam os níveis mínimos de clientes que a empresa precisa ter para satisfazer o conceito de cada um dos diferentes pontos apresentados.

Por fim, percebe-se que o lucro da empresa é de R$ 1.836,60 e que para aumentar esse valor a mesma precisa reduzir seus custos ou aumentar o número de clientes, uma vez que os preços são semelhantes aos da concorrência.

Destaca-se que as conclusões apresentadas limitam-se ao caso em estudo. Contudo, percebe-se uma utilização satisfatória da lógica CVL para empresas que prestam esse tipo de serviço.

Como futuras pesquisas, sugere-se aplicação da análise CVL com o apoio de técnicas de regressão para a separação de custos fixos e variáveis, conforme abordados em estudos de outros setores. Outra sugestão é a utilização de outro método de custeio para avaliação dos custos e despesas da empresa, como o custeio por atividades (ABC), que aloca também os gastos fixos aos produtos.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES. **Regulamento Do Serviço De Comunicação Multimídia.** Disponível em <http://www.anatel.gov.br/legislacao/resolucoes/2013/465-resolucao-614>. Acesso em: Dezembro de 2014.

ASSUNÇÃO, C. R. R.; BORGERT, A.; SOUZA, F. R. de. **Análise de custos em prestação de serviços:** Aplicação do custeio variável em uma empresa de produção de eventos. In: SIMPOI, 16. 2013. São Paulo. Disponível em: <http://www.simpoi.fgvsp.br/arquivo/2013/artigos/E2013_T00245_PCN22777.pdf>. Acesso em: Setembro de 2014.

CREPALDI, S. A. **Curso básico de contabilidade de custos.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 362p.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial**: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2004.376 p.

FERREIRA, R. J. **Contabilidade de custos.** 4. ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2007.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 184p.

HONG, Y. C. **Manual de custos de instituições de saúde: sistemas tradicionais de custos e sistema de custeio baseado em atividades (ABC).** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010. 243 p.

LEONE, G. S. G. Custos. **Planejamento, implantação e controle**, v. 2, 2000.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MORAES, L. C.; WERNKE, R. **Análise custo/volume/lucro aplicada ao comércio de pescados.** In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., 2005, Florianópolis: Intercostos, 2005. Disponível em: <http://www.intercostos.org/documentos/custos_11.pdf>. Acesso em: Setembro de 2014.

NASCIMENTO, C. do; ESPEJO, M. M. dos S. B.; PANUCCI-FILHO, L. **A análise custo-volume-lucro em meio à gestão do processo produtivo na sericicultura:** estudo de caso.

In: Custos e agronegócio on line - v. 6, n. 2, p.131-162 - Mai/Ago - 2010. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero2v6/sericultura.pdf>. Acesso em: Abril de 2015.

PADOVEZE, C. L. **Curso básico gerencial de custos.** São Paulo: Thomson, 2003.

PHILLIPS, P. A. **Welsh Hotel:** Cost-Volume-Profit Analysis and Uncertainty. International Journal of Contemporary Hospitality Management. v. 6 n. 3, p. 31-36, 1994.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

RICHARTZ, F.; PESAVENTO, D.; BORGERT, A. **Análise custo-volume-lucro de um serviço de monitoramento remoto.** In: XIV SEMEAD, 2011, São Paulo. XIV SEMEAD - Ensino e Pesquisa em Administração, 2011.

RIBEIRO, R. de C. **Implantação de um provedor de internet com a tecnologia wireless.** In: Revista conexão eletrônica v.9 n. ½, pg. 536- 554, 2012. Disponível em: <http://www.aems.edu.br/conexao/edicaoanterior/Sumario/2012>. Acesso em: Março de 2015.

SANTOS, L. A.; MARION, J. C.; KETTLE, W. M. **Strategic cost management:** a managerial approach using CVP analysis on milk production of finance UNASP EC. In: Custos e agronegócio *on line*, ISSN 1808-2882, Recife, v. 10, n.3, p. 1-375, July/September. 2014. Disponível em: <http://www.custoseagronegocioonline.com.br/numero3v10/Artigo%202%20cvl%20english.pdf>. Acesso em: Abril de 2015.

SENA, D. C. **Otimização do Lucro nas Empresas Prestadoras de Serviços pela Gestão Estratégica de Custos e Orçamento.** 2013. Disponível em: <http://www.santacruz.br/v4/portal-periodicos/contabilidade-em-pauta.php>. Acesso em: Dezembro de 2014.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS. **Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa 2013.** Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario%20do%20Trabalho%20Na%20Micro%20e%20Pequena%20Empresa_2013.pdf>. Acesso em: outubro de 2014.

SOUZA, M. A. de; DIEHL, C. A. **Gestão de custos:** uma abordagem integrada entre contabilidade, engenharia e administração. São Paulo: Atlas, 2009. xvi, 307p.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais:** a pesquisa qualitativa em educação. São Paulo: Atlas, 2013.

Competitividade de mercado e ativos intangíveis: Análise no período da crise de 2008 a 2009

Tiago Francisco de Camargo (tiago.camargo@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração
Bolsista FAPESC

José Walter Pessoa Carneiro (jwalter_pc@hotmail.com)
Especialista em Gestão Financeira
Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA

Geovanne Dias Moura (geomoura@terra.com.br)
Doutor em Ciências Contábeis

Market competitiveness and intangible assets : Analysis in crisis period 2008 - 2009

Resumo

O estudo objetivou analisar a relação entre competitividade de mercado e nível de intangibilidade em companhias abertas listadas na BM&FBovespa, sob a ótica da Teoria da Contingência. Realizou-se pesquisa descritiva, documental e quantitativa em uma amostra composta por 262 companhias. Os dados foram obtidos por meio do banco de dados Economática e referem-se ao período de 2008 a 2009. Este período foi selecionado porque trata-se de um período de crise. A crise na economia brasileira eclodiu no início de 2008, a partir da crise do mercado imobiliário norte americano. No Brasil, diversos pesquisadores, tais como Macêdo, Dal Vesco e Toledo Filho (2012), Macohon, Vicenti e Hein (2014) e Ribeiro *et al*. (2014) também definiram em suas pesquisas o período de 2008 a 2009 como um período de crise. Em períodos de crise, os intangíveis podem contribuir para que as empresas superem as consequências negativas e continuem com suas operações. Os resultados revelaram a existência de monopólio no setor econômico de petróleo, gás e biocombustíveis. Oligopólio nos setores de consumo cíclico, consumo não cíclico e materiais básicos. Nos demais setores os índices indicaram uma estrutura de concorrência perfeita. Quanto a proporção dos intangíveis no ativo total e no ativo fixo, o setor de tecnologia da informação destacou-se com os maiores índices médios. Por fim, os coeficientes da correlação demonstraram que as empresas em ambientes mais competitivos possuíam maiores índices de intangibilidade. Consequentemente, os resultados sinalizaram que a competitividade pode ser vista como um fator contingencial que influencia na representação dos intangíveis.

Palavras-chave: Competitividade. Ativos intangíveis. Companhias abertas.

Abstract

The study aimed to analyze the relationship between market competitiveness and inviolability level of public companies listed on the BM & FBovespa, from the perspective of Contingency Theory. A descriptive, documental and quantitative research on a sample of 262 companies. Data were obtained through Economática database and refer to the period 2008 to 2009. This period was selected because it is a period of crisis. The crisis in the Brazilian economy broke out in early 2008, from the North American housing market crisis. In Brazil, several researchers such as Macêdo, Dal Vesco and Toledo Filho (2012), Macohon, Vicenti and Hein

(2014) and Ribeiro *et al*. (2014) also defined in their research the period 2008 to 2009 as a period of crisis. In times of crisis, the intangibles can help companies overcome the negative consequences and continue with their operations. The results revealed the existence of monopoly in the economic development of oil, gas and biofuels. Oligopoly in the sector of consumer discretionary, consumer staples and basic materials. In other sectors the figures indicated a perfect competition structure. As the proportion of intangible assets in total assets and fixed assets, the information technology sector stood out with the highest average rates. Finally, the correlation coefficients showed that companies in more competitive environments had higher rates of intangibility. Consequently, the results signaled that competitiveness can be seen as a contingency factor that influences the representation of intangibles.

Keywords: Competitiveness. Intangible assets. Open capital companies.

1 INTRODUÇÃO

Em um cenário econômico de crescente sofisticação e alto desenvolvimento, as empresas precisam de diferenciais para se manterem competitivas e responderem mais rapidamente as mudanças (MILONE, 2004; TAVARES, 2010). Nesse cenário, os recursos intangíveis podem ser fundamentais para as organizações e para a sociedade de maneira geral que, cada vez mais, tornam-se dependentes desses recursos que juntamente com os demais ativos tangíveis, geram benefícios econômicos e aumento de competitividade para aqueles que os possuem (KAYO, 2002; RITTA; ENSSLIN; RONCHI; 2010; MOURA, 2011).

Kayo *et al*. (2006) destacam que o valor de uma empresa é o resultado da soma dos seus tangíveis e intangíveis, e os ativos intangíveis, em particular, têm crescido em importância na formação desse valor. Nesse sentido, os ativos intangíveis são uma chave essencial para o desenvolvimento e sucesso das organizações. Além disso, tornam-se fundamentais para a criação de valor nas entidades. Eles estão recebendo uma importância tão significativa que sua identificação e medição tornaram-se altamente relevantes (MANTOVANI; SANTOS, 2014).

A relevância dos ativos intangíveis tem crescido nas últimas décadas devido à materialidade desses recursos na composição do patrimônio das organizações. Ressalta-se que, com o desenvolvimento das telecomunicações, da informática e a internacionalização dos negócios, os ativos intangíveis configuram-se como os novos propulsores da competitividade no atual ambiente econômico (RITTA; EISSLIN, 2010).

A competitividade pode ser um fator contingencial que influenciará na utilização e contabilização dos ativos intangíveis, pois, empresas situadas em ambientes com maior nível de competitividade precisam implementar seus ativos, visando a sua continuidade e um maior desenvolvimento (MOURA; MECKING; SCARPIN, 2013).

Assim, surge a pergunta de pesquisa que orienta este estudo: qual a relação existente entre competitividade de mercado (fator contingencial) e o nível de intangibilidade em companhias abertas brasileiras? Nessa perspectiva, o estudo objetivou analisar a relação existente entre competitividade de mercado e o nível de intangibilidade em companhias abertas listadas na BM&FBovespa, sob a ótica da Teoria da Contingência.

Essa pesquisa se justifica pela importância que os ativos intangíveis representam para as empresas em cenários de grande competividade. Também em razão do estudo relacionar intangíveis com a competitividade de mercado, um fator pouco explorado por pesquisadores brasileiros. Além disso, de acordo com Antunes, Leite e Guerra (2009), ativos intangíveis é um tema de grande discussão, não só no Brasil, mas em todos os países do mundo em virtude da importância e aumento da sua representatividade no decorrer dos anos.

O estudo está estruturado em seis seções, iniciando com essa introdução. Em seguida, apresenta o referencial teórico que aborda conteúdos sobre competitividade como fator contingencial, ativos intangíveis e pesquisas anteriores que também consideraram a competitividade como fator contingencial. Após, apresenta os aspectos metodológicos utilizados para o desenvolvimento da pesquisa. Em seguida, a descrição e a análise dos dados e, por último, apresenta as considerações finais do estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico do estudo, que serve de sustentação para o desenvolvimento do estudo empírico. Inicia-se abordando a competitividade como fator contingencial. Na sequência, apresentam-se conceitos sobre ativos intangíveis. Por fim, apresentam-se estudos anteriores que consideraram a competitividade como fator contingencial.

2.1 Competitividade como fator contingencial

No contexto contemporâneo, de acordo com Espejo (2008, p. 11), as empresas possuem desafios extremamente complexos, portanto, "[...] a busca pela continuidade dos negócios exige habilidades e competências de gestores envolvidos em profundas mudança tecnológicas, pela rapidez das informações, relações comerciais tensas e por um ambiente cada vez mais competitivo e incerto".

Nesse contexto, o termo, Teoria Contingencial, foi utilizado por Lawrence e Lorsch em 1967, que estavam preocupados com as características que as empresas deveriam ter para enfrentar com eficiência as diferentes condições externas, tecnológicas e de mercado. Por meio de um estudo empírico, os autores mostraram que atributos ambientais deveriam ser considerados fatores contingentes, ou seja, fatores que influenciavam na estrutura organizacional e na performance econômica das empresas (CHIAVENATO, 2003).

Na terminologia da Teoria Contingencial, algumas variáveis são chamadas de fatores contingenciais, ou simplesmente contingências. Uma proposição "contingente" é a que torna hipotética uma associação condicional de duas ou mais variáveis independentes com um resultado dependente (FRY, SCHELLENBERG, 1987).

Para Almeida (2010) a competição de mercado pode ser considerada como uma das maiores forças econômicas em direção à eficiência das firmas, tanto para reduzir a expropriação dos acionistas, como para proporcionar incentivos aos executivos por melhor desempenho, produtividade e inovação das firmas diante de seus competidores.

A competitividade, conforme descrevem Moura, Mecking e Scarpin (2013) pode provocar alterações importantes na composição dos ativos, visando adequações e adaptações ao ambiente. Por conseguinte, para os autores, o nível de competitividade pode ser entendido como um fator contingencial importante e capaz de causar alterações no nível de representatividade dos intangíveis. Além disso relatam ainda que a competitividade pode afetar na composição de todo o grupo de ativos fixos das companhias.

Para Lev (2001), Ensslin *et al*. (2009) e Colauto *et al*. (2009), citados por Ritta e Ensslin (2010), na atualidade, os ativos intangíveis representam o mais importante formador de valor. São os principais responsáveis pela geração da mais-valia nas organizações. Assim, as empresas precisam investir em ativos intangíveis, assegurando a manutenção de vantagens competitivas, desenvolvimento de novas tecnologias e diferenciação comercial no ambiente econômico.

Além disso, a prática de investimento em ativos intangíveis propicia vantagens competitivas sustentáveis que intensificam a criação de valor das empresas. Portanto, é de grande relevância investigar a relação entre ativos intangíveis e competitividade.

2.2 Ativos intangíveis

Antes de iniciar uma discussão sobre ativo intangível é fundamental, inicialmente, conceituar ativo. De acordo com Martins (1972, p. 30) ativo pode ser definido como sendo "[...] o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente".

Os ativos podem ser classificados como de natureza tangível e intangível. O termo tangível, de acordo com Schmidt et al. (2003, p. 272) citado por Rodrigues (2011, p. 2), "[...] é oriundo do latim tangere (ou do grego tango) que significa tocar. Logo, os bens intangíveis são aqueles intocáveis, sem corpo físico". Kayo (2002, p. 14) complementa mencionando que "ativos intangíveis podem ser definidos como um conjunto estruturado de conhecimentos, práticas e atitudes da empresa que, interagindo com seus ativos tangíveis, contribui para a formação do valor das empresas."

Os principais tipos de ativos intangíveis reconhecidos pela contabilidade financeira, conforme Ritta e Eisslin (2010, p. 5), que se fundamentaram em Hendriksen e Van Breda (1999) e Iudícibus, Martins e Gelbcke (2008) são destacados no Quadro 1:

Marca	Símbolo, termo ou nome que identifica um produto ou empreendimento comercialmente.
Patente	É uma invenção que causa desenvolvimento tecnológico.
Direitos contratuais (franquias, licenças e concessões)	É o direito concedido a terceiros, para o uso comercial de produtos e serviços ou exploração de recursos naturais ou públicos.
Fundo de comércio	Representa uma soma de fatores intangíveis, tais como: nome e tradição da empresa no mercado, imagem e qualidade de seus produtos, clientela já formada, qualidade e treinamento de seus funcionários, processos técnicos de fabricação.
Software (sistemas computacionais)	Sistemas lógicos que processam dados de acordo com instruções programadas.
Pesquisa e desenvolvimento	Gastos efetuados para a geração de novos conhecimentos, produtos ou serviços.
Goodwill	Representa um agregado de benefícios econômicos futuros, um conjunto de intangíveis não-identificáveis no processo de aquisição, para os quais objetivamente não é possível proceder-se a uma contabilização em separado.
Ágio por expectativa de rentabilidade futura	Valor superior ao valor patrimonial de uma ação, pago em operações de aquisição de controle acionário ou de participações acionárias no capital de uma companhia.

Fonte: Ritta e Eisslin (2010, p. 5)

Quadro 1 – Exemplos de Ativos Intangíveis

Assim, constata-se que os ativos intangíveis são bens sem substância física, que dão perspectivas, ao dono, de ganho econômico futuro. Eles representam vantagem competitiva, diferenciação no mercado, acumulação de valor ao produto ou serviços (RITTA; EISSLIN, 2010).

De acordo com Perez e Famá (2006, p. 4), diferentemente dos ativos tangíveis, uma das principais características estratégicas dos Ativos intangíveis é a singularidade, a qual "[...] os torna ativos únicos, difíceis de adquirir, de desenvolver e até mesmo de copiar; além disto, alguns podem ser até protegidos legalmente".

Segundo Perez e Famá (2006) com a integração dos países e o desenvolvimento da tecnologia da informação, aumenta a competição entre as empresas, exigindo cada vez mais, um diferencial dos concorrentes. Ativos intangíveis, como patentes, marcas, concessões públicas e capital intelectual, por exemplo, são ativos distintos, cujas características únicas poderiam permitir a diferenciação entre as empresas e a obtenção de vantagem competitiva.

A estratégia de investimento em ativo intangível depende de algumas variáveis. De acordo com Kayo *et al*. (2006 p.74):

> ―A influência relativa dos ativos intangíveis sobre o valor das empresas pode variar por diversos motivos: em função do setor de atividade, do ciclo de vida do produto e da empresa, da missão das empresas, entre outros. O valor econômico de uma empresa do setor farmacêutico, por exemplo, pode ser influenciado principalmente pelos ativos intangíveis relacionados a pesquisa e desenvolvimento. Por outro lado, o valor das empresas de bens de consumo pode sofrer grande influência do valor da marca, por exemplo. As estratégias de investimento nos ativos intangíveis devem levar em conta todos esses aspectos".

Na atualidade, são constantes as notícias de fusões ou incorporações de organizações, por valor duas ou três vezes maior ao patrimônio revelado nos demonstrativos contábeis. Nessas operações, os intangíveis estão em posição de destaque. Apesar de não possuírem natureza palpável proporcionam grande contribuição para o valor das firmas. Uma de suas características é a possibilidade de geração de ganhos econômicos futuros, ou seja, de alguma forma se tem a expectativa que esses itens favoreçam a firma à qual pertencem. Frequentemente, os ativos intangíveis ―aparecem" sob a forma de marcas, patentes, direitos autorais, programas de software, goodwill e até mesmo carteira de clientes (LIMA; RIGO; PASQUAL, 2012).

Nota-se que a importância dos ativos intangíveis vêm aumentando nas organizações, também são imprescindíveis para a competitividade no mercado e até mesmo para a sobrevivência das empresas. Entretanto, para Lima, Rigo e Pasqual (2012, p. 222):

> ―a contabilidade enfrenta dificuldades para medir ativos de natureza intangível, pois eles não podem ser identificados de imediato, necessitando de uma metodologia adequada para a sua mensuração. Apesar da dificuldade enfrentada, as grandes empresas estão cada vez mais reconhecendo os bens intangíveis em suas demonstrações contábeis; esse reconhecimento proporciona benefícios para a entidade".

Depreende-se que o investimento em ativo intangível pode ser um investimento de alto risco. Entretanto, as empresas precisam correr esse risco para ter um diferencial competitivo no atual cenário econômico.

2.3 Estudos anteriores que consideraram a competitividade como fator contingencial

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que, também, consideraram La competitividade como fator contingencial. Inicia-se pela pesquisa de Karuna (2008) que analisou o efeito da competição sobre três mecanismos internos de governança corporativa: o conselho de administração (pela composição e independência), a proteção aos acionistas e a governança global das companhias no período de 1992 a 2003. Os resultados demonstraram que companhias em ambientes mais competitivos possuíam conselhos formados por um número menor de conselheiros, dos quais a maioria eram externos. Também perceberam maior proteção aos acionistas e maior índice geral de governança. Realizaram ainda testes adicionais que demonstraram evidência de que a competição tinha uma relação positiva com o fato de os cargos de diretor-presidente e presidente do conselho de administração serem ocupados por pessoas distintas.

Almeida (2010) investigou a influência do ambiente competitivo na qualidade das demonstrações contábeis de uma amostra composta por companhias abertas listadas na BM&FBovespa. Os dados foram obtidos por meio da base de dados Economática e referiam-se ao período de 1996 a 2006. Para medir a qualidade dos números contábeis divulgados, o autor utilizou quatro métricas distintas que capturavam diferentes propriedades da informação contábil: relevância, tempestividade, conservadorismo e gerenciamento de resultados. Os resultados indicaram que companhias em ambientes com alta competição não apresentavam maior relevância dos números contábeis. No entanto, percebeu que aumentava a tempestividade das informações contábeis e o grau de conservadorismo. Verificou também que a competitividade não reduzia as práticas de gerenciamento de resultados.

Moura e Klann (2013) analisaram a relação existente entre competitividade de mercado, utilização e contabilização de *hedge* em empresas listadas na BM&FBovespa, sob a ótica da Teoria da Contingência. Para tal, realizaram pesquisa descritiva e quantitativa em uma amostra composta por 182 companhias abertas participantes dos níveis diferenciados de governança corporativa no período de 2011. Os resultados revelaram a existência de oligopólios nos setores de materiais básicos, petróleo, gás e biocombustíveis, tecnologia da informação e utilidade pública e uma estrutura de alta competitividade nos setores de bens industriais, construção e transporte, consumo cíclico, consumo não cíclico e financeiro. Perceberam que aproximadamente 60% das companhias da amostra possuíam no mínimo um tipo de *hedge*, sendo que 70 dentre as 182 analisadas possuíam *hedge* de fluxo de caixa, 62 *hedge* de valor justo e apenas 11 possuíam *hedge* de investimento líquido no exterior. Verificaram também que apenas 36, ou seja, aproximadamente 20% dessas empresas utilizavam a metodologia de *hedge accounting*, sendo que os setores econômicos de bens industriais e de materiais básicos se destacaram, assim como se destacaram também pela utilização de *hedge*. Por fim, os resultados evidenciaram relação estatisticamente significativa entre competitividade e uso do *hedge* e uma relação não significativa entre competitividade e *hedge accounting*.

Moura, Mecking e Scarpin (2013), investigaram a relação existente entre competitividade de mercado, proporções de ativos intangíveis e eficiência na combinação dos ativos fixos, entre companhias abertas listadas na BM&FBovespa. Os dados foram obtidos por meio do banco de dados Economática e referiam-se ao período de 2008 a 2010. Em relação à competitividade de mercado os resultados demonstraram haver monopólio no setor econômico de petróleo, gás e biocombustíveis, oligopólio nos setores de bens industriais, financeiro e materiais básicos e uma estrutura de concorrência perfeita com leve aumento de competitividade com o passar do tempo nos demais setores. Quanto à proporção dos ativos intangíveis, de modo geral, equivaliam a 7% do ativo total das empresas no ano de 2008, 9% em 2009 e 17% no ano de 2010, com destaque para os setores de utilidade pública e tecnologia da informação. No tocante a eficiência na combinação dos ativos fixos percebeu-se que o setor econômico de tecnologia da informação e petróleo, gás e biocombustíveis destacaram-se com as empresas que possuíam as melhores combinações. Os resultados do período de 2008 a 2010 demonstraram ainda que entre as 268 companhias abertas que compuseram a amostra, àquelas em ambientes mais competitivos (fator contingencial) possuíam maiores proporções de ativos intangíveis e melhor eficiência na combinação dos ativos fixos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O objetivo do estudo consiste em analisar a relação existente entre competitividade de mercado e nível de intangibilidade em companhias abertas listadas na BM&FBovespa, sob a

ótica da Teoria da Contingência. Deste modo, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, pois de acordo com Gil (2008, p. 42), "as pesquisas descritivas possuem como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. Esse tipo de pesquisa estabelece relação entre as variáveis e fatos".

Quanto aos procedimentos, classifica-se como documental. A pesquisa documental, segundo Gil (2008) valem-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa. Além de analisar os documentos de "primeira mão" (documentos de arquivos, igrejas, sindicatos, instituições etc.), existem também aqueles que já foram processados, mas podem receber outras interpretações, como relatórios de empresas, atas de reunião, ofícios, boletins, tabelas etc.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa, pois segundo Richardson, (2008), o método quantitativo baseia-se no emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas. Além disso, é frequentemente aplicado nos estudos descritivos, naqueles que procuram descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como nos que investigam a relação entre fenômenos.

A população compõe-se do conjunto de companhias abertas listadas na BM&FBovespa, aquelas que não tinham informações necessárias foram excluídas da amostra. Após os procedimentos metodológicos adotados, a amostra desta pesquisa foi composta por 262 empresas-ano listadas em diferentes setores econômicos, conforme Quadro 2.

Setor econômico da BM&FBovespa	**Quantidade de empresas**
Bens industriais	29
Construção e transporte	29
Consumo cíclico	44
Consumo não cíclico	23
Financeiro e outros	27
Materiais básicos	37
Petróleo, gás e biocombustível	3
Tecnologias da informação	6
Telecomunicações	16
Utilidade pública	48
Total	**262**

Fonte: BM&FBovespa.

Quadro 2 – Listas dos Setores Econômicos

Os dados utilizados nesta pesquisa foram obtidos por meio do banco de dados Economática e referem-se ao período de 2008 a 2009. Este período foi selecionado porque trata-se de um período de crise. A crise na economia brasileira eclodiu no início de 2008, a partir da crise do mercado imobiliário norte americano. No Brasil, diversos pesquisadores, tais como Silva, Cardoso e Toledo Filho (2010); Macêdo, Dal Vesco e Toledo Filho (2012); Macohon, Vicenti e Hein (2014); e, Ribeiro *et al*. (2014) também definiram em suas pesquisas o período de 2008 a 2009 como um período de crise. Em períodos de crise, os ativos intangíveis podem contribuir para que as empresas superem as consequências negativas da crise e continuem com suas operações.

Inicialmente, foi calculado para cada empresa o índice de competitividade, utilizando-se do índice de Herfindahl-Hirschman (HHI) assim como nos estudos de Giroud e Mueller (2010), Almeida (2010), Moura e Klann (2013) e Moura, Mecking e Scarpin (2013), por exemplo. O índice é calculado pela seguinte equação:

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

Na Equação, βi representa o percentual do ativo total da empresa i em relação ao total da amostra. Optou-se por utilizar valores de ativo total, assim como nos estudos de Giroud e Mueller (2010), Almeida (2010), Moura e Klann (2013) e Moura, Mecking e Scarpin (2013). Conforme descrevem esses autores o ativo total tem menor oscilação no decorrer dos períodos do que outras variáveis como a receita operacional, por exemplo.

Na sequência, foi calculado para cada empresa o percentual dos ativos intangíveis em relação ao ativo fixo e ativo total, assim como nos estudo de Kent e Stwart (2008), Moura (2011) e Moura, Mecking e Scarpin (2013). Os resultados foram denominados de índices de representatividade dos intangíveis.

Por fim, para atingir o objetivo do estudo, utilizou-se primeiramente na análise estatística o teste de *Kolmogorov-Smirnov,* a fim de testar se a distribuição amostral possuía normalidade dos dados. O resultado do teste foi negativo, portanto, optou-se por utilizar o coeficiente de correlação de Spearman para verificar a correlação existente entre as variáveis da pesquisa.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados. Primeiramente, apresentam-se os índices de competitividade de cada setor econômico da BM&FBovespa do período de 2008 a 2009. Em seguida, o percentual dos ativos intangíveis em relação ao ativo total e ativo fixo por setor econômico. E, por último, demonstram-se os resultados da correlação de Spearmann que possibilitou alcançar o objetivo do estudo.

Na Tabela 1, são apresentados os índices de Herfindahl em seus valores originais, sendo assim, quanto menor o índice, maior é a competitividade do setor. Destaca-se que o índice Herfindahl é um dos critérios utilizados pela Divisão Antitruste do Departamento de Justiça dos EUA para determinar se as fusões são justas para a sociedade.

Setor econômico da BM&FBovespa	**Nº empresas**	**HHI 2008**	**HHI 2009**
Bens industriais	29	0,23	0,17
Construção e transporte	29	0,10	0,09
Consumo cíclico	44	0,11	0,24
Consumo não cíclico	23	0,16	0,21
Financeiro e outros	27	0,16	0,16
Materiais básicos	37	0,19	0,20
Petróleo, gás e biocombustíveis	3	0,94	0,94
Tecnologia da informação	6	0,19	0,19
Telecomunicações	16	0,11	0,11
Utilidade pública	48	0,13	0,12

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 1 - Índices de competitividade por setor do período de 2008 a 2009

Em relação ao índice Herfindahl, Bensanko *et al*. (2006) apresentam três classificações para os resultados. De acordo com os autores, quando os índices estão abaixo de 0,20 a concorrência tende a ser perfeita, ou seja, há um grande número de produtores e consumidores, de modo que nenhuma empresa pode, por si só, influenciar o mercado, logo, a intensidade da concorrência pode ser feroz. A segunda classe é denominada de oligopólio e ocorre quando os índices estão entre 0,20 e 0,60. Nesta classe, um grupo de empresas promove o domínio de determinada oferta de produtos ou serviços, então, cada uma tem que considerar o comportamento e as reações das outras quando tomam decisões de mercado. Por conseguinte, a concorrência pode ser feroz ou leve, dependendo da rivalidade entre as empresas. Quando os índices são superiores a 0,60, têm-se a terceira classe denominada de monopólio. Nessa estrutura uma empresa detém o mercado de um determinado produto ou serviço, impondo seus preços. Consequentemente, a intensidade da concorrência costuma ser leve, a não ser que seja ameaçada pela entrada de novas empresas.

Nota-se na Tabela 1 que o setor econômico de petróleo, gás e biocombustíveis se destacou, pois apresentou os maiores índices, tanto no ano de 2008, quanto no ano de 2009. Neste setor, de acordo com os resultados, ocorre um monopólio em virtude da alta participação no mercado, exercida pela empresa Petrobrás. Destaca-se que este foi o único setor econômico com índice superior a 0,60 que caracteriza o ambiente de monopólio.

É possível observar, ainda na Tabela 1, que o setor de bens industriais, foi o único setor, no ano de 2008, que apresentou índice entre 0,20 e 0,60, indicando uma estrutura de oligopólio neste setor. No entanto, ocorreu uma redução no índice que era de 0,23 em 2008, para 0,17 em 2009, apontando um aumento de competitividade nesse setor. De modo contrário, os setores de consumo cíclico, consumo não cíclico e materiais básicos apresentaram aumento nos índices, indicando redução de competitividade.

No setor de consumo cíclico o índice elevou-se consideravelmente de 0,11 em 2008 para 0,24 em 2009. O aumento do índice nesse setor decorreu, principalmente, em razão do aumento da participação de mercado das companhias JBS, Net e Whirpool que apresentaram aumentos significativos dos seus ativos totais.

No setor de consumo não cíclico o índice elevou-se de 0,16 para 0,21. Neste setor, as empresas BRF Foods, Marfrig e Companhia Brasileira de Distribuição, destacaram-se com aumentos significativos de suas participações de mercado.

Quanto ao setor de materiais básico, o índice teve um leve aumento de 0,19 para 0,20. Contribuíram para o aumento do índice e, consequentemente, redução na competitividade do setor, principalmente as empresas Duratex e Fibria, que obtiveram aumentos significativos em suas participações de mercado.

Nos demais setores (construção e transporte, financeiro, tecnologia da informação, telecomunicações e utilidade pública) os índices variam de 0,09 a 0,19, apontando para uma estrutura de concorrência perfeita e de leve redução no índice de alguns setores no período analisado, refletindo um pequeno aumento de competitividade de 2008 para 2009 nesses setores.

Na Tabela 2, estão apresentados os dados sobre a representatividade dos ativos intangíveis no ativo total das 262 empresas, no período de 2008 a 2009, de acordo com os setores econômicos da BM&FBovespa.

Setor econômico da BM&FBovespa	Nº empresas	Intang. 2008	Intang. 2009
Bens industriais	29	4,85	4,92
Construção e transporte	29	9,28	14,05
Consumo cíclico	44	4,44	4,51
Consumo não cíclico	23	6,78	7,51
Financeiro e outros	27	4,42	4,74
Materiais básicos	37	2,30	2,23
Petróleo, gás e biocombustíveis	3	8,15	9,55
Tecnologia da informação	6	17,63	22,91
Telecomunicações	16	9,18	17,55
Utilidade pública	48	8,49	10,05
TOTAIS	**262**	**7,55**	**9,80**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 - Índices médios de intangibilidade (ativo total) por setor do período de 2008 a 2009

É possível verificar na Tabela 2 que o setor de materiais básicos possuía as empresas com menores valores de intangíveis em relação ao ativo total, pois o índice médio foi de apenas 2,30% em 2008 e 2,23% em 2009.

De modo contrário, o setor de tecnologia da informação destacou-se com o maior índice médio de intangibilidade. As empresas desse setor possuíam em média 17,63% de ativos intangíveis em relação ao ativo total no ano de 2008 e 22,91% em 2009.

O setor de construção e transportes, bem como o setor de telecomunicações, também se destacaram positivamente no período. No primeiro, o percentual que era de 9,28% em 2008, elevou-se para 14,05% em 2009. No setor de telecomunicações, o aumento do percentual de intangíveis foi ainda mais significativo, pois elevou-se de 9,18% em 2008 para 17,55% em 2009.

O aumento nos percentuais de intangíveis, nesses setores, demostra que ocorreram investimentos em ativos intangíveis nesse período de crise, ou seja, isso pode ser uma estratégia das empresas desses setores para diminuírem os impacto da crise.

Nos demais setores não ocorreram grandes variações no período de 2008 a 2009. Os dados da Tabela 2 indicam ainda que, de maneira geral, houve aumento de intangibilidade, pois, no ano de 2008 os ativos intangíveis correspondiam a 7% do ativo total nas 262 empresas analisadas, elevando-se para 9% no ano de 2009.

Setor econômico da BM&FBovespa	Nº empresas	Intang. 2008	Intang. 2009
Bens industriais	29	12,06	11,35
Construção e transporte	29	16,74	18,62
Consumo cíclico	44	12,13	10,74

Consumo não cíclico	23	25,39	24,79
Financeiro e outros	27	19,80	20,28
Materiais básicos	37	14,30	8,89
Petróleo, gás e biocombustíveis	3	34,98	34,25
Tecnologia da informação	6	52,58	66,03
Telecomunicações	16	23,48	32,79
Utilidade pública	48	28,69	32,93
TOTAIS	**262**	**24,02**	**26,07**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 - Índices médios de intangibilidade (ativo fixo) por setor do período de 2008 a 2009

Observa-se na Tabela 3, em relação a proporção dos ativos intangíveis em relação ao ativo fixo, que o setor de materiais básicos destacou-se negativamente. Este setor apresentou a maior evolução negativa no período, pois o percentual de intangíveis que representava 14,30% dos ativos fixos no ano de 2008, reduziu para 8,89% em 2009.

Os setores de bens industriais e consumo cíclico novamente possuíam empresas com menores percentuais de intangíveis, com índices médios que variaram entre 10% e 13% no período. Além disso, houve redução do percentual nos dois setores, confirmando que o interesse de investir em ativos intangíveis é baixo nestes dois setores.

Por outro lado, o setor de tecnologia da informação, mais uma vez, destacou-se com o maior índice médio de intangibilidade. Em média, as empresas deste setor possuíam 52,58% de ativos intangíveis em relação ao ativo fixo no ano de 2008 e 66,03% em 2009.

Outra vez o setor de telecomunicações também se destacou positivamente no período, assim como o setor de utilidade pública. No primeiro, o percentual que correspondia a 23,48% em 2008, elevou-se para 32,79% em 2009. No setor de utilidade pública, o aumento do percentual de intangíveis foi um pouco menos significativo, elevando-se de 28,69% em 2008 para 32,93% em 2009.

Nos demais setores não ocorreram grandes variações no período de 2008 a 2009. De modo geral, é possível verificar na Tabela 3 que novamente houve aumento de intangibilidade, pois, no ano de 2008 os ativos intangíveis equivaliam, em média, a 24,02% dos ativos fixos. No ano de 2009 o percentual elevou-se para 26,07%. O aumento nos percentuais de intangíveis demostra, outra vez, que ocorreram investimentos em ativos intangíveis em alguns setores, apesar da crise.

2008			
ÍNDICES	**HHI**	**Intangibilidade (Ativo fixo)**	**Intangibilidade (Ativo total)**
HHI	1		
Intangibilidade (Ativo fixo)	-0,184**	1	
Intangibilidade (Ativo total)	-0,218**	-0,205**	1
2009			
ÍNDICES	**HHI**	**Intangibilidade (Ativo fixo)**	**Intangibilidade (Ativo total)**

HHI	1		
Intangibilidade (Fixo)	-0,163**	1	
Intangibilidade (Total)	-0,247**	-0,217**	1

**Correlação estatisticamente significativa ao nível de significância de 0,01.
Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 - Correlação das variáveis de estudo do período de 2008 a 2009

Observa-se na Tabela 4 que a variável HHI tem uma correlação negativa de 18,40% em 2008 e 16,30% em 2009 com a variável proporção de ativos intangíveis em relação ao ativo fixo, estatisticamente significativa a um nível de 0,01.

Estes resultados indicam que aumentos nos percentuais de ativos intangíveis estão associados com uma diminuição nos índices de HHI. Destaca-se que, quanto menores são os índices de HHI, maior é a competitividade do setor.

Portanto, os resultados negativos da correlação demonstram que as empresas em ambientes mais competitivos possuem maiores proporções de ativos intangíveis nos seus ativos fixos. Confirmando as hipóteses expressas por diversos autores (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999; LEV, 2001; KAYO; TEH; BASSO, 2006; SRIRAM, 2008) de que os intangíveis podem representar um diferencial competitivo e agregar maior valor às empresas.

Nota-se, ainda na Tabela 4, que a variável HHI também apresentou correlação negativa, de 21,80% em 2008 e 24,70% em 2009, com a variável proporção de ativos intangíveis em relação ao ativo total e, estatisticamente significativa a um nível de 0,01. Deste modo, mais uma vez, os resultados indicaram que as empresas em ambientes mais competitivos possuem maiores proporções de ativos intangíveis.

Então, os resultados oriundos do período de 2008 a 2009, ambiente caracterizado por uma desaceleração súbita provocada por uma crise financeira, demonstraram que entre as 262 companhias abertas listadas na BM&FBovespa que compõem a amostra, aquelas em ambientes mais competitivos (fator contingencial) possuíam maiores proporções de ativos intangíveis em seus ativos fixos e totais. Consequentemente, os resultados sinalizam que a competitividade pode ser vista como um fator contingencial que influencia na representação dos intangíveis.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar a relação existente entre competitividade de mercado e nível de intangibilidade em companhias abertas listadas na BM&FBovespa, sob a ótica da Teoria da Contingência. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, documental e de abordagem quantitativa dos dados. A amostra foi composta por 262 companhias abertas listadas na BM&FBovespa e os dados, que referiam-se ao período de 2008 a 2009, foram obtidos por meio do banco de dados Economática.

Os resultados revelaram a existência de monopólio no setor econômico de petróleo, gás e biocombustíveis. Oligopólio nos setores de consumo cíclico, consumo não cíclico e materiais básicos. Nos demais setores (construção e transporte, financeiro, tecnologia da informação, telecomunicações e utilidade pública) os índices indicaram uma estrutura de concorrência perfeita.

Quanto a proporção dos ativos intangíveis no ativo total, os setores de consumo cíclico, financeiro e materiais básicos, possuíam as empresas com menores proporções de intangíveis. Por outro lado, o setor de tecnologia da informação, destacou-se com o maior índice médio de intangibilidade.

No que concerne a representatividade do ativo intangível em relação ao ativo fixo, verificou-se que o setor econômico de tecnologia da informação, novamente se destacou com o maior percentual médio no ano de 2008 e 2009. Negativamente destacou-se o setor de materiais básicos.

Por fim, os coeficientes da correlação de Spearmann demonstraram que as empresas em ambientes mais competitivos possuem maiores proporções de ativos intangíveis nos seus ativos fixos e totais. Consequentemente, os resultados sinalizam que a competitividade pode ser vista como um fator contingencial que influencia na representação dos intangíveis.

Destaca-se que os resultados desta pesquisa são condizentes com às pesquisas empíricas anteriores sobre o tema. O que desperta o interesse para novas pesquisas, tais como ampliar a amostra pesquisada, além de ampliar o período investigado e incluir outras variáveis financeiras não utilizado neste estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. E. F. **Qualidade na informação contábil em ambientes competitivos**. 2010. 174 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis)- Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração, e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

ANTUNES, M. T. P.; LEITE, R. S.; GUERRA, L. F. Divulgação das informações sobre ativos intangíveis e sua utilidade para avaliação de investimentos: um estudo exploratório baseado na percepção dos analistas de investimentos. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP**,** 2009.

BESANKO, D.; DRANOVE,D.; SHANLEY, M.; SCHAEFER,S. **A economia da estratégia**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração: uma visão abrangente da moderna administração das organizações**. 7. ed. rev. e atual. - Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

COLAUTO,R.D.; NASCIMENTO,P.S.; AVELINO,B.C.; BISPO,O.N.A. Evidenciação de ativos intangíveis não adquiridos nos relatórios da administração das companhias listadas nos níveis de governança corporativa da Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 143-169, 2009.

ENSSLIN,S.R.;COUTINHO,I.G.;REINA,D.;ROVER,S.;RITA,C.O. Grau de intangibilidade e retorno sobre investimentos: um estudo entre as 60 maiores empresas do índice Bovespa. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 8,n. 12 p. 101-118, 2009.

ESPEJO, M.M.S.B. **Perfil dos atributos do sistema orçamentário sob a perspectiva contingencial**: Uma abordagem multivariada. Tese p.216, 2008. (Doutorado em Administração) Departamento de Administração da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

FRY, L; SCHELLENBENG, D. **Conguense contingency, and theory Bulding**: na integrative perspective. Academy of managament. 1987.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GIROUD, X.;MUELLER, H.M. Does corporate governance matter in competitive industries? **Journal of Financial Economics**, v. 95, n. 3, p. 312-331, 2010.

HENDRIKSEN, E.S.; BREDA, M.F.V. **Teoria da contabilidade**; tradução de Sanvicente A.Z. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS,S.; MARTINS,E.; GELBCKE,E. **Manual de Contabilidade das Entidades por Ações**. 7. Ed. São Paulo: Atlas, 2008.

LAWRENCE, P.;LORSCH, J. **Organization and environment**. Cambridge, Massachusetts : Harvard University Press, 1967.

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

LIMA,A.; RIGO,V.P.; PASQUAL,D.L.; A evidenciação de ativos intangíveis nas demonstrações contábeis: uma análise nas dez maiores empresas listadas na BMF Bovespa. **Unoesc & Ciência – ACSA**, v. 3, n. 2, p. 221-232, 2012.

KARUNA, C. **Industry Product Market Competition and Corporate Governance**.. SSRN Working Paper, June, 2008.

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

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

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

KENT,P.; STEWART,J. Corporate governance and disclosures on the transition to International. **Journal Accounting & Finance**, v. 48, n. 4, p. 649–671, 2008.

MACÊDO, F. F. R. R.; DAL VESCO, D. G.; TOLEDO FILHO, J. R. Efeitos da crise subprime na arrecadação, liquidez e endividamento dos municípios da Região Sul do Brasil. **Revista Base UNISINOS**, v. 9, n. 4, p. 329-339, 2012.

MACOHON, E.;VICENTI,T.; HEIN,N.; Análise dos índices de desempenho das instituições financeiras brasileiras antes, durante e após a crise subprime. **Revista Capital Científico-Eletrônica**, v. 12, n. 4, p. 10-28, 2014.

MANTOVANI, E.; SANTOS,F.A. A contabilização do ativo intangível nas 522 empresas listadas na BM&FBovespa. **Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 11, n.3, p.311-328, 2014.

MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. 109 f. Tese (Doutorado) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 1972

MILONE, M.C. M. **Cálculo do valor de ativos intangíveis**: uma metodologia alternativa para a mensuração do valor de marcas. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

MOURA, G. D.; DALLABONA, L. F.; FANK, O. L.; VARELA, P. S. Boas práticas de governança corporativa e evidenciação obrigatória dos ativos intangíveis. In: CONGRESSO USP, 11., 2011, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2011.

MOURA, G. D. **Conformidade do *disclosure* obrigatório dos ativos intangíveis e práticas de governança corporativa**: Uma análise de empresas listadas na Bovespa. 2011. 102 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis)-Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau, Blumenau, 2011.

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

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças**, n. 40, p. 7-24, 2006.

RIBEIRO,F.; BARBOSA, J.S.; FONSECA, M.W.; FREGA,J.R.; Impactos da crise financeira de 2008: um estudo sobre as variações do Coeficiente Beta no mercado de capitais brasileiro. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 12, n. 1, p. 27-41, 2014.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social - Métodos e Técnicas**. 3ª edição. São Paulo, Atlas, 2008.

RITTA, C. O.; ENSSLIN, S. R.; RONCHI, S. H. A evidenciação dos ativos intangíveis nas empresas brasileiras: Empresas que apresentaram informações financeiras à Bolsa de valores. **Revista de Administração Contemporânea**,v. 9, n. 1, p, 62-75, 2010.

RODRIGUES, L. C. S. **Ativos intangíveis: uma explanação das principais técnicas de avaliação aceitas pela comunidade contábil: uma preparação para seu uso a favor da vantagem competitiva.** TCC - Departamento de ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

SILVA, J. O.; CARDOSO, R. S.; TOLEDO FILHO, J. R. Impacto da crise do sub prime no endividamento das maiores empresas brasileiras. **Pensar Contábil**,v.12, n. 47, 2010.

SRIRAM, R. S. Relevance of intangible assets to evaluate financial health. **Journal of Intellectual Capital**, v. 9, n. 3, p. 351-366, 2008.

TAVARES, M. F. N. **Reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil: Um estudo sobre o nível de conformidade das empresas listadas na Bovespa com o CPC 01 – Redução ao valor recuperável de ativos. 2010.** 128 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2010.

CONTROLADORIA: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO DOS ARTIGOS PUBLICADOS EM PERIÓDICOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Mariélly Warmeling Laucsen Martins
Mestrado em Ciências Contábeis e Administração – Unochapecó
Bolsista do Programa de Apoio à Produção Científica Unochapecó
marielly@unochapeco.edu.br

Odilon Luiz Poli
Doutor em Educação
odilon@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni
Doutor em Ciências Contábeis e Administração
sady@unochapeco.edu.br

Código de campo alterado

RESUMO
Considerando o importante papel dos periódicos na difusão do conhecimento científico, o artigo tem como objetivo principal identificar as características da pesquisa em controladoria nos artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, no período de 1995 a 2015. A metodologia de pesquisa adotada constitui-se de um estudo descritivo, com análise bibliométrica e abordagem quantitativa, utilizando como critério de busca na investigação os termos "Controladoria" e *"Management Accounting",* constantes no título, resumo ou palavras-chave. Como resultado da pesquisa realizada tem-se a constatação da evolução quantitativa da produção científica, a produção científica por país, as redes de coautoria entre as instituições de ensino superior, a composição de autorias por artigo e ano, a colaboração entre os autores, a frequência das palavras-chave e os periódicos em que foram publicados os artigos. Destacando-se a existência de densas redes de cooperação entre autores e entre instituições nacionais, a baixa cooperação entre instituições internacionais, a ascensão do número de artigos sobre o tema e o número médio de dez citações por artigo, fatos que sugerem que o tema enfocado esteja em processo de consolidação.
Palavras-chave: Controladoria, Estudo bibliométrico, Artigos.

CONTROLLERSHIP: A BIBLIOMETRIC STUDY OF ARTICLES PUBLISHED IN NATIONAL AND INTERNATIONAL JOURNALS

ABSTRACT
Considering the important role of journals in the dissemination of scientific knowledge the article aims to identify the characteristics of research in Accounting in articles published in national and international journals, from 1995 to 2015. The adopted research methodology constitutes a descriptive study using bibliometric analysis and quantitative approach. Using as research criteria items with the word "Controllership" or "Management Accounting" in the title, abstract or keywords. As a result of the survey has been the quantitative evolution of production, scientific production by country, co-authoring network between higher education institutions, authorship composition per item and year, collaboration between authors, frequency of keywords and periodicals the articles were published. Highlighting the existence of dense networks of cooperation between authors and between national institutions, poor cooperation between international institutions, the rise in the number of articles on the subject and the average number ten citations per article, facts that suggest that the topic focused is in consolidation process.
Keywords: Controllership, bibliometric study Articles

1 INTRODUÇÃO

O artifício mais empregado para comunicação científica, no âmbito nacional ou internacional, é a divulgação dos trabalhos em periódicos, tendo como finalidade idealizar parâmetros em diferentes áreas do conhecimento. O conhecimento estabelecido pelas produções científicas acrescenta singular valor às diferentes áreas, e oferecem suporte cada vez maior para a criação e disseminação de avanços, provocando o desenvolvimento científico-social (OLIVEIRA, 2002).

Ressalta-se, assim, a importância da avaliação das produções científicas neste estudo sobre a controladoria, que no decorrer do tempo tornou-se uma importante área de investigação empírica e acadêmica, configurando-se como um tema que deixou de ser prioridade apenas para a área contábil e passou a envolver conhecimentos de outras áreas interligadas à contabilidade, como a Administração e a Economia.

A controladoria surgiu nos Estados Unidos no século XX, resultante, principalmente da verticalização, da diversificação e da expansão geográfica das organizações, criando uma maior complexidade em suas atividades (BEUREN, 2002).

No Brasil, a evolução das atividades econômicas, o aumento da concorrência e por consequência da competitividade, motivaram a contabilidade a criar mecanismos mais eficientes à gestão das empresas, cabendo à controladoria fornecer informações precisas e oportunas para as decisões dos gestores (BEUREN, PASQUAL e SCHLINDWEIN, 2007).

No entanto, ainda não há consenso entre os autores quanto ao conceito e às funções básicas da controladoria. Catelli (2001) delimita a controladoria em dois vértices, o primeiro como ramo do conhecimento e o segundo como órgão administrativo da empresa, afirmando que o desenvolvimento de novas pesquisas é imprescindível para a solidificação teórica da controladoria. Padoveze (2009) e Frezatti (2009) argumentam que, em dados momentos, a contabilidade gerencial por apresentar todos os aspectos da contabilidade dentro de um sistema de informação e desempenhando ações administrativas é denominada como controladoria, não existindo unanimidade dos termos em uma perspectiva internacional. Neste contexto, admite-se nesse estudo a utilização do termo "*management accounting*" como critério de investigação em artigos internacionais a respeito de controladoria.

Com a finalidade de agrupar e consolidar os conhecimentos a respeito de tema específico realiza-se o estudo bibliométrico. Cardoso et al. (2005) afirma que o estudo bibliométrico permite avaliar a produção do conhecimento, analisando as referências bibliográficas e as publicações, constituindo-se uma importante ferramenta que permite a verificação dos fenômenos da comunicação científica, mostrando-se como um método útil para avaliação dos impactos da teoria e dos autores, demonstrando as variações e suas tendências.

Considerada a importância de pesquisas na área de controladoria, elaborou-se a seguinte pergunta de pesquisa: Quais são as características das publicações sobre controladoria em artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais? Assim, o artigo tem como objetivo analisar as características dos artigos sobre controladoria publicados em periódicos nacionais e internacionais.

O estudo está estruturado em cinco seções, iniciando com esta introdução. Em seguida, apresenta a fundamentação teórica, com destaque para a caracterização e às funções da controladoria. Na sequência, aborda o método e os procedimentos da pesquisa. Posteriormente, apresenta os resultados da pesquisa e, por último, as considerações finais do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção, apresenta-se o arcabouço teórico da pesquisa, que serve de sustentação para a investigação.

2.1 CONTROLADORIA

Cinco séculos após o desenvolvimento da primeira escola de contabilidade, surgem no século XX os primeiros indícios da controladoria, quando as organizações passam a buscar a excelência nas suas operações e para isso procuram ter o controle mais amplo do que ocorre na empresa (SCHIMIDT, 2002). O aumento da estrutura das organizações, sua complexidade e o posterior processo de globalização, estimulou o surgimento de um sistema de informações que possibilitasse compreender as necessidades da empresa e o controle efetivo de gestão. Lunkes, Schnorrenberger e Rosa (2013) relatam que a controladoria evoluiu de uma função de controle para uma área de atuação diversificada, somando atividades de suporte ao processo decisório, gestão estratégica e gestão de pessoas.

Oliveira (2009, p. 16) afirma que "a área da controladoria surgiu da necessidade de otimizar os resultados das decisões que são tomadas com referência à empresa". Nesse contexto, a controladoria constitui-se como uma evolução da contabilidade quando refere-se ao acesso e demanda por informações úteis ao processo decisório e a avaliação dos resultados das empresas. Os primeiros controladores foram recrutados entre os funcionários responsáveis pelo departamento de contabilidade ou pelo departamento financeiro da empresa, consequência do fato que contadores e administradores financeiros detém informações globais sobre a empresa e pela capacidade de exercer atividades que lhes possibilite saber as possíveis dificuldades da organização e sugerir soluções que otimizem o auxílio no processo de gestão (SCHIMIDT; SANTOS, 2006).

Destarte, não há consenso entre os autores quanto ao conceito e as funções básicas da controladoria. No entanto, Catelli (2001) define controladoria em dois vértices, o primeiro como ramo do conhecimento e o segundo como órgão administrativo da empresa. E no que tange a responsabilidade da controladoria como unidade administrativa, consiste em defini-la como responsável pelo acompanhamento e disseminação dos conhecimentos inerentes à tecnologia de gestão e condução de resultados que atendam as demandas dos gestores.

São poucos os autores que definem a controladoria de maneira mais categórica, seja como um ramo do conhecimento, seja como uma área administrativa, ou o conjunto de ambos, por razões de complexidade em tal abordagem. Para Kupper et al. (1990), no percurso do tempo a função controlar, deixou de ser uma tarefa essencialmente contábil passando a uma atividade multidisciplinar. Borinelli (2006) corrobora este posicionamento ao definir controladoria, denotando que a questão torna-se ainda mais difícil porque a controladoria tem se utilizado dos preceitos discutidos na Teoria da Contabilidade e nos conceitos oriundos de outras áreas do conhecimento como a Economia, Administração e Sistema de Informações.

A contabilidade gerencial é vista como a disciplina que apresenta todos os aspectos da contabilidade dentro de um sistema de informação contábil. Como ação administrativa, é denominada muitas vezes pelo nome de controladoria (PADOVEZE, 2009). Frezatti et al. (2009) argumentam que, em determinadas situações, os termos contabilidade gerencial e controladoria configuram-se como sinônimos. Mesmo não existindo unanimidade na abordagem dos termos a respeito de controladoria e contabilidade gerencial, em uma perspectiva internacional, entende-se que os termos sejam próximos, se não sinônimos, conforme também argumenta Padoveze (2009). Por esse motivo, admite-se a equivalência entre os termos „contabilidade gerencial" e „controladoria", assim como, „contador gerencial" e „*controller*".

Para apoiar o gestor no desempenho de suas atividades, a contabilidade gerencial, entendida como "o produto do processo de produzir informação operacional e financeira para gestores dentro de uma organização" (SOUTES, 2006, p. 9), tem como objetivos: facilitar o planejamento, controle, avaliação de desempenho e tomada de decisão interna. Com tais finalidades, pode empregar métodos, filosofias e modelos de gestão, ferramentas, sistemas e instrumentos, denominados artefatos, tais como: orçamentos, relatórios de desempenho, relatórios de custos e relatórios não rotineiros, que facilitam a tomada de decisão (BORINELLI, 2006; SOUTES, 2006). Para Angelkort e Weißenberger (2011) se as informações de contabilidade gerencial que são fornecidas pelos *controllers* estiverem em consonância com os relatórios financeiros, existirá um processo de decisão mais consistente, operando positivamente na qualidade da controladoria.

A contabilidade gerencial é definida, por Atkinson et al. (2000), como "o processo de identificar, mensurar, reportar e analisar informações sobre os eventos econômicos das empresas". Nessa conjuntura, a contabilidade gerencial exerce a função de produzir informações que favoreçam o processo de tomada de decisões, aperfeiçoando processos e alcançando melhores resultados por meio do sistema de controle gerencial (DAVILA; FOSTER, 2007).

Soutes (2006, p. 23) menciona a definição de contabilidade gerencial do *Institute of Management Accountants*, que em 1998 emitiu um relatório denominado *International Accounting Management Practice.* Nesse relatório, a contabilidade gerencial foi caracterizada em quatro estágios evolutivos e, à medida que evoluiu, evidenciou-se a alteração de seu posicionamento na estrutura das organizações, deixando de ser uma atividade meramente técnica para tornar-se atividade criadora de valor, ou seja, parte integrante da gestão. Desta forma, a contabilidade gerencial refere-se ao "produto do processo de evolução através dos quatro estágios: determinação de custo e controle financeiro; informação para controle e planejamento gerencial; redução de perdas de recursos no processo operacional; e criação de valor através do uso efetivo dos recursos"

Com a finalidade de atender aos objetivos e necessidades das empresas, a prática da controladoria deve ser constante, com a utilização das informações contábeis no processo de gestão, tendo como finalidade certificar o controle e os resultados da empresa.

Roehl-Anderson e Bragg (1996) observam que por meio da controladoria a direção da empresa tem a possibilidade de conduzir processos para que seus esforços sejam produtivos. A controladoria, como estrutura administrativa, subsidia a alta direção e os gestores da organização com informações consistentes, a fim de possibilitar a definição dos rumos a serem seguidos pela organização.

Catelli (2001, p. 351) define que "a controladoria, na execução de suas atividades, deve utilizar-se de dois instrumentos fundamentais: Processo de Gestão e Sistemas de Informações". O primeiro é composto por três etapas: a) planejamento estratégico, operacional e programação; b) execução; e, c) controle. Já o segundo é formado pelos seguintes subsistemas: a) simulações; b) orçamentos; c) padrões; e, d) realizado.

Para a execução de suas funções na organização, a controladoria requer a aplicação de princípios adequados, que englobem todas as atividades da empresa, desde o planejamento inicial até a obtenção do resultado final. Isso corresponde à integração dos esforços das diversas áreas de acordo com os sistemas e subsistemas utilizados. É prática da controladoria, segundo Roehl-Anderson e Bragg (1996).

Assim se estabelecem as práticas de controladoria, iniciando-se com a missão, os objetivos, as funções, e finalizando-se com a definição dos instrumentos a serem utilizados

pela controladoria, pretendendo melhorar a tomada de decisões, bem como, propor o aperfeiçoamento dos instrumentos de planejamento e de controle gerencial.

As funções de controladoria nem sempre têm a mesma denominação teórica, mas seu objetivo e suas atribuições são específicos nos processos da organização. A controladoria para desempenhar suas atividades e funções, especialmente no que se refere a mensurar e a reportar os eventos econômicos, precisam empregar métodos e utilizar instrumentos. Estes métodos, filosofias de gestão e instrumentos vêm sendo denominados, por vários autores, de "artefatos".

Frezatti et al. (2009, p. 36) corroboram este indicativo, ao observar que "o termo artefato tem sido utilizado para compreender uma série de elementos utilizados nas organizações, tais como relatórios gerenciais, sistemas de informação, que possam proporcionar entendimentos variados".

Borinelli (2006, p. 198) reportou os artefatos de contabilidade gerencial e controladoria, explicou que estes artefatos foram definidos nas pesquisas realizadas por Frezatti (2006) e Soutes (2006), que levantaram, na prática, aos artefatos mais utilizados pelas organizações. Apresenta-se no Quadro 1 os artefatos de contabilidade gerencial e controladoria listados por Borinelli.

Artefatos de contabilidade gerencial e controladoria		
Métodos, critérios e sistemas de custeio	Métodos de mensuração e avaliação e medidas de desempenho	Filosofias e modelos de gestão
Custeio por absorção Custeio baseado em atividades Custeio pleno ou integral Custeio variável Custeio direto Custo padrão Custo de reposição Custeio meta Custeio do ciclo de vida Total cost of *Ownership* (TCO)	Preços de transferência Moeda constante Valor presente Retorno sobre o investimento Retorno sobre o patrimônio líquido *Benchmarking* *Economic value added (EVA)* *Market value added (MVA)*	Planejamento (estratégico e operacional) Orçamento Simulação *Beyond budgeting* Contabilidade por responsabilidade *Kaizen* *Just in time (JIT)* Teoria das restrições Gestão baseada em atividades Gecon (modelo de gestão econômica) *Balanced scorecard (BSC)* Gestão baseada em valor (VBM) Gestão de custos inter-organizacionais Análise da cadeia de valor Planejamento tributário Mapa de gestão de riscos

Fonte: Adaptado de Borinelli (2006), p. 187.

Quadro 1: Artefatos de contabilidade gerencial e controladoria

É por meio de um conjunto de atividades e funções que os conhecimentos de controladoria se materializam nas organizações. Assim, solidifica-se na prática, na forma de atividades e funções realizadas dentro das diversas unidades organizacionais (BORINELLI, 2006).

Nesse contexto, "os artefatos passam a ter um papel fundamental, uma vez que eles são os mecanismos que vão ajudar a área do conhecimento a se materializar nas organizações" (BORINELLI, 2006, p. 185). Ou seja, as atividades e funções, para serem concretizadas, precisam de artefatos.

Conforme Soutes (2006) e Abdel-Kader e Luther (2008), a contabilidade gerencial pode ser dividida em quatro estágios evolutivos. No estágio 1, anterior ao ano de 1950, o foco

era a determinação dos custos e controle financeiro. No estágio 2, a partir de 1965, o foco mudou para o fornecimento de informações para o planejamento e controle de gestão. Quanto ao estágio 3, a partir 1985, o foco estava na redução dos desperdícios de recursos no processo operacional. Por sua vez, no estágio 4, a partir de 1995 e até os dias atuais, a prioridade está na criação de valor por meio do uso eficiente dos recursos.

Contudo, Diehl, Manvalier e Leite (2015) identificaram que algumas práticas de controladoria não foram abordadas anteriormente, classificando-as em conformidade com as características de cada estágio preconizadas pelo IFAC (*International Federation of Accountants*), conforme reproduzido no Quadro 2.

Estágio 1	**Estágio 2**	**Estágio 3**	**Estágio 4**
Análise do retorno sobre o investimento (ROI) Custeio absorção Custeio direto Custeio padrão Custeio variável	Análise do custo volume lucro (CVL) Análise do valor presente (VPL) Avaliação de desempenho Controle interno da proteção de ativos Planejamento tributário Preço de transferência Orçamento de capital Orçamento operacional	Análise da terceirização *Open book accounting (OBA)* Custeio ABC Custeio *kaizen* Custeio meta	Análise da cadeia de valor *Balanced scorecard (BSC)* Gestão baseada em valor Gestão interorganizacional de custos (GIC) Indicadores chave de desempenho Gecon (sistema de gestão econômica) Teoria das restrições Valor econômico adicionado

Fonte: Adaptado de Diehl, Manvailer e Leite 2015, p. 90.

Quadro 2: Práticas da controladoria e da contabilidade gerencial por estágios

Para Anderson (1944), as funções da controladoria podem, ainda, ser divididas em três subcategorias: (i) preservar os recursos da empresa; (ii) manter em conformidade os registros legais e contábeis e (iii) auxiliar a administração na implementação de controles operacionais.

2.2 BIBLIOMETRIA

A bibliometria é uma ferramenta da área da biblioteconomia. Para Vanti (2002) o uso das técnicas bibliométricas auxiliam a tomada de decisões de pesquisa, em épocas de poucos recursos, uma vez que congregam títulos e publicações periódicas, que podem ou não ser extintas de uma biblioteca.

Os estudos bibliométricos da ciência são utilizados de forma quantitativa, pois constituem estudos métricos da informação, objetivando mapear áreas do conhecimento, nos diversos formatos de divulgação. A técnica bibliométrica pode ser utilizada para identificar as revistas do núcleo de uma disciplina, estudar a dispersão e a obsolescência da literatura científica, prever a produtividade de autores, organização e países, quantificar o grau e os tipos de cooperação entre autores, analisar os processos de citação e cocitação, apreciar a linguagem, as palavras e as frases em seus aspectos estatísticos ou medir o crescimento de determinadas áreas (VANTI, 2002).

Para Leite Filho, Paulo Jr. e Siqueira (2007), a utilização da bibliometria como ferramenta estatística é justificada pela contribuição em investigar o produzido em termos de conhecimento na área de controladoria. Nesse sentido, a realização de estudos bibliométricos agrega valor às pesquisas em virtude da utilização de ferramentas que possibilitam quantificar, mediante a descrição dos autores, citações, produtividade de periódicos e frequência de palavras.

Teóricos da bibliometria desenvolveram as leis que determinam e orientam a análise da produção cientifica. Segundos os estudos de Chen, Chong e Tong (1994) as principais leis bibliométricas e suas características são descritas no Quadro 3.

Leis	Medida	Critério	Objetivo principal
Lei de Bradfort	Grau de atração do periódico	Reputação do periódico	Identificar os periódicos mais relevantes e que dão maior vazão a um tema específico
Lei de Zipf	Frequência de palavra-chave	Lista ordenada de temas	Estimar os temas mais recorrentes relacionados a um campo de conhecimento
Lei de Lotka	Produtividade do autor	Tamanho-frequência	Levantar o impacto da produção de um autor numa área de conhecimento

Fonte: Adaptado de Chueke e Amatucci, 2015, p.3

Quadro 3: Leis Bibliométricas

Vanti (2002) argumenta que a Lei de Bradfort possibilita a mensuração da produtividade dos periódicos, estabelecendo o centro e as áreas de dispersão de um determinado assunto por meio do *core*, calculado através da soma total de artigos dividido por três. O grupo de periódicos que possui o maior número de artigos detém o *core* daquele assunto. De acordo com Araújo (2002), a análise de citações é a área mais importante da bibliometria e inclui parâmetros como autores mais citados, autores mais produtivos, elite de pesquisa, frente de pesquisa, fator de impacto dos autores, procedência geográfica e institucional dos autores e da literatura mais influentes de uma área, tipo de documento mais utilizado, idade média da literatura utilizada, obsolescência da literatura e periódicos mais citados (*core* de periódicos).

2.3 ESTUDOS CORRELATOS

Em semelhança com a presente investigação, outros estudos também tiveram como foco o estudo da produção científica a respeito da controladoria, a exemplo de Beuren, Pasqual e Schlindwein (2007), Peleias et al. (2010), Melo et al. (2013) e Marostega et al. (2014).

Beuren, Pasqual e Schlindwein (2007) identificaram nos trabalhos publicados em anais do Encontro da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração - EnANPAD e do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, durante o período de 2001 a 2005, os temas de pesquisa abordados, as abordagens de controladoria, a filiação dos pesquisadores e a bibliografia estudada e referenciada. Os resultados apontaram como destaques as áreas temáticas Gestão Organizacional, Governança Corporativa e Funções do *Controller*, os segmentos das áreas Pública e Industrial, São Paulo sendo o estado de origem da maioria dos pesquisadores e os livros brasileiros como mais referenciados e utilizados.

Peleias et al. (2010), pesquisaram a respeito das características da produção cientifica brasileira de artigos em controladoria entre 1997 e 2006. Os periódicos Revista de Contabilidade e Finanças (USP) e Contabilidade Vista e Revista (UFMG) são os de maior abrangência sobre o tema. O estudo apontou, ainda, que não há concentração do conhecimento da área em uma elite de pesquisadores.

Melo et al (2013) identificaram e analisaram o perfil das publicações com o tema controladoria em revistas brasileiras de Contabilidade indicadas pelo Portal Capes. Os resultados apontaram que a Revista Contabilidade e Finanças (USP) destaca-se entre os periódicos pesquisados com a maior concentração de artigos sobre a área, e que 91,4% dos artigos pesquisados foram escritos em cooperação com outros autores.

O estudo bibliométrico de Marostega et al. (2014), indicou que os anos com maior número de publicações são 2003, 2007 e 2011 e que a maioria dos artigos são publicados por três ou mais autores, constatou-se ainda que as mulheres estão buscando seu espaço nas pesquisas em controladoria

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

Com o propósito de atingir os objetivos estabelecidos, a pesquisa possui abordagem descritiva, onde os "fatos são observados, registrados, classificados, analisados e interpretados, sem que o pesquisador interfira neles" (ANDRADE, 1993, p.98).

Nesta pesquisa é adotado o método quantitativo, que "caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta de dados quanto no tratamento dos dados" (BEUREN; LONGARAY, 2009, p. 92- 93).

O estudo classificado como bibliométrico, analisou os artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais, indexados nas bases internacionais *Scopus* e *Science Direct* e nas bases brasileiras Spell e Scielo.

A coleta de dados ocorreu entre os meses de outubro e novembro de 2015, adotando para a seleção dos artigos os seguintes critérios: (i) artigos nacionais que contenham a palavra "controladoria" no título, no resumo ou nas palavras-chave; (ii) artigos internacionais que contenham o termo "*Management Accounting"* no título, no resumo ou nas palavras-chave.

Posteriormente, realizou-se a análise individualizada de cada artigo, eliminando-se as duplicações e artigos não correspondentes ao tema, compondo uma amostra de 339 artigos, em um recorte temporal dos anos de 1995 a 2015.

Quanto às etapas de processamento e análise dos dados coletados, as mesmas foram operacionalizadas por meio dos filtros de pesquisa das bases científicas já citadas e tratadas no *software Excel*® e do *software Ucinet 6*®.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE DADOS

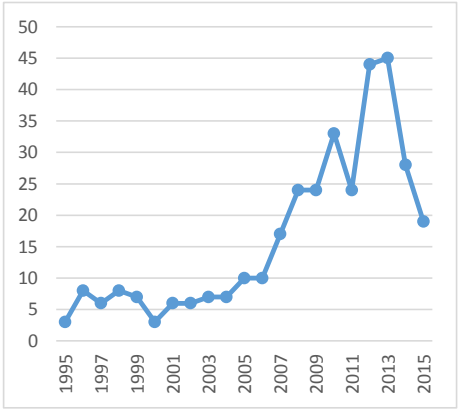
A análise dos resultados considera a investigação dos 339 artigos que compõe a amostra de estudo, que compreende as publicações que formam o recorte longitudinal entre os anos de 1995 e 2015.

Com a finalidade de apresentar e analisar os dados obtidos, designou-se a seguinte sequência: evolução quantitativa da produção, produção científica por país, rede de coautorias entre as instituições de ensino superior, composição de autorias por artigo, colaboração entre os autores, frequência das palavras chave e periódicos que foram publicados os artigos.

A Tabela 1 demonstra o volume de produções separadas por ano e sua frequência relativa. Já no Gráfico 1 é possível constatar a dispersão e a linha de tendência do volume de artigos publicados.

Ano	n	%	Ano	n	%
1995	3	0,88	2006	10	2,95
1996	8	2,36	2007	17	5,01
1997	6	1,77	2008	24	7,08
1998	8	2,36	2009	24	7,08
1999	7	2,06	2010	33	9,73
2000	3	0,88	2011	24	7,08
2001	6	1,77	2012	44	12,98
2002	6	1,77	2013	45	13,27
2003	7	2,06	2014	28	8,26
2004	7	2,06	2015	19	5,60
2005	10	2,95			
TOTAL				**339**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa



Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1: Distribuição dos artigos por ano Gráfico 1: Distribuição da produção por período

A distribuição temporal permite avaliar a ocorrência da evolução quantitativa dos artigos relacionados ao tema. A distribuição da amostra por ano, conforme Gráfico 1, apresenta crescimento relevante a partir no ano de 2006, chegando ao ápice nos ano de 2012 e 2013.

Ao referir-se a produção científica por país das publicações investigadas, a Tabela 2, demonstra os países com maior número de publicadores, considerando-se que 615 autores de 35 países integram a produção dos 339 artigos investigados.

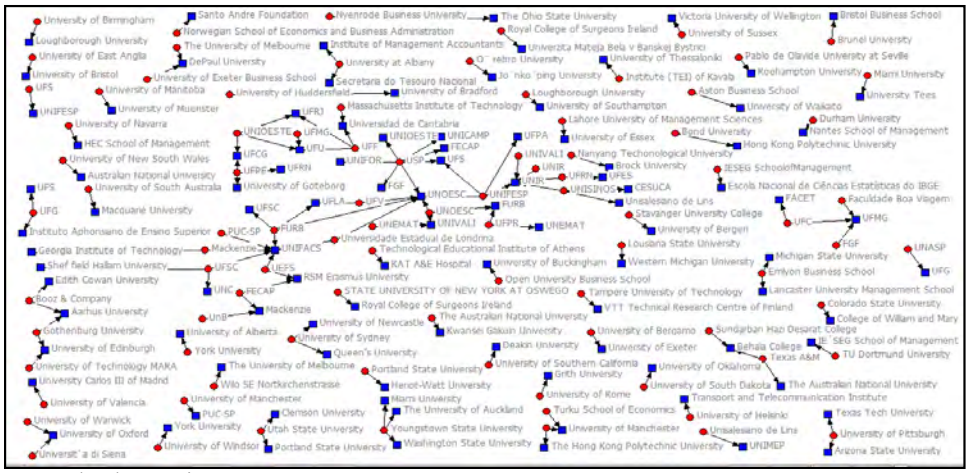
País	Quantidade	Frequência Relativa
Brasil	378	61,46%
Estados Unidos	55	8,94%
Reino Unido	43	6,99%
Austrália	20	3,25%
Finlândia	13	2,11%
Alemanha	10	1,63%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2: Produção científica por país

A proporção de produção científica individual por país foi originada no Brasil (61,46%), Estados Unidos (8,94%), Reino Unido (6,99%), Austrália (3,25%), Finlândia (2,11%) e por fim, Alemanha (1,63%). A maior proporção de autores brasileiros justifica-se pelo maior número de autores por artigo em periódicos nacionais, em relação aos internacionais.

A Figura 1 apresenta a rede correspondente às instituições de ensino superior vinculadas aos autores dos artigos analisados neste estudo. Nota-se o número baixo de coautorias, configurando-se como uma das possíveis dificuldades para a consolidação da produção cientifica acerca do tema em estudo.

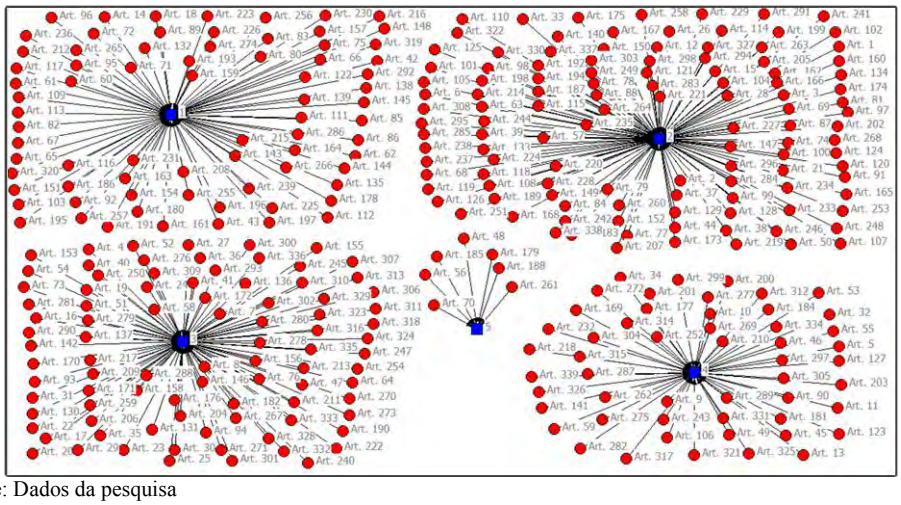


Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1: Rede de coautorias entre instituições de ensino superior

Por meio da análise individual de cada artigo para verificar a afiliação dos pesquisadores, identificou-se a vinculação entre 247 instituições de ensino superior. A produtividade por instituição apresentou as seguintes características: 192 instituições (77,73%) publicaram apenas um artigo; 24 instituições (9,72%) publicaram dois artigos; 12 instituições (4,86%) estavam representadas em três artigos; 6 instituições (2,43%) em quatro artigos; 3 instituições (1,21%) em 5 artigos; e 10 instituições (4,05%) publicaram em mais de 6 artigos, com destaque para as instituições: Universidade Regional de Blumenau com 39 artigos, Universidade de São Paulo com 27 artigos e Universidade Federal de Santa Maria com 26 artigos.

No que se refere a quantidade de autores por artigo, os dados empíricos evidenciam uma variação entre um e seis autores. Na Figura 2, pode-se verificar que em sua maioria, os artigos foram escritos por mais de um autor.



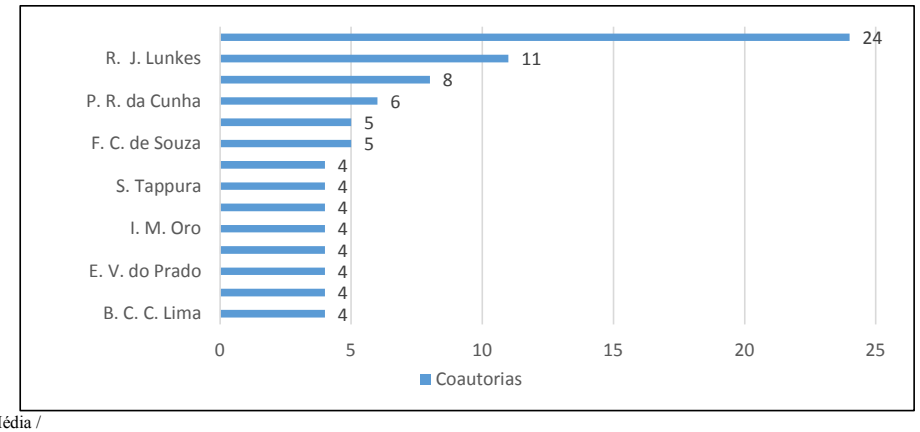
Fonte: Dados da pesquisa

Figura 2: Redes da quantidade de autores em cada artigo

Como pode ser percebido na Tabela 3, há um predomínio das publicações realizadas em conjunto (78,2%), sendo que apenas 21,8% das publicações foram escritas apenas por um autor. De forma mais detalhada, nota-se que as composições de autorias com dois, três e quatro pesquisadores são as predominantes. Considerando a razão entre o total de autores e o total de artigos, a média é de dois autores por artigo, coincidindo com a maior porcentagem de autores por artigo.

Autor por artigo	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Geral	%
Um	1	6	2	6	3	2	2	3	3	3	2	3	1	4	4	5	3	6	1	10	4	74	21,8
Dois	2	2	4	2	3	1	3	2	4	1	5	4	8	5	6	12	10	13	16	7	7	11 7	34,5
Três							1	1		3	2	1	6	9	7	14	5	16	11	6	6	88	26,0
Quatro					1						1	2	1	6	6	2	6	9	14	3	1	52	15,3
Cinco													1						3	2	1	7	2,1
Seis															1							1	0,3
Total de artigos	3	8	6	8	7	3	6	6	7	7	10	10	17	24	24	33	24	44	45	28	19	33 9	

Autor /ano	5	10	10	10	13	6	11	10	11	14	22	22	44	65	67	79	62	116	137	64	45	823
Média / artigo	1,7	1,3	1,7	1,3	1,9	2,0	1,8	1,7	1,6	2,0	2,2	2,2	2,6	2,7	2,8	2,4	2,6	2,6	3,0	2,3	2,4	2,4



Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3: Composição das autorias

O total de autores indicado na Tabela 3 (823), não coincide com o número de autores envolvidos (615), em decorrência das produções repetidas dos autores. Conforme demonstrado no Gráfico 2, destaca-se os autores Ilse Maria Beuren com 24 coautorias, Rogério João Lunkes com 11 coautorias e Paulo Roberto da Cunha com 8 artigos.

Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2: Coautoria

A Tabela 4 demonstra os 13 artigos que obtiveram o maior número de citações, considerando-se as citações absolutas e relativas, sendo que o valor absoluto quantifica o total das citações obtidas pelo artigo ao longo do tempo e o valor relativo contempla o volume de citações em relação à idade do artigo.

Artigos	Idade do artigo	Citação absoluta	%*	Citação relativa**
M. A. Abernethy; P. Brownell	17	173	4,91%	10,18
M. A. Abernethy; A. M. Lillis	21	166	4,71%	7,90
M. Granlund; J. Taipaleenm¨aki	11	164	4,65%	14,91
A. Baines; K. L. Smith	13	151	4,28%	11,62
C. D. Imner; D. F. Larcker	19	137	3,89%	7,21
R. H. Chenhall; K. L. Smith	18	132	3,75%	7,33
J. Baxter; W. F. Chua	13	125	3,55%	9,62
C. Free	8	116	3,29%	14,50
K. Mooroes; S. Yuen	15	115	3,26%	7,67
T. Ahrens; C. S. Chapman	9	112	3,18%	12,44
F. G. H. Hartmann	16	111	3,15%	6,94
J. Gerdin; J. Greve	12	108	3,06%	9,00
J. Bouwens; M. A. Abernethy	16	108	3,06%	6,75

*Proporção calculada com base na totalidade das citações (3524)

** Número de citações absolutas ÷ pela idade do artigo em anos
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4: Artigos com maior impacto, idade, e volume de citações

Nos artigos estudados, constatou-se 3.524 citações, representando uma média de 10 citações por artigo. Nos resultados da Tabela 4 ressaltam-se os artigos internacionais em detrimento aos nacionais com o maior número de citações e idade. Os artigos de M. A. Abernethy e P. Brownell *"The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study"* com 173 citações, o artigo *"The impact of manufacturing flexibility on management control system design"* de M. A. Abernethy, A. M. Lillis com 166 citações e *"Management control and controllership in new economy firms - a life cycle perspective"* de M. Granlund; J. Taipaleenm¨aki com 164 citações, lideram a lista dos artigos mais citados.

A Tabela 5 apresenta os termos mais utilizados nos artigos analisados, considerando que nos 339 artigos foram verificados 1007 termos.

Palavras	Quantidade	%
Controladoria	80	7,94%
Management accounting	34	3,38%
Controller	13	1,29%
Produção científica	7	0,70%
Ciências contábeis	5	0,50%
Contabilidade	5	0,50%
Empresas familiares	5	0,50%
Environmental management accounting	5	0,50%
Institutional theory	5	0,50%
Management control	5	0,50%
Planejamento	5	0,50%

*Proporção calculada com base na totalidade dos termos utilizados (1007)
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5: Frequência de termos contidos nas palavras chave dos artigos

Foram identificados 705 termos diferentes no total de 1007 palavras-chave utilizadas pelos autores, com destaque para os termos: controladoria com 7,94%, *Management accounting* com 3,38% e *Controller* com 3,38%. A pouca concentração das palavras-chave demonstra uma pulverização dos termos relacionados ao tema, como pode ser demonstrado na Tabela 6.

Periódicos	Quantidade	%*	
Accounting, Organizations and Society	40	11,80%	
Management Accounting Research	35	10,32%	
Critical Perspectives on Accounting	21	6,19%	Lei de Bradford - *core* com 113 artigos
Revista Contabilidade e Finanças	15	4,42%	
Revista Universo Contábil	14	4,13%	
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	13	3,83%	
Revista Contabilidade Vista e Revista	12	3,54%	
Revista Catarinense da Ciência Contábil	11	3,24%	
Journal of Accounting Education	10	2,95%	

Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ	10	2,95%
The British Accounting Review	9	2,65%
Procedia - Social and Behavioral Sciences	7	2,06%

*Proporção calculada com base na totalidade de artigos pesquisados (339)
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6: Produção científica por periódico

Conforme os dados da Tabela 6, nota-se uma diversificação dos periódicos encontrados, totalizando 89 periódicos que publicaram os 339 artigos estudados.

Através da Lei de Bradfort foi possível identificar o *core* da pesquisa, formado pelos periódicos: *Accounting, Organizations and Society,* com 40 artigos; *Management Accounting Research,* com 35 artigos; *Critical Perspectives on Accounting,* com 21 artigos; Revista Contabilidade e Finanças, com 15 artigos; e, a Revista Universo Contábil, com 14 artigos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente investigação teve como objetivo principal determinar as características das publicações nacionais e internacionais sobre controladoria. Com essa finalidade, procedeu-se um estudo bibliográfico, com a utilização de técnicas de análise bibliométrica na produção indexada nas bases de dados brasileiras Spell e Sciello e nas bases internacionais *Scopus* e *Science Direct*.

Para desenvolvimento do artigo, identificou-se a evolução quantitativa da produção científica, a produção cientifica por país, a rede de coautorias entre as instituições, a composição de autorias por artigo e ano com média de autores por artigo, a colaboração entre os autores, a frequência das palavras-chave e os periódicos que publicaram os artigos.

Na seleção dos trabalhos e posterior análise, optou-se por considerar os artigos que continham os termos "Controladoria" ou "*Management Accounting",* no título, no resumo ou nas palavras-chave do trabalho. Assim, os dados da pesquisa revelam que no recorte longitudinal de 1995 a 2015, nos periódicos nacionais e internacionais, foram identificados 339 artigos publicados que atenderam a esse critério.

Observou-se um aumento gradativo cronologicamente das pesquisas sobre Controlaria publicados, chegando ao ápice nos anos de 2012 e 2013, com 44 e 45 publicações respectivamente. O Brasil foi o país que mais contribuiu para a consolidação do tema, com 61,46% das publicações, seguida pelos Estados Unidos (8,94%) e Reino Unido (6,99%). A maior proporção de autores brasileiros justifica-se pela presença de um maior número de autores por artigo em periódicos nacionais em comparação aos artigos internacionais.

Em relação à produtividade das instituições de ensino superior, a densidade de coautorias é baixa, considerando-se que 192 instituições publicaram apenas um artigo. Destaca-se a Universidade Regional de Blumenau com 39 publicações.

A composição das autorias demonstra que 78,2% dos artigos foram escritos em conjunto, com predominância para os artigos escritos por dois autores (34,5%), contribuindo para que a média de autores por artigo seja de 2,4. A quantidade de coautorias é de 823 e os autores mais produtivos são: Ilse Maria Beuren com 24 publicações e Rogério João Lunkes com 11 publicações.

Os artigos com maior impacto considerando-se a idade e número de citações são: *"The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study"* de M. A. Abernethy e P. Brownell, publicado há 17 anos e com 173 citações; *"The impact of manufacturing flexibility on management control system design"* de M. A. Abernethy e A. M. Lillis, publicado há 21 anos, com 166 citações.

Foi possível, ainda, confirmar a Lei de Bradford, em que dos 89 periódicos que publicaram artigos sobre o tema pesquisado, 5 são responsáveis por 1/3 das publicações, com destaque para os periódicos Accounting, *Organizacions and Society* com 40 artigos publicados, *Management Accouting Research* com 35 artigos, *Critical Perspectives on Accounting* com 21 artigos, Revista Contabilidade e Finanças com 15 artigos, e a Revista Universo Contábil com 14 artigos. Os resultados encontrados corroboram os achados nos estudos de Melo et al. (2013) e Peleias et al. (2010) que apontaram o periódico Revista Contabilidade e Finanças como maior publicador sobre o tema entre os periódicos nacionais.

O campo de produção científica em controladoria, conforme observado neste estudo, caracteriza-se pela existência de densas redes de cooperação entre autores e entre instituições nacionais. Contudo, um aspecto que pode ser apontado consiste na baixa ocorrência de cooperação com instituições internacionais. Destaca-se, também, ascensão quanto ao número de artigos, a relação entre os artigos de maior impacto, e o número médio de citações por artigo (dez citações), fato que sugere que o tema enfocado nesta pesquisa esteja em processo de consolidação e que uma análise mais aprofundada sobre o processo poderia fornecer indícios relevantes sobre o desenvolvimento deste campo de investigação.

Para pesquisas futuras, sugere-se a análise dos ambientes econômicos que serviram de campo de estudo, a identificação das teorias de base que sustentaram as produções e o aprofundamento das tipologias de pesquisa que foram utilizadas.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; LUTHER, R. The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK-based empirical analysis. **The British Accounting Review**, v. 40, n. 1, p. 2-27, 2008.

ANDERSON, D. R. The function of industrial controllership. **The Accouting Review,** v. 19, n.1, p.55-65, 1944.

ANGELKORT, A., WEBENBERGER, B. E. Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. **Management Accounting Research**, v. 22, p. 160-180, 2011.

ANDRADE, M. M. de. **Introdução à metodologia do trabalho cientifico**: elaboração de trabalhos de graduação. São Paulo: Atlas, 1993.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2002.

ATKINSON, A. A.; BANKER, R. D.; KAPLAN, R. S.; YOUNG, M. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, Paulo (Org.) **Controladoria:** agregando valor para a empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

BEUREN, I. M.; SCHLINDWEIN, A. C.; PASQUAL, D. L. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, São Paulo, v. 18, n. 45, p. 22-37, set./dez. 2007.

BORINELLI, M. **Estrutura conceitual de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis.** 2006. 341 f. Tese (Doutorado em Contabilidade) Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.

CARDOSO, R. L.; MENDONÇA NETO, O. R.; RICCIO, E. L.; SAKATA, M. C. G. Pesquisa Científica em Contabilidade entre 1990 e 2003. **Revista de Administração de Empresas,** v. 45, n. 02, p.34-45, 2005.

CATELLI, A. (coordenador). **Controladoria: Uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
CHEN, Y.; CHONG, P. P.; TONG, M. Y. The Simon-Yule approach to bibliometric modeling**. Information Processing and Management**, v. 30, n. 4, p. 535-556, 1994.
DIEHL, C. A; MANVAILER, R. H. M; LEITE, E. G. Práticas da controladoria, desempenho e fatores contingenciais: um estudo em empresas atuantes no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 11, n. 2, p.85-107, 2015.
FREZATTI, F. **Orçamento empresarial:** planejamento e controle gerencial. São Paulo: Ed. Atlas, 2006.
FREZATTI, F.; ROCHA, W.; NASCIMENTO, A. R.; JUNQUEIRA, E. **Controle gerencial:** uma abordagem da contabilidade gerencial no contexto econômico, comportamental e sociológico. São Paulo: Atlas, 2009.
KÜPPER, H. U.; WEBER, J.; ZÜND, A. Zum verständnis und selbstverständnis des controlling: thesen zur konsensbildung. Towards a shared understanding of controlling: ten theses. **Zeitschrift für Betriebswirtschaft**, s. l., v. 60, p. 281-293, 1990.
LEITE FILHO, G. A.; PAULO JR, J.; SIQUEIRA, R. L. Revista Contabilidade & Finanças USP: uma análise bibliométrica de 1999 a 2006. In: **Congresso USP de Contabilidade e Controladoria**, 2007, São Paulo.
LONGARAY, A. A.; BEUREN, I. M. Caracterização da pesquisa em contabilidade. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 21-45.
LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; ROSA, F. S. Funções da Controladoria: uma análise no cenário brasileiro**. Revista Brasileira de Gestão de Negócio**, v. 15, n. 47, p. 283-299, 2013.
MELO, D. L. S; SILVA, A. P. F; FALK, J. A; NASCIMENTO, R. G. Controladoria: um estudo bibliométrico dos artigos publicados em periódicos avaliados pela Capes. **Revista de Contabilidade e Controladoria.** v. 5, n. 3, p. 66-82, 2013.
MAROSTEGA, F. L.; LYRIO, M. V. L.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Análise da produção científica sobre Controladoria nas revista brasileiras de Contabilidade. **Pensar Contábil**, v. 16, n. 59, p. 10-19, 2014.
OLIVEIRA, A. B. S. **Controladoria*:*** Fundamentos do controle empresarial**.** São Paulo: Saraiva, 2009.
OLIVEIRA, M. C. Análise dos Periódicos Brasileiros de Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**, v. 13, n. 29, p. 68-86, 2002.
PADOVEZE, C. L. **Controladoria estratégica e operacional:** conceitos, estrutura, aplicação. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.
PELEIAS, I. R.; WAHLMANN, G. C.; PARISI, C.; ANTUNES, M. T. P. Dez anos de pesquisa científica em controladoria no Brasil (1997 – 2006). **Revista de Administração e Inovação**, v. 7, n. 1, p. 158-177, 2010.
ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Manual del controler:** funciones, procedimientos y responsabilidades. Bilbao: Deusto, 1996.
SCHMIDT, P. (Org.). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre, Bookman, 2002.
SOUTES, D. O. **Uma investigação do uso de artefatos da contabilidade gerencial por empresas brasileiras**. São Paulo, 2006. 116p. Dissertação de Mestrado em Ciências Contábeis, Departamento de Contabilidade e Atuária da Faculdade de Economia – Universidade de São Paulo, 2006.

VANTI, N. A. P. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação, Brasília**, v. 31, n. 2, p. 52-62, 2002.

CONTROLE GERENCIAL NO SETOR PÚBLICO: IMPACTOS NO DESEMPENHO ORÇAMENTÁRIO DAS IFES APÓS A IMPLANTAÇÃO DO REUNI

Rita de Cássia do Nascimento (ritanascto@gmail.com)
Mestranda em Ciências Contábeis do PPGCC/UERJ

Jacelma da Silva Sant'ana(jacelma22@hotmail.com)
Mestranda em Ciências Contábeis do PPGCC/UERJ

Guilherme Teixeira Portugal (teixteix@hotmail.com)
Doutor em Engenharia

Andréa Paula Osório Duque (andreapauladuque@gmail.com)
Dra. em Ciência da Informação

Resumo:

Este estudo objetiva analisar o impacto no desempenho orçamentário das Instituições Federais de Ensino (IFES) após a implantação do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI). Para tanto tomou-se como base, o orçamento de 59 IFES que aderiram ao programa. Fez-se um breve histórico sobre as fases I, II e III de implementação do programa. A metodologia utilizada foi a análise descritiva que demonstrou a evolução das despesas e custeio das IFES antes e após a implantação do programa. O estudo demonstrou a evolução das despesas com pessoal, despesas correntes e dos investimentos no período de 2003-2015, de acordo com as metas fixadas para o REUNI no artigo 3º do Decreto nº 6.096/2007 comparadas com a evolução do PIB, Impostos e FPF (Fundo Público Federal). Como resultado conclui-se que é provável que as IFES tenham dificuldades em manter as metas propostas pelo REUNI já que o aumento das despesas correntes alcançou percentuais maiores que o PIB, Impostos e o FPF.

Palavras chave: Controle Gerencial, REUNI, Expansão Universitária.

CONTROL MANAGEMENT IN THE PUBLIC SECTOR: IMPACTS ON IFES' BUDGET PERFORMANCE AFTER REUNI IMPLEMENTATION

Abstract:

This study aims to analyze the impact on Education Federal Institutions' budget performance after the implementation of the Program of Support for the Restructuring and Expansion of Federal Universities (REUNI). Therefore, it became based on the budget of 59 IFES that joined the program. It was researched a brief history on phases I, II and III of implementation program. The methodology used was descriptive analysis and showed IFES' costs and funding evolution before and after program implementation. This study showed the evolution of personnel costs, running costs and investments in the 2003-2015 period according to the targets set for REUNI in Article 3 of Decree No. 6,096 / 2007 compared to the evolution of PIB, taxes and FPF (Federal Public Fund). As a result, it is concluded that it is likely that IFES have difficulties in keeping the goals proposed by REUNI since the increase in current expenditure reached higher percentages than PIB, taxes and the FPF.

Key-words: Control Management, Public sector, Universities.

1. INTRODUÇÃO

No Brasil, as políticas públicas, em especial, as voltadas para a educação, decorrem de transformações e reformas econômicas, em âmbito globalizado, passando a desempenhar um papel de suma importância, no cenário econômico e financeiro do país.

A Reforma do Estado - retratada no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado, elaborada pelo Ministério da Administração Federal e da Reforma do Estado (MARE) e aprovada pela Câmara da Reforma do Estado e pelo Presidente da República, em 1995 - tem como princípios estabelecer as diretrizes para a implantação de uma administração pública gerencial no país.

Nesse contexto, foi fundamental, também, para a implantação de uma gestão de caráter gerencial no Estado brasileiro, a adoção de instrumentos básicos da modernização da gestão pública, com ênfase nos princípios da qualidade, introduzindo novos conceitos e técnicas de gestão pública, baseados no desempenho.

Aliado a isso, para implementação, controle e acompanhamento das ações administrativas, tais como políticas públicas, estabeleceu-se o contrato de gestão como "um elemento estratégico para a reforma do aparelho administrativo [...] cuja finalidade básica é possibilitar à Administração Superior a fixação de metas e prazos para a execução a serem cumpridos pela entidade privada ou pelo ente da Administração" (MEIRELLES, 2001, p.252).

Também foram desenvolvidos, com aprimoramento contínuo, diversos sistemas de informação voltados para a administração pública, que permitem a avaliação, controle e transparência na implementação das diversas ações do governo, tais como orçamento, planejamento e controle interno, a saber: Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), SIGABRASIL, Portal da Transparência, entre outros.

Inserido neste cenário, questiona-se: Qual o impacto da implantação do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), nas Instituições Federais de Ensino (IFES)?

Para obter respostas, este estudo pretende realizar uma análise descritiva, esmiuçando questões como a evolução das despesas com pessoal; despesas correntes e investimentos no período de 2003/2015, centradas no orçamento público das 59 Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) que aderiram ao programa REUNI.

Além desta introdução, a pesquisa em questão está organizada em mais quatro seções: Revisão da Literatura, cuja função é dar sustentação conceitual ao estudo; Metodologia, com a função de delinear o caminho da pesquisa; Análise dos Resultados, que discute os achados da pesquisa; Conclusões, tópico no qual é colocada a opinião dos autores a respeito do tema e dos resultados da pesquisa.

2. REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção apresenta conceitos acerca da Expansão Universitária; do Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI), do Controle Gerencial e do Orçamento Público.

2.1. EXPANSÃO UNIVERSITÁRIA

O cenário mundial, nos anos 1980, foi marcado por mudanças econômicas conhecidas como globalização. O processo econômico já não se encontrava mais definido nem controlado por qualquer país em particular, mas por uma rede de grupos econômicos e/ou por agências reguladoras internacionais (BRUNO, 1999), em que agentes internacionais e nacionais do campo econômico buscaram eliminar fronteiras comerciais para integrar mundialmente a economia.

Segundo Borges (2003),

> Em linhas gerais, a agenda de políticas do Banco Mundial deslocou-se das reformas macroeconômicas *strictu sensu* para as reformas do Estado e da administração pública objetivando promover a "boa governança" e a fortalecer a sociedade civil. Por outro lado, o BM também enfatizou a necessidade de dar conta dos custos sociais do ajuste estrutural e de reduzir a pobreza, conferindo grande prioridade à reestruturação dos serviços sociais, com o objetivo de incrementar a equidade e a eficiência.

No Brasil, essas transformações afetaram significativamente o campo da educação, modificando finalidades, valores e práticas educativas.

No contexto nacional, para atendimento às exigências dos investidores e no intuito de se adequar a movimentação acelerada e integração global, o Brasil começou a desenvolver políticas públicas em um quadro de definição e implementação de suas políticas econômicas. Assim, observa-se que a educação superior, no Brasil, passou por uma significativa reestruturação e na gestão do financiamento da educação com o início da reforma gerencial da administração pública, em 1995.

No período de 2003-2007, observa-se a evolução das políticas públicas voltadas para a educação, privilegiando a iniciativa privada mediante o financiamento, por isenção de impostos através da concessão de bolsas como no Programa Universidade para Todos (Pro Uni) e por meio do financiamento estudantil (FIES). Iniciava-se a expansão universitária fase I que teve como principal meta “interiorizar o ensino superior público federal”, o qual contava até o ano de 2002 com 45 universidades federais e 148 campus/unidades. (MEC, 2012, p.9).

No período de 2008-2012, implantou-se a fase II, que ficou caracterizada pela consolidação de universidades federais, criação de novas instituições federais de ensino superior (IFES) e criação e consolidação de *campi* universitários nas diversas regiões do país; expansão com Reestruturação (2007/2012) - adesão das IFES ao Programa REUNI e ampliação do número de vagas, especialmente no período noturno; e, expansão com ênfase na Integração Regional e Internacional (2008).

Finalmente, no período de 2012-2015, a Fase III, a expansão da educação superior caracteriza-se pela continuidade das propostas anteriores e a sua complementação com iniciativas de implementação de políticas específicas de integração, fixação e desenvolvimento regional, tais como o Programa de Expansão do Ensino Médico, o Programa Viver Sem Limite, da Secretaria Nacional de Promoção dos Direitos da Pessoa com Deficiência, e o Procampo, em conjunto com Sistema de Educação Continuada a Distância (Secadi) e Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (Setec).

2.2. FINANCIAMENTO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

O financiamento da educação, no Brasil, provém de recursos públicos, de empresas privadas e dos cidadãos e tem sua origem em receitas de impostos próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios; receita de transferências constitucionais e outras transferências e; receita da contribuição social do salário-educação e de outras

contribuições sociais. As informações sobre Receitas da União voltadas para a educação podem ser acompanhadas no Orçamento Fiscal e Seguridade Social, destacadas no Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino e Receitas da União.

Esses dados são tratados e consolidados pelos sistemas de informação SIAFI. A transparência dessas informações é obtida pela divulgação dos mesmos, nos sites do Senado Federal, Portal da Transparência, Câmara dos Deputados e TCU.

A complexidade federativa contribui para diversos tipos de soluções em um sistema em que "A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios organizarão em regime de colaboração seus sistemas de ensino" (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal, Art. 212, prevê que: "A União aplicará, anualmente, nunca menos de 18, e os estados, o Distrito Federal e os municípios 25%, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino".

A Tabela 1 mostra a evolução dos principais resultados do Censo da Educação Superior com referência ao período de 2003-2013

Ano	Nº Instituições de Ensino Superior	Graduação - Presencial/Distância						
		Nº de Cursos	Vagas oferecidas	Nº Matriculas	Nº de Ingressos	Nº Concluintes	TAE´s	Docentes
2003	83	2.392	15.267	567.101	150.211	84.341	62.928	52.106
2004	87	2.450	123.959	574.584	165.685	88.098	63.035	54.439
2005	97	2.449	127.334	579.587	143.731	86.011	63.779	56.565
2006	105	2.785	144.445	589.821	161.509	83.686	65.581	58.078
2007	106	3.030	155.040	615.542	172.334	89.257	69.301	63.302
2008	93	3.235	169.502	643.101	186.043	84.036	69.625	66.122
2009	94	4.368	210.236	752.847	223.624	91.576	96.786	77.574
2010	99	5.954	282.261	1.015.536	302.259	237.995	100.683	83.443
2011	103	5.691	300.808	1.032.936	308.504	111.157	109.994	90.388
2012	103	5.978	322.538	1.087.413	334.212	111.165	115.751	95.615
2013	106	5.968	**321.398**	1.137.851	325.267	115.336	115.615	101.376

Fonte: Inep/MEC (09/set/2014).

Tabela 1 – principais resultados do Censo da Educação Superior com referência ao período de 2003-2013

O Censo da Educação Superior objetiva "retratar a educação superior brasileira, disponibilizando informações para a sociedade em geral, incluindo gestores, pesquisadores, administração pública, além de organismos internacionais" (BRASIL, 2008).

Observa-se, na Tabela 1, que o total de alunos ingressantes nas Instituições de Ensino Superior no de período de 2003-2013 cresceu 116,54%, sendo 74,83% no período de 2008-2013, na fase de implantação e no pós REUNI. O total de alunos concluintes no período de 2003-2013 cresceu apenas 36,75%, e em 2008 este número equiparou-se ao de alunos concluintes em 2003, o que demonstra pouca eficiência no financiamento da educação superior uma vez os recursos aportados poderiam alcançar melhores resultados à sociedade, caso o número de alunos ingressantes fosse equivalente ao número de alunos concluintes.

O número de Técnico-Administrativos em Educação (TAE´s) e Docentes aumentaram em 83,73% e 94,56%, respectivamente, no período de 2003-2013. Destaca-se que esse aumento se intensificou a partir de 2008, com a implantação do REUNI onde o número de cursos e vagas oferecidas dobraram.

2.3. REUNI

O Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) foi implantado em 2007, instituído pelo Decreto nº 6.096, de 24 de abril de

2007, cujo objetivo era "dotar as universidades federais das condições necessárias para ampliação do acesso e permanência na educação superior".

O REUNI, na dimensão administrativa, foi concretizado por meio de adesão das IFEs, utilizando um mecanismo de gestão - contrato de gestão - instrumento apropriado para promover o controle gerencial. Define-se contrato de gestão ou contrato de plano, de programa ou de serviço como "um compromisso institucional firmado entre o Estado, por intermédio de seus ministérios e uma entidade pública estatal a ser qualificada como Agência Executiva, ou uma entidade não-estatal, qualificada como Organização Social" (BRASIL, 1997, p. 36). Os Contratos de Gestão também estabelecem as metas que as organizações devem atingir, assim como as contrapartidas do Governo para que elas possam ser alcançadas no prazo estipulado.

Para fundamentar o presente estudo utilizou-se artigo 3º, do Decreto nº 6.096, que trata dos recursos financeiros para as universidades federais custearem as despesas correntes das iniciativas propostas pelos planos de reestruturação. Os recursos serão despendidos ao longo dos cinco anos de duração do plano, e são limitados a vinte por cento das despesas de custeio e pessoal da universidade conforme § 1º, especialmente no que respeita a:

> I – construção e readequação de infraestrutura e equipamentos necessários à realização dos objetivos do programa;
> II – compra de bens e serviços necessários ao funcionamento dos novos regimes acadêmicos; e
> III – despesas de custeio e pessoal associadas à expansão das atividades decorrentes do plano de reestruturação (BRASIL, 2007a).

Ainda de acordo como o §3º O atendimento dos planos é condicionado à capacidade orçamentária e operacional do Ministério da Educação.

2.4. EVIDENCIAÇÃO NA ÓTICA DO CONTROLE GERENCIAL

O Controle Gerencial é importante na "mensuração da eficiência, eficácia, produtividade e efetividade, da gestão de recursos públicos no Brasil" (RIBEIRO FILHO, 1997). Sob este enfoque, o Controle Gerencial permite que os gestores possam implementar ações necessárias para melhorar o desempenho da organização.

Embora as instituições públicas não tenham objetivo de apresentar lucro, faz-se necessária que haja um indicador de análise de desempenho.

Borges (2012) afirma que:

> O movimento de reformas administrativas no setor público, que teve início na década de 80, preocupou-se com a modernização da administração pública, no sentido de torná-la mais eficiente e eficaz no atendimento das demandas da sociedade. Tais reformas se caracterizaram por trazerem algumas metodologias aplicadas, até então, na iniciativa privada para dentro da administração governamental. A introdução de mecanismos para medir o desempenho alcançado pelas diversas entidades forçou a demanda por relatórios realmente informativos, principalmente os contábeis.

Dentro desse contexto, os países começaram a buscar soluções mais eficazes para os seus sistemas de gestão. O Brasil, embora com um pouco de atraso, iniciou sua reforma administrativa nos anos 1990 (BRESSER-PEREIRA, 1998).

Nesse ambiente de medidas de desempenho e controle dos gastos públicos, ainda se busca por soluções confiáveis para o controle das ações governamentais.

De acordo com Atkinson (2000), desde o início do século XX, os gerentes de diversas empresas ao redor do mundo, requerem a informação gerencial contábil para ajudá-los na alocação de recursos humanos, financeiros e físicos entre suas divisões operacionais e no monitoramento e controle de suas diversas operações. Contabilidade Gerencial é o "processo de identificação, mensuração, acumulação, análise, preparação, interpretação e comunicação de informações financeiras usadas pela administração para planejar, avaliar e controlar dentro da empresa e assegurar uso apropriado e responsável de seus recursos" (ATKINSON, 2000, p.67).

2.4.1 Instrumentos de Controle Gerencial no Setor Público Federal

O Orçamento-Geral da União é utilizado, pelo Governo Federal, como parâmetros físicos e monetários na definição de como os recursos arrecadados durante o ano por meio dos tributos (impostos, taxas, etc.) serão aplicados em projetos e políticas públicas, e tem como base de comparação entre os custos efetivamente incorridos e projetados. Conforme Burkhead (1971) "em sua condição de instrumento político o orçamento se desenvolveu como instrumento de controle democrático sobre o Executivo. O poder financeiro veio fixar-se no Legislativo, com o fim de impedir que o Executivo viesse a instituir impostos arbitrariamente".

De acordo com Santos (2011), "as Leis Orçamentárias traduzem os planos de ação do governo, contendo objetivos e estratégias tanto de médio quanto de curto prazo e o orçamento especifica em detalhe os recursos a serem mobilizados e as ações a serem empreendidas". Trata-se da execução orçamentária. Os recursos são compreendidos entre receitas e despesas.

Os sistemas de classificação orçamentária referem-se à classificação de ambas as contas, receita e despesa, mas é a classificação da despesa que assume importância capital, na técnica vigente, toda a preocupação se volta para ela. Justifica-se, pois foi a despesa pública que sofreu profunda transformação, "marcando apreciáveis diferenças entre as finanças clássicas e as finanças modernas", transformação esta, não apenas quantitativa, mas especialmente qualitativa, segundo Duverger (1973).

As despesas são classificadas em categorias que determinam a função do gasto. Há seis tipos de Grupos de Natureza da Despesa (GND) que guardam relação com as categorias econômicas: juros e encargos da dívida, amortização da dívida, inversões financeiras, despesa de pessoal e encargos sociais, outras despesas correntes e investimentos (SILVA, 2011). Esses três últimos grupos, objetos da presente pesquisa, têm dados relevantes obtidos do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal (SIAFI), atualizados mensalmente para o ano corrente e de forma consolidada para exercícios anteriores.

Essas informações são encontradas nos documentos fiscais do Orçamento Fiscal e da Seguridade Social, por subfunção. Para esse artigo, a subfunção de interesse é a de Ensino Superior: Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento do Ensino; Demonstrativo de Receitas da União; Demonstrativos das Despesas da União.

2.5. ORÇAMENTO PÚBLICO

O orçamento público constitui um dos principais instrumentos para consecução do planejamento e controle da alocação dos recursos públicos em um terminado período, disponível para o gestor público. De acordo com Kohama (2010),

> O Orçamento é o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período

> orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento sócio-econômico.

Para Giacomani (2012), o orçamento público pode ser classificado em duas fases: o orçamento tradicional e o orçamento moderno. O orçamento tradicional resumia-se a uma "projeção de receitas e despesas, a serem executadas no exercício, com a aquisição de bens e serviços públicos". Nesse documento, não havia um planejamento das ações, voltadas para resolver ou minimizar os problemas do Estado.

A nova realidade da atuação do Estado moderno trouxe outras abordagens sobre avaliação dos resultados econômicos e do desempenho da ação governamental. Logo, o orçamento tradicional, que funcionava como instrumento de controle político e se preocupava com o cumprimento dos aspectos legais do gasto público foi renovado por novos dispositivos legais, como o inciso II, do artigo 74, da CF/88 que define como uma das finalidades "comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado".

O atual modelo adotado, no Brasil, é o Orçamento-Programa, que segundo o Dicionário de Termos Técnicos da Assistência Social (2007) define "os gastos segundo programas de trabalho detalhados por órgão, função, até o nível de projeto ou atividade a ser executado".

Em 7 de março de 1964, foi assinada a Lei n. 4.320/64, que veio efetivar a adoção legal do orçamento-programa no Brasil. Esta Lei preceitua no seu art. 2º:"A Lei de orçamento conterá a discriminação da receita e da despesa de forma a evidenciar a política econômico-financeira e o programa de trabalho do governo, obedecidos os princípios de unidade, universalidade e anualidade".

Essas funções são cumpridas, pela interação entre três instrumentos estabelecidos pela Constituição de 1988, o PPA (Plano Plurianual), a LDO (Lei de Diretrizes Orçamentárias) e a LOA (Lei Orçamentária Anual). O PPA se constitui em uma síntese do planejamento da administração pública e identifica as diretrizes, os objetivos e as metas de governo a serem cumpridas em todo o período do plano. A LDO, por sua vez, consiste nas metas e prioridades da administração pública para o exercício subseqüente, dentre o rol de ações e metas constantes do PPA, bem como instrui a elaboração da LOA, que se compõe de 3 orçamentos, o fiscal, o da seguridade social e o de investimento das empresas.

De acordo com Silva (1973),

> O orçamento-programa é o equivalente financeiro do plano de ação governamental. Nunca pode ser independente do plano. Mostra de onde vem os recursos para financiar o plano e quanto deve ser gasto para atingir os objetivos traçados. Distribui os recursos às diferentes atividades e projetos. Indica: a) que projetos e que atividades devem ser empreendidos; b) qual a magnitude desses projetos e atividades; c) onde e quando deverão ser empreendidos.

Smithies (1980, p.89-90) descreve as atividades relacionadas com a utilização do orçamento-programa:

> 1- estimativas e comparações entre os vários programas do governo, em termos de sua contribuição para o atingimento dos objetivos nacionais;
> 2- determinação de como os objetivos escolhidos podem ser alcançados com o mínimo de alocação de recurso;
> 3- projeção das atividades do governo dentro de um horizonte temporal adequado;
> 4- comparação das contribuições relativas das atividades públicas e privadas na obtenção das metas nacionais;

5- revisões dos objetivos, programas e orçamentos, tendo em vista a experiência adquirida e as diferentes circunstâncias.

Os programas dentro do Orçamento apresentam objetivos, justificativas, indicadores, público alvo e órgãos atuantes e número de ações correspondentes. Desta forma, torna-se possível fazer acompanhamento do programa, no nível do controle gerencial. Tanto as ações programáticas quanto os programas são codificados.

3. METODOLOGIA

Numa abordagem sobre controle gerencial, este estudo pretende realizar uma análise descritiva, demonstrando a evolução das despesas com pessoal, despesas correntes e dos investimentos no período de 2003-2015 de acordo com as metas fixadas para o REUNI, constantes no artigo 3º do decreto 6096/2007, com a finalidade de demonstrar o impacto do programa REUNI, na gestão administrativa.

Conforme Raupp e Beuren (2006, p. 83) "os procedimentos na pesquisa científica referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto, se obtêm os dados". Existem vários tipos de procedimentos para realização de pesquisas. Raupp e Beuren (2006, p. 83) afirmam ainda que "Nessas tipologias enquadram-se o estudo de caso, a pesquisa de levantamento, a pesquisa bibliográfica, a pesquisa documental, a pesquisa participante e a pesquisa experimental".

O meio de investigação desta pesquisa caracteriza-se como pesquisa documental por utilizar as informações da execução orçamentária, extraídas do Sistema Integrado de Administração Financeira do Ministério da Fazenda (SIAFI/MF), Secretaria da Receita Federal (SRF), Portal de Transparência Pública da Controladoria Geral da União, SIGABRASIL, INEP-MEC e produções científicas que venham subsidiar o desenvolvimento dessa pesquisa.

Foi selecionado o período de 2003-2015, com base na evolução do orçamento das 59 IFES que aderiram ao programa REUNI, como mecanismo de planejamento e controle gerencial.

Os dados foram obtidos dos demonstrativos das receitas e despesas com manutenção e desenvolvimento do ensino, apresentados no Orçamento Fiscal e Seguridade Social da União e comparados a um percentual do PIB. Foi realizada também uma pesquisa documental, utilizando como referência o Relatório da Comissão constituída pela Portaria nº 126/2012 instituída pelo Ministério da Educação, incumbida de acompanhar as ações do ministério, com vistas à consolidação dos programas de expansão das universidades federais.

Tal investigação justifica-se pelo fato das Universidades Federais, após a implementação do REUNI, terem adquirido maior infraestrutura instalada, maior quantidade de docentes e técnicos administrativos, refletindo assim diretamente na capacidade de oferta de vagas, e na sua capacidade de enfrentar novos desafios, como o provimento de recursos para a manutenção e desenvolvimento do ensino superior.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) são financiadas com recursos financeiros do Fundo Público Federal (FPF) que contém os impostos, taxas e contribuições

pagas pela população brasileira. O financiamento da educação brasileira é previsto em lei para todas as esferas do governo, correspondendo a um percentual mínimo obrigatório.

A CF/88, artigo 212, determina que "A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito à educação superior pública, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino". A tabela 2 apresenta as receitas do FPF e as receitas dos impostos, em relação ao PIB.

R$ milhões

ANO	PIB	DESPESAS CORRENTES DO FPF	IMPOSTOS	IFES - RECURSOS PARA CUSTEIO			
				CUSTEIO	% PIB	% FPF	% IMPOSTOS
2003	4.139.310	732.437	271.425	8.654	0,21	1,18	3,19
2004	4.377.733	766.808	337.872	10.992	0,25	1,43	3,25
2005	4.517.914	853.348	364.539	10.937	0,24	1,28	3,00
2006	4.696.913	1.020.200	400.783	13.811	0,29	1,35	3,45
2007	4.982.009	1.011.758	631.223	14.927	0,30	1,48	2,36
2008	5.235.803	968.265	705.124	17.036	0,33	1,76	2,42
2009	5.229.215	1.055.235	695.785	18.344	0,35	1,74	2,64
2010	5.622.882	1.096.578	845.096	21.988	0,39	2,01	2,60
2011	5.842.693	1.127.006	993.667	24.515	0,42	2,18	2,47
2012	5.954.755	1.150.046	1.020.738	26.388	0,44	2,29	2,59
2013	6.134.207	1.189.593	1.128.261	31.171	0,51	2,62	2,76
2014	6.140.597	1.356.140	1.146.775	34.342	0,56	2,53	2,99
2015	5.904.331	1.399.017	1.191.240	37.382	0,63	2,67	3,14

FONTE: PIB: Banco Central do Brasil e IPEA; Despesas Correntes do FPF: SIAFI - STN/CCONT/GEINC e Impostos: Arrecadação da Receita Administrativa pela SRF. Recursos (Custeio/Investimento): OFSS-Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União.

Tabela 2- Recursos para custeio: percentual PIB; despesas correntes do FPF e arrecadação de impostos da União

Observa-se que grande parte dos recursos do Tesouro destina-se a custeio, que nessa tabela está representado pelas despesas de pessoal, encargos e outras despesas correntes.

A tabela 2 mostra que o custeio atinge um crescimento muito maior em relação ao PIB e o Fundo Público Federal (FPF). Pode-se ferir que embora a meta do REUNI tenha sido atingida, as IFES terão dificuldade em financiar seu custeio uma vez que o PIB, o FPF e os impostos não acompanham o mesmo crescimento. De 2013 a 2015, o PIB alcançou um aumento de 42,64 % e o FPF no mesmo período teve um aumento de 91%, enquanto o custeio teve um aumento de 331%. Mesmo com o aumento de 338% no mesmo período da arrecadação com impostos, não será possível cobrir o custeio, pois somente parte desta arrecadação será destinado ao FPF.

A tabela 3 apresenta os recursos de investimentos, as receitas do FPF e as receitas dos impostos, em relação ao PIB.

R$ milhões

ANO	PIB	DESPESAS CORRENTES DO FPF	IMPOSTOS	IFES - RECURSOS P/ INVESTIMENTO			
				INVEST	% PIB	% FPF	% IMPOSTOS
2003	4.139.310	732.437	271.425	91	0,00	0,01	0,03
2004	4.377.733	766.808	337.872	136	0,00	0,02	0,04
2005	4.517.914	853.348	364.539	204	0,00	0,02	0,06
2006	4.696.913	1.020.200	400.783	295	0,01	0,03	0,07
2007	4.982.009	1.011.758	631.223	581	0,01	0,06	0,09
2008	5.235.803	968.265	705.124	619	0,01	0,06	0,09
2009	5.229.215	1.055.235	695.785	1.485	0,03	0,14	0,21
2010	5.622.882	1.096.578	845.096	1.634	0,03	0,15	0,19
2011	5.842.693	1.127.006	993.667	2.385	0,04	0,21	0,24
2012	5.954.755	1.150.046	1.020.738	2.342	0,04	0,20	0,23
2013	6.134.207	1.189.593	1.128.261	2.409	0,04	0,20	0,21
2014	6.140.597	1.356.140	1.146.775	1.956	0,03	0,14	0,17
2015	5.904.331	1.399.017	1.191.240	1.314	0,02	0,09	0,11

FONTE: PIB: Banco Central do Brasil e IPEA; Despesas Correntes do FPF: SIAFI - STN/CCONT/GEINC e Impostos: Arrecadação da Receita Administrativa pela SRF.

Tabela 3- Recursos para investimento, como percentual do PIB, das despesas correntes do FPF e da arrecadação de impostos da União

Observa-se que no período de 2009 a 2013 houve um acréscimo de recursos de investimentos, referentes a construção e readequação de infraestrutura e equipamentos necessários à realização dos objetivos do programa REUNI. No ano 2014-2015, ocorreu redução dos recursos de investimentos, em virtude da conclusão das metas do programa REUNI.

Na sequência será apresentada uma análise do custeio e investimento das IFES participantes do REUNI no período de 2003-2015.

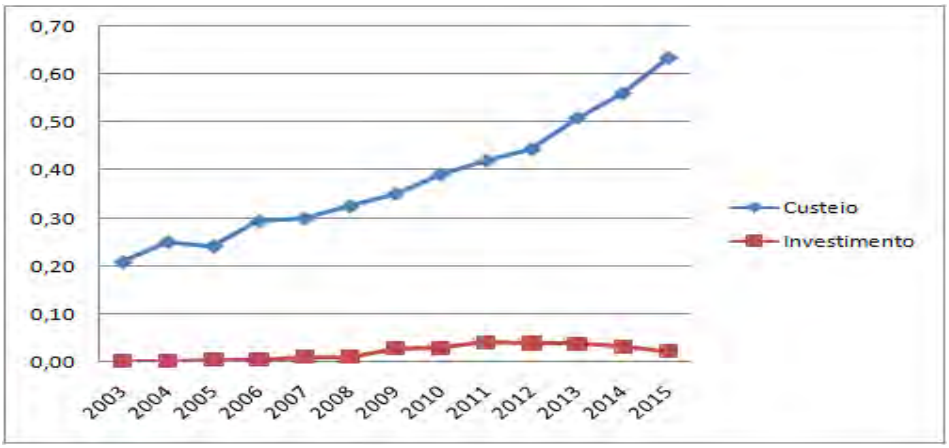
Fonte: (Custeio/Investimento): OFSS- Orçamentos Fiscal e da Seguridade Social da União. Período 2003-2015

Gráfico 1 – Evolução de Custeio e Investimento das IFES participantes do REUNI no período de 2003-2015

O Gráfico 1 apresenta a evolução dos recursos orçamentários de Custeio e Investimento das IFES participantes do REUNI no período de 2003-2015. Tanto para o custeio quanto para o investimento foram consideradas os valores executados nos períodos mencionados. Os recursos orçamentários de custeio englobam pessoal ativo e encargos; benefícios a servidor; custeio; capital; convênios e repasses e receita própria.

No ano de 2005, observa-se uma queda das despesas, devido ao tratamento contábil diferenciado, referente à contribuição da União, de suas autarquias e fundações para o custeio do regime de previdência dos servidores públicos. Em 2006, verifica-se um aumento das despesas, devido aos reajustes salariais e aumento das receitas em virtude do aumento do imposto de renda. No período de 2009-2011, destacou-se os investimentos em obras e aquisição de equipamentos. Em 2014, houve redução nesse montante, em virtude da finalização das obras e de aquisição desses equipamentos.

Os Gráficos 2,3 e 4 refletem as participações do custeio e investimentos em relação ao PIB, FPF e Impostos demonstrados pelas Tabelas 2 e 3.

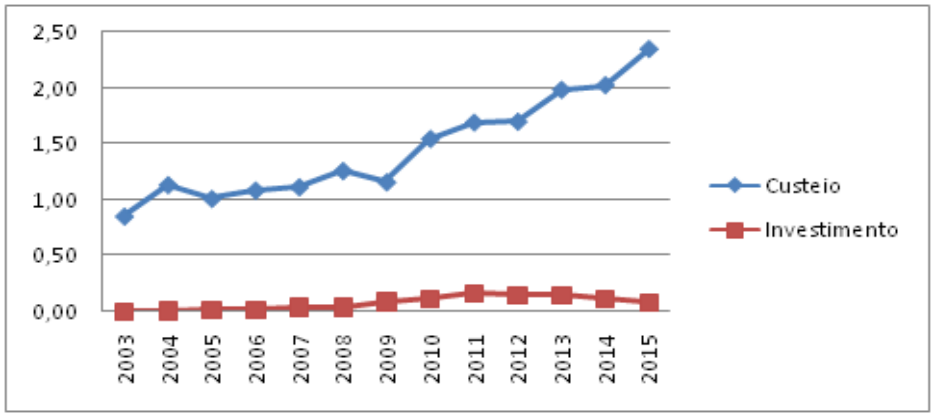


Fonte: PIB: Banco Central do Brasil e IPEA; Despesas Correntes do FPF: SIAFI - STN/CCONT/GEINC e Impostos: Arrecadação da Receita Administrativa pela SRF.

Gráfico 2 – Evolução de Custeio e Investimento das IFES participantes do REUNI no período de 2003-2015- % PIB

Observa-se um aumento do PIB em todo o período da expansão. No entanto, há um decréscimo do PIB em 2015, enquanto que as despesas de custeio continuam em ascensão, representando 0,21%do PIB em 2003 e 0,63% em 2015.

Este aumento se dá devido aos Programas de Expansão e reestruturação das IFES principalmente devido a implantação do REUNI a partir de 2008.

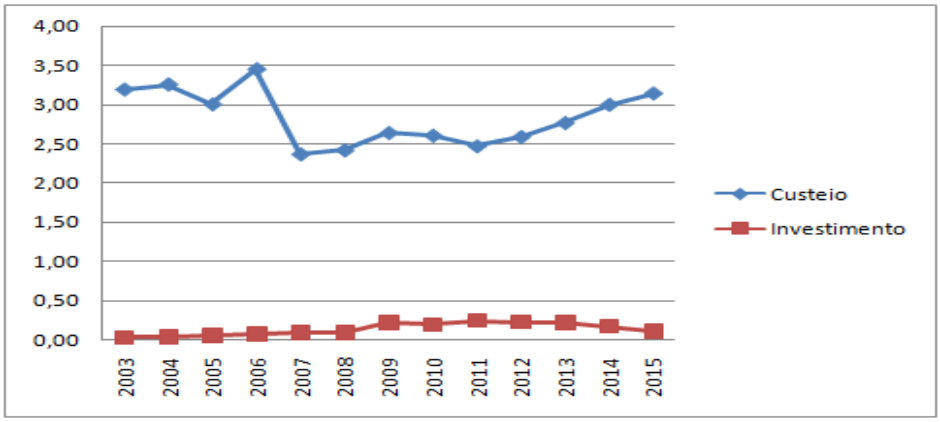


Fonte: PIB: Banco Central do Brasil e IPEA; Despesas Correntes do FPF: SIAFI - STN/CCONT/GEINC e Impostos: Arrecadação da Receita Administrativa pela SRF.

Gráfico 3 – Evolução de Custeio e Investimento das IFES participantes do REUNI no período de 2003-2015- % FPF

Quando confrontados os números das despesas correntes do FPF, em relação as despesas de custeio em valores percentuais, percebeu-se a cada ano do período investigado, uma importante flutuação nos valores desses dígitos, no período de 2003 a 2007, com elevação desses percentuais a partir de 2008, com a implantação do REUNI, em que houve acréscimo do número de docentes e técnico-administrativos. Pode-se notar o mesmo comportamento, quando da variação dos impostos aplicados nos pagamentos das IFES, a partir do ano de 2008.

Embora os investimentos não tenham tanta representatividade em relação ao PIB, FPF e Impostos, nota-se que houve crescimento no período da expansão e redução no período de 2014-2015.



Fonte: PIB: Banco Central do Brasil e IPEA; Despesas Correntes do FPF: SIAFI - STN/CCONT/GEINC e Impostos: Arrecadação da Receita Administrativa pela SRF.

Gráfico 4 – Evolução de Custeio e Investimento das IFES participantes do REUNI no período de 2003-2015- % IMPOSTOS

Os gráficos 3 e 4 mostram a evolução de custeio em maior grau de crescimento, enquanto que a evolução de investimento, embora comparada ao custeio, apresente-se com pouca participação do PIB, do FPF e de impostos.

O ano de 2007 foi atípico, pois houve um aumento significativo na arrecadação de impostos, impactando diretamente os percentuais do custeio. Nos restantes índices anuais não ocorreram variação significativa permanecendo a média em % de 2,68%.

5. CONCLUSÕES

Este artigo buscou evidenciar como o programa REUNI impactou no desempenho orçamento das IFES. Para tanto, foram realizadas pesquisas identificando os orçamentos e custeio das IFES que participaram do programa. A partir dos dados coletados conclui-se que as IFES terão um grande desafio para cumprir as metas orçamentárias, já que existe um déficit entre custeio e arrecadação uma vez que as despesas alcançaram percentuais maiores que o crescimento do PIB, Impostos e o FPF.

Verifica-se o atendimento dos dispositivos jurídico-contábeis apoiados na Constituição Federal, em especial os artigo 153, 159 e 212 que tratam das transferências dos impostos e do mínimo de 18% das receitas resultantes de impostos na manutenção e desenvolvimento do ensino, a Lei nº 9394, de 20/12/1996 e o artigo 3º do decreto 6096.

Parece razoável a utilização da técnica do controle gerencial ao nível do orçamento-programa, que possam facilitar a verificação do grau da intervenção governamental tendo em

vista a obtenção dos objetivos e os custos econômicos atuais e futuros relativos à execução dos diferentes programas. Muito embora, não sejam visíveis as ações de controle gerencial, a partir dos dados orçamentários apresentados. Sabe-se que houve controle gerencial, no nível do planejamento, haja vista a composição do orçamento-programa. Verificou-se que os relatórios de gestão, elaborados pelas IFES participantes do REUNI, são instrumentos utilizados pelo governo para acompanhamento, controle e alterações.

Depreendeu-se também que aspectos políticos, econômicos e sociais, ora em crise no Brasil, são determinantes nas decisões tomadas pelo governo, inclusive os cortes orçamentários, contratação de empréstimos, comprometimentos orçamentários, aumentos de programas e ações a serem executadas.

Por outro lado, enquanto as técnicas de controle gerencial garantem as decisões governamentais, não apontam alternativas para as IFES como atenderem as necessidades e compromissos assumidos diante desse cenário. Ou seja, o governo consegue reduzir/aumentar o orçamento, fazendo revisões das metas, mas as IFES não conseguem reduzir suas despesas nem alterar suas receitas, por questões jurídicas, políticas, pedagógicas e/ou institucionais.

Observa-se que, por meio de divulgações na mídia, relatos da ANDIFES, no ano de 2015, as dificuldades do MEC em manter o orçamento, com o corte de 31 milhões anunciado pela equipe econômica, destinado as IFES com algumas implicações: “As IFES, após a implementação do REUNI, começaram o semestre de forma muito precária, com cortes de bolsas, sem pagamentos para os trabalhadores terceirizados, os restaurantes universitários têm tido dificuldade de abrir” *(*ANDES, 2015).

As IFES, se efetuarem controle gerencial, deverão fazê-lo por meio de controle das atividades exercidas. Aqui também se verifica que houve acréscimo de alunos, de professores e de técnicos administrativos. As despesas com pessoal são despesas que não tem como ser reduzidas, aliás, no período considerado, percebe-se um aumento do custeio, conforme demonstrado na tabela e gráfico 2. Em muitas IFES, as obras não foram concluídas tais como moradia de estudantes, hospitais-escola e salas de aulas. E mesmo, quando concluídas, sabe-se que deverá haver critérios para utilização desses espaços, pois não tem como atender a todos os alunos inscritos nos programas.

Assim, os problemas de escassez orçamentária do governo, quer sejam por baixa arrecadação, ou por fatores políticos e/ou sociais estão afetando a manutenção e desenvolvimento das ações no setor educacional. Trata-se de uma temática complexa, pois alternativas de financiamento da educação esbarram no direito a educação gratuita e de qualidade como garantias na CF/88 e podem também comprometer a indissociabilidade do ensino, pesquisa e extensão.

Pesquisas futuras podem ser realizadas no sentido de utilização de recurso próprios das IFES para cobrir este déficit.

6 REFERÊNCIAS

ANDES-SN, Sindicato Nacional dos Docentes das Instituições de Ensino Superior. Corte no orçamento do MEC evidencia crise nas universidades públicas. Disponível em:<http://www.andes.org.br/andes/print-ultimas-noticias.andes?id=7355>.Acessoem: 25 out. 2015.

ANTHONY, R. N. and YOUNG, D W. Management control in nonprofit organizations. New York, McGraw-Hill-Irwin, 2003.

ANTHONY, R.N; GOVINDARAJAN, Vijay. Sistemas de controle gerencial. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

ATKINSON, Anthony A (et al.). Tradução: André Olímpio Mosselman Du Chenoy Castro. Contabilidade Gerencial. São Paulo: Atlas, 2000.

BELO HORIZONTE. Prefeitura Municipal. Secretaria Municipal Adjunta de Assistência Social. Dicionário de termos técnicos da Assistência Social. Belo Horizonte: ASCOM, 2007.

BORGES, André. Governança e política educacional: a agenda recente do Banco Mundial. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v18n52/18069.pdf Acesso em 27 out. 2015.

BORGES, Thiago Bernardo. Utilização da informação gerencial no setor público: perspectiva diante das novas normas de contabilidade do Setor Público. Disponível em: http://revistas.face.ufmg.br/index.php/contabilidadevistaerevista/article/view/1432 Acesso em 25 out. 2015.

BRASIL. Decreto nº 6.096, de 24 de abril de 2007, Institui o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais - REUNI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/decreto/d6096.htmAcesso em 12 mar. 2016.

BRASIL. Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional, n. 9.394, de 20 de dezembro de 1996. Disponível em: http://portal.mec.gov.br. Acessado em 28 de fevereiro de 2016.

_____. MEC. REUNI:Reestruturação e Expansão das Universidades Federais. Diretrizes Gerais. Brasília: agosto 2007. Disponível em http://portal.mec.gov.br/sesu/arquivos/pdf/diretrizesreuni.pdfAcesso em 12 mar. 2016.

BRUNO, LÚCIA. Reestruturação capitalista e Estado nacional. In: OLIVEIRA, D.A. e DUARTE, M.R.T. (orgs.). Política e Trabalho na Escola. Belo Horizonte: Autêntica, 1999.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos: "A reforma do Estado dos anos 90: lógica e mecanismos de controle". Lua Nova Revista de Cultura e Política, no. 45, 1998 49-95.

BURKHEAD, Jesse. Orçamento público. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1971.

CORBUCCI, P. R. Desafios da educação superior e desenvolvimento no Brasil. Brasília: Ipea, 2007. 32 p. (Texto para discussão, n. 1287). Disponível em http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_1287.pdf Acesso em 12 mar. 2016.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

KOHAMA, Helio. Contabilidade Pública Teoria e Prática. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

_____. Balanços públicos: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 1999.

MEIRELLES, Hely Lopes. Direito Administrativo Brasileiro. 26.ed. São Paulo: Malheiros, 2001

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. Cap. III. In: BEUREN, Maria Ilse (org). Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade. Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RIBEIRO FILHO, José Francisco. Controle gerencial para entidades da administração pública. Brasília: ESAF, 1997. 74 p.

SANTOS, Fernando Soares do. Financiamento público das instituições federais de ensino superior – IFES: Um estudo da Universidade de Brasília. Disponível emhttp://www.dpo.unb.br/documentos/Fernando_Soares.pdf Acesso em 25 out. 2015.

SILVA, Anderson Soares, and Ana Carolina Pimentel Duarte Fonseca. "Controle gerencial por meio do benchmarking: o caso de uma organização de ciência e tecnologia da marinha do Brasil." Contabilidade Vista & Revista 20.2 (2009): 65-98.

SILVA, Lino Martins. Contabilidade Governamental: um enfoque administrativo. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. 385 p.

Controles internos financeiros utilizados por empresas incubadas: estudo de caso na INCTECh/UNOCHAPECÓ

Denise Isabel Rizzi (deniserizzi@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

Rodney Wernke (rodneywernke1@hotmail.com)
Doutor em Engenharia de Produção - UFSC

Resumo:
As empresas incubadas podem ter focos diferentes em termos de controles internos se comparadas com as demais. Nesse sentido, o artigo visa responder a questão de pesquisa relativa aos controles internos financeiros utilizados por esse tipo de empreendimento no âmbito da incubadora INCTECh, vinculada à UNOCHAPECÓ. Para tanto, objetivou-se identificar o nível de utilização e o grau de importância imputado a determinados controles internos. Quanto à metodologia empregada, caracteriza-se por um estudo descritivo, com abordagem qualitativa, com utilização de coleta de dados por meio de questionário aplicado a dez empresas incubadas. Quanto aos resultados, concluiu-se que a prioridade de uso maior dos respondentes em controles internos era a gestão de contas a pagar e de contas a receber. Entretanto, as informações consideradas como as mais relevantes estavam vinculadas à planilha de custos, mesmo que a quase totalidade das incubadas não a utilize no dia-a-dia. Com isso, emerge uma lacuna a ser explorada por pesquisas futuras e/ou pela direção da própria incubadora, eis que parece ser uma carência informativa das entidades abrangidas no estudo. Ainda foram destacadas algumas limitações associáveis à pesquisa e foram apresentadas sugestões para estudos futuros.
Palavras chave: Controles internos financeiros, Empresas Incubadas, Gestão.

Financial internal controls used by incubated companies: a case study in INCTECh / UNOCHAPECÓ

Abstract
The incubated companies may have different focuses in terms of internal controls, compared with the others. In this way, the article aims to answer question concerning research on financial internal controls used for this type of project within the INCTECh incubator linked to Unochapecó. Therefore, we aimed to identify the level of use and the degree of importance attached to certain internal controls. As for the methodology used, it is characterized by descriptive study with qualitative approach and data collection through a questionnaire applied to ten incubator companies. As for the results, it was concluded that the priority of higher use of the respondents was the management of accounts payable and accounts receivable. However, the information considered most relevant were linked to the cost worksheet, even though almost all of the incubated did not use day-to-day. With that, emerges a gap to be exploited by future researches and/or by the management of their own incubator, as it what appears to be an informative lack of entities covered in the study. Also some were highlighted assignable limitations to the research were presented and suggestions for future studies.
Key-words: Internal Financial Controls, Incubated Companies, Management

1 INTRODUÇÃO

Para ter um bom desempenho e otimizar todos os recursos disponíveis em prol dos objetivos da empresa, o gestor deve dispor de controles que possibilitem a visão e o manuseio

das informações de todos os departamentos. Conforme exposto por Sherwin (1956), o controle é a ação que ajusta as atividades empresariais aos padrões predeterminados, sendo que o mesmo deve estar organizado de modo a fornecer as informações que o administrador necessita para tomar as decisões necessárias.

O controle interno possibilita o alcance das diretrizes internas da empresa, onde os controles atuam como reguladores do comportamento dos diversos atores dentro das organizações. Teixeira e Teixeira (1998) entendem que o esse mecanismo se faz oportuno e indispensável em todas as divisões das organizações (como vendas, tesouraria, compras, produção etc.) para otimizar a eficácia operacional com os menores níveis possíveis de desperdícios de recursos.

Essa é uma realidade aplicável também às firmas sediadas em incubadoras empresariais. Segundo Dornelas (2002), a atual estrutura das incubadoras vem sendo aprimorada desde a década de 1970, quando nos Estados Unidos e na Europa Ocidental, as universidades, governos locais e instituições financeiras se reuniram para promover o processo de industrialização das regiões em declínio ou pouco desenvolvidas. Nesse sentido, esse tipo de organização tende a contribuir positivamente no processo de maturação de negócios iniciantes, inclusive com a possibilidade de ofertar orientações acerca de controles internos cabíveis para aprimorar a gestão dos novos empreendimentos. Contudo, a adoção desses controles internos depende das políticas adotadas pelos empreendedores e vincula-se a diversos aspectos, inclusive de ordem subjetiva (como a facilidade de compreensão e utilidade dos mesmos no atual ciclo de vida da entidade).

Destarte, neste estudo se pretendeu indagar a respeito de quais controles internos financeiros são utilizados pelos gestores das empresas (incubadas) vinculadas à INCTECh (incubadora) sediada na UNOCHAPECÓ.

A referida questão de pesquisa está relacionada às seguintes hipóteses:

1) Os gestores desse tipo/porte de empreendimento priorizam exclusivamente o controle dos aspectos operacionais.
2) Tende a ser baixo o nível de importância atribuído para os controles relacionados ao desempenho econômico-financeiro nessas empresas.

Assim, para dirimir as dúvidas suscitadas, a pesquisa teve como objetivo identificar os controles internos financeiros mais utilizados, bem como o grau de importância atribuído pelos gestores dos empreendimentos sediados na incubadora da UNOCHAPECÓ.

É pertinente destacar que estudos com esse tipo de abordagem se justificam porque no Brasil estão em funcionamento mais de 380 incubadoras (ANPROTEC, 2011), as quais contribuem para a criação e fortalecimento dessas empresas, tanto do ponto de vista operacional como gerencial. Nesse sentido, a partir do diagnóstico realizado, pode ser possível identificar eventuais necessidades de aprimoramento das políticas adotadas pela direção da incubadora, a fim de que se melhorem as condições e objetivando o fortalecimento e desenvolvimento adequado das empresas incubadas mesmo após o período de vínculo com a instituição.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que fundamentam o assunto pesquisado e servem de base para análise dos dados coletados, como destacado nas próximas seções.

2.1 Conceito de controle interno

Proveniente do latim, o termo controle evoluiu e se insere em uma visão pós-moderna, utilizando-se principalmente da tecnologia e conceitos oriundos da teoria geral da administração para ser apresentado como um sistema de controle ou simplesmente controles internos. Esse mecanismo vem assim sendo introduzido nas pesquisas acadêmicas e também

no mundo dos negócios como uma ferramenta de gestão empresarial (FARIAS; LUCA; MACHADO, 2009).

As instituições necessitam de controles para sua subsistência organizacional. É por este meio que se ajustam as atividades da empresa, possibilitando-se a transformação de metas, planos e expectativas em objetivos a serem alcançados. Conforme Sherwin (1956), o controle é a ação que ajusta as atividades empresariais aos padrões predeterminados, sendo que o mesmo está embasado em informações concentradas especificamente nos gestores. Além disso, pretende contribuir com a melhoria do desempenho no sentido do alcance dos objetivos organizacionais e da execução dos planos estabelecidos.

Nesta linha de raciocínio podem ser considerados como controles internos todos os processos e rotinas, de natureza administrativa ou contábil, destinados a fazer com que na empresa: (a) os colaboradores respeitem e adiram às políticas traçadas pela alta administração; (b) os ativos tenham sua integridade protegida; e (c) as operações sejam adequadamente registradas, em sua totalidade, nos registros contábeis e fidedignamente retratadas nas demonstrações financeiras (SILVA JUNIOR, 2000).

O controle interno pode ser também definido como todos os instrumentos de organização destinados à vigilância, fiscalização e verificação administrativa, os quais permitem prever, observar, dirigir ou governar os acontecimentos que se verificam dentro da empresa e que produzem reflexos em seu patrimônio (FRANCO; MARRA, 2001).

Assim, o controle interno para as empresas compreende o plano de organização e todos os métodos e medidas adotadas para proteger os ativos, verificar a exatidão e fidelidade dos dados contábeis, desenvolver a eficiência nas operações e estimular o seguimento das políticas administrativas prescritas. É, por sua vez, desenvolvido com o objetivo de proteger a estrutura patrimonial, fornecer informações úteis e confiáveis e possibilitar o monitoramento do desempenho das atividades da empresa (GARCIA; KINKLER; ROJO, 2014). Essa visão sustenta a importância desta ferramenta para a gestão, dando suporte a uma visão macro e a dimensão que o controle interno vem despertando para a gerência das entidades.

O controle está presente em quase todas as formas de ações empresariais, desde a avaliação de desempenho de pessoas até a avaliação de métodos e processos, máquinas e equipamentos, matéria-prima, produtos e serviços (FLORIANO; LOZECKYI, 2008). Desta forma, para que seja eficaz, o controle interno almeja que as atividades sejam realizadas no tempo certo, com custo aceitável e executadas por todos os respectivos responsáveis na empresa.

2.2 Tipos de controles internos financeiros

Os controles internos financeiros são considerados uma importante ferramenta de apoio à gestão, sendo de grande valia para a tomada de decisões cotidianas, além de serem úteis ao cumprimento das obrigações fiscais das empresas perante as autoridades públicas (órgãos reguladores, governos etc.).

Os controles internos podem ser divididos em controles administrativos e controles contábeis. Para Perez Jr. (2006), os controles internos administrativos são como um plano de voo da organização, ou seja, são todos os métodos e procedimentos relacionados à eficiência operacional, com o respeito e obediência às políticas administrativas. Quanto aos controles internos contábeis, para Lopes de Sá (2002) estes se destinam a proteção dos ativos em si, com a elaboração das demonstrações contábeis e com a validade dos registros que as fundamentam.

Nas seções a seguir são evidenciadas as principais características dos controles internos financeiros priorizados neste estudo.

2.2.1 Demonstração do Resultado

A Demonstração do Resultado (DR) apresenta de forma resumida a composição do lucro (ou prejuízo) do período a partir das receitas auferidas e dos custos e despesas incorridas (PADOVEZE; VASCONCELOS, 2012). Assim sendo, o principal papel desse demonstrativo é evidenciar o resultado obtido pelo empreendimento em determinado intervalo de tempo (mês, trimestre, ano, etc.).

Para mensurar o resultado, nessa peça contábil primeiro são evidenciadas as receitas, os custos e as despesas. As receitas são reconhecidas independentemente do recebimento em dinheiro, e as despesas e custos, independentemente do pagamento (seguindo-se o regime de competência). Nesse sentido, as receitas, os custos e as despesas são dados básicos para entender a formação do lucro ou prejuízo (PADOVEZE; VASCONCELOS, 2012).

Essa demonstração deve ser apresentada na posição vertical, devendo ser discriminados seus componentes de forma ordenada, de tal maneira que fique evidenciado o resultado operacional, o resultado após as receitas e as despesas não operacionais, além dos resultados "antes" e "depois" do imposto de renda e a contribuição social (SANTOS; SCHIMIDT; MARTIN, 2006).

2.2.2 Balanço Patrimonial

O Balanço Patrimonial (BP), por sua vez, corresponde ao relatório contábil mais conhecido entre os usuários da informação contábil e tem como finalidade básica representar o patrimônio de uma entidade em um determinado momento. Normalmente, esse momento é o último dia de um período de atividades escolhido, sendo uma demonstração financeira obrigatória que representa uma evidenciação sintética e ordenada do saldo monetário de todos os valores integrantes do patrimônio da companhia, em determinada data, num sentido estático (PADOVEZE; VASCONCELOS, 2012).

No balanço patrimonial, as contas devem ser classificadas segundo os elementos do patrimônio (bens, direitos e obrigações) que foram registradas e, também, devem ser agrupadas de modo a facilitar a interpretação, o conhecimento e a análise da situação econômico-financeira da companhia (SANTOS, SCHIMIDT; MARTIN, 2006).

Esta ferramenta possibilita assim ao gestor identificar a evolução dos ativos, passivos e patrimônio líquido; informar a participação do estoque, das contas a receber e de outros ativos em relação ao ativo total do período; analisar a evolução das dívidas com fornecedores, bancos e impostos; identificar se houve aumento do patrimônio líquido no período; medir o desempenho da empresa por meio de indicadores, além de outros benefícios informativos aos administradores (OLIVEIRA; MÜLLER; NAKAMURA, 2000).

2.2.3 Demonstração do Fluxo de Caixa

A Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) indica, segundo Marion (2012), a origem de todo o dinheiro que entra no caixa, a aplicação de todo o montante que dele sai e, ainda, o resultado do fluxo de caixa em um dado período. Silva (2003) defende que por meio desta demonstração podem-se avaliar as alternativas de investimento e as razões que provocaram as mudanças da situação financeira da empresa, as formas de aplicação do lucro gerado pelas operações e até mesmo de eventuais quedas no capital de giro.

A DFC, por sua vez, pode ser preparada por dois métodos: direto ou indireto. Pelo método direto são apresentadas as entradas e saídas de dinheiro relacionadas às atividades da entidade. O método indireto, em sua aplicação, tem como ponto de partida o lucro líquido reportado na DRE, sendo que esse saldo é ajustado pelas variações do ativo circulante que não afetam o caixa no momento. Dessa forma, por esse método, pode ser realizada a conciliação entre o lucro líquido e o caixa gerado pela entidade (PADOVEZE; VASCONCELOS, 2012).

2.2.4 Planilhas de Custo

As planilhas de custos permitem calcular os custos dos produtos ou serviços, determinar os preços de venda praticados, analisar a lucratividade de segmentos de mercado (como produtos, linhas de mercadorias, vendedores, serviços etc.), entre outras possibilidades.

De acordo com Ribeiro e Timóteo (2012), o gerenciamento dos custos, principalmente dos estoques, surgiu para suprir uma necessidade das organizações de controlar tudo o que se passava com as mercadorias. Os controles podem acontecer por intermédio de fichas manuais ou por meio da elaboração de planilhas ou utilização de *software* específico.

Desta forma, para fins de controle interno, as planilhas de custos possibilitam a apuração do custo de compra das mercadorias, das matérias-primas consumidas na produção ou dos insumos utilizados na realização de serviços. Esse mecanismo também permite calcular o custo do processo em si ou da prestação de serviços, determinar o preço de venda unitário de cada produto/mercadoria/serviço, analisar a lucratividade dos itens comercializados, identificar ponto de equilíbrio operacional, além de outros benefícios (OLIVEIRA; MÜLLER; NAKAMURA, 2000).

2.2.5 Contas a receber/pagar

Ribeiro e Timóteo (2012) conceituam contas a pagar como o dinheiro que a empresa deve em termos de obrigações perante terceiros. Nesse sentido, estão incluídas as dívidas contraídas com fornecedores e prestadores de serviços ou com obrigações perante o fisco, entre outras saídas previstas de dinheiro. Os processos de controle de contas a pagar devem ser transparentes e atualizados para que assim as despesas ou gastos sejam pagos no momento adequado, não gerando pagamento de juros à organização e nem problemas jurídicos. Para Gitman (2004), as contas a pagar representam a principal fonte de financiamento de curto prazo das empresas em razão do crédito disponibilizado pelos fornecedores.

2.3 Pesquisas anteriores assemelhadas

Com o propósito de encontrar estudos anteriores com o mesmo foco deste (controles internos utilizados pelas incubadas em incubadoras tecnológicas) foram realizadas buscas nas plataformas de pesquisa *on-line* “Spell”, “Scielo”, “Periódicos Capes”, “Science Direct” e “Scopus” no mês de fevereiro de 2016. Para efetivação destas, foram utilizadas as palavras-chave “controles internos” e “incubadoras”, bem como os termos correlatos em inglês.

Os resultados oriundos das buscas com tal foco apontaram somente um artigo com alguma proximidade ao tema desta pesquisa, conforme descrito no Quadro 1.

Quadro 1 – Pesquisa assemelhada publicada em periódico

Autoria	Foco
Souza et al. (2015)	Baseou-se em uma proposta de modelo de gestão aplicável às incubadoras, tendo por base os mapas estratégicos e painéis de desempenho à luz das premissas do *Balanced Scorecard* (BSC) e utilizá-lo como ferramenta de medição de desempenho das empresas incubadas de acordo com as práticas-chave do modelo CERNE. Os achados da pesquisa indicam uma proposta inicial de mapa e painel de desempenho contemplando as quatro perspectivas propostas pelo BSC.

Fonte: elaborado pelos autores.

Além do citado artigo, é pertinente mencionar os estudos a seguir evidenciados que contemplam abordagens que se aproximam, mesmo que parcialmente, do tema priorizado neste artigo.

Ribeiro e Timóteo (2012) estudaram a adoção de controles internos em uma organização do terceiro setor como uma forma de sustentabilidade econômica. O objetivo principal era verificar a contribuição do sistema de controles internos contribuiu na gestão de uma associação de apoio a crianças e jovens no estado de Minas Gerais. Para realização deste estudo foram feitas visitas à associação, análises de documentos e entrevistas com a diretoria executiva e funcionários das áreas financeira e administrativa da associação. Tal estudo correlaciona-se com esta pesquisa por elaborar uma análise dos controles internos utilizados

naquela entidade, além de identificar também tipos de controles comuns, mas não utilizados naquele contexto.

Garcia, Kinzler e Rojo (2014) elaboraram uma pesquisa que teve como objetivo verificar a percepção dos gestores de pequenas empresas sobre os sistemas de controle interno e a respectiva colaboração com a gestão empresarial. A abordagem do problema foi "quantitativa", com aplicação de Análise de Cluster e utilização de dados primários obtidos por meio de questionário aplicado a 14 gestores de empresas de pequeno porte dos ramos de comércio de confecção, calçadista e prestação de serviços. Concluíram os autores que nas empresas pesquisadas a percepção dos empresários estava mais focada nos controles internos vinculados à gestão de custos e às vendas realizadas do que nos demais métodos.

3 METODOLOGIA

Este estudo, quanto aos objetivos, pode ser classificado como descritivo, pois de acordo com Gil (2008) as pesquisas descritivas almejam efetuar a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. Quanto ao procedimento de pesquisa, optou-se pelo estudo de caso, sendo que Gil (2008) afirma que o estudo de caso consiste em estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento.

Quanto à abordagem, este estudo é classificado como sendo qualitativo, pois o seu objetivo está relacionado ao "levantamento de dados sobre as motivações de um grupo, em compreender e interpretar determinados comportamentos, a opinião e as expectativas dos indivíduos de uma população" (TURATO, 2005, p. 509).

A coleta de dados aconteceu através da aplicação de questionário nos meses de janeiro e fevereiro de 2016, sendo utilizadas as ferramentas do Googledocs, entrevistas pessoais e, em alguns casos, ligações telefônicas, as quais tiveram como base o mesmo questionário. A população da pesquisa envolveu 16 empresas incubadas, sendo que 10 responderam e compuseram, assim, a amostra abrangida pelo estudo. Convém esclarecer que para análise e interpretação dos dados, estas empresas foram nomeadas de "A" a "J", mantendo suas identidades em sigilo por opção dos pesquisadores.

O questionário estava dividido em duas partes, sendo que a primeira parte visava conhecer algumas características da empresa participante e do respondente, enquanto que a segunda parte investigou acerca dos controles de gestão utilizados pelos administradores das empresas vinculadas à Incubadora. Referido instrumento de pesquisa continha questões abertas, questões de múltiplas escolhas e algumas perguntas envolviam uma escala de importância que variava de "0" a "5", sendo considerado o nível "5" como muito importante e "0" como irrelevante.

O ambiente de estudo se passa na Incubadora Tecnológica da UNOCHAPECÓ (INCTECh), que iniciou seus trabalhos no ano de 2003, a qual é um programa de fomento às empresas nascentes para apoio e criação de novos negócios de base tecnológica com responsabilidade ambiental e desenvolvimento econômico local, além de constituir um mecanismo de transferência de tecnologia para inovação dos projetos de pesquisa. Possui, ainda, a visão de ser referência no desenvolvimento e consolidação de empresas desse segmento até 2022 (UNOCHAPECÓ, 2016).

No que tange às etapas de processamento e análise dos dados coligidos, estes foram tabulados em planilha *Excel*, utilizando-se apenas a estatística descritiva (média e desvio-padrão) pelo reduzido número de entidades abrangidas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

No que tange à descrição e análise dos dados obtidos, optou-se por percorrer as seguintes etapas: (*i*) visualização das características das empresas pertencentes à amostra

abrangida; (*ii*) análise da utilização dos controles internos financeiros priorizados (demonstrativo de resultado, balanço patrimonial, demonstração do fluxo de caixa, planilhas de custos e controle de contas a pagar e de contas a receber) e (*iii*) identificação do grau de importância atribuído aos referidos controles.

Com esse propósito, inicialmente foi constatado que dos dez respondentes da pesquisa apenas três afirmaram serem os gestores destas, enquanto que os demais eram os proprietários das empresas incubadas. A Tabela 1 demonstra as características das entidades participantes do estudo considerando seu ramo de atuação, tipo de atividade, tempo de incubação, quantidade de funcionários registrados e o regime tributário adotado.

Tabela 1 – Perfil das empresas

Empresa	Setor/ramo	Tipo de Atividade	Tempo de atuação	Nº de funcionários	Regime tributário
A	Prestadora de Serviços	Software	Mais de 3 anos e menos de 5 anos	Entre 1 e 3 funcionários	Simples Nacional
B	Prestadora de Serviços	Software	Mais de 1 ano e menos de 2 anos	Entre 1 e 3 funcionários	Simples Nacional
C	Prestadora de Serviços	Software	Mais de 1 ano e menos de 2 anos	Mais de 6 funcionários	Simples Nacional
D	Prestadora de Serviços	Design	Mais de 1 ano e menos de 2 anos	Entre 1 e 3 funcionários	MEI
E	Prestadora de Serviços	Software	Até 1 ano	Nenhum	MEI
F	Prestadora de Serviços	Software	Mais de 5 anos	Entre 1 e 3 funcionários	Simples Nacional
G	Indústria	Alimentícia	Mais de 1 ano e menos de 2 anos	Entre 4 e 6 funcionários	Lucro Presumido
H	Prestadora de Serviços	Software	Mais de 2 ano e menos de 3 anos	Mais de 6 funcionários	Simples Nacional
I	Prestadora de Serviços	Software	Mais de 1 ano e menos de 2 anos	Mais de 6 funcionários	Simples Nacional
J	Prestadora de Serviços	Software	Até 1 ano	Entre 1 e 3 funcionários	Simples Nacional

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir do cenário exposto na Tabela 1, identificou-se que todas as empresas incubadas são de pequeno porte, com poucos funcionários, estando a maioria enquadrada no regime tributário do Simples Nacional. Quanto ao ramo de atuação, apenas uma das dez incubadas é do segmento fabril, enquanto as demais são prestadoras de serviços. Ainda, quanto ao tipo de atividade, somente duas não atuam com a produção de *softwares*, sendo que destas uma atua com *design* e outra é fabricante de alimentos.

O período de amadurecimento (termo utilizado como o tempo de duração de uma empresa dentro da incubadora) costuma ser de até 5 anos, podendo permanecer por mais tempo caso a empresa não atinja a independência necessária neste prazo. Tal perspectiva é de fácil visualização na Tabela 1, eis que a maioria das empresas participantes tem entre 1 e 2 anos de vida. Apesar de não ser um padrão, a atividade de *software* é uma das que mais se identificam com esse modelo de gestão, não sendo um caso específico da INCTECH, visto que isso se repete na maioria as incubadoras tecnológicas (ANPROTEC, 2011).

Por outro lado, mais especificamente atrelado ao objetivo deste estudo, a seguir são expostas as informações referentes aos resultados da pesquisa no que concerne à utilização de controles internos financeiros pelos empreendimentos incubados na INCTECh.

4.1 – Utilização e importância da Demonstração do Resultado (DR)

O primeiro tipo de controle interno financeiro pesquisado por intermédio do questionário aplicado aos participantes foi a Demonstração do Resultado (DR). As questões propostas tinham como objetivo (*i*) identificar a frequência com que elaboravam esse demonstrativo, (*ii*) analisar o nível de utilização deste, (*iii*) conhecer a importância atribuída pelos respondentes às informações contidas no mesmo e, por último, (*iv*) identificar quem é o responsável pela elaboração do demonstrativo de resultado na empresa.

A partir das respostas provenientes do estudo realizado, a maioria dos respondentes afirmou que a Demonstração do Resultado era confeccionada somente uma vez ao ano e o responsável por executá-la era o profissional contábil ligado à incubada.

Os itens referentes ao grau de importância e de utilização das informações contidas na DR foram identificados a partir das respostas obtidas, os quais encontram-se sintetizados na tabela 2.

Tabela 2 - Nível de importância e grau de utilidade atribuído às informações da DR

Empresa		Conhecer o lucro ou prejuízo (em R$) do período	Participação percentual (%) das despesas e dos custos em relação ao faturamento	Evolução do faturamento, dos custos e das despesas	Margens de lucro (bruta, líquida e final) da empresa (em %)
A	**Peso**	5	2	4	1
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
B	**Peso**	5	4	4	4
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
C	**Peso**	5	3	5	1
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza
D	**Peso**	5	5	3	3
	Uso	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
E	**Peso**	5	5	5	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
F	**Peso**	5	4	3	1
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza
G	**Peso**	5	4	3	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
H	**Peso**	5	4	5	3
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza
I	**Peso**	5	4	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza
J	**Peso**	5	4	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza
No. de usuários		**6**	**4**	**4**	**1**
Média		**5**	**3,9**	**4,2**	**3,3**
Desvio-padrão		**0,00**	**0,83**	**0,87**	**1,68**

Fonte: dados da pesquisa.

Na Tabela 2 (e nas demais com essa configuração), o item "Peso" se refere ao grau de importância que o respondente atribuiu para determinada informação proporcionada pelo controle interno citado, sendo "5" equivalente a muito importante e "0" para irrelevante. Quanto ao item "Uso", este quesito pretendia conhecer acerca da utilização (ou não) total ou parcial do controle interno citado.

Com base na Tabela 2, ao examinar o conjunto das dez empresas pesquisadas verificou-se que, em relação a conhecer o lucro ou prejuízo (em R$) do período, 60% das

entidades abrangidas utilizavam a Demonstração do Resultado em sua gestão com essa finalidade. Adicionalmente, essa informação era considerada por 100% destas como sendo muito importante, visto que todas atribuíram grau 5 (muito importante) para esta alternativa.

No que tange a conhecer o percentual das despesas e dos custos em relação ao faturamento, 40% das 10 empresas mencionaram utilizar esta informação. Quanto ao nível de importância atribuído pelos respondentes, constatou-se média de 3,9 com desvio-padrão de 0,83.

Acerca da evidenciação da evolução do faturamento, dos custos e das despesas, novamente 40% dos pesquisados afirmaram utilizar esta informação, enquanto que 50% assinalaram peso 5 para este item. Por último, verificou-se que a informação com o menor grau de utilização é o conhecimento das margens de lucro da empresa, visto que era utilizado por somente 10% do total de incubadas participantes do estudo.

Além disso, vale destacar que a média geral do peso atribuído às quatro informações fornecidas pela Demonstração do Resultado foi de 4,10, o que indica que os gestores das incubadas consideram esses aspectos como importantes, a partir da escala utilizada no estudo (que vai de "0" a "5").

4.2 – Utilização e importância do Balanço Patrimonial (BP)

O segundo tipo de controle interno financeiro pesquisado quanto à frequência de uso no processo decisório e o seu grau de importância para as informações oriundas foi o Balanço Patrimonial (BP). Nesse sentido, os resultados coligidos no estudo estão expressos na Tabela 3.

Tabela 3 - Nível de importância e grau de utilidade atribuído às informações do BP

Empresa		Evolução dos ativos, passivos e PL	% das contas no ativo total	% das dívidas no Passivo Total	Variação do PL	Medir Solvência, Lucratividade, Prazos Médios etc.
A	**Peso**	5	5	3	3	3
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
B	**Peso**	5	3	3	3	4
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
C	**Peso**	5	1	5	5	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
D	**Peso**	3	4	1	3	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza
E	**Peso**	4	5	5	4	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
F	**Peso**	3	5	1	5	5
	Uso	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
G	**Peso**	4	4	5	4	4
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza
H	**Peso**	3	3	4	3	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
I	**Peso**	3	2	5	2	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
J	**Peso**	4	4	4	3	3
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
No. de usuários		**3**	**2**	**1**	**2**	**3**

Média	**3,9**	**3,6**	**3,6**	**3,5**	**4,4**
Desvio-padrão	**0,83**	**1,28**	**1,50**	**0,92**	**0,80**

Fonte: dados da pesquisa.

As respostas provenientes do grupo das dez incubadas pesquisadas que constam da Tabela 3 permitem dessumir que não há uma tendência de semelhança quanto ao peso atribuído às informações provenientes do BP no que se refere à importância das mesmas. Destarte, as empresas "E" e "G" foram as que mais consideraram relevantes as informações que podem ser extraídas do BP, atribuindo-lhes pesos "5" ou "4" conforme o caso. Nestas duas incubadas, somente a "G" informou que utiliza uma das cinco opções de informações no cotidiano gerencial. Entretanto, a média do peso atribuído às possíveis informações mencionadas no questionário situou-se em 3,8 e denota um nível de importância inferior àquele verificado no âmbito da Demonstração do Resultado (DR).

No que concerne às respostas acerca do uso efetivo das informações provenientes do BP, no grupo de empresas pesquisadas se constatou que é mínima a utilização destas, com exceção da incubada "D", a qual assinalou priorizar quatro das cinco opções, ou seja, afirmou que não utiliza somente a informação relacionada ao percentual das dívidas em relação ao passivo total (estrutura de capital).

Sobre esse mesmo aspecto das respostas coligidas, foi possível concluir que as duas informações oriundas do BP mais utilizadas, com a afirmação de que são utilizadas por 30% das respondentes, foram "analisar a evolução dos ativos, passivos e patrimônio líquido" e medir o desempenho da empresa por meio de indicadores de "solvência, lucratividade, rentabilidade, imobilização, prazos médios etc.". É pertinente salientar, ainda, que a ausência das cinco informações mencionadas no questionário aplicado não acarreta prejuízos maiores à gestão da empresarial ou à continuidade do empreendimento. Porém, caso fossem utilizadas com maior frequência, poderiam contribuir para um melhor controle sobre a evolução do empreendimento e auxiliariam na tomada de decisões mais seguras, especialmente quanto à alocação e/ou captação de recursos.

Nesta parte do questionário também foi indagado sobre a frequência do levantamento do Balanço Patrimonial e quem seria o responsável por confeccioná-lo. A totalidade dos participantes respondeu que o esse demonstrativo era apurado com periodicidade anual e o responsável era o contador da companhia. Com isso, é possível concluir que o rol de empresas em lume elabora do BP prioritariamente para fins de prestação de contas para o fisco, desdenhando dos benefícios informativos que este poderia proporcionar aos gestores.

4.3 – Utilização e importância do Demonstrativo do Fluxo de Caixa (DFC)

Na continuidade da pesquisa, foi investigado sobre a utilização do Demonstrativo do Fluxo de Caixa (DFC), cujas respostas estão expressas na Tabela 4.

Conforme delineado na Tabela 4, o uso da projeção do fluxo de caixa como controle interno financeiro é bem mais disseminado no grupo de empresas em tela se confrontado com as respostas obtidas quanto à utilização da DR e do BP. Esse contexto é corroborado pela média apurada quanto ao peso da importância atribuída pelos respondentes, que atingiu 4,2, e superou aquelas verificadas na Demonstração de Resultado (4,1) e no Balanço Patrimonial (3,8).

Nesse rumo, o item que foi considerado o mais importante entre os pesquisados foi a informação acerca do conhecimento da "evolução das entradas e saídas de caixa (em R$)" nos próximos meses, que alcançou média de 4,9 em termos do grau de importância atribuído (5 seria o máximo a atingir). Este item teve desvio-padrão de somente 0,30, o que evidencia que os dez respondentes possuem opiniões semelhantes.

Quanto ao uso efetivo, nota-se que a informação relacionada com a análise das datas em que haverá *déficit* no caixa é a mais utilizada, visto que foi mencionada por oito das dez

incubadas participantes do estudo. Na segunda posição aparecem as informações relativas à "evolução das entradas e saídas de dinheiro" e ao conhecimento das datas em que será necessária a "captação de recursos", as quais são utilizadas por 70% das entidades em tela.

Tabela 4 - Nível de importância e grau de utilidade atribuído às informações do DFC

Empresa		Evolução das entradas/saídas de R$	Datas com sobras de caixa	Datas com déficit de caixa	Datas para captar recursos	Datas com R$ para investir
A	**Peso**	5	5	4	4	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza
B	**Peso**	5	3	4	3	5
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
C	**Peso**	5	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
D	**Peso**	5	1	5	5	3
	Uso	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
E	**Peso**	5	5	5	5	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
F	**Peso**	5	5	1	1	4
	Uso	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
G	**Peso**	4	3	4	4	3
	Uso	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza
H	**Peso**	5	4	5	5	4
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza
I	**Peso**	5	3	3	2	5
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
J	**Peso**	5	5	5	5	3
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
No. de usuários		**7**	**6**	**8**	**7**	**5**
Média		**4,9**	**3,9**	**4,1**	**3,9**	**4,2**
Desvio-padrão		**0,30**	**1,30**	**1,22**	**1,37**	**0,87**

Fonte: dados da pesquisa.

Também foi questionado aos gestores acerca da frequência com que elaboram a projeção do DFC e quem seriam os responsáveis por essa atividade. A maioria das empresas (70%) respondeu que efetua tal levantamento, em média, uma vez por mês, sendo de responsabilidade do gestor da empresa a elaboração desse demonstrativo.

4.4 – Utilização e importância da planilha de custos

Ter controle dos custos permite que a direção da empresa fique ciente dos montantes despendidos na produção ou prestação de serviços, bem como facilita a definição de preços de venda ou a análise da lucratividade dos preços praticados. Com esse propósito foi indagado acerca do nível de importância e da utilização de planilha de custos no âmbito das organizações abrangidas no estudo, cujas respostas estão tabuladas na Tabela 5.

Ao analisar as respostas das dez entidades reproduzidas na Tabela 5, quase todas consideraram relevantes às informações que podem ser obtidas pelo uso da planilha de custos, como pode ser verificado pelos pesos médios apurados para cada uma das seis possibilidades listadas no questionário. Nesse sentido, a média geral do peso atribuído a essas informações chegou a 4,67 e superou aquelas verificadas em relação aos informes proporcionados pela

Demonstração de Resultado, pelo Balanço Patrimonial e pelo Demonstrativo do Fluxo de Caixa. Convém destacar, ainda, que a identificação do ponto de equilíbrio foi qualificada com peso máximo ("5") por todas as empresas participantes do estudo, acarretando a maior média entre todas as possíveis informações gerenciais dos grupos de itens abrangidos no questionário aplicado.

Tabela 5 - Nível de importância e grau de utilidade atribuído às informações da planilha de custos

Empresa		Custo de compra	Custo de produção/ processo	Calcular Preço de Venda	Lucratividade de produtos/serviços	Rentabilidade de Segmentos	Ponto de Equilíbrio
A	**Peso**	5	4	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
B	**Peso**	4	4	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
C	**Peso**	5	5	5	5	5	5
	Uso	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
D	**Peso**	5	5	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
E	**Peso**	5	5	5	5	5	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
F	**Peso**	5	5	5	4	4	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza
G	**Peso**	5	5	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
H	**Peso**	5	5	5	5	4	5
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
I	**Peso**	3	4	3	2	2	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
J	**Peso**	3	4	5	5	5	5
	Uso	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
No. de usuários		**5**	**5**	**6**	**5**	**3**	**5**
Média		**4,5**	**4,6**	**4,8**	**4,6**	**4,5**	**5**
Desvio-padrão		**0,81**	**0,49**	**0,60**	**0,92**	**0,92**	**0,00**

Fonte: dados da pesquisa.

Entretanto, no âmbito do nível de utilização das informações que uma planilha de custos pode propiciar foi constatado um cenário diferente. Mesmo com a atribuição de importância alta às informações oriundas desse tipo de planilha mencionadas no questionário, somente a informação ligada ao cálculo do preço de venda era utilizada por seis das dez incubadas. Além disso, em outras quatro informações ("custo de compra", "custo de produção/processo", "lucratividade de produtos/serviços" e "ponto de equilíbrio") a utilização ocorria em metade destas companhias.

Provavelmente por ser considerado pelos administradores das incubadas na INCTECh como o controle interno mais importante, nas entidades em que se usam planilhas de custos, estas são atualizadas/elaboradas pelos próprios gestores, conforme respostas obtidas em questão específica sobre esse aspecto. Ainda, ao serem indagados acerca da frequência de uso, os que afirmaram utilizar esse controle responderam que mensalmente fazem uso dessa ferramenta.

4.5 – Utilização e importância dos controles de contas a pagar e contas a receber

O último foco da pesquisa sobre controles internos financeiros visou a gestão das contas a pagar e das contas a receber pelas empresas incubadas na INCTECh, cujos resultados estão expostos resumidamente na Tabela 6.

Tabela 6 - Nível de importância e grau de utilidade atribuído às informações sobre contas a pagar e a receber

Empresa		Valores e vencimentos	Medir prazos médios	Projetar desembolsos/ recebimentos	Definir oportunidade de negociação	Evolução da inadimplência
A	**Peso**	5	4	5	4	5
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
B	**Peso**	5	4	4	4	4
	Uso	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
C	**Peso**	5	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza
D	**Peso**	5	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Utiliza
E	**Peso**	5	5	5	5	5
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza
F	**Peso**	4	1	5	3	4
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza
G	**Peso**	5	3	5	3	3
	Uso	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Utiliza	Não utiliza
H	**Peso**	5	3	5	4	4
	Uso	Utiliza	Não utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza
I	**Peso**	5	4	2	2	4
	Uso	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
J	**Peso**	5	3	4	3	4
	Uso	Utiliza	Utiliza	Não utiliza	Não utiliza	Utiliza
No. de usuários		**10**	**7**	**7**	**3**	**6**
Média		**4,9**	**3,7**	**4,5**	**3,8**	**4,3**
Desvio-padrão		**0,30**	**1,19**	**0,92**	**0,98**	**0,64**

Fonte: dados da pesquisa.

A possibilidade de visualizar os valores e vencimentos das contas a receber/pagar, segundo consta da Tabela 6, foi considerada pelas dez empresas como relevante (peso médio de 4,9), sendo essa informação utilizada por todos os usuários pesquisados. No entanto, a possibilidade de obter informação referente a "definir oportunidade de negociação" foi mencionada somente por três dos dez respondentes (com grau de importância médio de 3,8).

No conjunto das cinco informações ligadas à gestão de contas a receber e a pagar, o peso médio da importância atribuída pelos respondentes atingiu 4,24. Esse valor colocou a gestão de contas a receber/pagar na segunda posição em termos de relevância das informações listadas na pesquisa, perdendo apenas para o conjunto de informes relacionados com a planilha de custos e superando em importância as informações oriundas do demonstrativo de resultado, do balanço patrimonial e da projeção do fluxo de caixa.

Por último, foi inquirido sobre o formato e a responsabilidade pela elaboração do instrumento utilizado para gerenciar contas a receber e a pagar, bem como quanto à frequência de uso no cotidiano administrativo. As respostas evidenciaram que este controle é realizado por algumas empresas por meio de *software* específico (30%), sendo que as outras utilizam as planilhas Excel para ter controle das contas a pagar e a receber. Das 10 empresas

participantes do estudo, nove fazem essa conferência mensalmente e uma faz diariamente; cabendo a responsabilidade da execução aos gestores ou proprietários.

5 CONCLUSÕES

O artigo visou responder questão de estudo relacionada aos controles internos financeiros utilizados pelos gestores das empresas vinculadas à INCTECh. Com esse propósito objetivava identificar quais eram os controles mais utilizados pelos empreendimentos sediados na incubadora da UNOCHAPECÓ.

Nessa direção, os autores entendem que a pergunta de pesquisa foi convenientemente respondida eis que foram identificados, através das respostas obtidas por intermédio da aplicação de questionários aos gestores das incubadas, os níveis de utilização e a relevância imputada à Demonstração do Resultado, ao Balanço Patrimonial, ao Demonstrativo do Fluxo de Caixa, à planilha de custos e à gestão de contas a receber/pagar. Em razão disso, o objetivo priorizado também foi atingido, ou seja, foram levantados os controles internos financeiros mais utilizados pelas empresas pesquisadas.

Além disso, com base no levantamento de dados efetuado, foram reputadas as duas hipóteses anteriormente levantadas. A primeira aventava a possibilidade de os gestores deste tipo/porte de companhia centrassem suas atenções exclusivamente em controles operacionais, em detrimento dos controles internos financeiros. A segunda cogitava acerca de ser reduzido o nível de importância imputado pelos respondentes aos controles voltados para o aspecto econômico-financeiro. Como visto, a maioria dos administradores utilizava, mesmo que parcialmente (ou com baixa frequência), os cinco tipos de controles financeiros enfocados no estudo, além de atribuírem elevado grau de relevância para as informações vinculadas aos mesmos.

Quanto aos resultados mais importantes, restou evidente que a maior preocupação dos respondentes residia na gestão de contas a pagar/receber, posto que era o mais utilizado no cotidiano administrativo. Contudo, as informações consideradas como as mais relevantes estavam vinculadas à planilha de custos, mesmo que a quase totalidade das incubadas não utilizasse no dia-a-dia. Com isso, emerge uma lacuna a ser explorada por pesquisas futuras e/ou pela direção da própria incubadora.

No que concerne às limitações associáveis ao estudo, convém destacar especialmente os aspectos relacionados ao pequeno número de participantes (apenas dez incubadas) e ter se restringido aos cinco controles internos mais conhecidos. Em virtude do exposto, não cabe generalizar os achados para outras incubadoras ou para as demais formas de controles internos, visto que a abrangência limitou-se à incubadora da UNOCHAPECÓ.

Com recomendação para trabalhos futuros, cabe sugerir a expansão da abrangência para as demais incubadoras sediadas no estado de Santa Catarina. Ainda, seria interessante investigar a utilização de outros tipos de controles internos financeiros, bem como os de caráter "não-financeiro" que eventualmente sejam utilizados por esse tipo/porte de empreendimento.

REFERÊNCIAS

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DO ESTADO DE SÃO PAULO; SILVA JÚNIOR, J. B. da. **Controles internos contábeis e alguns aspectos de auditoria.** São Paulo: Atlas, 2000.

DORNELAS, J. C. A. **Planejando incubadoras de empresas:** como desenvolver um plano de negócios para incubadoras. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

FARIAS, R. P.; LUCA, M. M. M.; MACHADO, M. V. V. A metodologia COSO como ferramenta de gerenciamento dos controles internos. **Contabilidade, Gestão e Governança**, n. 3, p. 55-71, set./dez. 2009.

FLORIANO, J. C.; LOZECKYI, J. A importância dos instrumentos de controle interno para gestão empresarial. **Revista Eletrônica Lato Sensu**, UNICENTRO, ed.5, 2008.

FRANCO, H., MARRA, E. **Auditoria contábil**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

GARCIA, O. P. G.; KINZLER, L.; ROJO, C. A. Análise dos sistemas de controle interno em empresas de pequeno porte. **Interface**, n. 2, p. 133-153, jul./dez. 2014.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GITMAN, L. J. **Princípios de administração financeira.** 10. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2004.

LOPES de SÁ, A. L. **Curso de auditoria.** 10ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARION, J. C. **Análise das demonstrações contábeis:** contabilidade empresarial. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

OLIVEIRA, A. G de; MÜLLER, A. N.; NAKAMURA, W. T. A utilização das informações geradas pelo sistema de informações contábil como subsídio aos processos administrativos nas pequenas empresas. **Revista FAE.** Curitiba, v. 3, n. 3, p. 1-12, set./dez. 2000.

PADOVEZE, C. L.; VASCONCELOS, Y. L. **Contabilidade.** Curitiba: IESDE, 2012.

PEREZ JR., J. H. **Auditoria de demonstrações contábeis:** normas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 2006.

SANTOS, J. L. dos; SCHMIDT, P.; MARTINS, M. A. **Fundamentos da análise das demonstrações contábeis.** São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, A. F. **Mudanças nas demonstrações contábeis:** projeto nº 3.641 e anteprojeto de reforma da lei das sociedades anônimas. MARION, J. C.; REIS, A. C. de R. (coord.). São Paulo: Saraiva, 2003.

RIBEIRO, L. M.; de P. TIMÓTEO, A. C. A adoção dos controles internos em uma organização do terceiro setor como sustentabilidade econômica: um estudo de caso em uma associação de Minas Gerais. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, UFSC, Florianópolis, n.17, p.61-82, jan./jun. 2012.

SHERWIN, D. S. The meaning of control. **Dunn's Business Review**, Jan. de 1956.

TEIXEIRA, I. S.; TEIXEIRA, R. C. F. **Contribuição do controle interno à gestão empresarial.** In: ENEGEP, 1998, São Paulo. Anais. São Paulo: ABEPRO, 1998.

TURATO, E. R. **Tratado da metodologia da pesquisa clínico-qualitativa:** construção teórico-epistemológica, discussão comparada e aplicação nas áreas da saúde e humanas. 2ª ed. Petrópolis: Vozes, 2003.

UNOCHAPECÓ. **Objetivos da Incubadora Tecnológica**. Disponível em: <https://www.unochapeco.edu.br/inctech/info/objetivos-20>. Acesso em: 05 fev. 2016.

CPC 22: Um estudo sobre a divulgação de informações de preço de transferência em empresas da BM&FBovespa

Stefânia Maria Maier (e-mail: stefania.maier@gmail.com)
Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina

Joice Denise Schäfer (e-mail: schafer.joice@gmail.com)
Doutoranda em Administração pela Universidade Federal de Santa Catarina

Valdirene Gasparetto (e-mail: valdirene.gasparetto@ufsc.br)
Doutora em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina
Professor adjunto da Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo

O objetivo desse artigo é investigar o nível de divulgação de informações sobre preço de transferência das companhias listadas na BM&FBovespa, como requerido pelos itens 23B e 27A do CPC 22. A pesquisa é descritiva, de natureza documental e abordagem qualitativa. A população é composta por 506 empresas listadas na BM&FBovespa e que apresentaram as notas explicativas no ano de 2014. Destas, 335 empresas divulgaram informações por segmento em suas notas explicativas, sendo que 125 afirmaram ter somente um segmento operacional e por isso, trouxeram suas informações de forma consolidada. Das 210 empresas que evidenciaram ter mais de um segmento operacional, 49 (23%) divulgaram transações entre segmentos, e destas, 31 (63%) atenderam o item 23B do CPC 22, que exige que as empresas informem as receitas das transações intersegmentos e 18 (37%) atenderam ao item 27A, informando o método usado para precificar essa transferência, ou seja, o método do preço de transferência. Todas as empresas que evidenciaram a informação sobre o preço de transferência, declararam usar o método baseado no mercado.

Palavra-chave: CPC 22; Informação por segmento; Preço de transferência.

CPC 22: A study about information disclosure of transfer pricing in BM&FBovespa companies

Abstract

The objective of this paper is to investigate the disclosure level of information about transfer pricing of the companies listed on BM&FBovespa, as required by the items 23B and 27A of CPC 22. The research is descriptive, of documentary nature and of qualitative approach. The population is composed of 506 companies listed on BM&FBovespa which have presented the explanatory notes in the year 2014. Among these companies, 335 disclosed information by segment in their explanatory notes, being that 125 claim they have only one operational segment, 49 (23%) disclosed transactions between segments, and among those, 31 (63%) complied with the item 23B of CPC 22, which requires that companies inform the revenue of intersegment transactions, and 18 (37%) complied with item 27A, informing the method used to price this transfer, that is, the transfer pricing method. All the companies that disclosed the information about transfer pricing, stated that they used the market-based method.

Key-words: CPC 22; Information by segment; Transfer pricing.

1 Introdução

Empresas centralizadas têm como característica o processo de tomada de decisão concentrado na alta administração, o que gera, em muitos casos, maior dificuldade para responder de forma rápida às dificuldades do ambiente em que estão inseridas (ATKINSON, *et al*., 2000). Na prática, à medida que a empresa cresce ocorre, normalmente, a descentralização na tomada de decisões, com a delegação de autoridade e responsabilidade aos gestores de nível inferior, o que permite reduzir o tempo da tomada de decisões e voltar os esforços da alta administração para questões estratégicas (MAHER, 2001).

Contudo, a descentralização também apresenta desvantagens, como a falta de controle sobre a tomada de decisão dos gestores (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997). Sendo assim, em muitos casos as empresas descentralizadas optam também pela divisionalização, ou seja, atribuem aos gestores a responsabilidade pelas decisões tomadas, levando à necessidade de avaliar o desempenho desses gestores e de suas respectivas divisões, identificando as operações que são produtivas e eliminando as que não satisfazem as expectativas (JIAMBALVO, 2009).

Uma das maneiras de avaliar o desempenho das divisões é por meio de indicadores, como o resultado. Quando a divisão transaciona com clientes externos, há receita e apuração direta do resultado, porém, em empresas com algum nível de verticalização ocorrem, também, transações entre unidades da mesma organização. Nestas circunstâncias é necessário registrar o preço pelo qual o bem ou serviço foi transferido internamente entre as divisões do mesmo grupo. A este registro dá-se o nome de preço de transferência (GRUNOW; BEUREN; HEIN, 2010).

O preço de transferência é, portanto, o preço cobrado nas transações de bem ou serviço entre segmentos da mesma organização, gerando assim receita para o segmento vendedor e custo para o segmento comprador (HORNGREN; FOSTER; DATAR, 1997). Por muito tempo a informação do preço de transferência era praticamente exclusiva dos usuários internos. Entretanto, em 2009 foi aprovado o CPC 22 que trata das informações por segmento, e essa informação passou a ser exigida também para os usuários externos da companhia, proporcionando a todos os *stakeholders* a possibilidade de conhecer de forma mais detalhada os negócios operados pela companhia e a forma de avaliação de desempenho de cada área (SCHVIRCK; LUNKES; GASPARETTO, 2013), conforme divulgada a seu principal executivo de operações. Conforme estabelece o CPC 22, em seus itens 13, 23 e 27, a entidade deve evidenciar as receitas apuradas entre os segmentos, quando ocorrerem, bem como a base de contabilização dessas transações, ou seja, o preço de transferência praticado entre eles.

Estudos recentes, entretanto, mostram que há uma resistência das empresas na evidenciação de informações detalhadas por segmentos de negócios. Schvirk (2014), Mapurunga, Ponte e Holanda (2014) e Souza e Neto (2014) analisaram o CPC 22, e dentre outros, os itens que tratam do preço de transferência praticado entre segmentos. Schvirk (2014), ao analisar 168 empresas que possuem mais de um segmento divulgável, no período de 2010 a 2012, encontrou que cerca de 20% das empresas afirmam que há operações intersegmentos e divulgam valores no relatório por segmentos, e dessas, 40%, ou seja, cerca de 8% das 168 empresas analisadas, apresentavam a base de contabilização; Souza e Neto (2014) analisaram 272 companhias no período de 2010 e 2011 e encontraram que, em média, 10% das empresas evidenciaram a receita entre segmentos e 6% evidenciaram a base de contabilização; Mapurunga, Ponte e Holanda (2014), ao analisarem 363 empresas, em 2010, identificaram uma evidenciação média de 13% para as receitas intersegmentos e 2% para a base de contabilização. Destes, porém, somente o estudo de Schvirk (2014) analisou qual o

método de preço de transferência empregado pelas empresas, constatando que 12 empresas optaram pelo método baseado no mercado e apenas uma optou pelo método baseado no custo.

Diante do exposto, o presente estudo pretende seguir com a investigação do CPC 22, focando-se apenas nos dois itens relacionados à evidenciação de informações sobre preço de transferência, para isto pretende-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: qual o nível de divulgação das informações relacionadas ao preço de transferência, conforme requerido no CPC 22 (informações por segmento), nas empresas da BM&FBovespa?

Com a crescente demanda por maior transparência contábil por parte das empresas (SOUZA; NETO, 2014), com a finalidade de gerar suporte para a tomada de decisão dos investidores, a pesquisa justifica-se por trabalhar com o nível de evidenciação das informações por segmento, especificamente relacionadas ao preço de transferência, conforme preconiza o CPC 22, após cincos anos de aplicação de forma compulsória desta norma. Adicionalmente, este estudo pretende confirmar ou refutar os achados das pesquisas anteriores, que demonstram baixo nível de evidenciação da informação de preço de transferência, servindo como base para pesquisas futuras que se proponham a compreender os motivos pelos quais as empresas tendem a não divulgar estas informações.

2 Revisão da Literatura

A revisão da literatura apresenta-se como a base para a compreensão e desenvolvimento da pesquisa. Esta seção está subdividida em: i) preço de transferência; e ii) evidenciação do preço de transferência.

2.1 Preço de Transferência

Preço de transferência compreende um conjunto de regras estabelecido pela empresa e usado para distribuir a receita total arrecadada entre as divisões (ATKINSON *et al.,* 2000). Esse preço, para Hansen e Mowen (p. 333, 2010), "afeta as receitas na divisão que está transferindo e os custos da divisão que está recebendo" e, logo, o resultado, a lucratividade, o retorno sobre o investimento e a avaliação do desempenho de ambas as divisões.

Para realizar a avaliação do desempenho das unidades com base no preço de transferência, é necessário estabelecer um método de precificação para os bens ou serviços envolvidos nas operações. Segundo Hansen e Mowen (2010), os métodos utilizados para o cálculo do preço de transferência são: preço de transferência baseado no mercado, preço de transferência baseado em custos e preço de transferência negociado. Existem na literatura outros métodos que podem ser utilizados para mensurar a transação, contudo, como mostra o Quadro 1, não são comumente utilizados pelas empresas. O Quadro 1 evidencia alguns trabalhos desenvolvidos em empresas norte americanas e os respectivos métodos empregados.

Métodos	Tang (1979) N=85	Burns (1980) N = 62	Yunker (1982) N = 52	Borkowski (1992) N = 79	Tang (1993) N = 90	Borkowski (1997) N = 62
Custo	45,9%	37,0%	39,0%	51,9%	41,4%	37,1%
Mercado	31,8%	43,0%	34,0%	32,9%	45,9%	38,7%
Negociado	16,4%	15,0%	17,0%	15,2%	12,7%	11,3%
Outros	5,9%	5,0%	10,0%	-	-	12,9%
Total	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%	100,0%

Fonte: Adaptado de Borkowski (1997).

Quadro 1 – Métodos utilizados na definição do preço de transferência.

Conforme Quadro 1, os métodos de preço de transferência mais usados em empresas norte-americanas são o baseado no custo e o baseado no mercado, sendo que o método de preferência das empresas variou de uma pesquisa para outra. O preço negociado foi o terceiro método mais utilizado em todas as pesquisas. Outros métodos foram citados em quatro das seis pesquisas estudadas, sendo que nesta categoria podem ser enquadradas as precificações impostas pela alta administração, como o preço administrado (ATKINSON *et al.,* 2000) e o *dual price*, que se refere ao registro de uma receita para a unidade vendedora e um custo para a unidade compradora (BUFONI, 2007), para estimular as divisões a fazer transferência interna, quando há a opção de também comprar e vender externamente.

No Brasil, também foram desenvolvidos estudos com o objetivo de identificar os métodos mais usados. Grunow, Beuren e Hein (2010) concluíram que os métodos baseados no custo e no mercado são os mais empregados, com 50% e 47% de uso, respectivamente, enquanto o preço negociado foi o método utilizado em aproximadamente 3%, considerando 38 empresas listadas na Revista Exame Maiores e Melhores de 2005. Schvirk (2014) analisou as empresas listadas na BM&FBovespa nos anos 2010, 2011 e 2012 e observou que dentre as 13 empresas que informaram a base de mensuração nas transferências, 12 utilizam o método baseado no mercado e uma o método baseado nos custos. De forma contraditória, Schäfer (2016), ao investigar os métodos de preço de transferência utilizados por 20 empresas listadas no Catálogo dos Exportadores Brasileiros encontrou que 17 utilizavam o preço baseado no custo e três empregavam o preço baseado no mercado.

Quando existe competição no mercado, de acordo com Atkinson *et al*. (2000), o preço de transferência baseado no mercado é o método mais apropriado para estimar o preço do bem ou serviço transferido entre os segmentos, posto que traz o preço que o segmento teria se vendesse ou comprasse do mercado externo, ou seja, quanto efetivamente vale o bem ou serviço que está sendo transferido. Este método mostra quanto cada subunidade contribui efetivamente para o lucro total da empresa. Para Pereira e Oliveira (2010), este método pode ser utilizado de forma ajustada, diminuindo os custos de venda que não ocorrem na transferência interna, como impostos, inadimplência, frete e embalagens. Contudo, não são todos os segmentos de negócios que possuem no mercado produtos iguais ou similares aos seus, e quando possuem, muitas vezes não existe livre acesso aos valores praticados pelos concorrentes, impossibilitando a determinação do preço de transferência com base nesse método (GRUNOW, BEUREN; HEIN, 2010). Neste caso, a transferência pode ser baseada no custo do bem ou serviço.

As formas mais comuns de preço de transferência baseadas no custo são: custo total, custo variável, custo padrão e custo mais margem (COSENZA; ALEGRÍA, 2004). A transferência pelo custo total compreende os custos dos materiais diretos, de mão-de-obra direta e os custos indiretos de fabricação; já na transferência pelo custo variável são excluídos do custo total os custos fixos de fabricação (WARREN; REEVE; FESS, 2008). O custo padrão é o custo pré-estabelecido que deveria acontecer em termos físicos e monetários, dos bens ou serviços (MARTINS, 2010) na unidade vendedora, e o custo mais margem é a aplicação de uma margem de lucro sobre o custo-base com o objetivo de aproximar o valor transferido ao preço de mercado (JUNQUEIRA; MORAES, 2005).

Para Pereira e Oliveira (2010), entretanto, o método baseado no custo dificulta o uso do preço de transferência como medida para avaliar o desempenho dos gestores, pois o uso do custo sem a margem não dá suporte para o cálculo do lucro na unidade vendedora. Porém, o uso da margem sobre o custo, além de ser subjetiva, pode demandar tempo, caso a empresa

possua muitos produtos ou serviços para estipular uma margem (JUNQUEIRA; MORAES, 2005). Com a base de mensuração sendo os custos também será transferida ineficiência, se houver, de um segmento para o outro, exceto se usado o custo-padrão.

O preço de transferência negociado permite que os gestores cheguem por meio de negociações, a um preço a ser praticado na transferência de bens e serviços entre os segmentos (JUNQUEIRA; MORAES, 2005) e, caso não haja um acordo entre as partes, em alguns casos a alta administração autoriza a comercialização com clientes externos. Este método traz aos gestores maiores motivações e autonomia (JIAMBALVO, 2009), no entanto, como a negociação carece de tempo para os dois lados chegarem a um acordo, deve-se analisar o custo *versus* benefício dessa transação, ou seja, a companhia deve avaliar se vale à pena gastar esse tempo na negociação para que os gestores sintam-se autônomos e sejam responsáveis pelo valor estabelecido nas transferências (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Ademais, para Atkinson *et al.* (2000), o preço de transferência negociado pode refletir a capacidade de barganha dos gerentes e não sua capacidade econômica, podendo trazer uma avaliação de desempenho injusta para os segmentos.

Devido às particularidades, o preço de transferência possui diferentes métodos para a determinação de seu valor (COSENZA; ALEGRÍA, 2004), e dentre os métodos expostos não existe um universalmente aplicável, nem que satisfaça todos os objetivos estabelecidos pela organização (HORNGREN; SUNDEM; STRATTON, 2004). Assim, ao escolher seu método de preço de transferência a companhia deve observar as características de cada método, ponderando suas vantagens e desvantagens frente às suas necessidades de informação.

O preço de transferência como ferramenta de avaliação de desempenho pode direcionar, além de gratificações aos gestores e unidades que apresentam bons resultados, também os investimentos que serão feitos em cada área (SCHAFER, 2016), assim a evidenciação dessas informações é relevante aos usuários externos à organização, proporcionando a eles uma visão mais discriminada dos segmentos de negócios em que a companhia atua e a representatividade do resultado de cada um deles para a organização.

2.2 Evidenciação do Preço de Transferência

A evidenciação, para Lopes e Martins (2007), deve ser entendida como o ato de demonstrar aos usuários da informação contábil a forma como foram reconhecidos e mensurados os dados contábeis. Araújo (2005, p.45) acrescenta que "a evidenciação é o canal utilizado no processo de comunicação entre a entidade e os tomadores de decisões nas organizações como instrumento de informação". Portanto, a evidenciação seria a apresentação dos dados contábeis de maneira que fiquem acessíveis a todos os usuários da informação.

A evidenciação pode ocorrer de duas formas: obrigatória e não obrigatória (IUDÍCIBUS, 2004). As informações obrigatórias são aquelas regulamentadas por lei, como no caso desta pesquisa, os itens 23 B e 27 A do CPC 22, de Informações por Segmento, enquanto as informações não obrigatórias (complementares) são aquelas que não estão exigidas na lei, mas que as empresas podem optar por apresentar para melhorar a qualidade de sua informação, fornecendo maiores subsídios para que os usuários dos relatórios contábeis tomem decisões.

O CPC 22 tornou obrigatória, a partir da Deliberação 582/2009, as informações por segmento. Por meio desse pronunciamento, a entidade passou a ter que divulgar informações contábeis que permitam aos usuários avaliar a natureza e os efeitos financeiros das atividades de negócio nas quais a entidade está envolvida e os ambientes econômicos em que opera.

Segundo o item 5 do CPC 22, o segmento operacional é normalmente um componente de entidade que, ao desenvolver atividades de negócios, pode obter receita e incorrer em despesas, cujos resultados operacionais são analisados e usados na tomada de decisões para avaliação de desempenho do segmento, e que possua informação individualizada disponível. Os segmentos deverão ser divulgados separadamente, conforme o item 13 do CPC 22 (2009, p. 04), se:

> (a) sua receita reconhecida, incluindo tanto as vendas para clientes externos quanto as vendas ou transferências intersegmentos, é igual ou superior a 10% da receita combinada, interna e externa, de todos os segmentos operacionais;
>
> b) o montante em termos absolutos do lucro ou prejuízo apurado é igual ou superior a 10% do maior, em termos absolutos, dos seguintes montantes:
>
> (i) lucro apurado combinado de todos os segmentos operacionais que não apresentaram prejuízos; e
>
> (ii) prejuízo apurado combinado de todos os segmentos operacionais que apresentaram prejuízos;
>
> (c) seus ativos são iguais ou superiores a 10% dos ativos combinados de todos os segmentos operacionais.

As empresas que se enquadram no item 13, devem atentar também aos itens 23 B e 27 A do CPC 22, que preconizam que a entidade deve apresentar, sobre cada segmento divulgável, as "receitas de transações com outros segmentos operacionais da mesma entidade" (CPC, 2009, p. 06), e "a base de contabilização para quaisquer transações entre os segmentos divulgáveis" (CPC, 2009, p. 08), respectivamente. Ou seja, a partir do pronunciamento, as entidades que praticam transações entre segmentos passaram a ser obrigadas a evidenciar a receita transferida entre segmentos da companhia e a base, ou seja, o método de preço de transferência utilizado para mensurar essa transação. Assim, as informações por segmento, inclusive relacionadas ao preço de transferência como ferramenta para avaliação de desempenho, que antes eram restritas à empresa, a partir de 2009 tornaram-se acessíveis a todos os usuários da informação.

Estudos anteriores como os de Schvirck e Gasparetto (2011), Borba e Costa (2012), Silva e Pinheiro (2012), Aillón *et al.*(2013), Mapurunga, Ponte e Holanda (2014), Schvirck (2014), Weschenfelder e Mazzioni (2014) e Pinheiro e Boscov (2015), foram desenvolvidos no intuito de identificar a evidenciação das informações solicitadas pelo CPC 22. Entretanto, somente Schvirk (2014), Mapurunga, Ponte e Holanda (2014) e Souza e Neto (2014) analisaram os itens do CPC 22 que tratam sobre o preço de transferência praticado entre segmentos. O nível de evidenciação dos itens 23B e 27A do CPC 22 mostraram-se baixo em todas as pesquisas, variando de 10% a 20% no que diz respeito à evidenciação da receita entre segmentos e de 2% a 8% no que tange à base de mensuração das transações, ou seja, ao método de preço de transferência utilizado.

Ao analisar as notas explicativas não é possível identificar se a empresa utiliza preço de transferência, a não ser que ela mencione. Por este motivo não se pode afirmar que as empresas deixaram de evidenciar tal informação, já que elas podem não empregar preço de transferência em suas operações. Entretanto, espera-se que as empresas que demonstram receitas oriundas de transferências (item 23 B) apresentem, também, informações acerca da base de mensuração empregada (item 27 A), uma vez que a geração de receitas por parte dos segmentos indica a utilização do preço de transferência.

3 Metodologia

Conforme objetivo traçado, por meio da pesquisa pretende-se descrever e analisar as características de empresas, o que possibilita a classificação da pesquisa como descritiva (GIL, 2002).

O procedimento utilizado para a coleta de dados é de natureza documental. Conforme Gil (2002) há dois tipos de documentos: i) de fonte primária, aqueles que não receberam tratamento analítico, nesse estudo o CPC 22; e ii) de fonte secundária, aqueles que passaram por uma análise prévia, representados nessa pesquisa pelas notas explicativas das empresas estudadas.

Quanto à abordagem, é predominantemente qualitativa, visto que busca realizar uma análise aprofundada sobre o fenômeno estudado - a evidenciação do preço de transferência -, e não tem como finalidade numerar ou medir qualquer variável, ou utilizar métodos estatística (RAUPP; BEUREN, 2003).

A população da pesquisa é constituída pelas companhias listadas na BM&FBovespa, que totalizam 508 empresas, contudo, duas empresas não apresentaram as notas explicativas em 2014, totalizando uma amostra de 506 empresas.

A coleta de dados foi realizada nos meses de novembro e dezembro de 2015, sendo a análise dos dados desenvolvida com base nas informações divulgadas pelas empresas sobre o preço de transferência, baseando-se nos itens 23B e 27A do CPC 22 – Informações por Segmento.

4 Análise dos resultados

De acordo com a análise das notas explicativas das companhias listadas na BM&FBovespa foi possível identificar, que das 506 empresas, 171 organizações (34%) não apresentaram informações por segmento. Destas, nove apresentam uma breve descrição do respectivo CPC, no entanto, não evidenciaram as informações solicitadas pela norma e cinco demonstraram, em nota explicativa, justificativa pela não apresentação das informações por segmento. As justificativas envolvem: a não identificação de segmento reportável por parte da empresa; o início recente das atividades e devido a isto, ainda não houve segmentação; e, a empresa considera que o CPC 22 não se aplica às atividades da companhia ou não julga necessário aplicá-lo, pois a empresa monitora suas atividades como um todo.

Das 335 empresas (66%) que apresentaram informações por segmentos em suas notas explicativas, 125 (24,6%) informaram ter somente um segmento e, por este motivo, evidenciaram apenas as informações consolidadas, ou seja, não se aplica, neste caso, a evidenciação de informações referentes aos itens 23 B e 27A. As empresas que possuem mais de um segmento e apresentaram as informações solicitadas pelo CPC 22 totalizam 210 (41,3%). O número de segmentos informado está evidenciado na Tabela 1.

Número de Segmentos operacionais	Número de empresas	%
Dois segmentos	79	37,6%
Três segmentos	59	28,1%
Quatro segmentos	32	15,3%
Cinco segmentos	24	11,4%
Seis segmentos	8	3,8%
Sete segmentos	3	1,4%
Mais de oito segmentos	3	1,4%
Não especificado	2	1,0%
Total	**210**	**100,0%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 1 - Número de segmentos divulgados

As três empresas classificadas no grupo com "mais de oito segmentos", apresentam nove, dez e quinze segmentos. As duas empresas que estão apresentadas no "não especificado" não evidenciam o número de segmentos que possuem. Das 210 empresas que possuem informações sobre segmentos, somente 7,6% possuem mais de cinco segmentos reportáveis, notando-se uma predominância de pouca segmentação por parte das companhias analisadas e indo de encontro às pesquisas anteriores, onde Schvirk (2014), ao analisar 168 empresas concluiu que, no ano de 2012, 88,4% das companhias apresentaram de dois a cinco segmentos.

Para as empresas que divulgam utilizarem mais de um segmento, verificou-se se há operações entre esses segmentos. A Tabela 2 mostra esses dados.

Transações entre segmentos	Número de empresas	%
Não faz transação entre segmentos	12	5,7%
Faz transação entre segmentos	49	23,3%
Não evidencia se faz transação	149	71,0%
Total	**210**	**100,0%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 2 - Transações entre segmentos

Das 210 empresas identificadas com mais de um segmento operacional, 49 evidenciaram fazer transação entre segmentos. Cabe destacar que dessas 49 empresas, 27 (55,1%) apresentavam de dois a três segmentos, 19 empresas (38,8%) informaram ter de quatro a cinco segmentos, e três empresas (6,1%) apresentaram seis segmentos. Nenhuma empresa com mais de seis segmentos evidenciou fazer transações entre segmentos.

Das 149 empresas, demonstradas na Tabela 2, que não evidenciaram se fazem ou não transações entre segmentos, 32 (21,5%) apresentaram como "informações por segmentos", uma coluna específica denominada com os termos: "eliminações" ou "ajustes", onde foram eliminados, entre outros, receitas e custos para fins de consolidação das informações financeiras. Contudo, nenhuma dessas empresas deixou claro que a eliminação era referente a transações entre seus segmentos, podendo a mesma estar relacionada, entre outros, a operações de compra e venda entre empresas vinculadas. Devido a este fato, essas eliminações não foram avaliadas na análise como "transações entre segmentos". Com relação a pesquisas anteriores, Schvirk (2014), ao analisar 168 empresas que evidenciaram possuir dois ou mais segmentos nos anos de 2010, 2011 e 2012, encontrou que 78% não informam se existem transações entre seus segmentos, 20% informaram fazer operações entre os setores da empresa e 0,6% evidenciaram que não ocorriam transações entre seus segmentos.

Dentre as empresas que informaram em nota explicativa a realização de transações entre seus segmentos, apenas oito companhias (16,3%) apresentam a receita realizada entre os segmentos – item 23 B - e o método usado para mensurar esta transação – item 27 A -, conforme evidenciado na Tabela 3.

Como exposto no referencial teórico, era esperado que empresas que trouxessem as receitas oriundas de transferências apresentassem também as informações a respeito da base de mensuração utilizada e vice-versa. Contudo, do total de 210 empresas analisadas, somente 14,8% evidenciam a receita gerada entre segmentos e 8,6% apresentam o método de precificação utilizado na transação, sendo que aproximadamente 16% evidenciaram apenas uma das informações.

Descrição	Número de empresas	%
Apresentam apenas o item 23 B	23	47,0%
Apresentam apenas o item 27 A	10	20,4%
Apresentam os itens 23 B e 27 A	8	16,3%
Não apresentam os itens 23B e 27 A	8	16,3%
Total	**49**	**100,0%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 3 - Dados das empresas de acordo com os itens 23B e 27A do CPC 22

Em pesquisas anteriores como de Schvirk (2014), somente cerca de 20% das empresas, com mais de um segmento, divulgaram os valores de receita no relatório por segmentos e cerca de 8% evidenciaram o método de precificação adotado. Souza e Neto (2014), ao analisarem as 272 empresas ativas na BM&FBovespa, distribuídas em 20 setores econômicos no período de 2010 a 2011, encontraram que 10% das companhias informaram a receita gerada em transações com outros segmentos operacionais da mesma entidade e 6% evidenciaram a base de mensuração dessa transação. Mapurunga, Ponte e Holanda (2014), numa análise das empresas listadas na BM&FBovespa com demonstrativos disponíveis em 2010, exceto as do setor finanças e seguros e as que evidenciaram nas notas explicativas que o normativo não lhes era aplicável, totalizando na amostra de 363 companhias, identificaram que em média 13% evidenciaram as receitas de transações com outros segmentos da mesma entidade e 2% a base de contabilização para essas transações.

A comparação dos resultados das pesquisas anteriores com os achados desta permite a observação de um baixo nível de divulgação de informações sobre transferências entre os segmentos. Nota-se que em todos os estudos há uma menor evidenciação do método de precificação adotado (item 27 A) em relação às receitas provenientes de transações entre segmentos da mesma entidade (item 23 B), que pode estar relacionado ao receio dos gestores na divulgação de tais informações gerenciais, ou ainda a uma má interpretação dos itens solicitados pelo CPC 22, que pode ser justificado pela falta de conhecimento sobre o preço de transferência.

Das 18 empresas (36,7%) que informaram a base de contabilização para as transferências entre segmentos em suas notas explicativas, todas exibiram informações que remetiam ao método baseado no mercado, como por exemplo: “as transações entre segmentos foram realizadas como transações entre partes independentes”, “as vendas entre segmentos são feitas a preços semelhantes àqueles que poderiam ser praticados com terceiros” e “os preços praticados entre os segmentos são determinados com base em transações similares de mercado”. Diferentemente, estudos anteriores como Borkowski (1992), Tang (1979), Burns (1980), Yunker (1982), Tang (1993), Borkowski (1997), desenvolvidos no exterior, e o de

Grunow, Beuren e Hein (2010), desenvolvido no Brasil, encontraram um equilíbrio na utilização do preço baseado no custo e no preço baseado no mercado e de Schäfer (2016), que por sua vez, encontrou uma predominância no uso do método baseado nos custos. Esta pesquisa mostrou uma preferência das empresas brasileiras de mercado aberto pelo método de preço baseado no mercado corroborando apenas com os achados de Schvirk (2014).

Dentre as empresas que apresentam apenas o item 23B do CPC 22, uma menciona a mensuração na sua nota de informação por segmento, da seguinte forma: "as práticas contábeis dos segmentos reportáveis são as mesmas adotadas pela Companhia, descritas na Nota 2. Essa é a mensuração reportada para o principal tomador de decisões operacionais para fins de alocação de recursos e avaliação do desempenho dos segmentos", sendo descrito na nota 2 um "resumo das principais políticas contábeis" onde a empresa traz que as demonstrações foram preparadas conforme as práticas contábeis adotadas no Brasil emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que as demonstrações foram preparadas considerando o custo histórico e que as controladas são contabilizadas pelo método de equivalência patrimonial, ou seja, a empresa não deixa clara a base de mensuração utilizada, mais uma vez evidenciando um possível problema de interpretação da norma, ou falta de conhecimento sobre o assunto.

Da mesma forma, das 149 empresas que não evidenciam se realizam ou não transações entre segmentos, além do caso já destacado das 32 empresas que trouxerem ajustes e eliminações de receitas e custos para fim de consolidação das informações financeiras, oito não demonstraram compreensão do que seria a base de mensuração solicitada pelo CPC 22 em seu item 27A, uma vez que os dados apresentados não remetem a um método de contabilização. No Quadro 2 estão evidenciados trechos de notas explicativas que constam nas informações por segmento das oito empresas e que, segundo elas, referem-se à base de mensuração utilizada.

Número de empresas	**Descrição na nota explicativa referente à informação por segmento**
1	"(...) desempenho dos segmentos foi avaliado com base nas receitas operacionais líquidas, no lucro líquido e no capital empregado (ativos totais menos passivo circulante e passivo não circulante) em cada segmento. Essa base de mensuração inclui os efeitos financeiros, imposto de renda e a contribuição social, a depreciação e a amortização e são consistentes com os registros das informações contábeis consolidadas".
2	"(...) estão apresentadas as informações do resultado e dos ativos por segmento, que foram mensuradas de acordo com as mesmas práticas contábeis utilizadas na preparação das informações consolidadas(...)".
2	"O desempenho dos segmentos da Companhia foi avaliado com base nas receitas operacionais líquidas, no lucro líquido do exercício e no ativo não circulante. Essa base de mensuração exclui os efeitos de juros, imposto de renda e contribuição social, depreciação e amortização".
1	"Os resultados dos segmentos são mensurados utilizando as práticas contábeis adotadas no Brasil".
1	"As informações apresentadas são mensuradas de maneira consistente com a da demonstração do resultado".
1	"(...) avalia o desempenho dos segmentos operacionais com base na mensuração do resultado operacional (Resultado antes das despesas financeiras líquidas e nos tributos sobre o lucro – EBIT)".

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Quadro 2 – Descrição da base de mensuração utilizada pelas empresas em transações entre segmentos

Nota-se que estas empresas tratam de mensuração, entretanto, não apresentam a base adequada para as transações entre segmentos, conforme solicitado pelo item 27 A do CPC 22. Quatro empresas afirmam realizar avaliação de desempenho com base nos resultados dos segmentos, o que permite inferir que nestas empresas o método praticado nas transferências deve ser baseado no mercado, negociado, ou baseado no custo com uma margem, pois os demais métodos de custos, conforme afirmam Pereira e Oliveira (2010), não dão suporte para o cálculo do lucro na unidade vendedora.

As outras quatro empresas informaram frases vagas sobre mensuração, com o intuito de atender ao requisito 27 A do CPC 22, mas sem divulgar alguma informação útil para a compreensão dos métodos empregados nas transações realizadas entre os segmentos.

5 Conclusões

O objetivo dessa pesquisa foi analisar, após cinco anos da implantação do CPC 22 (informações por segmento), se as empresas de capital aberto estão divulgando as informações relacionadas a preço de transferência, conforme exigido nos itens 23B e 27A. Das 508 empresas listadas na BMF&BOVESPA, 335 (66%) empresas apresentaram informações por segmento em suas notas explicativas, sendo que 210 (41%) apresentam mais que um segmento e foram base para a análise das informações referentes à evidenciação da receita obtida em transações entre segmentos (item 23B do CPC 22) e a base utilizada para mensurá-la (item 27A do CPC 22) e 49 (10%) informaram realizar transações entre as partes, enquanto 12 (2%) disseram não realizar transferências entre os segmentos.

Em relação às empresas que apresentaram informações por segmento nas notas explicativas, foi contatado que apenas 23% informaram a realização de transações entre segmentos e 5,71% evidenciaram, ou demonstraram por meio de saldos intersegmentos zerados, que não fizeram transações entre as partes. Nota-se, desta forma, que a maior parte das empresas, 70,95%, não demonstra em suas notas explicativas se realiza, ou não, transações entre seus segmentos operacionais, conforme exigido pelo CPC 22.

Com relação ao item 23 B, das 49 empresas (23%) que afirmaram realizar transações entre segmentos, 31 (63%) trouxeram nas notas explicativas as receitas originárias dessas transações. No caso do item 27 A, apenas 18 (37%) informaram o método utilizado na transferência, e em todos os casos o método apontado foi o de mercado, ao contrário dos achados de pesquisas anteriores, que encontraram equivalência entre a utilização do método baseado no mercado e baseado nos custos.

Como resultado da pesquisa notou-se que, apesar da crescente demanda por transparência contábil por parte das empresas e, no caso desse estudo, sendo elas exigidas de forma compulsória pelo CPC 22, ainda há um baixo nível de evidenciação das informações por segmento, especificamente no que diz respeito às transferências, suas receitas e base de mensuração, corroborando com os achados de Souza e Neto (2014), Schvirk (2014) e Schvirk, Lunkes e Gasparetto (2013).

Sugere-se que estudos futuros aprofundem essa temática e busquem investigar se o baixo nível de evidenciação ocorre devido à resistência por parte das empresas na divulgação das informações gerenciais relativas ao preço de transferência, que antes eram restritas à empresa, e que a partir de 2009 passaram a ter sua divulgação obrigatória, passando a estarem acessíveis a todos os usuários da informação contábil, ou pela falta de conhecimento do assunto (preço de transferência). Outra questão a ser investigada é uma possível relação entre os métodos de preço de transferência utilizados nas transações entre segmentos e o fato de

negociar ações em bolsa, uma vez que os resultados encontrados nesta pesquisa diferem significativamente dos achados de Tang (1979), Burns (1980), Yunker (1982), Borkowski (1992), Tang (1993), Borkowski (1997) em estudos internacionais, e Grunow, Beuren e Hein (2010) e Schäfer (2016), em estudos no Brasil.

Referências

AILLÓN, Humberto S., *et al.* Análise das informações por segmento: divulgação de informações gerenciais pelas empresas brasileiras. **Revista Contemporânea de Contabilidade** , v. 10, p. 33-48, 2013.

ATKINSON, Anthony A., *et al.***Contabilidade gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

ARAÚJO, Osório Cavalcanti. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BORBA, José A.; COSTA, Luciano S. Uma verificação da conformidade na divulgação de informações por segmento de acordo com o CPC 22. **Tourism and Management Studies**, v. 3, p. 965-981, 2012.

BORKOWSKI, Susan C. Organizational and International Factors Affecting Multinational Transfer Pricing. **Advances in International Accounting**, p. 173-192, 1992.

BORKOWSKI, Susan C. The transfer pricing concerns of developed and developed countries. **The International Journal of Accounting**, v. 32, p. 321-336, 1997.

BUFONI, André L. Solução Dual para a Determinação dos Preços de Transferência: um Estudo para o Mercado Automobilístico. **Pensar Contábil**, v. 9, n. 27, p. 01-11, 2007.

BURNS, Jane. How IRS Applies the Intercompany Pricing Rules of Section 482: A Corporate Survery. **The Journal of Taxation** , pp. 308-314, 1980.

CHAGAS, Milton J.; DAMASCENA, Lizivalda G.; ALVES, Karla R.; QUEIROZ, Dimas B. Evidenciação das subvenções e assistências governamentais recebidas pelas OSCIP's: uma análise empírica nos estados da Paraíba e do Rio Grande do Norte. **Seminários em Administração – SEMEAD**, 2010.

COSENZA, José P.; ALEGRÍA, Ana I. Z. Considerações sobre os preços de transferências a partir de uma perspectiva de gestão empresaria. **Caderno de Pesquisas em Administração**, p. 57-73, jul/set, 2004.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento técnico CPC 22: Informações por segmento.** Acesso em 2015 de novembro de 24, disponível em Pronunciamento técnico CPC 22: Informações por Segmento.: http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=53, 2009.

GIL, Antônio C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

GRUNOW, Aloisio; BEUREN, Ilse M; HEIN, Nelson. Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores indústrias do Brasil. **Revista Economia & Gestão**, v. 10, n. 24, p. 74-102, set/dez, 2010.

HANSEN, Don R.; MOWEN, Maryanne M. **Gestão de custos**: contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira Thomson Learning: Cengage Learning, 2010.

HORNGREN, Charles T.; FOSTER, George; DATAR, Srikant M. **Contabilidade de custos**, ed. 9. Rio de Janeiro: LTC, 1997.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade Gerencial**, ed. 12. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

IUDICIBUS, Sérgio. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004.

JIAMBALVO, James. **Contabilidade Gerencial**. 3 ed. Rio de Janeiro: LTC, 2009.

JUNQUEIRA, Emanuel R**.;** MORAES, Romildo O.; Preços de transferência: reflexos de sua utilização na avaliação do desempenho de gestores e áreas de responsabilidade. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 3, p. 37-47, set/dez, 2005.

LOPES, Alexsandro B.; MARTINS, Eliseu. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem.** São Paulo: Atlas, 2007.

MAHER, Michael. **Contabilidade de custos**: Criando valor para a administração. São Paulo: Atlas, 2001.

MAPARUNGA, Patrícia V.; PONTE, Vera M.; e HOLANDA, Allan P.Fatores explicativos da aderência das firmas brasileiras ao disclosure relativo às informações por segmento. **UEM**, v.33, p.53-49, jan/abr, 2014.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

PEREIRA, Carlos A. **Preço de transferência: uma aplicação do conceito do custo de oportunidade**. In: CATELLI, Armando. Controladoria, uma abordagem da gestão econômica, p. 388-400. São Paulo: Atlas, 2010.

PINHEIRO, Valéria A.; BOSCOV, Camila P. Análise de informações por segmento das empresas premiadas pelo troféu transparência ANEFAC/FIPECAFI/SERASA. **Contexto** , 96-111, 2013.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** In: I. M. Beuren, Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e *prática.* São Paulo: Atlas, 2003.

SCHÄFER, Joice D. **Fatores contigenciais que afetam a escolha do preço de transferência**. Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, 2016.

SCHVIRCK, Eliandro. **Relatório por segmentos publicados pelas companhias de capital aberto no Brasil.** Tese de Doutorado em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, Brasil, 2014.

SCHVIRCK, Eliandro; GASPARETTO, Valdirene. Divulgação voluntária de informações por s egmento e governança corporativa antes da vigência do CPC 22. **XXXV Encontro do ANPAD,** 2011.

SCHVIRCK, Eliandro; LUNKES, Rogério J.; GASPARETTO, Valdirene. Divulgação de Informações por Segmento: Panorama da Aplicação do CPC 22. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade** , v.7, p.131-146, abril/jun, 2013.

SILVA, Flávia D.; PINHEIRO, Laura T. Estágio atual de evidenciação e fatores que influenciam o disclosure de informações por segmento por empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Controladoria - RC&C** ,v. 4, p. 79-94, 2012.

SOUZA, Júlia A.; NETO, Alfredo S. Práticas de Divulgação de Informações sobre Segmento Operacional no Brasil. **Sociedade, Contabilidadde e Gestão** , v. 9,p. 40-57, mai/ago, 2014.

TANG, Roger. Transfer Pricing Practices in the United States and Japan. Toronto: **Butterworth & Co**, 1979.

TANG, Roger. Transfer Pricing in the 1990s: Tax and Management Perspectives. Westport: **Quorum Books**, 1993.

WARREN, Carl S.; REEVE, James M.; FESS, Philip E. **Contabilidade Gerencial**. 2. ed. São Paulo: Thomson, 2008.

WESCHENFELDER, Camila; MAZZIONI, Sady. Informações por segmento: análise do nível de evidenciação das companhias listadas no novo mercado. **Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC** , 21-33, 2014.

YUNKER, Penélope. Transfer Pricing and Performance Evolution in Multinational Corporations. New York: **Praeger Publishers**, 1982.

Custos de produção no setor de bebidas: análise em uma micro cervejaria

Caio Augusto Rotolo (caioaugustorotolo@gmail.com)
Bacharel em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina

Altair Borgert (altair@borgert.com.br)
Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina

Flávia Renata de Souza (flarenatasouza@hotmail.com)
Mestre em Contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo:
O aumento da competitividade no setor cervejeiro, em virtude da concorrência e do crescente mercado de produtos industrializados, juntamente com a renovação dos parques fabris das micro cervejarias, intensifica a aplicação da contabilidade de custos para aprimoramento da estratégia de preços. Neste sentido, a presente pesquisa consiste em um estudo de caso dos custos envolvidos no processo de produção de uma micro cervejaria. O estudo tem como objetivo definir o custo de produção de cerveja artesanal, para fins de tomada de decisão. Por meio dos resultados, observa-se que os custos diretos somam R$ 1.114,03 para o volume de um ciclo de produção (brassagem) de 950 litros. Já os custos indiretos totalizam R$ 7.639,00 para um mês, e foram rateados pela quantidade de produção (8 brassagens) no mês. Os custos e despesas totais de fabricação resultam em R$ 2.527,65, ou seja, R$ 2,66 por litro produzido. O valor de venda é de R$ 8,50 por litro, que engloba 35,50% de impostos. Assim, a empresa mantém a margem de lucro em um percentual de 33,20% sobre o preço praticado.

Palavras chave: Análise de Custos, Contabilidade Gerencial, Micro cervejaria.

Production costs in the beverage industry: analysis of a micro brewery

Abstract
The increased competition in the beer industry, because of competition and the growing market for industrial products, along with the renewal of manufacturing facilities of micro breweries, intensifies the application of cost accounting to improve the pricing strategy. In this regard, the present research consists of a case study of the costs involved in the production process of a micro brewery. The study aims to define the cost of the craft beer production for decision-making purposes. By the results, it is observed that the direct costs add up to R $ 1,114.03 for the volume of a production cycle (mashing) of 950 liters. As for the indirect costs totaled R $ 7,639.00 for a month, and were prorated by the amount of production (8 brassagens) in the month. Total costs and manufacturing expenses result in R $ 2,527.65, or R $ 2.66 per liter produced. The sale price is $ 8.50 per liter, which comprises 35.50% of taxes. Thus, the company keeps the profit margin on a percentage of 33.20% of the price charged.

Key-words: Cost Analysis, Managerial Accounting, Micro brewery.

1 INTRODUÇÃO

Com a abertura do mercado nacional no início dos anos de 1990, o Brasil se expôs a um mercado externo muito eficiente e adaptado à competição. As empresas brasileiras passaram a concorrer com produtos estrangeiros, o que levou o setor produtivo nacional a se reciclar e aderir a novas técnicas de gestão, consequentemente, tais mudanças atingiram o ramo das cervejarias.

Nos últimos cinco anos o mercado cervejeiro cresceu em ritmo acelerado. Em 2010, havia no Brasil em torno de sessenta cervejarias de porte artesanal, hoje, em 2015, se encontram mais de trezentas. Em 2014, o setor teve um crescimento sólido na casa dos 20% (GLOBO, 2015). Outro processo interessante que vale ser ressaltado é o "*boom* de *homebrew",* os cervejeiros caseiros. Foram esses os pioneiros na produção de cerveja artesanal no país, muitos dos quais vieram a produzir em escala industrial futuramente.

Nos mercados mais desenvolvidos, a exemplo dos Estados Unidos, onde o consumo de cervejas artesanais chega a ser 20% do total em um mercado de U$ 100 bilhões por ano, encontram-se mais de 3.000 micro cervejarias. Em comparação, no Brasil, as cervejas artesanais correspondem a 1,5% do mercado e existem em torno de 300 micro cervejarias, quase todas localizadas no Sul e Sudeste do país. Para que se mantenham rentáveis e competitivas, as micro cervejarias podem observar e aplicar uma adequada gestão de custos para a tomada das decisões gerenciais (RIBAS, PARAIZO, 2015).

Segundo Martins (2006), a contabilidade de custos pode ter duas funções distintas: auxílio no controle e ajuda na tomada de decisões. Em relação às decisões, fornece informações sobre valores relevantes de curto e longo prazo. Tais informações são essenciais para decisões como o corte de produtos, administração de preço de venda etc.

O crescimento acentuado do setor de cervejarias artesanais, o aumento da competitividade nesse nicho de mercado por meio do aumento do número de cervejas *Premium* importadas e a modernização dos processos de produção nas cervejarias do setor, muitas vezes subsidiadas pelas grandes multinacionais do ramo, vem causando uma redução significativa no preço praticado. No cenário apresentado, acredita-se que existe a possibilidade da aplicação dos fundamentos da contabilidade de custos em uma cervejaria de pequeno porte, localizada em Florianópolis (SC), cujo problema pode ser assim enunciado: qual o custo de produção de cerveja artesanal?

Visto que a precificação dos produtos de empresas de pequeno porte dependem tanto dos preços praticados pelo mercado, quanto dos custos incorridos durante a produção, a proposta do trabalho é determinar os custos da produção de cerveja para assim fornecer dados confiáveis para a tomada de decisão dos gestores. Assim, o objetivo traçado a fim de responder à pergunta de pesquisa consiste em analisar os custos envolvidos na produção de cerveja artesanal de uma micro cervejaria do município de Florianópolis, SC.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Apresentam-se na literatura pesquisas com o objetivo de analisar a estrutura de custos de organizações e ambientes diversos. Phillips (1994) e Souza, Avelar e Boina (2008) destacam que o custeio variável apresenta grandes possibilidades de aplicação para fins gerenciais, visto que viabiliza as análises do tipo custo-volume-lucro - CVL. O custeio variável relaciona os custos às tomadas de decisões de curto prazo, momento em que os

custos variáveis tornam-se relevantes (KIM; ABDOLMOHAMMADI; KLEIN, 1996, LEONE, 2000; MUNARETTO; DIEDRICH, 2007). Phillips (1994) e Hansen, Mowen (2001) argumentam, também, que uma das principais contribuições da análise CVL é o fato de calcular o ponto de equilíbrio das organizações. O cálculo do ponto de equilíbrio, como uma das etapas da análise custo-volume-lucro, constitui-se num instrumento de tomada de decisão gerencial em que a entrada de dados corresponde à relação entre receitas e gastos, fatores resultantes da aplicação do método de custeio variável (KRIENS et al., 1983); (YOUNIS et al., 2011).

O estudo de Scharf (2003), cuja temática motivou a realização do presente estudo, objetivou uma pesquisa da análise dos custos envolvidos na elaboração dos produtos industrializados por uma micro cervejaria. No caso, a pesquisa focou na produção de dois tipos de cerveja, a *Pilsen* e a *Draft*, que possuem o mesmo processo de produção, porém, o tipo *Draft* tem suprimido do processo a etapa de filtragem. A pesquisa concluiu que os custos diretos somaram R$ 473,31 para o volume de uma brassagem do chope tipo *Pilsen*, e R$ 435,10 para uma brasagem do tipo *Draft*. Os custos indiretos somaram R$ 4.793,21 para um mês de produção. O Custo Total de Fabricação por litro do chope *Pilsen* foi estimado em R$ 1,10, enquanto o chope tipo *Draft* totalizou R$ 1,07.

Citam-se outros estudos de caso com abordagem semelhante, com proposta de implementação de um sistema de custos, a exemplo da pesquisa de Coelho (2005), realizada em uma academia de ginástica e musculação. O trabalho traz três metodologias de custeio: o custeio por absorção, o custeio direto ou variável e o custeio baseado em atividades (ABC). Os métodos têm a finalidade de mensurar os custos dos processos produtivos ou de prestação de serviços. Por meio da aplicação do método evidenciou-se que as aulas especiais, mesmo sem o retorno financeiro esperado, tornam-se essenciais para a manutenção das atividades da academia.

Observa-se o estudo de Veronêz (2004), que objetivou propor um sistema de custeio fundamentado no custo variável a uma empresa prestadora de serviços de beleza, a fim de disponibilizar informações relevantes para o processo de gestão. A variedade de serviços com preços muito distintos levaram a margens de contribuição com variações significativas, o que dificultou o encontro de um ponto de equilíbrio único. Tal estudo permite inferir que o custeio variável se constitui em uma ferramenta adequada para a apuração de custos em empresas prestadoras de serviços de beleza.

Desta forma, diante dos estudos explorados, esta pesquisa pretende contribuir com a gestão dos custos em empresas prestadoras de serviços. Pode-se perceber, com base nos estudos apresentados, que há pesquisas voltadas para a área.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa consiste em um estudo de caso exploratório, definido por Gil (2010, p. 37) como um "estudo profundo e exaustivo de um ou poucos objetos, de maneira que permita seu amplo e detalhado conhecimento". A pesquisa foi realizada pelo método indutivo que, segundo Marconi e Lakatos (2009. p. 86), "é um processo mental por intermédio do qual, partindo de dados particulares, suficientemente constatados, infere-se uma verdade geral ou universal, não contida nas partes examinadas".

Os dados para a realização da pesquisa foram coletados em diversas visitas a empresa e entrevista com o proprietário. Para a descrição do processo produtivo foi utilizado o manual de boas práticas de fabricação (BPF), fornecido pela empresa. Foram também fornecidos os custos e despesas incidentes nos processos de produção de diferentes tipos de cerveja, porém

muitos dados tiveram de ser levantados pelo pesquisador, já que não constavam na planilha original.

Após visitas técnicas e entrevistas para a coleta de dados, o proprietário concordou em divulgar as informações, portanto, todos os números desta pesquisa são reais e válidos. Estes foram submetidos a uma análise quantitativa para então se mensurar e analisar os resultados da pesquisa. Os dados foram coletados entre abril e junho de 2015. No período da pesquisa a cervejaria estava produzindo apenas o chope Pilsen, apesar de ter outras cervejas sazonais. Vale ressaltar que não há mudanças significativas no processo produtivo de outros tipos de cerveja. Por ser enquadrada como um estudo de caso, tem seus resultados válidos única e exclusivamente para fins desta pesquisa, e não devem ser generalizados.

4 RESULTADOS

A cervejaria instalou-se na região da grande Florianópolis (SC), e tornou-se uma das pioneiras na região. A característica mais importante da cervejaria é o comprometimento com a qualidade e originalidade do produto. A empresa oferece chopes de fabricação limitada, puro malte sem o uso de conservantes, no estilo artesanal.

O foco da empresa é a produção de chope, cerveja sem o processo de pasteurização, envasado em barris tipo *keg* de 30 e 50 litros para ser consumido em bares, restaurantes e festas particulares. Cerca de 80% da produção da empresa é de chope tipo *Pilsen*, porém, outros tipos de cerveja são produzidos sazonalmente. Esta pesquisa estuda apenas a produção do chope *Pilsen*, por ser produzido continuamente e representar quase a totalidade do faturamento do empreendimento.

4.1 PROCESSO PRODUTIVO

A indústria em questão tem o processo produtivo enquadrado em Produção Contínua, pois não produz sob encomenda e não altera o processo produtivo para atender determinado cliente. As quantidades produzidas são determinadas pela sazonalidade do mercado, onde os meses de verão atingem o pico de consumo. A produção se dá em um ciclo contínuo dentro da empresa, para evitar locomoção desnecessária. A água usada no processo provém da Companhia Catarinense de Águas e Saneamento – CASAN e passa por um processo de filtragem antes de ser utilizada. O aquecimento utilizado para Mosturação e Fervura do Mosto vem de uma caldeira a gás, e a câmara fria utiliza energia elétrica da rede CELESC. Para sintetizar a descrição do processo produtivo, segue um resumo do processo produtivo:

a) Recepção da matéria-prima:

A matéria-prima (malte) é acondicionada em um depósito situado no piso superior da indústria, armazenada em sacas de 50 kg em cima de estrados, o lúpulo é acondicionado na sua embalagem de origem, sob temperatura de refrigeração, o fermento, depois de diluído e regenerado, é acondicionado em bombas de 30 litros de material próprio para armazenagem, a uma temperatura de aproximadamente 4ºC.

b) Moagem do grão:

O grão passa pelo equipamento (moinho) onde é efetuada a quebra do grão e a separação da casca.

c) Mosturação:

A Mistura do malte é tratada com água quente, a fim de solubilizar as proteínas existentes nele chama-se Mosturação. A parte utilizada do malte se restringe à sêmola do grão, que consiste basicamente em amido (glicose). Este amido é uma molécula grande

demais para utilização posterior dos processos cervejeiros, e por esse motivo essa molécula é quebrada em moléculas menores e, assim, melhor aproveitada nos processos seguintes.

d) Filtragem do mosto:

Esta operação é realizada com a ajuda de um equipamento próprio, uma panela com fundo ranhurado (peneira) que permite a filtragem do Mosto Cervejeiro, que tem como objetivo a separação das cascas da solução de mosto.

e) Fervura do mosto:

É efetuado o cozimento do Mosto Cervejeiro durante o tempo determinado para o tipo de produto. Nesta etapa são adicionados os lúpulos específicos para a formação do amargor e aroma. A fervura tem como objetivo a sua esterilização, inativação das enzimas, concentração do mosto, coagulação das proteínas, formação de substâncias redutoras e corantes, formação de ácidos, solubilização e modificação de substâncias amargas do lúpulo.

f) Decantação:

O mosto é agitado com o objetivo de que a parte mais pesada sofra o processo de decantação. O sobrenadante passa por um equipamento chamando trocador de calor (trocador de placas) para que ocorra o resfriamento do mosto com a finalidade de atingir a temperatura ideal para a fermentação (entre 12º e 15ºC).

g) Fermentação:

Existem dois grandes grupos de leveduras de cultivo das cervejarias.

- Levedura de cultivo de baixa fermentação: 5º – 15 ºC
- Levedura de cultivo de alta fermentação: 12º - 21ºC

Nesta etapa, já com o mosto resfriado, dosa-se a levedura (neste caso de baixa fermentação), aera-se o mosto a fim de que o fermento fique ávido a se reproduzir e também para que ele permaneça durante o tempo pré-determinado pela cervejaria.

É nesta etapa que o fermento é adicionado. Este processo dura de 3 a 4 dias, e fica fermentando a uma temperatura constante de 13ºC, até atingir o *grau plato ou ideal* (quantidade de açúcares ainda presentes no mosto) para o processo de maturação.

h) Maturação:

Durante o processo de maturação ocorre a fermentação secundária, saturação com CO^2, clarificação, amadurecimento dos componentes de aroma e paladar. A levedura ainda se multiplica um pouco durante a maturação e forma subprodutos de seu metabolismo. A maturação ocorre normalmente durante dez a quatorze dias, após este tempo é retirado o excesso de fermento que ainda pode existir e só então a cerveja poderá ser transferida para o processo de filtração. Este processo dura entre 10 a 14 dias.

i) Filtração:

O mosto é transferido dos tanques para o filtro por meio de mangueiras e bombas, sem contato humano. A filtração tem como objetivo principal estabilizar a cerveja e clarificá-la, eliminando partículas em suspensão do fermento.

A cervejaria não utiliza conservantes na composição do chope, o que o torna mais leve, saboroso e saudável.

j) Tanque de pressão:

O tanque de pressão é utilizado para armazenagem da cerveja filtrada e correção do teor de CO2, funciona como pulmão entre a filtração e o embarrilhamento. Nesta etapa o chope é mantido a baixa temperatura (2 – 5ºC) a fim de propiciar um melhor envase.

k) Embarrilhamento:

O barril utilizado é do tipo *keg* (barris de aço inoxidável) de 30 e 50 litros.

O sistema totalmente automático oferece melhores condições microbiológicas em comparação com outros sistemas.

l) Armazenamento:

Os barris ficam armazenados em câmara fria a uma temperatura entre 7 a 12ºC.

m) Expedição:

Os funcionários responsáveis pela expedição fazem a distribuição do produto com carro próprio da empresa.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS

Foram classificados os custos diretos e indiretos, fixos e variáveis, na medida em que ocorrem no processo de produção, descrito no tópico 4.1.

4.2.1 Custos Diretos

Os custos diretos são aqueles que têm relação direta com a produção, não há necessidade de atribuir uma forma de rateio. Na produção de chope artesanal foram identificados os seguintes custos diretos:

- Matérias primas como malte, lúpulo e fermento devem ter seus custos apropriados durante o processo produtivo. Seu consumo é diretamente relacionado à quantidade produzida.
- GLP, ou gás liquefeito de petróleo, usado para esquentar as caldeiras e o vapor produzido que segue para as panelas de mosturagem e fervura.
- Para a produção de 950 litros de chope são usados diretamente no processo 1.000 litros de água (1m3).
- Grande parte da energia elétrica usada é diretamente relacionada à atividade fabril, na geração de frio para a fermentação e maturação.
- No processo de embarrilhamento é adicionado CO2, a incidência final de custo direto na produção.

A água também é usada na limpeza da fábrica, mas neste caso não se encaixa como custo direto. O mesmo ocorre com a energia elétrica, que tem uma parte mínima consumida nas áreas administrativas da empresa e pode ser considerada despesa, porém, não há necessidade de fazer a distinção.

Os valores representam a quantidade de uma brassagem, ou seja, de um ciclo produtivo. Tais valores correspondem ao tempo padrão de fabricação. Foram contabilizados, no total, R$ 1.114,03 de custos diretos no processo de uma brassagem. Tais custos incidiram na seguinte ordem no processo produtivo, conforme a Tabela 1:

Tabela 1 – Custo Direto

ITEM	**Valor (R$)**	**Acumulado**
Matérias Primas	R$ 621,78	R$ 621,78
GLP	R$ 180,00	R$ 801,78
Água	R$ 16,00	R$ 817,78
Energia Elétrica	R$ 156,25	R$ 974,03
CO2	R$ 140,00	R$ 1.114,03

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

É possível notar na Tabela 1 que o processo de moagem do malte, matéria prima principal da cerveja, é onde ocorre a maior incidência de custo. No processo seguinte, de mosturação e fervura, ocorre a adição de água, lúpulo e gasto com GLP para esquentar a mistura, é o segundo processo que tem a maior incidência de custo. Na maturação, processo

onde ocorre a maior utilização de energia elétrica a fim de gerar frio, o custo de R$ 1.250,00 por mês foi dividido por 8 brassagens, o que resultou em R$ 156,25 por processo produtivo.

4.2.2 Custos Indiretos

Os custos indiretos são aqueles que não podem ser alocados diretamente e precisam de alguma forma de rateio, portanto, tendem a ter certo grau de arbitrariedade. Foram identificados nos dados da empresa os seguintes custos indiretos:

O custo indireto, e também o fixo de maior importância são os salários mais vale transporte. A empresa mantem dois funcionários para ajudar nas tarefas de fabricação e distribuição. Dentro da conta salários pode se fazer um adendo ao responsável químico. Apesar de não ser contratado pela empresa, presta serviços a fim de verificar o processo produtivo e afirmar que a empresa segue as boas práticas e normas. Para tal trabalho também paga-se o Conselho de Química.

Outros custos indiretos ao processo produtivo são a retirada de resíduos, a licença ambiental anual foi fracionada em doze vezes. Outros alvarás, também anuais, também foram fracionados.

Foram gastos, ao longo do ano de 2014, R$ 18.000,00 em manutenção preventiva das máquinas e equipamentos da fábrica, o que resultou em R$ 1.500,00 por mês de operação. Já para a depreciação, foi considerada a parcela mensal escriturada nos livros da empresa, no valor de R$ 1.500,00, conforme a Tabela 2.

Tabela 2 – Custo indireto mensal

DESCRIÇÃO	**Valor em R$**
Mão de obra e Vale transporte	R$ 3.206,00
Químico e conselho	R$ 874,00
Retirada de resíduos	R$ 380,00
Licença ambiental e outros alvarás	R$ 179,00
Manutenção das máquinas e equipamentos	R$ 1.500,00
Depreciação	R$ 1.500,00
Total	**R$ 7.639,00**

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

A categoria de custo indireto de maior relevância é a mão de obra, que representa R$ 3.206,00, seguido pela manutenção e depreciação, ambas custando mensalmente R$ 1.500,00. Os custos indiretos totalizaram R$ 7.639,00 para um mês de produção.

4.2.3 Total dos Custos de Fabricação

Os custos totais de fabricação representam a soma entre os custos diretos e indiretos de uma brasagem, conforme a Tabela 3. Os custos indiretos, que não podem ser diretamente associados ao produto, tiveram como rateio o número de brassagens no mês, que foram 8. Vale ressaltar que a produção de cerveja tem uma grande sazonalidade, sendo os meses mais quentes o auge da produção, praticamente parando nos meses de inverno. O valor de 8 brassagens corresponde a uma média.

Tabela 3 – Total dos custos de produção de cerveja

CUSTOS DIRETOS	**Valor em R$**
Moagem do malte	R$ 530,48
Mosturação e fervura	R$ 237,30

Fermentação	R$ 50,00
Maturação	R$ 156,25
Embarrilhamento	R$ 140,00
Total dos Custos Diretos	**R$ 1.114,03**
CUSTOS INDIRETOS	
Mão de obra	R$ 3.206,00
Químico e conselho	R$ 874,00
Retirada de resíduos	R$ 380,00
Licença ambiental e outros alvarás	R$ 179,00
Manutenção das máquinas e equipamentos	R$ 1.500,00
Depreciação	R$ 1.500,00
Total mensal dos custos indiretos	R$ 7.639,00
Número de brasagens	8
Total dos custos indiretos por brasagem	R$ 954,87
Total dos custos de fabricação	**R$ 2.068,90**
Total de litros produzidos	950
Custo de fabricação por litro	**R$ 2,18**

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

A Tabela 3 evidencia os custos diretos e indiretos que incidem na produção de cerveja artesanal. Os custos diretos foram dispostos de acordo com sua incidência em cada etapa de produção. Já os custos indiretos foram agrupados em grupos de semelhança, representados em valores mensais, e então divididos pelo número de brassagens no mês, resultando no custo indireto por brassagem.

Ao final, foram somados os custos diretos e indiretos de fabricação e divididos pelo número de litros de uma brassagem, em média 950 litros, resultando em um custo de fabricação por litro de R$ 2,18.

4.2.4 Custos e Despesas totais incorridas

A fim de representar o custo total de fabricação de cerveja artesanal e calcular a rentabilidade da empresa devem-se adicionar aos cálculos as despesas administrativas incorridas no período. Tais despesas com finalidade de divulgação, venda, escoamento da produção entre outras, que caso não ocorram, inviabilizam o empreendimento.

Foram incorridas as seguintes despesas no período:

- Salário e encargos da administração. A empresa mantém um auxiliar administrativo a fim de atender os pedidos e fazer a relação com os clientes.

- Também são pagos mensalmente o contador, telefone e internet, além da gasolina para entregas e alimentação do pessoal da administração.

Tabela 4 – Total de despesas

DESCRIÇÃO	**Valor em R$**
Salário e encargos da administração	R$ 1.750,00
Contador	R$ 720,00
Internet e telefone	R$ 300,00
Alimentação da administração	R$ 450,00
Gasolina para entrega	R$ 450,00
Total da Despesas mensais	**R$ 3.670,00**
Número de brasagens	8
Despesa total por brasagem	**R$ 458,75**

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

As despesas administrativas dispostas na Tabela 4 são referentes a um mês. Para sua apropriação, assim como no caso dos custos indiretos, foram divididas pelo número médio de brassagens do mês (8), resultando no valor de R$ 458,75 por fabricação. A seguir, a Tabela 5 apresenta os custos e despesas totais de fabricação de uma brassagem.

Tabela 5 – Total de Custos e Despesas

DESCRIÇÃO	**Valor em R$**
Custos Diretos	R$ 850,1 R$ 1.114,03
Custos Indiretos	R$ 954,87
Total dos custos de fabricação	R$ 2.068,90
Despesas administrativas	R$ 458,75
Custo e despesa total do produto	**R$ 2.527,65**
Volume produzido (litros)	950 litros
Custo e despesa total por Litro	**R$ 2,66**

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

A Tabela 5 demonstra a incidência de custos e despesas classificadas ao longo do processo produtivo. A maior incidência é de custos diretos, que totalizam R$ 1.114,03 em uma brassagem. Seguidos pelos custos indiretos, que totalizaram R$ 954,87. Totalizando em R$ 2.068,90 os custos de produção de uma leva de chope. A adição das despesas administrativas no valor, após rateio, de R$ 458,75, totalizam o custo e despesa total da fabricação de uma brassagem de chope em R$ 2.527,65, ou R$ 2,66 por litro de bebida produzida.

4.3 PREÇO DE VENDA

A empresa pratica um preço único para a venda de chope, no valor de R$ 8,50 o litro. A partir deste valor pode-se deduzir os impostos e contribuições para se chegar ao valor real do produto vendido, demonstrado na Tabela 6.

Tabela 6 – Preço de venda

DESCRIÇÃO	**Valores em R$**
Preço bruto de venda por litro	R$ 8,50
IPI	(R$0,4087)
PIS	(R$0,0681)
Cofins	(R$0,3243)
ICMS – SC (25%)	(R$2,0228)
IRPJ	(R$ 0,1020)
CSLL	(R$0,0918)
Total das deduções	(R$3,0177)
% de tributos no valor	35,50%
Valor de venda líquido	**R$ 5,48**
Custo e despesa total de produção	R$ 2,66
Lucro Bruto por litro	R$ 2,82
Margem de lucro %	**33,20%**

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

Todas as deduções de impostos seguem a legislação vigente no início do primeiro semestre de 2015. Vale ressaltar que o Decreto nº 8442, de 29 de abril de 2015, parte do ajuste fiscal do governo federal, traz uma mudança nas alíquotas dos impostos sobre bebidas em geral, aumentando a carga tributária federal para em torno de 45% do preço do produto, antes em torno de 36% (BRASIL, 2015).

Este trabalho compreende, também, o Decreto nº 7455, de 25 de março de 2011, que regulamenta a incidência de IPI, PIS e Cofins sobre bebidas frias, por meio da tabela REFRI (BRASIL, 2011). Anteriormente tais tributos deveriam ser calculados usando como base de cálculo o preço de venda e alíquotas no valor de 40% para IPI, 16,65% para Cofins e 3,5% para o PIS. Com a introdução da tabela REFRI, que determina um valor fixo dos três tributos para cada litro industrializado de bebida, houve uma redução de até 65% na carga tributária federal. Para o chope, os valores devidos de IPI, PIS e Cofins para cada litro produzido são, respectivamente, R$ 0,4087, R$ 0,0681 e R$ 0,3243.

No caso do ICMS, tributo estadual, a alíquota no estado de Santa Catarina é de 25%. Para o cálculo do ICMS deve-se usar como base de cálculo o valor de venda sem tributos, acrescido de fretes, seguros, PIS e Cofins, dividido por (100%-25%). {[Base de cálculo/(100%-25%)]– Base de cálculo = ICMS devido}. Ainda pode haver incidência do ICMS-ST quando a venda é feita a intermediários, o que não é o caso da empresa, que tem grande parte da sua produção para consumidores finais.

Por fim, o regime tributário da empresa é o Lucro Presumido, já que cervejarias não se enquadram no Simples. Tal sistema dita que, no ramo de cervejarias, o lucro esperado deve ser de 8% sobre o faturamento a fins de IRPJ, e de 12% para CSLL, com alíquotas de 15% e 9% respectivamente. Logo tem-se 1,2% de IRPJ e 1.08% e CSLL sobre o faturamento.

4.4 ANÁLISE CUSTO/VOLUME /LUCRO

A análise custo/volume/lucro se destaca para a tomada de decisão do administrador. Pode-se definir, por meio deste estudo, o volume a ser produzido e quais produtos são mais rentáveis ou trazem maior margem de contribuição para amortização dos custos fixos. Dentro da análise custo/volume/lucro destacam-se dois índices: margem de contribuição e ponto de equilíbrio.

4.4.1 Margem de Contribuição

A margem de contribuição indica a diferença entre o preço de venda de determinado produto e seus custos variáveis, com a subtração da parcela de custos variáveis do preço de venda, pode-se determinar quanto cada produto ajuda a amortizar do custo fixo da fábrica, e eventualmente, pode gerar lucro.

O primeiro passo é classificar os custos em fixos e variáveis. Os custos fixos são os que não têm variação relacionada à quantidade produzida, de forma contrária aos variáveis. Por estar em análise apenas um produto, todos os custos diretos também são classificados como variáveis, pois a sua incidência depende diretamente da quantidade produzida, como descrito na Tabela 7.

Tabela 7 – Margem de Contribuição

CUSTOS	**Total**	**Custo/Litro**
Matéria Prima	R$ 621,78	R$ 0,65
GLP	R$ 180,00	R$ 0,19
Água	R$ 16,00	R$ 0,02
CO2	R$ 140,00	R$ 0,15
Energia elétrica	R$ 156,25	R$ 0,16
Total dos Custos	**R$ 1.114,03**	**R$ 1,17**
Valor Líquido de venda		R$ 5,48
MC Unitária		**R$ 4,31**

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

A Tabela 7 mostra a margem de contribuição do chope. Primeiro foram levantados todos os custos variáveis que incidem no processo. Por ter apenas um produto em análise, todos os custos diretos também foram contabilizados como variáveis. O total dos custos variáveis foi dividido pela quantidade de litros produzida para se chegar a um fator por litro produzido. Então se diminui os custos variáveis do valor líquido de venda, valor de venda, subtraídos os impostos e contribuições e assim, é obtida a margem de contribuição.

4.5.2 Ponto de equilíbrio

O ponto de equilíbrio é o lucro zero, onde os custos e despesas igualam-se às receitas. Existem três modos de calcular o ponto de equilíbrio: contábil, econômico e financeiro. Este trabalho traz o cálculo do ponto de equilíbrio contábil.

Para o cálculo do ponto de equilíbrio deve-se, primeiramente, apurar os custos e despesas fixas, que são divididos pela margem de contribuição, apresentado na Tabela 8.

Tabela 8 – Ponto de equilíbrio

DESPESA FIXA

Descrição	Valor em R$
Salário e encargos da Administração	R$ 1.750,00
Contador	R$ 720,00
Internet e telefone	R$ 300,00
Alimentação Administração	R$ 450,00
Gasolina para entrega	R$ 450,00
Total da Despesas fixas mensais	R$ 3.670,00
CUSTOS FIXOS	
Mão de obra	R$ 3.206,00
Químico e conselho	R$ 874,00
Retirada de resíduos	R$ 380,00
Licença ambiental e outros alvarás	R$ 179,00
Manutenção das máquinas e equipamentos	R$ 1.500,00
Depreciação	R$ 1.500,00
Total mensal dos custos fixos	R$ 7.639,00
TOTAL	**R$ 11.309,00**
Margem de contribuição (R$)	R$ 4,31
Ponto de equilíbrio em litros	2.623,89 l
Valor de venda por litros	R$ 8,50
Ponto de equilíbrio contábil (R$)	R$ 22.303,13
Volume por brassagem em Litros	950
Número de brasagens	2,76

Fonte: Elaborado pelo autor a partir dos dados coletados.

A Tabela 8 traz, primeiramente, os custos e despesas fixas incorridos no mês, que somaram R$ 11.309,00. Para obtenção do ponto de equilíbrio em unidades (litros), foi dividida a soma dos custos e despesas fixas pelo índice de margem de contribuição, o que resultou, assim, em 2.623,89 litros ou 2,76 brassagens por mês para se alcançar o lucro zero. Portanto, qualquer produção que exceda essa quantidade resulta em lucro, e qualquer

produção menor, resulta em prejuízo. A quantidade de litros multiplicada pelo valor de venda resulta no ponto de equilíbrio contábil, que somou R$ 22.303,13. Pode-se verificar que o ponto de equilíbrio de 2,87 brassagens é inferior à média mensal de 8 brassagens feitas pela empresa, implicando em margem de lucro.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo determinar o custo unitário de produção de chope *Pilsen*. A coleta de dados foi realizada por meio de entrevistas e visitas à empresa. Foram totalizados R$ 1.114,03 de custos diretos de produção, sendo que o malte é a principal matéria prima e representa o maior valor dos custos diretos. Os custos indiretos, aqueles que precisam de alguma forma de rateio para sua apuração, representaram no mês o valor de R$ 7.639,00, visto que foram feitas 8 brassagens no mês em estudo. Tal valor, rateado pelo número de brassagens, resulta em R$ 954,87.

Logo, o custo de fabricação de chope é de R$ 2.018,90, resultando no valor por litro de R$ 2,18. Adicionando as despesas no valor mensal de R$ 3.670,00, ou R$ 458,75 por brassagem, resulta no custo total de fabricação de R$ 2,66 por litros produzidos. Pode-se constatar também a incidência de R$ 3,01 de tributos para cada litro vendido a R$ 8,50, representando 35,50% do valor total do produto. Assim, após as deduções e os custos totais de produção, a empresa consegue obter R$ 2,82 de lucro por litro produzido, uma margem em torno de 33,20% do valor final do produto.

Por ser um produto sazonal, com pico de venda no verão, foi feita a análise custo/volume/lucro, com destaque a dois principais índices: margem de contribuição e ponto de equilíbrio. O valor unitário da margem de contribuição foi de R$ 4,31 por litro produzido, já o ponto de equilíbrio foi de 2.623,89 litros ou o faturamento mensal de R$ 22.303,13. Assim, conclui-se que é importante para a empresa estar em sintonia com os custos de produção e o mercado consumidor, a fim de estabelecer uma precificação em consonância com a concorrência, o que possibilita, deste modo, conseguir lucros maiores.

Recomenda-se, como pesquisa futura, a aplicação das análises aos demais tipos de cerveja fabricados pela empresa, além da aplicação de outros métodos de custeio, como o RKW e o Custo Pleno, bem como a produção de outros índices como *mix* de produtos fabricados e a determinação dos fatores que restringem a produção.

6 REFERÊNCIAS

BRASIL. Decreto nº 7455, de 25 de março de 2011. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Pode Executivo, Brasília, DF.

BRASIL. Decreto nº 8442, de 29 de abril de 2015. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Pode Executivo, Brasília, DF.

COELHO, F. J. **Proposta de implantação de um sistema de custo**: um estudo de caso da Alfa Academia de Fitness. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia de Ciências Contábeis)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2005.

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

GLOBO. Cervejas artesanais conquistam público e ganham espaço no mercado. 2015. Disponível em: <http://g1.globo.com/globo-news/contacorrente/noticia/2015/04/cervejas-artesanais-conquistam-publico-e-ganham-espaco-no-mercado.html>. Acesso em: 26 abri. 2015.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Gestão de custos:** contabilidade e controle. São Paulo: Pioneira, 2001.

KIM, S., ABDOLMOHAMMADI, M.J., KLEIN, L.A.: CVP under uncertainty and the manager's utility function. **Review of Quantitative Finance and Accounting,** v. 6, issue 2, p. 133-147, 1996.

KRIENS, J., LIESHOUT, J. Th. ,ROEMEN, J. ,VERHEYEN, P.: Management accounting and operational research. **European Journal of Operational Research,** v. 13, issue 4, p. 339-352, 1983.

LEONE, G. S. G. **Curso de contabilidade de custos:** contém critério do custeio ABC. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contabilidade de custos**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MUNARETTO, L. F.; DIEDRICH, M. Custeio variável integrado ao custeio baseado por atividades: estudo de caso em indústria de embalagem para presentes. **Revista Universo Contábil,** Blumenau, v. 3, n. 1, p. 70-86, jan./abr. 2007.

PHILLIPS, P. A. Welsh Hotel: Cost-Volume-Profit Analysis and Uncertainty. **International Journal of Contemporary Hospitality Management,** v. 6 n. 3, p. 31-36, 1994.

RIBAS, F.; PARAIZO, L. **Mercado de cervejas artesanais cresce com oportunidades de negócio para quem quer fazer sua própria bebida**. 2015. Disponível em: <http://jornaldesantacatarina.clicrbs.com.br/sc/geral/noticia/2015/03/mercado-das-cervejas-artesanais-cresce-com-oportunidades-de-negocio-para-quem-quer-fazer-sua-propria-bebida-4717882.html>. Acesso em: 26 abri. 2015.

SCHARF, L. **Análise dos custos de fabricação em uma micro cervejaria**. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia de Ciências Contábeis)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2003.

SOUZA, A. A.; AVELAR, E. A.; BOINA, T. M. Gestão de custos e formação de preços em empresas de produção por encomenda: estudos de casos. **Revista de Informação Contábil,** Recife, v. 2, n. 1, p. 56-81, jan./mar. 2008.

VERONÊZ, D. C. **Custos para decisão**: a implantação da contabilidade de custos em uma empresa prestadora de serviços. Trabalho de Conclusão de Curso (Monografia de Ciências Contábeis)- Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2004.

YOUNIS, M.Z., JABR, S., SMITH, P.C., AL-HAJERI, M.,HARTMANN, M. Cost-volume-profit analysis and expected benefit of health services: a study of cardiac catheterization services. **Journal of health care finance,** v. 37, issue 3, p. 87-100, 2011.

Desempenho de empresas franqueadas estabelecidas em *shopping centers*

Celliane Ferraz Pazetto (cellianeferraz@gmail.com)
Aluna do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFSC

Ilse Maria Beuren (ilse.beuren@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Resumo

Este estudo objetiva avaliar o desempenho de empresas franqueadas estabelecidas em *shopping centers*. Para tal, pesquisa descritiva foi realizada a partir de um levantamento por meio de um questionário autoadministrado pelo gestor de cada empresa franqueada. A população da pesquisa compõe-se das 187 lojas de cinco *shopping centers* estabelecidos em uma cidade da região Sul do Brasil, e a amostra consistiu das 22 empresas respondentes do questionário. Os resultados da pesquisa revelam um perfil dos gestores das empresas franqueadas respondentes da pesquisa, sendo que a grande maioria não possuía nenhum negócio antes deste e muitos gestores classificam a gerência da franquia em questão como sua principal profissão. Apesar da mitigação do risco amplamente defendida para este modelo, o que mais influenciou os empreendedores na escolha do sistema *franchising* em detrimento do negócio próprio foi a facilidade de operação, indicado como principal elemento que os encorajou a abrirem seu primeiro negócio. A maioria dos participantes da pesquisa reportou que está satisfeita com sua franquia, caracterizando o desempenho do ano de 2015 como bom, dentro do esperado. Conclui-se que os resultados da pesquisa estão alinhados com os preceitos teóricos, mas instigam a investigação do retorno sobre o capital investido na franquia.

Palavras-chave: Desempenho, Empresas franqueadas, *Franchising, Shopping centers*.

Performance of franchisees located in shopping centers

Abstract

This research aims to assess the franchisees' performance located in shopping centres. As such, the descriptive study was based on a self-administered questionnaire answered by franchisee's managers. The survey frame included 187 franchisees of five shopping centers settled in a Brazilian city, in the south of the country. The survey had 22 respondents. The results showed the profile of those managers included in the survey, of which, a majority did not have any business before this, and many managers classify the franchisee administration as their main profession. Despite the well known risk mitigation, the main factor which led these entrepreneurs choosing the franchise chain, despite an own independent business, is the easiness of operation, appointed as the key element that encouraged them to open their first business. Most participants of this research reported that are satisfied with their franchise, characterizing their performance of 2015 as good as expected. It is concluded that the outcomes of this study are aligned with theoretical precepts, but urges further investigation over the return on investments' of franchisees.

Keywords: Performance, Franchisees, Franchising, Shopping centers.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil é comum a opção pela franquia no mercado de consumo de bens e serviços (VANCE; FÁVERO; LUPPE, 2008). O Sistema *Franchising* abrange relacionamentos, marcas, sistemas de apoio e, também, uma relação contratual entre as partes, franqueador e franqueado. Neste formato de negócios, conforme a *International Franchising Association* (IFA, 2015), o franqueador não oferece ao franqueado apenas o nome da sua marca, produtos e serviços, mas o sistema completo para a operação do negócio.

Dados da Associação Brasileira de *Franchising* (ABF, 2015a), referentes ao desempenho de 2015, indicam que o faturamento total das franquias localizadas no Brasil foi de aproximadamente R$139,59 bilhões. Este é representado por 3.073 marcas, totalizando 138.343 unidades franqueadas em operação no final de 2015, crescimento de 10,1% em relação a 2014 e de aproximadamente 225% nos últimos dez anos (ABF, 2015b). Números que levaram o Brasil a posição de quarto maior mercado de franquias em termos de marcas, segundo o *ranking* mundial do *World Franchise Council* de 2014 (IFA, 2015).

Para a ABF (2015b), o modelo *franchising* é uma estratégia de distribuição e comercialização de produtos e serviços considerada mais eficaz e menos arriscada do que os modelos tradicionais de negócios. "O *franchising* encarado como uma estratégia de se inserir um modelo de negócio no mercado é visto como a melhor opção para empreendedores por já ter todos os requisitos fundamentais de um bom empreendimento definidos" (SOUZA; LOURENZANI, 2011, p. 121).

Outros fatores determinantes são apontados por Melo e Andreassi (2010) para a propagação das redes de franquias no Brasil, como: a criação e expansão de *shopping centers*, o desenvolvimento dos centros urbanos e a baixa mortalidade destes empreendimentos. Destaca-se em especial a grande representatividade das franquias nos *shopping centers* brasileiros, pois é estimado que 60% das lojas nestes estabelecimentos são franquias, e das franquias que operam no país, 95% são genuinamente brasileiras (ABF, 2015b).

A solidez deste modelo de negócios é observada nos números da ABF (2015b), sendo que no exercício de 2015 foram abertas 14,7% novas lojas, enquanto 4,4% das lojas foram fechadas. Esses números destoam da pesquisa mensal de comércio, de dezembro de 2015, realizada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2015), a qual indicou que "o índice acumulado para o período janeiro-dezembro de 2015, frente a igual período do ano anterior, o volume de vendas do comércio varejista registrou recuo de 4,3%, o mais elevado da série histórica iniciada em 2001".

No Brasil, o sistema de *franchising* conta com assídua presença e apoio da Associação Brasileira de *Franchising*, uma entidade sem fins lucrativos com quase 30 anos de atuação. Sua missão é "divulgar, defender e promover o desenvolvimento técnico e institucional do modelo de negócios batizado como *franchising*" (ABF, 2015b, p. 4). Vale ressaltar que a associação atua frequentemente em conjunto com o governo brasileiro, objetivando fortalecer e conduzir uma política nacional para o setor, por meio de financiamentos, incentivos, legislação e programas de apoio gerencial (ABF, 2015b).

Mundialmente, existem outras entidades nas quais as associações dos países são associadas, ou seja, a partir do momento que a empresa é membro da ABF, faz parte do *World Franchise Council* (WFC), da *Federación Iberoamericana de Franquias* (FIAF), da *International Franchising Association* (IFA), e da Federação Europeia de *Franchising* (ABF, 2015b). Organizações de diversos países adotam o sistema de franquias, isto permite que o modelo *franchising* tenha um caráter universal, além dos incentivos ao processo de expansão internacional das franquias.

Apesar do apoio nacional e internacional conferido a este tipo de negócio, persiste a lacuna da avaliação. A dificuldade de avaliação de desempenho das unidades franqueadas justifica-se pela não obrigatoriedade da divulgação de resultados deste sistema. Para Lavieri e Cunha (2009), os estudos relativos as franquias detêm diferentes bases teóricas contrastantes entre si. Os autores também ressaltam que, apesar das tentativas para avaliá-las, pouco se conseguiu discutir profundamente sobre sua *performance*. E que a maioria destes estudos abordam apenas as variáveis que influenciam uma melhor *performance* nas franquias.

Dados numéricos gerais sobre o desempenho do sistema de *franchising* são trazidos pela ABF (2015b), sendo que todos os quesitos abordados apresentaram crescimento ano após ano. Todavia, os percentuais de crescimento de 2014 para 2015 diminuíram, e também foram menores se comparados as variações a partir de 2010. A projeção da ABF (2015b) para o desempenho do ano de 2016 é modesto, com um aumento de faturamento projetado entre 6 e 8%, de redes franqueadoras entre 4 a 6%, e de unidades franqueadas de 8 a 10%.

Com o intuito de reforçar a presença intensa de franquias no mercado brasileiro, a ABF (2015a) ressalta que, dentre os 5.570 municípios brasileiros, 2.243 contam com alguma franquia, portanto, este sistema está presente em aproximadamente 40,3% dos municípios do país. Os Estados Unidos detêm o maior número de franquias brasileiras, sendo que hoje, o setor brasileiro com maior representatividade no exterior é o de alimentação (ABF, 2015b).

Segundo a ABF (2015b, p. 57), "o Brasil parece lento na corrida para a construção de marcas valiosas". No *ranking* das 100 marcas globais mais valiosas, divulgado pela *Milward Brown* em 2014, foi levantado o valor do conjunto das marcas brasileiras, com um valor total de um pouco mais de US$ 29 bilhões, em 2015, valor que teve uma queda de 16% em relação ao ano anterior (ABF, 2015b). É também informado que nenhuma marca brasileira tem valor suficientemente alto para entrar entre as 100 mais valiosas do mundo, englobando marcas em geral, mas são dados figuráveis no setor de franquias, que com seu potencial, exerce importante papel neste momento (ABF, 2015b).

Tendo caracterizado a relevância do *franchising* nacional, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Qual o desempenho de empresas franqueadas estabelecidas em shopping *centers*? Assim, o objetivo principal deste estudo é avaliar o desempenho de empresas franqueadas estabelecidas em *shopping centers*, partindo do ponto de vista do franqueado. De forma complementar busca-se identificar também o perfil dos franqueados e características das franquias empresariais. Segundo Souza e Lourenzani (2011), o perfil do franqueado influencia de maneira direta e decisiva o sucesso do modelo *franchising*.

A investigação do perfil dos franqueados, de características das empresas franqueadas e do desempenho dessas empresas no ano corrente e a perspectiva do franqueado sobre o desempenho futuro do empreendimento são relevantes para aprofundar pesquisas sobre o tema. Os resultados da pesquisa também são de interesse de empresas franqueadoras, franqueadas e potenciais investidores, que além do desempenho econômico-financeiro, conhecerão a realidade desta modalidade de negócio e poderão assimilar suas características pessoais com as dos gestores abordados na pesquisa.

Prováveis fatores da expansão deste sistema podem estar relacionados ao perfil receoso dos jovens empreendedores, a busca pelo conhecimento e a segurança do sistema. Os investidores contam também com o apoio de instituições financeiras com linha de créditos específicas para o setor. Há um suporte contínuo do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), e também a ABF oferta cursos e auxilia no processo de escolha do negócio a ser investido (LIMA JÚNIOR; LUNA; SOUSA, 2012).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Sistema *franchising*

O sistema *franchising* é a cessão do direito de uso de uma marca associada a um negócio, junto à transferência de *know-how* comercial e suporte de gestão à distância (ABF, s/d). Sua representatividade mundial já o caracteriza como um fenômeno organizacional, sendo que a dinamicidade deste sistema e a sua perspectiva de criação de valor o torna um investimento atraente. O Brasil é um dos poucos países com lei específica para este sistema, a Lei n. 8.995, de 15 de dezembro de 1994. Segundo a ABF (s/d), essa Lei "rege as relações entre franqueados e franqueadores, trazendo regras de transparência na oferta de negócios".

Terminologias utilizadas no sistema *franchising* são apresentadas pela IFA (2015), como segue: (i) *Franchising* - um método simples para expansão de um negócio e distribuição de bens e serviços por meio de um relacionamento licenciado; (ii) Franqueador (*franchisor*) - entidade que concede à franqueada (terceira parte) o direito de conduzir um negócio com a sua marca ou nome comercial; (iii) Franqueada (*franchisee*) - entidade que recebe o direito do franqueador para criar um negócio sob a marca ou nome comercial deste.

Segundo Vance, Fávero e Luppe (2008, p. 60), o franqueado é dono do seu próprio negócio, não empregado do franqueador, e o que vincula essas duas instituições é um contrato de franquia. Ao contrário de uma relação hierárquica, há uma relação de parceria entre duas empresas juridicamente independentes. Os autores defendem que "o franqueado é, dessa forma, proprietário de seu negócio, no qual investe seu próprio capital, respeitando os padrões estabelecidos pela franqueadora". Em conformidade com a Lei n. 8.995/94, o sistema de *franchising* é a concessão do direito de uso da marca ou patente entre as partes, mediante remuneração direta ou indireta, sem caracterizar vínculo empregatício.

Em contrapartida das vantagens e pontos positivos do sistema de franquias, como a exclusividade da marca, padrões de qualidade já definidos e cultura organizacional, Vance, Fávero e Luppe (2008) destacam o pagamento ao franqueado de uma taxa inicial para a aquisição do direito de abrir a franquia e de mensalidades, sendo a mais comum *royalties*. A taxa inicial de franquia é um investimento do franqueado cujo retorno depende do franqueador pela promoção da marca. Os *royalties*, em geral, são considerados um incentivo ao franqueado para aumentar seus esforços, motivação para o aumento de vendas, portanto, um meio de convergência de metas (LIMA JÚNIOR; LUNA; SOUSA, 2012).

A Teoria da Escassez de Recursos (TER) e a Teoria da Agência (TA) são encontradas frequentemente nos estudos sobre franquias empresariais, como uma tentativa de explicar os fatores por trás do fenômeno deste modelo de negócios. A TER é mencionada devido a falta de opção para levantar recursos, daí os gestores recorrem para o modelo de franquias. Já a TA defende a percepção de vantagens intrínsecas do negócio pelos gestores, que explicaria também a adoção pelos empresários, mas por opção (OLIVO *et al*., 2009).

Olivo *et al*. (2009, p. 109), após análises financeiras de cinco franquias, concluíram que "há indícios de ganhos intrínsecos no modelo de franquias, o que sugere a aplicabilidade da Teoria de Agência no Brasil". Lima Júnior, Luna e Sousa (2012) argumentam que em países onde o mercado de capitais é pouco desenvolvido e o capital de terceiros oneroso, como no Brasil, a opção pela franquia é a única alternativa para empresários que não contam com capital e almejam expandir seus negócios, em defesa da Teoria da Escassez de Recursos.

Partindo-se das inúmeras definições do sistema de *franchising* trazido neste estudo, assegura-se maior aplicabilidade da Teoria de Agência, em que diversos fatores intrínsecos são indicados. Um exemplo é a definição do modelo de negócios como uma estratégia para a distribuição e comercialização de bens e serviços, que enfraquece a argumentação explicitada anteriormente em defesa da Teoria da Escassez de Recursos.

Para Lima Júnior, Luna e Sousa (2012, p. 99), um problema do sistema de franquias é a divergência de metas entre as partes, "supondo que eles ofereçam estruturas de custos diferentes, argumenta-se que seus pontos de maximização de lucro são conflitantes". Pois, enquanto o franqueado tem custos fixos e variáveis para a operação do negócio, o franqueador incorre majoritariamente em custos fixos relacionados à estrutura administrativa, apresentando maior interesse no crescimento das vendas do que no ponto de maximização de lucro de seu franqueado. Este cenário é citado pelos autores como fonte de conflitos na fixação dos preços, na realização de promoções e também na abertura de novas lojas.

Melo e Andreassi (2010) realizaram um levantamento das publicações científicas nacionais e internacionais sobre *franchising* do período de 1998 a 2007, o qual mostrou que 40% das publicações abrangidas na amostra são brasileiras. Na abordagem dos temas dos artigos, observaram que os destaques nos nacionais foram o empreendedorismo e a estratégia, e nos internacionais foram fatores econômicos, onde a Teoria da Agência apareceu em primeiro lugar. Dentre os 61 estudos identificados, apenas um teve temática similar ao presente estudo, uma publicação internacional que abordou a *performance* do *franchising*.

2.2 Desempenho de empresas franqueadas

Com o desenvolvimento de modelos de avaliação organizacional, em meados da década de 1990, deu-se maior enfoque para alguns problemas que ainda eram pouco explorados. A procura pela coordenação no desempenho do sistema *franchising* implica na busca do franqueador pela congruência entre suas metas e as do seu franqueado, de forma que direcionem seus esforços para a preservação e valorização da marca, ativo compartilhado por ambos (VANCE; FÁVERO; LUPPE, 2008). A avaliação de desempenho organizacional por meio de indicadores de desempenho mensuráveis é considerada ideal para o controle gerencial, podendo auxiliar no progresso do negócio.

A importância do desenvolvimento de modelos de avaliação de desempenho para franquias emerge desde o momento que o franqueador precisa decidir entre abrir uma franquia ou uma filial própria (LAVIERI; CUNHA, 2009). Ao se analisar o desempenho de uma empresa franqueada, atenção deve ser dada para a marca, não simplesmente na redução de custos financeiros deste sistema de varejo. O valor que o franqueado paga para participar de uma rede de franquias vai além dos ganhos financeiros, participar de uma franquia com uma grande marca traz ganhos potenciais de caráter implícito. A fim de perceber o valor que a franquia representa, o franqueado deve incluir nesta avaliação os custos monetários e não-monetários e benefícios de participar da franquia.

Lavieri e Cunha (2009) defendem que os estudos referentes à avaliação de desempenho, principalmente sobre o aspecto empresarial do negócio, são bastante presentes na área da administração. No entanto, receberam maior atenção a partir do final da década de 1970, tanto para acadêmicos quanto para profissionais. Do ponto de vista desse autores, deu-se após a difusão da relevância da utilização de indicadores e conceitos não-financeiros em conjunto aos, antes utilizados, indicadores mensuráveis de caráter financeiro.

De acordo com Lavieri e Cunha (2009, p. 2), "é fundamental que se tenha uma avaliação de desempenho organizacional para se compreender se as ações e resultados dos franqueados estão em sintonia com a estratégia estabelecida corporativamente a partir da matriz-franqueador". O acompanhamento dos resultados precisa ser constante, mas há quem avalie o desempenho de franquias baseado na análise temporal de produtividade e rentabilidade. É destacado pelos autores que a avaliação de desempenho não é estática.

Lavieri e Cunha (2009) indicam algumas motivações para a avaliação de desempenho

das franquias: (i) problemas de agência - a divisão de controle gera custos para a franqueadora, como os custos para inspeção dos padrões de qualidade, dos custos, da imagem e da rede; (ii) sistemas de premiação dos franqueados - ferramenta de diferenciação entre os franqueados para favorecer aquele que obteve melhores resultados; (iii) avaliar o risco envolvido no negócio de franquias - o risco é dividido entre os franqueados e franqueadores, e para criar projeções é preciso de um sistema de mensuração; (iv) implementação de melhorias de processos entre os membros da cadeia da franquia - a partir do comprometimento de ambas as partes com a *performance* do negócio, é preciso monitorar o desempenho no tempo.

Seguindo as difundidas ideologias de Porter (1989), as empresas adotam estratégias para atingir seus objetivos, em especial estratégias de crescimento e estratégias competitivas. As estratégias competitivas são criadas a partir de preços atraentes, ou pela diferenciação do produto. O sistema de franquias é visto como forma de expansão de uma marca no mercado e também como meio de otimizar recursos financeiros. No caso de uma operação comercial com potencial para se desenvolver, espera-se o crescimento e ganho de mercado com reduzido nível de incertezas (SOUZA; LOURENZANI, 2011).

A imagem e reputação favoráveis estão dentre os principais ativos de uma organização. Para Lima Júnior, Luna e Sousa (2012, p. 102), "no caso das franquias, as principais vantagens competitivas são a qualidade de seus produtos, devido à padronização e o controle da qualidade, o eficiente sistema de distribuição e logística, e a reputação e imagem de marcas confiáveis". A franquia traz resultados concretos da aplicação das estratégias competitivas, seu desempenho muitas vezes se justifica pelo indicador de procedência da marca, como uma garantia do que pode ser esperado do produto ou serviço, que mesmo inconscientemente é um fator decisivo para qualquer forma de consumo.

Apesar da crescente importância dos fatores não financeiros e intangíveis das organizações no mundo empresarial e acadêmico, o estudo de Teixeira e Amaro (2013) ressalta a importância da avaliação do desempenho financeiro nas entidades com fins lucrativos. Para esses autores, é um meio que sintetiza o impacto das decisões de gestão na capacidade de criação de valor, e que pode-se utilizar para tal a informação contábil proveniente de demonstrações financeiras.

Vance, Fávero e Luppe (2008) questionaram os franqueados sobre seu grau de satisfação em relação ao franqueador. As respostas indicaram que eles consideram insuficiente o apoio do franqueador para a implantação de ações promocionais. Os fatores com menores pontuações foram: "orientações recebidas sobre questões tributárias, definições de ações de marketing por parte do franqueador, gestão do fundo de publicidade" (VANCE; FÁVERO; LUPPE, 2008, p. 67).

Lavieri e Cunha (2009, p. 13) investigaram a utilização da avaliação de desempenho organizacional em franquias e, baseados na opinião dos franqueadores, concluíram que "a padronização de resultados e das próprias lojas, como consequência do processo de avaliação das franquias, é uma de suas maiores vantagens, juntamente com a integração da rede e resultados financeiros produzidos".

Souza e Lourenzani (2011) identificaram em seu estudo os principais atributos exigidos pelos interessados em aderir ao sistema *franchising*, e concluíram que, assim como em qualquer outro empreendimento, a franquia necessita de um líder para conduzir o negócio. As principais características exigidas para interessados participar deste modelo são: empreendedorismo, liderança e atitude perante o risco. "Logo, a pessoa franqueada deve ser empreendedora, pois mesmo tendo o franqueador como o impulsor inicial do negócio e sempre apoiando, este não estará à frente do negócio no dia a dia" (SOUZA; LOURENZANI, 2011, p. 126).

Características importantes do relacionamento estabelecido entre franqueador e franqueado foram pesquisadas por Lima Júnior, Luna e Sousa (2012), e concluíram que a maioria dos franqueados demonstrou satisfação ou muita satisfação com as suas franquias. Dois pontos são apontados pelos autores como determinantes na adoção da franquia: a capilaridade atingida pelo sistema através de transferência de conhecimento e a possibilidade de expansão utilizando-se de capital de terceiros, além disso, é destacada a regulamentação da Lei n. 8.955/1994, que normatizou o mercado.

No estudo bibliométrico de Melo e Andreassi (2010) em publicações nacionais e internacionais sobre *franchising*, chama a atenção que, apesar do potencial deste mercado no Brasil, não houve nenhuma publicação sobre *franchising* em periódicos indexados no sistema Qualis Capes nos últimos 10 anos. Esse "indicador pouco animador talvez possa servir de incentivo aos pesquisadores interessados no sistema de *franchising* e mesmo em formas de empreendedorismo; campo tão representativo na economia brasileira há vasto território para a exploração dos pesquisadores brasileiros" (MELO; ANDREASSI, 2010, p. 285).

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta pesquisa de natureza descritiva foi realizada com abordagem predominantemente quantitativa do problema a partir de um levantamento, utilizando-se o método de coleta de dados por meio de um questionário autoadministrado.

3.1 População e amostra

Para selecionar os respondentes da pesquisa, inicialmente pesquisou-se no *site* da Associação Brasileira de *Franchising* todas as marcas associadas à associação. Num segundo momento foram levantadas as lojas estabelecidas nos shopping *centers* que compuseram a amostra. O sistema *franchising* engloba o mercado de bens e serviços, mas nesta pesquisa considerou-se apenas o mercado de bens.

Souza e Lourenzani (2011, p. 118) destacam que, "como parte crucial do processo de desenvolvimento da pesquisa, é necessária a delimitação do espaço do trabalho, ou seja, a definição do recorte analítico do trabalho". A pesquisa de campo foi realizada em dezembro de 2015. A população do estudo foi de 187 lojas, divididas em 90 marcas. Diversas lojas não foram encontradas, em função de informações desatualizadas e lojas fechadas. Dentre as prováveis franqueadas, cerca de 20 alegaram serem filiais ou concessões, resultando em uma população de 144 franquias e numa amostra por acessibilidade de 22 respondentes.

Outros requisitos para a inclusão de empresas neste estudo foram: estar localizada em uma sala comercial – excluindo modelos de quiosque e/ou barraquinhas – nos cinco *shopping centers* estabelecidos em uma cidade da região Sul do Brasil, cuja cidade foi escolhida devido a possibilidade de entrega em mãos do questionário, no intuito de obter um maior número de respostas. A coleta de dados foi realizada pela aplicação de um questionário padrão, composto por 24 questões, em sua grande maioria de múltipla escolha.

3.2 Construto e instrumento de pesquisa

No Quadro 1 apresentam-se os construtos e as respectivas questões que compõem o instrumento de pesquisa.

Construtos	Questões
Características do	Qual sua experiência em negócios antes de investir nesta franquia?

perfil dos franqueados	Qual é seu gênero?
	Qual a faixa etária em que você se encaixa?
	Qual foi o nível de educação mais alto que você completou?
	Há quanto tempo você é franqueado de alguma franquia?
	Atualmente quantas franquias você tem?
	A gerência da franquia é seu trabalho principal? Aproximadamente quantas horas semanais você dedica à gerência da franquia?
	Quais os possíveis fatores o levou a escolher este modelo de negócios em detrimento do negócio próprio?
Características da franquia e do sistema *franchising*	Há quanto tempo a franquia está em operação?
	Há quanto tempo a franquia está sob a gestão do atual proprietário?
	Esta franquia sempre esteve em operação neste local?
	Como é determinado seu relacionamento com seu franqueador?
	Quais foram os itens de investimentos inclusos no investimento inicial desta franquia?
	Seu sistema de franquia exige a revitalização da loja? Qual o intervalo de tempo exigido?
	Como a taxa mensal de publicidade é definida e qual é a sua percepção sobre esta despesa?
	Como a taxa de *royalties* mensal é definida e qual é sua percepção sobre este custo?
	Em qual Shopping Center que a franquia esta situada?
	Em qual segmento determinado pela ABF a franquia se encontra?
Avaliação do desempenho das empresas franqueadas	Como você caracteriza o desempenho da sua franquia no ano de 2015 em comparação com seus concorrentes diretos?
	Como foi o desempenho da sua empresa em termos de vendas e de resultados no ano de 2015 em comparação a 2014 e qual a previsão para 2016 em relação a 2015?
	Quão satisfeito você está por ter esta franquia?
	Quanto a este investimento, você faria tudo novamente se tivesse esta opção? Justifique.
	O investimento já apresentou o retorno do capital investido? Quando ocorreu o investimento? Depois de quanto tempo obteve o retorno do investimento?
	Qual foi o valor do investimento inicial para o funcionamento do negócio e qual é o ganho percentual obtido com o investimento?

Fonte: Elaboração própria.

Quadro 1 - Construto da pesquisa

As questões apresentadas no Quadro 1 integraram o instrumento de pesquisa aplicado ao gestor de cada empresa franqueada, mas a última pergunta e a imediatamente anterior não foram respondidas pelos gestores pesquisados.

3.3 Procedimentos de coleta e análise dos dados

Dados primários foram levantados para o delineamento deste estudo, coletados de modo a atender as necessidades específicas do estudo. Englobam o questionário questões que visam identificar características pessoais, motivacionais, econômico-financeiras, opiniões, pareceres e perspectivas do franqueado. Para manter em sigilo a identidade dos respondentes foram adotados códigos nos questionários.

Inicialmente foi realizada a tabulação das respostas dos questionários. Em seguida foram identificados aspectos relevantes dentre as mais de trinta possibilidades de análises conferidas pelo instrumento de pesquisa. Por fim, foram agrupados os dados concernentes aos mesmos objetivos, em forma de tabelas. De acordo com o objetivo dessa pesquisa, a análise dos dados foi realizada de forma a verificar o desempenho das empresas franqueadas.

A Associação Brasileira de Franchising (ABF) divulga anualmente cartilhas referente ao desempenho do segmento de *franchising* brasileiro. O relatório Desempenho do *Franchising* Brasileiro de 2015 foi utilizado na análise comparativa de dados nacionais

(ABF, 2015a). Buscou-se verificar se a tendência dos resultados obtidos na amostra corresponde aos números da ABF.

Os resultados da pesquisa também foram comparados com os da pesquisa elaborada pela organização FranchiseGrade.com, proposta por divisões do governo estadunidense, como a *Federation of North American Labor Unions,* para desenvolver e conduzir uma *survey* das unidades franqueadas, sob várias dimensões relacionadas ao grau de satisfação. A pesquisa nominada como *National Survey of Franchisees* 2015 (franchisegrade.com, 2015) se refere aos Estados Unidos, com dados coletados online entre fevereiro e março de 2015, partindo de uma população de 322.490 franquias, sendo que a amostra contou com 1.222 unidades.

Para a ABF (2015b), o mercado americano tem a melhor *performance* de negócios em franquias mundialmente, definido como um grande *benchmarking* para a associação. Dentre os estudos internacionais de 2015 encontrados, este foi o elaborado apenas sob a perspectiva dos franqueados e também contou com abordagem qualitativa dos fatos.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil dos respondentes da pesquisa

O perfil dos respondentes é demonstrado na Tabela 1, conforme respostas ao questionário.

Experiência anterior	nº	%	**Escolha pelo *franchising***	nº	%
Nenhum negócio antes	9	40,9	Mitigação do risco	5	25,0
Havia outra franquia	6	27,3	Dependência do franqueado	1	5,0
Havia outro tipo de negócio	7	31,8	Facilidade na operação	13	65,0
			Falta de experiência	5	25,0
Número de franquias	nº	%	**Gerência da franquia**	nº	%
Esta é a única	9	40,9	É a principal profissão	17	77,3
Além desta, mais uma	4	18,2	Não é a principal profissão	5	22,7
Três ou mais	9	40,9			

Obs: A escolha pelo *franchising* é uma questão de múltipla escolha e obteve 20 respondentes.
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 1 – Perfil dos respondentes

Observa-se na Tabela 1 que, para a questão que indagava sobre "Qual a sua experiência em negócios antes de investir nesta franquia?", 40,9% dos franqueados afirmaram não ter nenhum tipo de negócios antes de investir nesta franquia, seguido da assertiva "eu tinha um negócio que não era uma franquia", e a menos frequente, "eu tinha uma franquia em outro sistema". Os resultados do questionário americano apontaram maior disparidade, pois 63% dos respondentes não possuía nenhum tipo de negócio antes (franchisegrade.com, 2015). Dentre os atributos desejados para franqueados, apresentados na amostra de Souza e Lourenzani (2011), tem-se: habilidade para lidar com pessoas, habilidades comerciais e administrativas para a gestão do negócio.

Souza e Lourenzani (2011, p. 125) afirmam que "a necessidade de se ter diploma de curso superior e experiências comerciais anteriores revela que a franquia não é um segmento que permite a entrada de pessoas dispostas a aprender e não 'testar' seus conhecimentos". Todos os franqueadores ressaltaram a importância de habilidades comerciais e administrativas do gerente, três delas indicaram que o diploma de curso superior é um atributo indispensável.

O tempo de experiência no sistema *franchising* também foi abordado na pesquisa. Obtiveram-se resultados variados, a faixa de 6 a 9 anos representou 36,4%, seguido da faixa de 1a 2 anos, que obteve 31,8%. A *survey* americana também apresentou maior concentração

de respostas nesta faixa, pois a assertiva 6 a 9 anos de experiência contou com 24% da amostra, seguido da faixa 3 a 5 anos com 23% (franchisegrade.com, 2015).

Quanto aos possíveis fatores determinantes na escolha do sistema *franchising* em detrimento do negócio próprio, a questão de múltipla escolha apresentou que 65% dos franqueados adotaram o modelo *franchising* pela facilidade na operação, seguido de fatores como falta de experiência e mitigação do risco, que obteve 25%, e o fator considerado por apenas um dos 20 respondentes foi a dependência do franqueado. Infere-se a aplicabilidade da Teoria da Agência na escolha deste modelo de negócios, assim como no estudo de Olivo *et al.* (2009, p. 109), que constataram "indícios de ganhos intrínsecos no modelo de franquias, o que sugere a aplicabilidade da Teoria de Agência no Brasil".

Quanto ao número de franquias que os franqueados possuem atualmente, as alternativas "esta é a minha única franquia" e "três ou mais franquias" obtiveram 40,9% cada, e 18,2% dos franqueados possuem duas franquias. Vance, Fávero e Luppe (2008) verificaram que 44% dos franqueados de seu estudo possuíam mais de uma loja da mesma rede e 7% possuíam unidades de outras redes.

Questionou-se também se a gerência da franquia era o seu trabalho principal e 77,3% dos respondentes indicaram que sim. Este grupo apresentou a média de horas semanais dedicadas à esta atividade, e os intervalos foram de 30 a 90 horas, com média de aproximadamente 49 horas e meia semanais, mas dentre os doze respondentes, houve um gestor que afirmou trabalhar o máximo possível. Por outro lado, três respondentes do grupo que afirmaram que a gerência da franquia não é a principal ocupação, indicaram que o tempo de dedicação semanal é de 4, 6 e 30 horas, respectivamente.

O estudo de Souza e Lourenzani (2011) concluiu que as principais características exigidas a um candidato a franqueado são: empreendedorismo, liderança e atitude perante ao risco. Este estudo também aferiu que a variável perfil do franqueado possui alto grau de influência no desempenho do negócio. Talvez os resultados da pesquisa, ainda que limitados ao escopo da pesquisa e à amostra investigada, possam denotar uma justificativa pra que a maioria dos estudos nacionais sobre o *franchising* trabalha com a temática do empreendedorismo e estratégia (MELO; ANDREASSI, 2010).

4.2 Caracterização das empresas franqueadas pesquisadas

No que tange às características das empresas, na Tabela 2 mostram-se os resultados de sete questões do questionário.

Tempo em operação	nº	%	**Gerência atual**	nº	%
Menos de 1 ano	2	9,1	Menos de 1 ano	4	18,2
De 1 a 5 anos	7	31,8	De 1 a 5 anos	10	45,5
De 6 a 10 anos	10	45,5	De 6 a 10 anos	6	27,3
De 10 a 15 anos	0	0,0	De 10 a 15 anos	0	0,0
Acima de 16 anos	2	9,1	Acima de 16 anos	2	9,1
Relacionamento com marca	nº	%	**Inclusos no investimento**	nº	%
Gosto de participar	9	40,9	Taxa de franquia inicial	14	70,0
Ela opera com honestidade	8	36,4	Primeiros estoques	16	80,0
Feliz com a filiação	9	40,9	Equipamentos	13	65,0
Respeito o franqueador	10	45,5	Taxas de instalações	14	70,0
Gosto de operar a loja	8	36,4			
Taxa mensal de publicidade	nº	%	**Taxa de *royalities* mensal**	nº	%
Preço fixo	5	31,3	Preço fixo	3	15,8
% lucro/faturamento	11	68,8	% lucro/faturamento	16	84,2
Revitalização da loja				nº	%

É uma exigência	14	73,7
Não é uma exigência	5	26,3

Obs.: No relacionamento com a marca há uma questão de múltipla escolha e que obteve 22 respostas. No investimento há uma questão de múltipla escolha e que obteve 20 respostas.
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 2 – Características das empresas franqueadas

Verifica-se na Tabela 2 que os percentuais de tempo de operação e de gestão do atual proprietário não são uniformes. Infere-se que houve algum tipo de repasse em alguns casos. Contudo, as respostas estão concentradas dentre as alternativas 1a 5 e 6 a10 anos, o somatório destas faixas representa 73,3% e 72,8% dos casos. A pesquisa também questionou se os franqueados sempre estiveram em operação naquele local, apenas um questionário apresentou resposta negativa, contudo foi apontado que esta já operou em outro *shopping* c*enter* incluso na amostra, por isto, tal respondente continuou na análise. Vance, Fávero e Luppe (2008) verificaram em seu estudo que não há relação entre o nível de satisfação dos franqueados e o tempo de operação.

Com o intuito de determinar a relação das franquias com as suas marcas, o IFA (2015) traz resultados da pesquisa de 2014 da *Franchise Business Review*, que serão comparados com os resultados colhidos nesta amostra: 88% daquela pesquisa gostam de fazer parte desta organização contra 40,9% desta amostra; 85% se sentem bem com a respectiva filiação contra 40,9% desta amostra; 83% respeitam seu franqueador contra 45,5% desta amostra; 80% acreditam que seu franqueador opera com honestidade contra 36,4% desta amostra. Os índices da amostra são bastante menores do que os daquela pesquisa, acredita-se que diversos respondentes não assimilaram esta questão como múltipla escolha, pois obteve-se apenas uma assertiva assinalada em aproximadamente 60% dos questionários.

Quanto aos itens de investimentos inclusos no investimento inicial da franquia, 80% dos respondentes apontaram que os primeiros estoques estavam inclusos, seguido do índice de 70% que contaram com a taxa de franquia inicial e as taxas de instalações, por fim, 65% dos investimentos contaram com os equipamentos. Da mesma forma, 70% dos franqueados americanos afirmaram que houve um crescimento das taxas obrigatórias e/ou cobranças adicionadas após a adesão da franquia (franchisegrade.com, 2015).

Vance, Fávero e Luppe (2008) caracterizam os pagamentos como uma contrapartida, citando a taxa inicial e as mensalidades, como os *royalties* e as contribuições para o fundo de propaganda. A taxa mensal de publicidade, também conhecida como *marketing*, é definida em 68,8% da amostra pela aplicação de um percentual sobre o lucro ou faturamento do período, enquanto que em 31,3% dos casos é definido um preço fixo mensal a ser pago. Cinco dos doze respondentes acreditam que o retorno desta despesa é maior do que o investimento, enquanto sete respondentes acreditam que o retorno é menor. No estudo de Vance, Fávero e Luppe (2008), o maior distanciamento dentre as respostas dadas por franqueados e franqueadores foi concernente as características associadas à gestão de *marketing*. Os investimentos em *marketing*, exercidos pelo franqueador, fortalecem a penetração do produto no mercado (OLIVO *et al.*, 2009).

Quanto ao pagamento para a operação do negócio, conhecida como taxa de *royalties*, 84,2% dos franqueados indicaram que a taxa é calculada com a aplicação de percentual sobre o lucro ou faturamento mensal, e em 15,8% dos casos é uma taxa fixa. Sobre a percepção em relação a esta despesa, aproximadamente 55% acreditam que os benefícios justificam os custos, enquanto 45% inferem que os benefícios não justificam o custo. O estudo de Lavieri e Cunha (2009) indicou que a forma que os franqueadores são pagos, na maioria dos casos utiliza-se de *royalties*, aproximadamente 52%, seguido de 23% por taxa fixa, 21,5% de forma

mista (taxa fixa e *royalties*) e 3% por aluguel. Reprisa-se que "o franqueado deve avaliar os custos (monetários e não-monetários) e benefícios de se participar de uma franquia a fim de perceber o valor que ele pode obter pelo relacionamento da franquia" (LAVIERI; CUNHA, 2009, p.8). Desse modo, contemplam-se todos os resultados percebidos quanto à *performance* do empreendimento, comportamentais e de estratégia de mercado.

4.3 Desempenho das empresas franqueadas pesquisadas

Na Tabela 3 mostram-se os resultados relativos ao resultado sobre o desempenho das empresas franqueadas no ano de 2015, o retorno do capital investido e a satisfação com o investimento realizado.

Desempenho do ano 2015	nº	%	**Satisfação do franqueado**	nº	%
Ótimo	2	9,5	Muito Satisfeito	6	27,3
Bom, dentro do esperado	14	66,7	Satisfeito	10	45,5
Ruim	3	14,3	Insatisfeito	1	4,5
Péssimo	0	0,0	Muito Insatisfeito	2	9,1
Nenhuma das Opções	2	9,5	Nenhuma das Opções	3	13,6
Retorno do capital investido	nº	%	**Repetiria o investimento?**	nº	%
Já apresentou o retorno	10	50,0	Sim, faria tudo novamente	17	81,0
Não apresentou o retorno	10	50,0	Não	4	19,1

Obs.: Satisfação do franqueado é uma questão de múltipla escolha e que obteve 22 respostas.
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 3 - Desempenho das empresas franqueadas

Nota-se na Tabela 3 que o desempenho da franquia no ano de 2015, em comparação aos concorrentes diretos, foi considerado majoritariamente como "bom, dentro do esperado", que representa 66,7% dos franqueados. A análise da percepção sobre o desempenho do mercado no ano pode ser útil para potenciais franqueados. Na pesquisa utilizada como parâmetro de análise, da assertiva "eu faço um lucro justo e ganho o que assegura uma vida descente do meu negócio de franquia", 52% dos franqueados discordaram, enquanto 26% concordaram (franchisegrade.com, 2015).

Na questão "O quão satisfeito você está por ter esta franquia?", os dois níveis de satisfação mais altos foram, 45,5 % dos franqueados estão satisfeitos por terem a franquia e 27,3% estão muito satisfeitos em operar este negócio. Como este estudo é na perspectiva do franqueado, esta inferência mostra-se relevante sob vários aspectos abordados. A pesquisa de Vance, Fávero e Luppe (2008, p.69) concluiu que "mesmo a rentabilidade das lojas tendo apresentado baixo nível de satisfação, tanto para franqueadores quanto para franqueados," os franqueadores pretendem continuar utilizando-se desta técnica de expansão e 82% dos franqueados indicaram estar satisfeitos ou muito satisfeitos com suas franquias.

Dentre os vinte respondentes, 50% indicaram que os investimentos já apresentaram retorno do capital investido, enquanto 50% responderam que ainda não. Dentre as franquias que apresentaram retorno, nove dos dez respondentes especificaram o período, com intervalo entre 1 a 5 anos, a média das respostas indicou um período de aproximadamente 2 anos e 11 meses. Quanto às franquias que ainda não obtiveram retorno, cinco dos dez respondentes trouxeram estimativas do período para obtenção do retorno, com intervalo entre 2 a5 anos, resultando numa média de três anos.

Perguntados sobre "Você faria tudo novamente se tivesse esta opção?", 81% dos gestores abordados nesta amostra repetiriam o investimento, percentual que traduz alto grau de satisfação dos franqueados com o negócio. Na já referida pesquisa de 2014 da *Franchise*

Business Review, a assertiva contou com 73% dos gestores (IFA, 2015).

Lavieri e Cunha (2009) avaliaram o desempenho organizacional do sistema, e constataram que 64% dos franqueadores realizam avaliações pelo menos uma vez a cada três meses; 82% usam a avaliação como forma de rever os objetivos; 41% não constroem indicadores no processo de avaliação. Depreende-se que há ênfase maior em aspectos operacionais da marca do que em aspectos financeiros e de vendas, para os autores, isto se dá porque as preocupações concernentes a marca trazem maiores ganhos financeiros, com vendas, *royalties* e custo de taxa de franquia.

Na Tabela 4 evidenciam-se as respostas tabuladas referente o crescimento/involução das vendas e resultado de 2015 e a previsão para o ano de 2016 das unidades franqueadas.

	Respostas		% Crescim.		Respostas		% Involução
Crescimento 2015	nº	%	Média %	**Involução 2015**	nº	%	Média %
Vendas	13	86,7	13,4	Vendas	2	13,3	11,5
Resultados	10	83,3	15,3	Resultados	2	16,7	30
Crescimento 2016	nº	%	Média %	**Involução 2016**	nº	%	Média %
Vendas	11	78,6	17,9	Vendas	3	21,4	10
Resultados	8	80	17,1	Resultados	2	20	20

Obs.: Os dados de 2015 são realizados e os de 2016 são previsões, ambos informados pelos franqueados.
Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 4 - Crescimento/ Involução em 2015 e previsões para 2016 das unidades franqueadas

De acordo com a Tabela 4 a maioria dos franqueados da amostra constatou um crescimento da unidade franqueada em 2015 e com previsão nesta direção para 2016. No ano de 2014, a ABF (2015b) indagou 50 empresas brasileiras sobre o desempenho do ano de 2015, sendo que 56% delas acreditavam que cresceriam 10%, as demais apresentaram números inferiores, porém todas previram crescimento de alguma maneira. O sistema de *franchising* apresentou um crescimento de faturamento de 8,3% em 2015, em relação a 2014 (ABF, 2015a). Os dados das franquias em si não são levantados.

Quando indagados sobre previsões para o ano de 2016, houve um menor número de respostas, mas aumentou a representatividade dos casos de involução dos dois anos. A ABF (2015) já apresentou previsões para o ano de 2016, no que tange ao aumento do faturamento, cuja previsão é menor do que todos os resultados já analisados, desde 2005. Este cenário apresentou a previsão do aumento de faturamento de 2016 entre 4 e 6%.

A evolução das unidades franqueadas abordadas na amostra foi de 86,7% das lojas quanto às vendas e 83,3% quanto aos resultados em 2015. Contando com uma média de crescimento de vendas de 13,4%, de 12 dos 13 respondentes, e média de crescimento dos resultados de 15,3%. A previsão média de crescimento de vendas dos franqueados para o ano de 2016 é de 17,9% e de 17,1% dos resultados, valores superiores ao crescimento conquistado no ano anterior. Esses números são consideravelmente maiores do que os previstos pelas marcas e levantados sobre o sistema de *franchising* brasileiro.

A involução da franquia em 2015 ocorreu em dois casos desta amostra, a média de involução das vendas do ano de 2015 foi de 11,5% e dos resultados de 30%, contudo a média dos resultados foi composta por apenas um dos dois respondentes. O único tópico da tabela referente à involução de vendas de 2016, indicada por dois respondentes, obteve um percentual médio de 10%, já quanto aos resultados, a média de 20% de involução prevista é composta pela percepção de um franqueado. Ambas as previsões de involução são menores do que os resultados ocorridos em 2015.

5 CONCLUSÕES

Conclui-se com base nos empreendimentos pesquisados, que o desempenho do sistema de franquias apresentou alto grau de satisfação dos franqueados. Quanto ao investimento, 84,2% reportaram estar satisfeitos ou muito satisfeitos com suas franquias. Isso também foi constatado nos estudos de Vance, Fávero e Luppe (2008) e Lima Júnior, Luna e Sousa (2012). A pesquisa ainda indicou que 81% dos respondentes "fariam tudo novamente se tivesse a opção". Quanto ao desempenho das franquias, aproximadamente 80% dos franqueados constataram crescimento durante o ano de 2015 e preveem crescimento do negócio em 2016, cujo percentual também representa o número de gestores que classificaram seus investimentos como ótimo e bom, dentro do esperado. O crescimento do ano apresentado pelos gestores respondentes da pesquisa representa uma média praticamente três vezes maior à previsão de crescimento de faturamento do ano observada pela ABF (2015a).

A relevância da avaliação do franqueado é apontada no estudo de Souza e Lourenzani (2011), em que é apontado que um dos motivos da expansão deste sistema é o fato das franquias envolverem recursos de terceiros em favor da marca, assim cabendo ao franqueador boa parte dos riscos deste negócio. Constatou-se também que o desempenho da franquia é resultante das decisões do franqueado, definida como uma dependência bilateral do negócio. Justifica-se isso pela intensa dedicação dos franqueados à operação do negócio, pois em 77,3% dos casos a gestão da franquia em questão representa a principal profissão do gestor.

Verificou-se que os franqueados da amostra são majoritariamente homens e as faixas etárias mais jovens representam a maioria dos empreendedores. Dentre os fatores que determinaram a adoção de franquias em detrimento do negócio próprio estão: facilidade na operação (65%), mitigação do risco (25%), falta de experiência (25%) e dependência do franqueado (5%). Lima Júnior, Luna e Sousa (2012) identificaram o perfil receoso dos jovens empreendedores como um dos motivos de expansão do sistema. A presença desses fatores intrínsecos na escolha do modelo de negócios de franquias sugere a aplicabilidade dos preceitos da Teoria de Agência, assim como no estudo de Olivo *et al.* (2009).

Quanto às exigências, a taxa mensal de publicidade e os *royalties* mensais são, na maioria dos casos, uma taxa sobre o faturamento ou lucro. No entanto, mais de 50% dos respondentes apontaram que os benefícios não justificam estes custos. Assim, conclui-se com base na pesquisa que o sistema de *franchising* apresenta resultados satisfatórios a seus investidores. Em geral, resultados positivos também foram encontrados nos estudos referenciados e nos números e percepções da pesquisa da Associação Brasileira de *Franchising* apresentados. Assim como Vance, Fávero e Luppe (2008), ressalta-se a condição preliminar da pesquisa, dadas as possibilidades de investigações no campo das franquias, além da impossibilidade de generalização de seus resultados para as franquias do Brasil.

Para futuras pesquisas recomenda-se pesquisar outros aspectos relativos ao desempenho das franquias, sejam eles financeiros e/ou não-financeiros, tanto sob a lente do franqueado quanto franqueador. Também recomenda-se ampliar a amostragem para franqueadas não estabelecidas em *shopping centers* da mesma região ou de outras, para fins de análise comparativa do desempenho. Uma lacuna de pesquisa a ser investigada é o retorno sobre o capital investido na franquia, com o intuito de realizar pesquisas mais específicas sobre o seu desempenho, além de auxiliar no processo decisório de empreendedores e potenciais investidores quanto a opção de investir nesse tipo de empreendimento.

REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FRANCHISING (ABF). **Portal do franchising**. (s/d).

Disponível em: <www.portaldofranchising.com.br>. Acesso em: 22 set. 2015.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FRANCHISING (ABF). **Desempenho do franchising brasileiro 2015**. 2015a. Disponível em: <www.portaldofranchising.com.br/central/Content/UploadedFiles/Arquivos/desempenho-franchising-novo-2015.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2016.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE FRANCHISING (ABF). **Franchising Brasil - Proposta 2015-2017: Projeto setorial para promover a internacionalização no setor de franquias brasileiras.** (2015b). Disponível em: <www.franchisingbrasil.com/wp-content/uploads/2015/08/Proposta-Projeto_FranchisingBrasil2015-final1.pdf>. Acesso em: 22 set. 2015.

BRASIL. **Lei n. 8.955**, de 15 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o contrato de franquia empresarial (franchising) e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8955.htm>. Acesso em: 22 set. 2015.

FRANCHISEGRADE.COM. **National survey of franchisees 2015**. 2015. Disponível em: <www.franchisegrade.com/index.php/surveys/national-survey-of-franchisees>. Acesso em: 28 mar. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICAS (IBGE). **Indicadores IBGE: pesquisa mensal de comércio**. Dezembro, 2015. Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Comercio_e_Servicos/Pesquisa_Mensal_de_Comercio/Fasciculo_Indicadores_IBGE/pmc_201512caderno.pdf>. Acesso em: 25 mar. 2016.

INTERNATIONAL FRANCHISING ASSOCIATION (IFA). **About Franchising**. Disponível em: <www.franchise.org/about-franchising>. Acesso em: 23 set. 2015.

LAVIERI, C.A.; CUNHA J.A.C. A utilização da avaliação de desempenho organizacional em franquias. In: EnANPAD, 33., 2009, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2009.

LIMA JÚNIOR, A. S.; LUNA, R. M.; SOUSA, A. R. Evolução do sistema de franquias no Brasil. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 11, n. 1, p. 94-112, 2012.

MELO, P. L. R.; ANDREASSI, T. Publicação científica nacional e internacional sobre *franchising*: levantamento e análise do período 1998–2007. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 14, n. 2, p. 268-288, 2010.

OLIVO, R. L. F.; CRIVELARO, E.; GOZZI, S.; CAVALCANTI, M. A criação de valor das franquias empresariais no Brasil sob a perspectiva do franqueador. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 8, n. 1, p. 93-111, 2009.

PORTAL DO FRANCHISING. **Lista de franquias associadas à ABF por segmento de atuação**. Acesso em: <www.portaldofranchising.com.br>. Disponível em: 22 set. 2015.

PORTER, M. E. **Vantagem competitiva: criando e sustentando um desempenho superior**. 19. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

SOUZA, G. C.; LOURENZANI, A. R. B. S. A importância do perfil do franqueado para o sucesso das franquias: uma análise da capacidade empreendedora. **Revista Brasileira de Estratégia**, v. 4, n. 2, p. 115-127, 2011.

TEIXEIRA, N. M. D.; AMARO, A. G. C. Avaliação do desempenho financeiro e da criação de valor: um estudo de caso. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, p. 157-178, 2013.

VANCE, P. S.; FÁVERO, L. P. L.; LUPPE, M. R. Franquia empresarial: um estudo das características do relacionamento entre franqueadores e franqueados no Brasil. **Revista de Administração da Universidade de São Paulo**, v. 43, n. 1, p. 59-71, 2008.

IMPORTÂNCIA DA CONTABILIDADE GERENCIAL NO PROCESSO DE GESTÃO NAS INDÚSTRIAS DE SARANDI-RS

Tagiane Graciel Fiorentin Tres (UPF) – ta_graci@hotmail.com
Paula Venilde Ascoli Tretto (UPF) - paula.tretto.20@gmail.com
Nadia Mar Bogoni (UPF) – nbogoni@upf.br

RESUMO
O presente trabalho buscou verificar se os empresários das indústrias moveleira e têxtil de Sarandi-RS possuem contabilidade gerencial e se a utilizam no processo de gestão. Para tanto, foi realizada uma pesquisa-diagnóstico, descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, delineada para um estudo de levantamento. Os dados foram coletados através de questionários no modelo Escala de *Likert*, bem como, aplicou-se o teste estatístico *Qui Quadrado* para análise dos resultados. Como resultados tem-se que: apenas 26% da amostra demonstram ter conhecimento em contabilidade gerencial, e dos que tem conhecimento os homens se destacam como maiores conhecedores. Entre as ferramentas mais utilizadas estão apuração dos custos e formação do preço de venda. Também evidencia que 63% dos gestores utilizam as ferramentas gerenciais no processo de gestão da empresa. As empresas que tem mais anos de atividade e maior número de funcionários são as que mais utilizam o fluxo de caixa e o ponto de equilíbrio. As principais justificativas para a utilização das ferramentas da contabilidade gerencial são a possibilidade de reduzir custos, aumentar os lucros, melhorar o planejamento geral das operações da empresa e contribuir para sobrevivência e continuidade da empresa.

Palavras-chave: Contabilidade gerencial. Gestão. Tomada de decisão

1 INTRODUÇÃO

Devido à crescente mudança que está ocorrendo no cenário econômico mundial, o qual vem desafiando também as organizações, a contabilidade gerencial utilizada no processo de gestão se torna uma ferramenta indispensável. A contabilidade deixa de ser vista como um instrumento necessário somente para atender ao fisco e passa ser um dos pilares para a prosperidade da organização.

Segundo (MARION; RIBEIRO 2011, p.03), para auxiliar a organização neste processo de enfrentamento às dificuldades, "surgiu à contabilidade gerencial, oferecendo detalhes e informações que até então não eram contemplados nos relatórios derivados da contabilidade". A contabilidade gerencial passou a ser responsável por fornecer para entidades informações sobre situação econômica e financeira. Trata-se de uma especialidade da contabilidade ainda pouco explorada pelos profissionais contábeis, pois dentro de uma empresa a contabilidade gerencial atua nas diversas áreas, coletando, analisando e mensurando dados para fornecer subsídios aos administradores, para que os mesmos possam ter uma visão ampla e que contemple todos os setores da empresa. Os relatórios fornecidos pela contabilidade gerencial são subsídios capazes de auxiliar os gestores na otimização de suas decisões, bem como, traçar metas e planos estratégicos para suas empresas.

Diante da relevância do tema, o presente trabalho tem por finalidade demonstrar a importância da contabilidade gerencial para as empresas, buscando averiguar se os empresários industriais do setor têxtil e moveleiro de Sarandi/RS adotam a contabilidade gerencial no processo de gestão de suas empresas e no caso das empresas

que utilizam, quais ferramentas ela gera para auxiliá-los nesse processo.

Buscou-se levantar informações sobre o conhecimento desses gestores em contabilidade gerencial e sua aplicação no negócio, identificando os motivos que levam os empresários a utilizar as ferramentas gerenciais, os benefícios alcançados com a utilização e os impactos que são perceptíveis no desenvolvimento da entidade que adota a contabilidade gerencial.

Sendo assim, procura-se propor a seguinte questão de estudo**: As empresas industriais do setor têxtil e moveleiro com sede no município de Sarandi/RS possuem contabilidade gerencial e utilizam as informações geradas por ela no processo de gestão?**

Para atender os objetivos propostos, foi selecionada uma amostra de 28 empresas dos ramos têxtil e moveleiro situadas na cidade de Sarandi-RS. O Município e o segmento foram selecionados por tratar-se de um polo regional que congrega empresas de sólidas que atuam no mercado interno e externo a muitos anos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 O enfoque sistêmico da contabilidade gerencial

Ao longo dos anos, a contabilidade gerencial vem sofrendo mudanças, e, atualmente, no estágio em que se encontra, apresenta um enfoque mais sistêmico. Segundo Padoveze (2008, p. 32-33), são 5 estágios pelos quais passou a contabilidade gerencial. Inicialmente, antes de 1950, o foco era na determinação de custo e controle financeiro, através do uso das tecnologias de orçamento e contabilidade de custos. Por volta de 1965, o enfoque da contabildiade gerencial foi mudado para fornecimento de informação para controle e planejamento gerencial, através do uso das tecnologias, tais como, análise de decisão e contabilidade por responsabilidade. O terceiro estágio, ocorrido em meados de 1985, a atenção foi focada na redução de desperdícios de recursos usados nos processos de negócios, através do uso das tecnologias de análise do processo e administração estratégica de custos. Já em 1995, quando inicia uma nova fase da contabilidade gerencial, o enfoque foi mudando para a geração ou criação de valor através do uso efetivo dos recursos, através do uso de tecnologias tais como exame dos direcionadores de valor ao cliente, valor para acionista, e inovação organizacional. Por fim, nos dias atuais, a contabilidade gerencial atua no produto e no processo de evolução cobrindo os quatro estágios acima, na medida em que os estágios iam evoluindo se pegava estagio velho e se adaptava, "melhorava" e se criava estagio novo.

O enfoque sustêmico que a contabilidade gerencial deve ter fica evidente na afirmação de Santos (2009, p10) na medida em que ela deve suprir todas as áreas da organização, através de seu sistema de gerenciamento das informações contábeis.

Corrobora com o pensamento de Santos (2009) e Anthony *etal.* (2000, p.45) citado por Tres e Zimmer (2012), ao referirem que a informação gerencial contábil participa de várias funções organizacionais diferentes como o controle operacional, o custeio de produtoes e do cliente, o controle administrativo, o controle estratégico.

No controle Operacional a contabilidade gerencial fornece informações sobre a eficiência e a qualidade das tarefas executadas; no Custeio de produtos e do cliente, mensurando os custos dos recursos para produzir, vender, entregar um produto ou serviço aos clientes; no controle administrativo a contabilidade gerencial fornece informações sobre o desempenho de gerentes de unidades operacionais; e no controle Estratégico subsidia com informações sobre o desempenho financeiro e competitivo de

longo prazo, condições de mercado, preferências dos clientes e inovações tecnológicas. (TRES; ZIMMER, 2012, p.34).

De acordo com Crepaldi (2011, p.41) *apud* Almeida Filho *et al.* (2015, p.03):

> A contabilidade como ferramenta de gestão é importante, pois ela trata de todos os fatos ocorridos dentro da organização, sendo que ela fornece informações e colhe dados para que possa ter uma analise de como está à situação de seu patrimônio; o que influencia para se ter um controle sobre como está situação da organização, ou seja, se está positiva ou negativa, assim orientando os gestores a melhor forma no momento da tomada de decisão. "Para executar suas atividades, uma empresa precisa de elementos que lhe permitam cumprir seu ciclo operacional e que forneçam também uma estrutura básica que facilite o cumprimento de suas atividades.

Desta forma, destaca-se a importância do processo de gerenciamento dentro da empresa, independente do seu porte, pois todo empresário precisa de suporte, informações para esclarecer dúvidas, detectar algum erro ou algum procedimento a ser adotado, como ferramenta a contabilidade gerencial, as informações que pode gerar englobam todos os processos e etapas da empresa, os gestores têm à sua disposição todo controle e ferramentas para auxiliá-los no processo de tomada de decisão, correção de erros ou procedimentos inadequados, ou seja, a contabilidade gerencial como ferramenta de gestão é indispensável pois é dela que se extrai todos dados com relação a empresa.

Padoveze (1996, p.27) diz que "a contabilidade gerencial é utilizada dentro da entidade como ferramenta de auxílio para administração em todas as suas facetas operacionais". A contabilidade gerencial esta voltada para gerar informação contabil útil á administração, isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle das operações da empresa, a contabilidade gerencial é o processo de indentificar, mensurar, acumular e analisar, preparar , interpretar e comunicar as informaçãoes financeiras utilizadas pela administração para planejamento, avaliação e controle e também para assegurar e contabilizar o uso apropriado de seus recurso.

2.2 Principais ferramentas da contabilidade gerencial utilizadas no processo de tomada de decisão

A contabilidade apresenta diversas ferramentas gerenciais que podem auxiliar gestores no processo de gestão de sua empresa, essas ferramentas pode auxiliar na decisão correta á ser tomada e conhecer a situação econômica e financeira da empresa.

Padoveze (2008), afirma que o fluxo de caixa é um importante instrumento de gestão, que auxilia o gestor a prever as entradas e saídas de caixa da empresa durante um determinado período, assim é possível os empresários planejarem o caixa da empresa, estimando a evolução e a posição da empresa através das atividades operacional, atividades de financiamentos e atividades de investimentos em um período, por issa a elaboração do fluxo de caixa se torna um instrumento tanto para controle e gestão da empresa como modelo estratégico.

Por sua vez, o orçamento, de acordo com (PADOVEZE, 2010), **é** ferramenta de controle por excelência de todo o processo operacional da empresa, pois envolve todos os setores da companhia. O Objetivo do orçamento conforme o autor (p. 127), "é de reunir diversos objetivos empresariais na busca do plano e controle dos resultados da empresa", o ponto fundamental do processo orçamentário é estabelecer e coordenar objetivos para todas as áreas da empresa, de forma que todos trabalhem juntos em busca dos lucros.

A análise das demonstrações contábeis, é uma ferramenta gerencial que para Perez Jr, Begalli (2009, p.239) "transforma dados em informações úteis á tomada de decisão." O processo de análise é direcionado de acordo com interesse do usuário da informação, podem ser esses usuários internos e externos. Ela possibilita ao gestor ter visão estratégica da empresa, além de estimular suas limitações, o futuro da empresa e seu potencial, possibilita à administração ter á disposição um painel de controle da empresa, e se bem feita com uma contabilidade sem manipulações pode trazer resultados bastante precisos, permite aos gestores verificarem pontos críticos da empresa e tomando por base nisso verificar as possibilidades e a solução para problemas (PEREZ JR; BEGALLI, 2009, p.240).

Outra ferramenta da contabilidade gerencial é analise horizontal e vertical, uma técnica utilizada para análise de balanço, "análise vertical indica a estrutura da empresa num determinado período", a "análise horizontal indica a evolução da empresa ao longo de vários períodos" (PEREZ; BEGALLI, 2009, pg. 244). No contexto das análises destaca-se também a análise através de indicadores, que segundo Matarazzo (2010, p.81), "é como uma vela acesa num quarto escuro". Os índices de estrutura e capital, de liquidez, de rentabilidade, entre outros permitem conhecer e comparar a situação econômico financeira de uma ou de várias empresas em um determinado período (MATARAZZO, 2010, p.110).

A apuração dos custos também se destaca como ferramenta gerencial, pois se tornaram altamente relevantes para tomada de decisão em uma empresa, devida a alta competição no mercado as empresas não podem definir seu preços somente com custos incorridos, deve também se basear no mercado em que atuam. Os custos podem ser apurados pelo método custeio por absorção que atribui aos produtos na forma de rateio todos os custos de produção, o método de custeio variável que utiliza apenas os custos e despesas que tem relação proporcional e direta com a quantidade de produto e o método de custeio por atividade ABC, atribui primeiro os custos por atividade e depois aos produtos, como os produtos consomem atividades e as atividades consomem produtos (MARTINS,2010).

Dentro da área de custos pode-se destacar a análise custo/volume/lucro um instrumento utilizado no processo gerencial, sua análise proporciona verificar o que acontecerá com o lucro da empresa se ocorrer aumento ou diminuição dos custos fixos ou variáveis, diminuição ou amento das vendas, redução ou aumento do preço de vendas. Para Crepaldi (2004) a análise de custo/volume/lucro ajuda a definir a relação entre os custos utilizados no processo de elaboração de orçamentos, e no caso da indústria entender a relação entre os preços de vendas, receitas, volume e custos, com a análise de custo volume lucro, as empresas entendem quais custos variam com alterações no volume fabricado e quais custos não variam.

Planejamento estratégico, ferramenta de controle gerencial que consiste na analise de pontos fortes e fracos da empresa, das oportunidades e ameaças, do perfil da concorrência, elaborando um plano que defina os objetivos e metas da organização, um plano estratégico, deve seguir uma visão definida do futuro que a empresa pretende alcançar e deve estar em consonância com a missão da empresa, sua visão, metas e objetivos (PADOVEZE, 2010, p.85).

A formação do preço de venda é ponto fundamental para sobrevivência da empresa, pois somente com uma política eficiente no preço de venda que a empresa atenderá seus objetivos, o lucro. É fator determinante para sobrevivência da empresa, ter preços compatíveis com o mercado, aprender a calcular custos reais, fazer uma gestão de preços estratégica e trabalhar em cima das oportunidades do mercado e assim aumentar sua lucratividade (CREPALDI, 2009, p. 232). Para Padoveze (2010)

estabelecer o preço de venda é um dos mais importantes momentos no processo de decisões da empresa, a fixação de preços de venda dos produtos é uma questão que afeta diariamente a vida de uma empresa, independentemente do seu porte e ramo de atuação, a formação do preço evidencia a competitividade da empresa, sua rentabilidade e a consequentemente sua continuação.

Destaca-se, ainda o gerenciamento de qualidade ou controle total de qualidade como ferramenta gerencial. A qualidade deve ser assegurada em todos seus processos de modo que o cliente fique totalmente satisfeito com o produto adquirido, dessa forma ele irá confiar na empresa e se tornar cliente fiel, qualquer falha possibilita aberturas para concorrentes, por isso a empresa deve estar sempre atenta às novas possibilidades de melhor a qualidade de um produto por um preço rentável, entrega rápida, qualificação dos funcionários para que tudo esteja perfeito como cliente espera (PADOVEZE, 2008).

3 METODOLOGIA

Este estudo objetiva verificar se as empresas do setor Têxtil e Moveleiro de Sarandi-RS adotam a contabilidade gerencial no processo de gestão, bem como verificar as ferramentas geradas pela contabilidade gerencial para auxilia-los nesse processo, quais benefícios alcançados, suas percepções acerca desse instrumento. Para tanto, utilizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, delineada para uma pesquisa-diagnóstico, cujo procedimento técnico utilizado foi um levantamento.

O universo de pesquisa compreendeu indústrias do setor Têxtil e Moveleiro com sede em Sarandi/RS. A escolha por esses setores deu-se pelo fato do município ser considerado polo industrial que tem crescido significativamente nos últimos tempos assumindo grande importância na economia regional através da geração de empregos e renda. Foram selecionadas 28 (vinte e oito) indústrias, utilizando o método não probabilístico de seleção da amostra.

Os dados foram coletados em 2015 através de questionário moldado em três blocos, com total de 34 (trinta e quatro) perguntas, entregue pessoalmente pelo pesquisador aos responsáveis pela gestão da empresa. Para validação do instrumento foi aplicado um pré-teste, visando eliminar distorções e dúvidas que pudessem comprometer a realização da pesquisa, bem como ajustar o número ideal de questões. As questões foram moldadas em escala de *Likert.* A escala *Likert* tem por objetivo avaliar o grau de concordância dos respondentes com os conceitos e posicionamentos dos autores pesquisados sobre as questões que norteiam a presente pesquisa.

A pesquisa também apresenta uma análise estatística utilizando o Modelo Qui Quadrado. O Modelo *Qui-quadrado*, simbolizado por x^2, é um teste de hipóteses que se destina a encontrar um valor da *dispersão* para duas variáveis nominais avaliar a associação existente entre variáveis qualitativas. O princípio básico deste método é comparar proporções, isto é, as possíveis divergências entre as frequências observadas e esperadas para um certo evento. Portanto, o teste é utilizado para: verificar: a) se a frequência com que um determinado acontecimento observado em uma amostra se desvia significativamente ou não da frequência com que ele é esperado; b) comparar a distribuição de diversos acontecimentos em diferentes amostras, a fim de avaliar se as proporções observadas destes eventos mostram ou não diferenças significativas (STEVENSON, 2001).

A tabulação dos dados foi feita em planilha de Excel, gráficos e modelos estatísticos *Qui-quadrado* e Escala Likert.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O questionário foi entrega para 28 (vinte e oito) empresas industriais, dos quais, 24 (vinte e quatro) dos empresários, administradores e contadores, aceitaram participar da pesquisa. A análise das respostas obtidas está na mesma ordem da sequência do questionário.

4.1 Identificação e justificativa de uso das ferramentas gerenciais no processo de gestão

Este bloco objetiva conhecer as ferramentas gerenciais que são utilizadas pelas empresas, e o porquê da utilização.

Inicialmente os entrevistados foram indagados sobre a utilização de ferramentas no processo de gestão da empresa, na qual evidenciou que 63% dos respondentes, utilizam essas ferramentas no processo de gestão da empresa, a parcela que não utiliza 33% dos respondentes, que é significativa mostra que os gestores apesar de utilizam alguma das ferramentas e ter o conhecimento da importância, mesmo assim as desconsideram para tomada de decisão e gestão da empresa.

Abaixo segue descriminadas as ferramentas contábeis gerenciais, demonstrando se os empresários utilizam na gestão da empresa ou não.

Tabela 01- Identificação e utilização das ferramentas Contábeis Gerencias no processo de gestão:

Identificação e Utilização das ferramentas Contábeis Gerencias no processo de gestão		
Ferramentas Gerenciais	**Utiliza na Gestão**	**Não utiliza na gestão**
Orçamento Empresarial	49%	51%
Fluxo de Caixa	58%	42%
Análise das Demonstrações contábeis	36%	64%
Análise através de Indicadores	31%	69%
Apuração dos Custos	96%	4%
Formação do preço de venda	92%	8%
Margem de contribuição	40%	60%
Ponto de Equilíbrio	53%	47%
Margem de Segurança	36%	64%
Planejamento estratégico	38%	62%
Indicadores de Qualidade	53%	47%

Fonte: Dados da pesquisa 2015

Conforme demonstrado na tabela 01, as empresas de modo geral utilizam de alguma das ferramentas gerenciais apontadas na pesquisa para gestão da empresa. Percebe-se que umas das ferramentas que têm mais destaque é apuração dos custos, utilizada praticamente por todas, usada com a finalidade de formar o preço de venda dos seus produtos. A segunda ferramenta mais utilizada pelas empresas em estudo é a formação do preço de venda, exceto por duas empresas que representam os 8% da amostra. Argumentam os entrevistados, que a sua utilização é necessária para manter competitividade com outras empresas do ramo.

É comum a apuração dos custos e formação do preço de venda se destacar, esse percentual pode estar relacionado ao ramo da empresa, por se tratar de Indústria, na qual apurar custo é indispensável para formar preço.

As empresas também foram questionadas sobre o porquê da utilização dessas ferramentas, conforme veremos tabela abaixo com as justificativas informadas pelos respondentes:

Tabela 02- Justificativas sobre a utilização das ferramentas contábeis gerenciais:

Justificativas sobre o porquê da utilização das ferramentas gerenciais	
Ferramenta	**Por que utiliza:**
Orçamento Empresarial	- Para planejar e projetar as operações da empresa. - Estabelecer metas e objetivos. - Auxilio na tomada de decisão á longo prazo. - Saber quais serão as despesas e investimentos no decorrer dos anos.
Fluxo de Caixa	- Controle entradas e saídas de caixa para prever necessidade de captação de dinheiro. - Verificar uma aplicação rentável e projetar para períodos futuros. - Leitura do resultado financeiro á curto prazo.
Análise das Demonstrações contábeis	- Verificar estrutura e a evolução da empresa através dos anos. - Acompanhar desempenho da empresa. - Mostrar a realidade da empresa. - Visão de como esta se comportando todos os processos de gestão.
Análise através de Indicadores	- Verificar situação financeira e econômica da empresa. - Para comparação com empresas do mesmo setor, porte na região. - Posiciona o direcionamento á seguir.
Apuração dos Custos	- Formação do preço de venda. - Assegurar que o produto não seja vendido abaixo do custo. - Avaliação (valorização) do estoque, reduzir a tributação.
Formação do preço de venda	- Através da apuração dos custos, aplicado margem de lucro desejada. - Ter preços compatíveis com mercado. - Auxilia a competitividade
Margem de contribuição	- Verificar preço produto excluindo os custos de produção. - Monitorar e garantir a cobertura dos custos fixos e o lucro mensal.
Ponto de Equilíbrio	- Faturamento mínimo mensal para cobrir custos fixos e variáveis. - Aplicação de metas.
Margem de Segurança	- O quanto operar se as vendas caírem, antes de ter prejuízo.
Planejamento estratégico	- Norte para empresa, melhorar pontos fracos, maximizar pontos fortes, aproveitar oportunidades, e enfrentar possíveis ameaças. - Formulação de objetivos para seleção de programas de ação e sua execução.
Indicadores de Qualidade	- Satisfação do cliente. - Prevenir problemas e despesas desnecessárias. - Melhorar processos produtivos.

Fonte: Dados pesquisa 2015

A tabela apresenta que os gestores que utilizam das ferramentas gerenciais têm conhecimento da importância para gestão da empresa.

4.2 Conhecimento e percepções sobre a contabilidade gerencial e suas ferramentas no processo de gestão da empresa: abordagem utilizando a escala *Likert* e teste *Qui Quadrado*

A tabela 03 aborda o conhecimento e as percepções dos respondentes em relação à contabilidade gerencial, a utilização da contabilidade gerencial no processo de gestão, qual a importância dessa ferramenta para gestão da empresa, e qual retorno obtido com sua utilização, conforme tabela abaixo:

Tabela 03- Conhecimento e percepções sobre a contabilidade Gerencial

Conhecimento e percepções sobre a contabilidade Gerencial					
INDAGAÇÃO	**RESPOSTAS**				
	Muito Pouco	**Pouco**	**Médio**	**Muito**	**Muitíssimo**
Tem Conhecimento sobre contabilidade gerencial:	**29%**	**33%**	**12%**	**13%**	**13%**
Considera o uso das ferramentas contábeis gerenciais importantes para gestão da empresa:	**8%**	**4%**	**17%**	**38%**	**33%**
As ferramentas gerenciais permitem o acompanhamento dos resultados da empresa:	**4%**	**12%**	**8%**	**63%**	**13%**
A utilização das ferramentas gerenciais possibilita o aumento da lucratividade:	**8%**	**4%**	**21%**	**54%**	**13%**
O uso das ferramentas gerenciais possibilita maior controle sobre a empresa:	**4%**	**8%**	**13%**	**46%**	**29%**
Os custos podem ser reduzidos a partir da utilização de ferramentas da contabilidade gerencial;	**8%**	**13%**	**25%**	**25%**	**29%**
As ferramentas gerenciais influenciam e auxiliam no processo de planejamento geral das operações da empresa:	**12%**	**8%**	**25%**	**42%**	**13%**
As ferramentas gerenciais são importantes para continuidade e sobrevivência da empresa:	**8%**	**4%**	**25%**	**42%**	**21%**
Tem o habito de solicitar ao contador relatórios gerenciais para auxilio na tomada de decisão:	**25%**	**16%**	**21%**	**21%**	**17%**
Utiliza os relatórios gerenciais no dia-dia, no processo de gestão da empresa:	**33%**	**4%**	**29%**	**17%**	**17%**
Após a utilização das ferramentas gerenciais, sua empresa apresentou melhores resultados:	**12%**	**0%**	**33%**	**42%**	**13%**

Fonte: Dados pesquisa 2015.

Com a utilização da escala *Likert* aplicada no questionário da pesquisa e apresentados na Tabela 3, tem-se que: 62% dizem ter pouco conhecimento em contabilidade gerencial, chamando atenção para fato que 58 % dos gestores tem ensino superior na área administrativa e contábil, em contra partida 71% dos respondentes diz considerar o uso das ferramentas contábeis gerenciais importantes para gestão da empresa, demonstra que apesar de ter pouco conhecimento sobre assunto, acredita ser importante.

Indagados se as ferramentas gerenciais permitem o acompanhamento dos resultados da empresa, as respostas são positivas em 76%, outra questão positiva é que 67% acreditam que a utilização das ferramentas gerenciais possibilita o aumento da lucratividade dentro de uma gestão adequada e 75% dos respondentes acredita que o uso adequado dessas ferramentas possibilita ao gestor maior controle sobre a empresa.

Os respondentes foram questionados se os custos podem ser reduzidos com utilização das ferramentas gerencias, a pesquisa evidencia que 54% acredita que da pra reduzir os custos, 25% respondeu que de alguma forma da pra reduzir com a utilização.

Foram questionados se as ferramentas gerenciais influenciam e auxiliam no processo de planejamento geral das operações da empresa, 55% respondeu que muito e muitíssimo e 25% respondeu que de forma média, nem sempre toma decisão com base

nos relatórios gerenciais.

Outro questionamento importante foi se as ferramentas gerencias são importantes para continuidade e sobrevivência da empresa, 63% diz ser muito e muitíssimo importante, 25% diz ser médio, e 12% acredita ter pouco e muito pouco importância.

Sobre os gestores terem hábito de solicitar ao contador relatórios gerencias para lhe auxiliarem na tomada de decisão, 38 % diz solicitar muito e muitíssimo, 29% diz ser médio e 41% diz solicitar pouco e muito pouco, pois seus contadores não lhe atendem da forma espera.

Foram também questionados se utilizam os relatórios gerencias no dia-dia da empresa, 34% diz usar diariamente ou com regularidade, 29% quando utilizam é mais esporadicamente e 37% não utiliza.

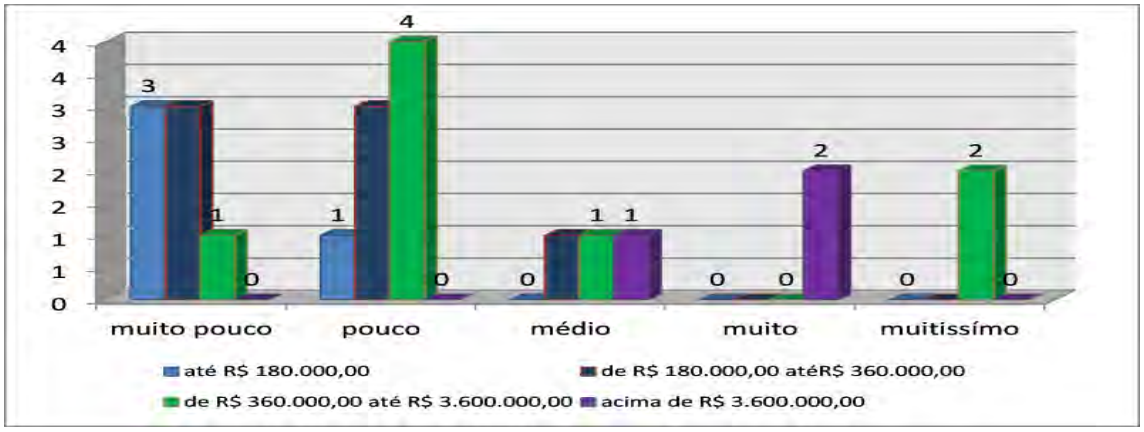
Para empresas que passaram a utilizar as ferramentas gerencias a empresa apresentou melhores resultados, grande parcela respondeu positivamente em 55%.

Essas empresas que utilizam e geram informações para controle gerencial, tem um sistema que lhe possibilita geração desses dados, 71% responderam que sim, e 29% respondeu que não, tendo informações geradas através de planilhas, questionadas se o sistema é satisfatório e atende as necessidades da empresa, das empresas que possuem sistema, 100% responderam que atende sim as necessidades, mas fizeram algumas observações como: necessidade de melhorias e adaptações continua e enfatizou que o atendimento técnico não é satisfatório.

A análise a seguir trata-se de uma estatística descritiva das variáveis, freqüência e percentual. Para um melhor aproveitamento dos dados foi utilizado o teste estatístico de *Qui-quadrado*, admitindo ser significativo quando o *p-value*< 0,05, os resultados obtidos com aplicação do teste seguem descritos abaixo:

De acordo com pesquisa há uma grande semelhança entre os sexos na gestão das empresas (50% são homens, e 50% são mulheres) com relação a ter o conhecimento de contabilidade gerencial, porem pode-se observar que entre muito e muitíssimo conhecimento os homens tem um maior número sendo que (quatro) deles (33,33%) em comparação a elas com apenas (duas) (16,67%), a pesquisa também mostra que dos respondentes de meia idade (36 á 55 anos) são os que mais têm conhecimento sobre contabilidade gerencial.

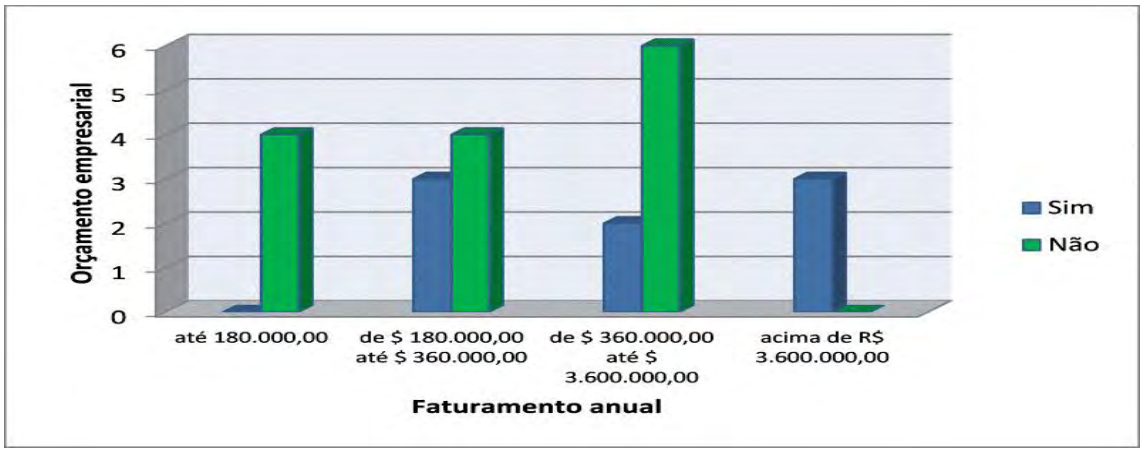
Em relação aos anos de atividade da empresa, as empresas que tem mais que 10 anos de atuação, são as que mais utilizam as ferramentas como: ponto de equilíbrio, significativo p=0.024, e fluxo de caixa, significativo p=0.045.



Fonte: Dados pesquisa 2015

Gráfico 01- Relação Faturamento x Conhecimento sobre contabilidade Gerencial

Observa-se que quanto maior o faturamento, maior é o conhecimento de contabilidade gerencial, houve diferença significativa com p=0.022.

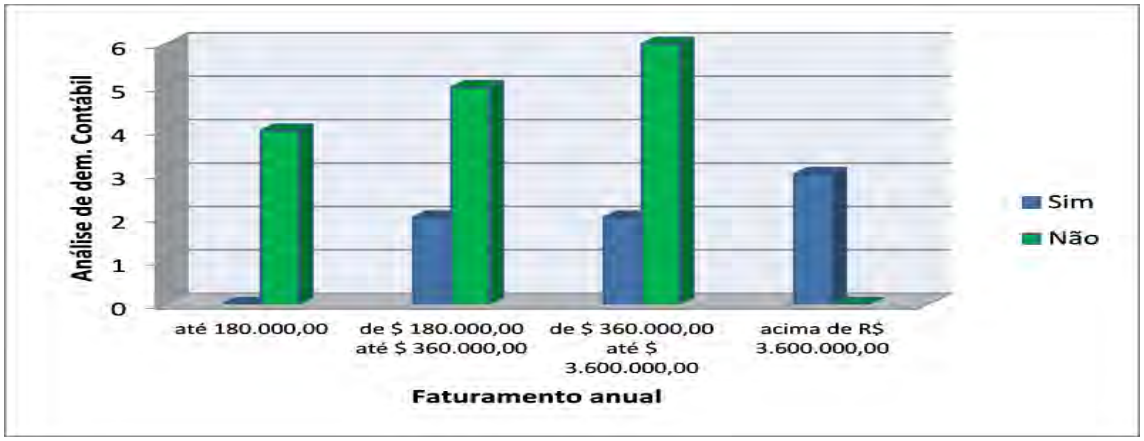


Fonte: Dados pesquisa 2015.

Gráfico 02- Relação Faturamento x Utiliza Orçamento Empresarial

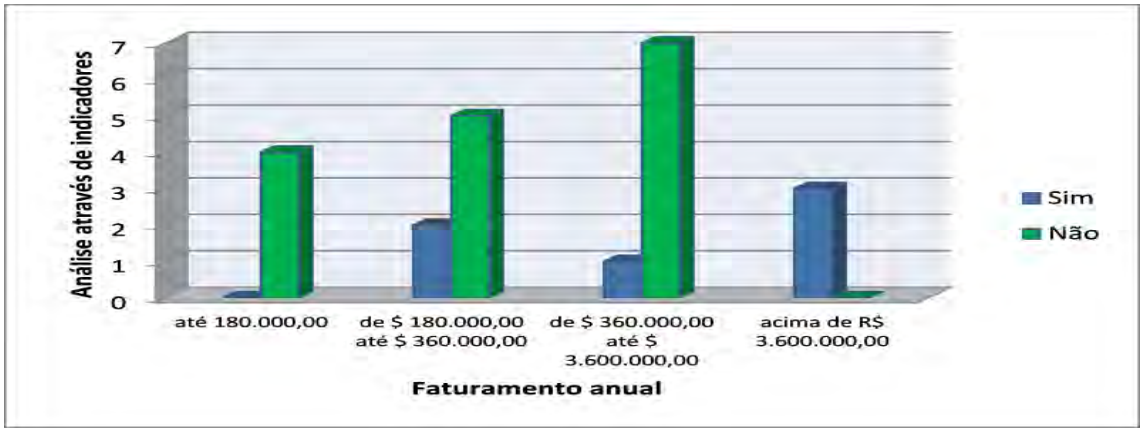
Verifica-se, gráfico 02 que quem utiliza o orçamento empresarial tem um maior faturamento, significativo p=0.017.

Ainda em relação ao faturamento, as empresas que apresentam o maior faturamento são as que mais utilizam a análise das demonstrações contábeis, sendo significativo p= 0.037, e também são as que mais utilizam análise através de indicadores, significativa p=0.016, conforme demonstrado nos gráficos 03 e 04 abaixo:



Fonte: Dados pesquisa 2015.

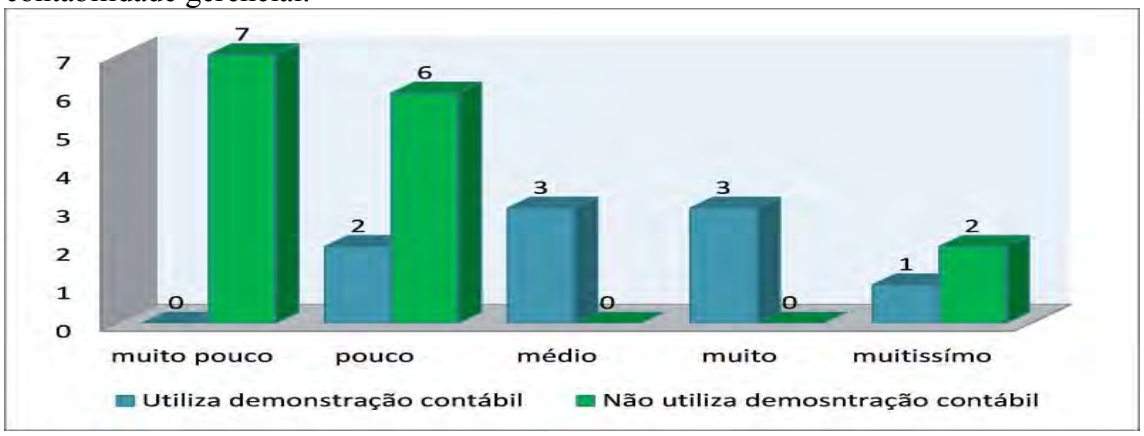
Gráfico 03- Relação faturamento x Utiliza análise das demonstrações contábeis



Fonte: dados pesquisa 2015.

Gráfico 04- Relação faturamento x Utiliza análise através de Indicadores

Sobre as relações entre as ferramentas gerenciais e o conhecimento sobre contabilidade gerencial.



Fonte: Dados pesquisa 2015

Gráfico 05-Utiliza análise da demonstração contábil x conhecimento em contabilidade gerencial

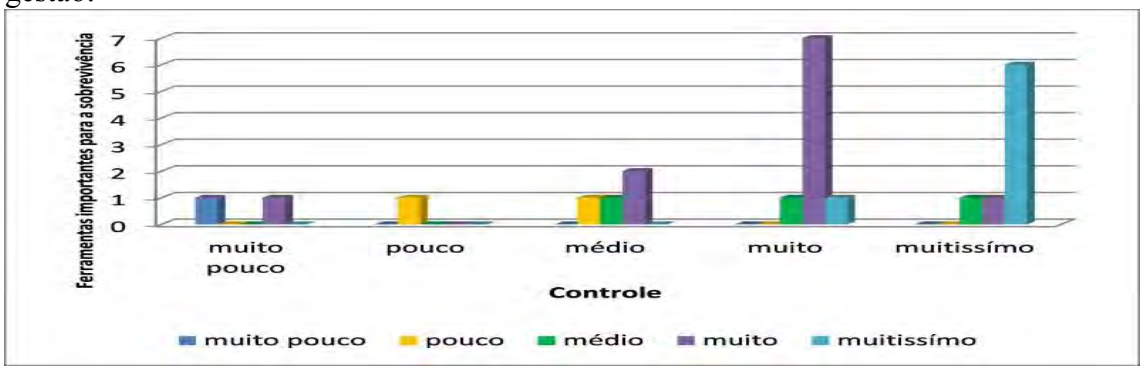
O Gráfico 05 evidencia que houve diferença significativa p=0.005, quem não utiliza análise das demonstrações contábil tem pouco conhecimento sobre contabilidade gerencial.

Fonte: Dados pesquisa 2015

Gráfico 06- Relação utiliza análise através de indicares x conhecimento contabilidade gerencial

O gráfico 06 demostra que os respondentes que não tem conhecimento sobre contabilidade gerencial, não utilizam a ferramenta análise através de indicadores, demostrando haver diferença significativa.

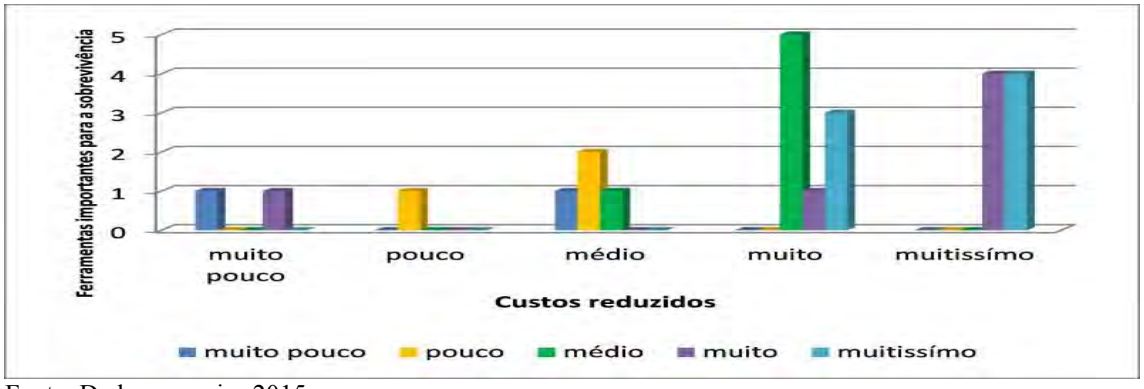
Outro ponto importante da pesquisa é que as empresas que utilizam as ferramentas como: margem de contribuição, planejamento estratégico e os indicadores de qualidade, tem maior conhecimento sobre contabilidade gerencial.As relação escontradas com as empresas que utilizam a contabilidade gerencial no processo de gestão:



Fonte: dados Pesquisa 2015.

Gráfico 07- Relação utiliza Contabilidade Gerencial x Maior Controle sobre a empresa:

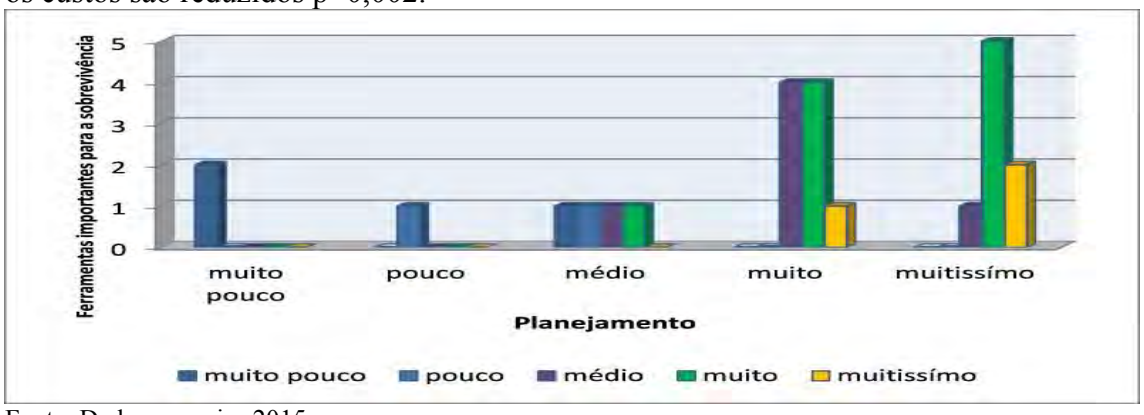
O gráfico 07 evidencia, quem utiliza a contabilidade gerencial também acredita que ela possibilita um maior controle sobre a empresa.



Fonte: Dados pesquisa 2015.

Gráfico 08- Relação utiliza Contabilidade Gerencial x Redução dos custos

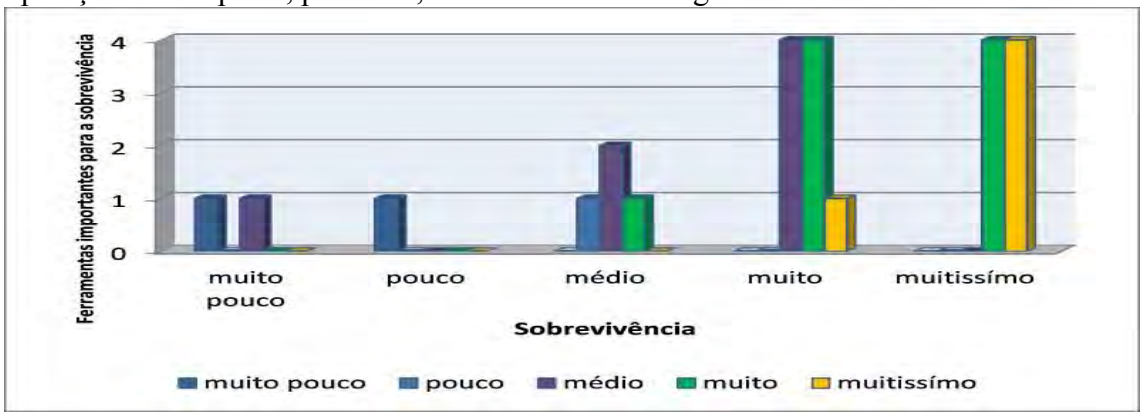
O gráfico 08 demostra que quem utiliza a contabilidade gerencial, acredita que os custos são reduzidos p=0,002.



Fonte: Dados pesquisa 2015.

Gráfico 09- Relação utiliza Contabilidade Gerencial x Auxilia no processo de planejamento da empresa

Em relação as empresas que utilizam a contabilidade gerencial na gestão da empresa, as mesmas acreditam que auxilia no processo geral de planejamento das operações da empresa, p=0.004 , conforme evidencia gráfico 09.



Fonte: Dados pesquisa 2015.

Gráfico 10- Relação utiliza Contabilidade Gerencial x Sobrevivência

De acordo com gráfico 10, as empresas que utilizam a contabilidade gerencial, dizem ser muito importantes para continuidade e sobrevivência da empresa.

Fonte: Dados pesquisa 2015.

Gráfico 11- Relação utiliza Contabilidade Gerencial x Melhora nos Lucros

Segundo apresentado gráfico 11, as empresas que utilizam a contabilidade gerencial, acreditam que as mesmas possibilitam o aumento da lucratividade, significativo p=0.020.

A pesquisa demonstrou que a contabilidade gerencial para as empresas que utilizam com intuito de gerar dados para controle interno e para sustentar as decisões a serem tomadas pelos gestores é muito valiosa, pois permitem aos empresários melhorar e maximizar os resultados da empresa.

CONCLUSÕES

O presente trabalho foi desenvolvido com intuito de verificar se os empresários do ramo Industrial, dos setores têxtil e moveleiro situados no município de Sarandi-RS, possuem contabilidade gerencial e se utilizam dessa ferramenta no processo de gestão da empresa. Buscou verificar se ferramentas geradas pela contabilidade gerencial é utilizado na gestão da empresa, o conhecimento dos empresários em contabilidade gerencial, a forma como aplicam na gestão do negócio e os motivos que levam os empresários a adotar práticas gerenciais no processo de gestão do seu negócio.

Os principais resultados demonstram que das 28 empresas pesquisadas, apenas 15 empresas utilizam as ferramentas gerencias no processo de gestão. Os empresários, na sua grande parcela, demonstraram ter pouco conhecimento sobre contabilidade gerencial, chamando atenção para fato de que mais que a metade deles tem curso superior na área administrativa e contábil. Os resultados inferem também que apesar da igualdade dos sexos na gestão das empresas, os homens apresentam ter mais conhecimento em contabilidade gerencial do que as mulheres.

Com relação às ferramentas gerenciais, 63% utilizam na gestão e 33% não utilizam, dentre as mais utilizadas, predominam a apuração dos custos e formação do preço de venda. Sobre os motivos que levam os empresários a utilizar as ferramentas gerenciais, prevalecem de que a apuração dos custos é utilizada para formação do preço de venda, assegurar que o produto não seja vendido abaixo do custo e para avaliação (valorização) do estoque, reduzir a tributação, já a formação do preço de venda é utilizada pelos gestores para manter preços compatíveis com mercado e auxiliar na competitividade.

Infere-se, a partir do estudo, que as empresas que tem maior faturamento, mais tempo de atuação no mercado, maior numero de funcionários, estão mais preocupadas com a eficiência na gestão da empresa, utilizando ferramentas como margem de contribuição, análise das demonstrações contábeis e análise através de indicadores, planejamento estratégico e indicadores de qualidade.

Outro ponto fundamental é que os empresários na sua grande maioria têm a percepção que as ferramentas gerenciais utilizadas por eles são importantes para gestão da empresa, e que de alguma forma lhe possibilitam aumento da lucratividade, redução dos custos, maior eficiência no planejamento geral das operações, e contribuem para sobrevivência da empresa.

Em relação aos pontos negativos da pesquisa, é que as empresas de pequeno porte com poucos funcionários, apesar de utilizarem sim de alguma ferramenta para controle gerencial, não visualizam a necessidade de um maior controle das operações da empresa, basicamente utilizando o necessário, não indo além do que contabilidade gerencial pode oferecer.

Por fim verifica-se a necessidade de outras pesquisas sobre o tema incluindo empresas de setores diversos, bem como ampliando os quesitos avaliados, para verificar a percepção e utilização da contabilidade gerencial por eles.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA FILHO, A. D. ; SILVA, É. C.; PERUZZI, M. H. A. **A importância da contabilidade gerencial na gestão empresarial.**Revista conexão eletrônica**.** Disponível em: http://www.aems.edu.br/conexao/edicaoatual/Sumario/downloads/2015/3.%20Ci%C3%AAncias%20Sociais%20Aplicadas%20e%20Ci%C3%AAncias%20Humanas/026%20(Contabeis)%20A%20Import%C3%A2ncia%20da%20Contabilidade%20Gerencial%20na%20Gest%C3%A3o%20Empresarial.pdf. Acesso em 25 de ago.2015.

CHIAVENATO, I. **Introdução à Teoria Geral da Administração**. 7.ed. Rio de Janeiro: Campus, 2003. 630 p.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade gerencial: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

___. **Curso básico de contabilidade de custos**. 4.ed. São Paulo: Atlas ,2009.

MARION, J. C. **Analise das demonstrações contábeis:** Contabilidade Empresarial, 3.ed. São Paulo: Atlas .2007.

___. **Contabilidade Empresarial**. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MARION. J. C. RIBEIRO, Osni Moura. **Introdução à contabilidade gerencial**. São Paulo: Saraiva, 2011.
MARTINS, E., **Contabilidade de custos.** 10.ed. São Paulo:Atlas,2010.
MATARAZZO, D.C. **Análise financeira de Balanços**: Abordagem Gerencial 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.
PADOVEZE, C.L. **Contabilidade Gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Atlas, 1996.
___. **Contabilidade gerencial:** Um enfoque em sistemas de informação contábil. 5.ed, São Paulo: Atlas ,2008.
___. **Contabilidade Gerencial:** um enfoque em sistema de informação contábil. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2004.
___. **Controladoria básica**. 2.ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.
PEREZ JUNIOR, J. H. e BEGALLI, G. A. **Elaboração e analise das demonstrações contábeis.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2009.
SANTOS , M. L. Revista cientifica do departamento de ciências jurídicas, políticas e gerencias do UNI-BH, **a importância do profissional contábil na contabilidade gerencial:** uma percepção dos conselheiros do CRC/MG1, 2009, disponível em: http://revistas.unibh.br/index.php/dcjpg/article/viewFile/56/33. Acesso em: 25 de ago.2015.
SENGER, C. M. e DE CESARO, N. H. Revista de administração. **A importância dos relatórios contábeis gerenciais na tomada de decisão das organizações de determinado setor econômico de um dos municípios da região do codemau,** disponível em: http://revistas.fw.uri.br/index.php/revistadeadm/article/view/763/1321. Acesso em: 25 de set.2015.
SILVA, C. C. Centro universitário de Brasília (UNICEUB). **A importância da contabilidade gerencial para o processo de tomada de decisão.** Disponível em: http://repositorio.uniceub.br/bitstream/123456789/2222/2/20101734.pdf. Acesso em: 12 de ago.2015.
STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à Administração**. São Paulo: Harper & Row do Brasil, 2001
TRES, T. G, F.; ZIMMER, C. I. **Estudo sobre a satisfação dos empresários de Sarandi/RS em relação à atuação do profissional da contabilidade**. RBC - Revista Brasileira de Contabilidade. Ano XLIV, n. 212 - Mar/abr/2015. pg 27-39. CFC, 2015.

O PROFISSIONAL DE CONTROLADORIA E SUAS COMPETÊNCIAS EM EMPRESAS ATACADISTAS

RESUMO

Perante o dinamismo competitivo imposto pelo mercado econômico, novos desafios surgem para as empresas e para os diversos profissionais que a compõem, principalmente para aqueles que atuam como base de apoio informacional no suporte a tomada de decisões gerenciais como os *Controllers*. A eles estão relacionados uma abrangência de tarefas e ações que se correlacionam com a necessidade de dinamismo pessoal, conhecimentos gerais e específicos da atividade e com as novas abordagens tecnológicas. Assim, se reconhece a importância das competências do indivíduo para fortalecer e consubstanciar a eficiência dos resultados das organizações empresariais. Neste trabalho, buscou-se levantar as competências individuais do profissional de Controladoria, distinguindo-as sobre os aspectos técnicos, sociais e de negócios seguindo a classificação de Fleury e Fleury (2004), nas empresas atacadistas do município de Serra Talhada-PE. O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva exploratória, envolvendo uma pesquisa de campo para realizar a coleta de dados com apoio de um questionário estruturado. Na análise dos resultados obteve-se uma pluralidade de respostas para a frequência no uso das competências técnicas, permitindo observar que os profissionais, participantes da pesquisa, atuam de forma generalista e se ocupam de uma diversidade de tarefas, as quais em conjunto, tendem a definir o perfil e atuação deste profissional no mercado estudado.

Palavras-chaves: Competências individuais, Controladoria, *Controllers*, Profissional da Controladoria.

1 INTRODUÇÃO

O dinamismo competitivo imposto pelo mercado econômico tem direcionado as empresas a buscarem cada vez mais o seu diferencial no mercado. Com este compromisso voltado ao desempenho corporativo, os profissionais de Controladoria se veem envoltos numa abrangência de tarefas que necessita de ações correlacionadas com o conhecimento de forma abrangente.

Quanto ao aspecto organizacional a atuação da área de Controladoria pode ser vista sob duas perspectivas: a primeira, como um órgão facilitador, que fornece informações às demais áreas da empresa para que possam implementar suas estratégias específicas; e a segunda, como a área que procura integrar o processo de decisões estratégicas de cada área com o objetivo geral da organização, ou seja, com a diretriz estratégica da empresa como um todo (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006).

O debate sobre competências envolve o contexto organizacional e o relacionamento com os recursos humanos. Estes quando coordenados e interligados aos objetivos da

companhia produzem resultados que são percebidos através do desempenho operacional. Neste contexto, Prahalad e Hamel (1990) afirmam que as competências nas organizações podem ser distinguidas como a contribuição das pessoas para a capacidade da organização de interagir com seu ambiente, mantendo ou ampliando suas vantagens competitivas

McClelland (1973) talvez um dos pioneiros no estudo das competências, relaciona a competência como uma característica subjacente à pessoa e que pode ser relacionada com o desempenho superior na realização de uma tarefa ou em determinada situação. Diferencia competência de aptidões porque compõem o talento natural da pessoa, mas pode ser aprimorado; competência de habilidades porque condiz com a demonstração de um talento particular na prática; e competência de conhecimentos porque a pessoa precisa saber para desempenhar uma determinada tarefa. Carbone, Brandão e Leite (2005), complementam esse pensamento ao afirmarem que a competência é compreendida não apenas como um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes necessário para exercer certa atividade, mas também como comportamentos adotados pelas pessoas no trabalho e com realizações deles decorrentes.

Verifica-se a existência de uma inter-relação entre a organização e o individuo numa combinação de sinergias, que envolvem conhecimentos, habilidades e atitudes expressas pelo desempenho no âmbito organizacional, as quais agregam valor às pessoas e as organizações, independente do cargo ocupado, pois estão embutidas em suas qualificações para exercer o trabalho (PARRY, 1996; LE BOTERF, 2003; DUTRA, 2001; DRAGANIDIS & MENTZAS, 2006; FREITAS; BRANDÃO, 2006; LE DEIST; WINTERTON, 2008).

Considerando a percepção do indivíduo como importante eixo para o desempenho organizacional, a abordagem sobre competências individuais é correlacionada neste estudo com a atuação direta do profissional de Controladoria na organização, frente ao seu comportamento laboral, com vistas a proporcionar apoio aos processos decisórios. Assim, se faz importante conhecer a influência e as dimensões de atuação que se compatibilizam com a performance desempenhada no domínio profissional.

Diante do exposto, busca-se neste trabalho responder a seguinte questão-problema: Como se apresentam as competências individuais, relacionadas com a atuação do profissional de Controladoria, distinguindo-as sobre os aspectos técnicos, sociais e de negócios, nas empresas atacadistas do município de Serra Talhada-PE?

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica discorre sobre as diversas abordagens que permeiam o tema competências, iniciando com uma abordagem no campo macro com direcionamento para as competências individuais e a caracterização do perfil do profissional de Controladoria no ambiente organizacional. Reflete-se, portanto, neste contexto teórico, demonstrar e identificar a capacidade humana no desenvolvimento de uma atividade profissional, relacionando as competências individuais e estas, por sua vez, tornando-se fatores diferenciais para a realização de determinada profissão.

2.1 Uma breve abordagem sobre competências

Conforme Campos et al. (2008), o conceito de competência é antigo e sempre teve ligação com a história das atividades humanas. Toni et al.(2009) afirmam que a palavra competência tem sua origem do latim *competens* e significa ‘aquilo que vai com, aquilo que é adaptado a’. Santos e Leite (2009) defendem que o conceito de competência adquiriu novos

significados com os estudos de McClelland, quando ele conceituou competência de forma estruturada com valorização do profissional para o trabalho e sua carreira.

Atualmente o termo competência tem sido utilizado com bastante frequência no mundo e vem assumindo diversos significados que se relacionam com componentes como conhecimentos, habilidades e atitudes (DUTRA, 2001). Na análise de Sant'anna (2009) o conceito de competência não é recente e constitui uma ideia antiga, contudo submetida a novos conceitos e revalorizada no presente.

A competência na visão de Le Boterf (1995; 2003), Zarifian (2001) e Antonello e Boff (2005) é a capacidade de combinar recursos da pessoa como conhecimentos, habilidades, qualidade, experiências, capacidades cognitivas, recursos emocionais, etc. É um saber agir responsável e, como tal, reconhecido pelos outros. Implica, portanto, no saber mobilizar, integrar recursos e transferir os conhecimentos, recursos e habilidades em um determinado contexto profissional. Parry (1996 citado por Dutra, 2014) emprega a definição de competência como um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes correlacionados, que comprometem a maior parte de alguma tarefa, papel ou responsabilidade que se reporta ao desempenho da função assumida, e que podem ser medidos por parâmetros bem aceitos; tais atributos são susceptíveis de melhor capacitação pelo treinamento e desenvolvimento. As competências podem ser percebidas como características qualitativas e podem ser empregadas de diversas formas e contextos.

Em síntese, o quadro1 um apresenta um conjunto de definições de competências pelos autores mais tradicionais, baseado em Casagrande e Prohmann (2003) e Santos e Leite (2009).

AUTOR	DEFINIÇÃO DE COMPETÊNCIA
Parry (1996)	Competência é um conjunto de conhecimentos, atitudes e habilidades relacionadas que influenciam na realização de uma determinada atividade. Pode ser melhorada através do treinamento e desenvolvimento contínuo.
Gonczi (1997) e Sladogna (2000)	Soma de conhecimentos, valores, habilidades e atitudes necessárias para o desempenho eficaz do trabalho.
Sveiby (1998)	Competência é possui cinco elementos: conhecimento explícito, habilidade, experiência, julgamentos de valor e rede social. É um fenômeno contextualizado, difícil de ser copiado.
Zarifian (2001)	A competência se refere à capacidade de iniciativa da pessoa, se necessário, ir além das tarefas estabelecidas, ser hábil em entender e diagnosticar novas situações, ser responsável e ser reconhecido por suas atitudes.
Ruas (2003)	É a inter-relação entre as pessoas (saberes e capacidades) e as organizações (necessidades dos processos de trabalho essenciais e dos relacionais), em que considera a capacidade humana e a necessidade da organização em usá-la.
Le Boterf (2003)	A competência consiste em saber identificar e mobilizar os recursos necessários: os conhecimentos, o saber-fazer, as atitudes e os recursos ambientais.
Fleury e Fleury (2004)	Competência é um saber agir responsável e reconhecido, que implica em mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos, habilidades que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo.

Fonte: Adaptado de Casagrande e Prohmann (2003) e Santos e Leite (2009).

Quadro 1 - Definições de Competência na Administração

Portanto, competência se constitui em um conceito complexo e multifacetado e seu estudo pode ocorrer sob diferentes visões e perspectivas (BRANDÃO, 2007). Competência é uma palavra do senso comum, empregada para designar uma pessoa qualificada para realizar alguma coisa. O tema competência adentrou para a pauta das discussões acadêmicas e empresariais e está firmando sua importância, associado a diferentes instâncias de compreensão: "no nível da pessoa (a competência do indivíduo), das organizações (*as core*

competences) e dos países (sistemas educacionais e formação de competências) (FLEURY; FLEURY, 2001b, p.184)".

Zarifian (2001) define a competência como a capacidade do indivíduo de tomar a iniciativa, de ir além do que está prescrito, de compreender e dominar novas situações com as quais pode se deparar no ambiente profissional, e de assumir responsabilidade sobre elas. Para o autor, um indivíduo competente possui um entendimento prático de situações, baseado em conhecimentos adquiridos a partir de experiências anteriores. Possui também a capacidade de mobilizar uma rede de atores, e fazer com que eles compartilhem ações e responsabilidades em torno das mesmas situações.

Fleury e Fleury (2004, p.27) definem competências como "um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos, habilidades que adicionam valor econômico à organização e valor social ao indivíduo". Os autores a caracterizam como um conjunto de conhecimentos, habilidades e atitudes que justificam um alto desempenho, na medida em que há também um pressuposto de que os melhores desempenhos estão fundamentados na inteligência e na personalidade das pessoas.

Competência pode ser entendida também como a forma do indivíduo resolver problemas e alcançar objetivos e metas estabelecidos. Então, segundo Mussak (2003, p. 53) "competência é diretamente proporcional ao resultado obtido, mas é inversamente proporcional ao tempo consumido para atingi-lo e ao volume de recursos utilizados". Portanto, há uma relação direta entre a competência estabelecida e resultados organizacionais.

As competências podem ser classificadas em individuais e organizacionais ou grupais. A competência individual pode ser entendida como a combinação de recursos dos indivíduos no trabalho o qual utiliza seus conhecimentos, habilidades e atitudes, em conjunto com os demais membros da organização. Já a competência organizacional faz parte da cultura organizacional e se traduz nas capacidades de construção de rotinas e sistemas, com incorporação e valorização a partir da aprendizagem organizacional e da experiência para lidar com a complexidade (ZARIFIAN, 2001; FLEURY; FLEURY, 2001a; COELHO; FUERTH, 2009; CAMPION et al., 2011).

Assim, na visão de Sakamoto et al. (2014) a competência se desenvolve a partir do indivíduo no contexto organizacional, porque a competência individual se desenvolve em cada participante e sua equipe, por meio de suas atividades práticas e em seu aprender constante.

2.2 Competências Individuais

A noção de competências individuais defendida por Ruas, Antonello e Boff (2005) pode ser vista como a uma abordagem pragmática e também como uma mobilização e aplicação de conhecimentos e capacidades numa situação específica. Fernandes e Comini (2008), entretanto, comentam que apenas esse conjunto de capacidades, isoladamente ou em conjunto, não garante a competência esperada, se não forem aplicadas para os fins corretos.

Para Fleury e Fleury (2004) a competência do indivíduo não é só um estado e não se reduz apenas a um conhecimento ou *know how* específico, mas sim, um cruzamento de três eixos que incluem a formação da pessoa, sua biografia e socialização, sua formação educacional e experiência profissional. Os autores, sob uma perspectiva sistêmica, categorizam as competências individuais em três grandes dimensões, sendo: Competência de negócio, relacionada à compreensão da organização e do negócio como um todo; Competência técnico-profissional especificamente ligadas a operações, ocupações ou atividades profissionais; e Competência social necessária para interagir com as pessoas na organização.

Diante deste constructo teórico, percebe-se a importância das competências individuais para a formação das competências organizacionais. Ao observar que as pessoas são peças chaves na organização e o perfil de gestores e colaboradores traçam de forma significativa o desempenho da organização. Confere a análise dos principais fatores que determinam o processo de aprendizagem e complementariedade que dispõem sobre a ênfase das três dimensões que instituem a abordagem das competências individuais.

2.3 Como se caracteriza a Controladoria e o profissional que atua nesta área

Um dos estudos pioneiros o de Heckert e Wilson (1963, p. 13) evidenciam que "a controladoria envolve as seguintes funções: planejamento, controle, de relatar, contábil e outras". Kanitz (1976, p. 5) assevera e atribui seis funções para a área de Controladoria, sendo elas: "informação, motivação, coordenação, avaliação, planejamento e acompanhamento". De forma distinta estes autores reforçam a dimensão de atuação e o posicionamento desse arranjo organizacional que é a Controladoria, porém, cabe destacar a amplitude de atuação que se correlaciona a este órgão.

Segundo Mossimann e Fisch (1999), a Controladoria pode ser conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos originários das ciências de Administração, Economia, Psicologia, Estatística e principalmente, da Contabilidade, que se ocupam da gestão econômica das empresas, com a finalidade de orientá-las para a eficácia. Já De acordo com Roehl-Anderson e Bragg (1996), através da Controladoria, a direção de uma empresa tem a possibilidade de direcionar seus esforços de forma produtiva. É junto a essa área que a alta direção e os gestores da organização buscarão informações sólidas a fim de deliberar os rumos a serem seguidos pela organização.

Ao evidenciar as funções e atuação da Controladoria, Almeida, Parisi e Pereira (1999, p.370) categorizam que a controladoria é um órgão administrativo que responde "pela disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informações". Beuren (2000, apud OLIVEIRA; PEREZ JUNIOR; SILVA, 2005, p.15) afirmam que as atribuições da controladoria estão direcionadas para dar suporte informacional e exercer o controle das atividades de uma instituição, em todas as etapas do processo de gestão, visando garantir os interesses da empresa. Através das funções da controladoria, pode-se orientar a aplicação de um planejamento estratégico na empresa.

Borinelli (2006, p.190) afirma que o departamento de Controladoria "se materializa nas organizações por meio de diversas atividades que formam um conjunto de processos relativos às funções de controladoria", verifica-se que esta afirmação não deixa claro o entendimento sobre controladoria, talvez seja diante de constatações como esta que Beuren (2002, p.21) procedeu a seguinte afirmação, "a literatura não tem apresentado uma nítida definição de controladoria. As diversas abordagens têm seu foco mais voltado às capacidades requeridas para o exercício da função".

Observa-se que, vem aumentando a complexidade das atribuições da controladoria e isto resulta numa exigência de um conhecimento técnico mais apurado, não apenas numa área específica, pois, deixa-se de ter apenas funções contábeis, mas incorporando novas funções, relacionadas a outras áreas de conhecimento e que são essenciais para o desempenho de sua função (BIANCHI; BACKES; GIONGO, 2006).

Ao tentar compreender como é definida e atua a Controladoria, faz-se necessário também, buscar amparo na literatura sobre as discussões que permeiam o perfil do profissional vinculado a este campo organizacional. Para Sathe (1983) apud Siqueira e Soletinho (2001) a postura do *controller* frente à administração pode ser configurada por quatro tipos de *controllers*, são eles: independente, envolvido, dividido e forte. O autor

conclui que o mais adequado para as organizações é o *controller* forte, pois um único profissional serviria como contraponto para a administração e, ainda, seria responsável pela geração de relatórios, obtendo uma atuação mais eficiente.

Siqueira e Soletinho (2001, p.67) afirmam que "o *controller* assume diferentes posturas em diferentes organizações". Sob esta perspectiva, percebe-se que existe uma lacuna na identificação das atribuições e das competências necessárias a serem desenvolvidas por este profissional. Martin (2002, p. 25) salienta que este quadro evidencia que o *controller* precisa ser por excelência um generalista, com uma capacidade de entender profundamente sua empresa e seu ramo de negócio, além de "saber entender, manejar e criticar métodos, instrumentos de pesquisa e análise e formas de atuação de um grande número de especialistas funcionais."

É possível perceber que a ascensão da Controladoria no Brasil, ocorreu concomitantemente com o desenvolvimento da economia, fator preponderante para reforça a importância e necessidade da informação relevante e tempestiva, condicionada para a tomada de decisões, proporcionando o enfoque estratégico relacionado à controladoria. Assim, Lunkes e Schnorrenbrger (2009) defendem que o conceito tradicional de controladoria focaliza basicamene os controles financeiros, mas com o tempo a controladoria passou a ser multidisciplinar. Já Nascimento e Reginato (2010) ressaltam que os profissionais que atuam na função de *controller* não devem se restringir apenas aos aspectos técnicos da contabilidade, mas devem entender também de gestão para sua efetiva atuação profissional.

3 ASPECTOS METODOLÓGICOS

3.1 Métodos e Técnicas

O presente estudo se caracteriza como uma pesquisa descritiva exploratória que conforme Gil (1999, p. 70) busca "descrever características de determinada população ou fenômeno ou estabelecimento de relações entre as variáveis". Uma de suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados, tais como o questionário e a observação sistemática.

O estudo envolveu uma pesquisa de campo e o instrumento utilizado para a coleta dos dados foi um questionário elaborado para a pesquisa, contendo questões de múltipla escolha, dirigido ao *controller* ou ao responsável pelos controles gerais das empresas pesquisadas e que foi aplicado em uma entrevista estruturada.

O questionário foi subdividido em três seções: (1) perfil organizacional; (2) perfil do responsável pelos controles gerais ou *controller*; (3) levantamento das competências utilizadas pelo responsável dos controles gerais (*controller*), e esta seção foi subdivida em competências técnicas, competências sociais e competências de negócio. Os respondentes podiam acrescentar outras competências que fizessem uso, não listadas na relação apresentada a eles no questionário e que no intuito de identificar as competências utilizadas pelo responsável dos controles gerais (*controller*) das empresas, foi utilizada uma Escala *Likert*, definindo-se como indicador de análise, a seguinte frequência: "Não usa", "Usa pouco", "Geralmente Usa" e "Usa muito" na qual os participantes deveriam responder sobre cada uma das competências para eles apresentadas.

3.2 Amostra da Pesquisa

Foram identificadas as empresas atacadistas e distribuidoras no município de Serra Talhada-PE e a escolha da amostra foi intencional, não probabilística e definida por

acessibilidade, levando-se em conta para a escolha das empresas a sua representatividade e visibilidade pela sociedade no comércio local.

A amostra da pesquisa então foi composta por 12 empresas, que atuam como distribuidoras (atacadistas), no município de Serra Talhada-PE. Nestas empresas, buscou-se pesquisar o profissional responsável pelos controles gerais ou controladoria.

A coleta de dados nas 12 empresas ocorreu em julho de 2015 e constituíram numa amostra final de 10 profissionais respondestes, com representação de 83,33% sobre as empresas visitadas, pois em duas empresas não se conseguiu a participação.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Perfil das organizações participantes da pesquisa

Das empresas participantes da pesquisa, quanto ao porte: 20% classificaram-se como pequena, 60% como média e 20% como grande. Normalmente empresas atacadistas não são muito pequenas por fornecerem materiais e produtos em grande quantidade e por isto mesmo a maioria das empresas participantes era de porte médio.

No que se refere ao segmento de atuação 80% atuam no comércio, 10% na indústria e 10 % atua com comércio, serviço e indústria. Este dado já era esperado, pois o município de Serra Talhada em Pernambuco é tradicionalmente mais voltado ao comércio.

Quando questionadas sobre a existência de um setor específico de Controladoria, do total das empresas, 40% responderam que possui um setor de controladoria e os outros 60% que não possui setor de controladoria. Dentre eles, as grandes possuem um setor de controladoria e parte das médias também. Já as pequenas, não foi identificada a existência de setor de controladoria formal, como já era esperado. Vale ressaltar que a não existência de um setor de controladoria não representa que as atividades não sejam realizadas na empresa pelo seu gestor geral, diretor ou mesmo pelo proprietário, quando se trata de pequena ou média empresa.

No tocante ao ramo ou seguimento de atuação, as empresas que compuseram este estudo estão assim representadas: 02 atuam com a distribuição de medicamentos e material médico hospitalar, 02 com bebidas, 02 com produtos alimentícios e produtos de limpeza, 01 com material de construção, 01 com ração animal, 01 com vidros e espelhos e 01 com informática. Ou seja, são as grandes fornecedoras de produtos para o comércio em geral do município de Serra Talhada-PE.

4.2 Perfil dos participantes da pesquisa

O foco do participante da pesquisa era o *Controller,* ou o profissional que realiza as atividades da controladoria na empresa, existindo ou não o setor de controladoria. A partir dos dados foi identificado que ele é em maioria do gênero masculino, jovem da faixa etária entre 31 e 40 anos, com formação em nível superior principalmente em Administração ou Contabilidade, ainda não possui uma pós-graduação, ocupa uma posição de chefia, tem subordinados e é funcionário da empresa.

A questão da predominância do gênero masculino vem de encontro com outros estudos identificados no referencial teórico que também identificaram esta predominância como os de Nascimento e Reginato (2010).

Em termos da formação desses profissionais que estão trabalhando na área de Controladoria nas empresas pesquisadas, era de se esperar que houvesse um maior número de Contadores pelas peculiaridades da atividade de Controladoria estarem mais ligadas

diretamente a essa área. Contudo, a existência de Administradores realizando as atividades também é positiva, uma vez que, com o tempo, a controladoria passou a ser multidisciplinar como defendem Lunkes e Schnorrenbrger (2009) de que o conceito tradicional de controladoria focalizava basicamente os controles financeiros, mas com o passar do tempo, ele vem exigindo competências gerenciais importantes.

Por Serra Talhada estar a mais de 400 km do Recife, capital de Pernambuco, talvez os profissionais tenham mais dificuldades em fazer uma pós-graduação e isso justifique que apenas 10% dos profissionais que estão desenvolvendo as atividades de controladoria já tenham feito, embora isto não se justifique completamente, pois há a possibilidade de se fazer uma pós-graduação à distância, mas ainda é uma nova realidade este tipo de formação no Brasil.

Foi muito interessante se identificar que 60% dos profissionais que estão desempenhando as atividades de controladoria nas empresas atacadistas de Serra Talhada estão em nível de chefia e possuem subordinados, com 40% sendo sócio da empresa, isto porque a área de Controladoria exige uma atuação na empresa como um todo e deve fornecer informações relevantes e atuais à administração superior para a tomada de decisão efetiva.

Isso é também salientado por Bianchi, Backes e Giongo (2006) quando lembram que vem aumentando a complexidade das atribuições da controladoria e isto resulta na exigência de conhecimento técnico mais apurado, incorporando novas funções, relacionadas a outras áreas de conhecimento e que são essenciais para o desempenho de sua função.

E em termos profissionais, dentre os participantes da pesquisa 40% são sócios da empresa, talvez todos os das pequenas empresas sejam os que desenvolvem as atividades de controladoria e parte dos que atuam em médias empresas também, exatamente pelo porte das mesmas. O quadro 2 sintetiza o perfil dos respondentes da pesquisa realizada para elaboração deste estudo, responsáveis pelos controles gerais das empresas que participaram da pesquisa.

Descrição	Perfil do Respondente	%
Gênero	Masculino	60%
	Feminino	40%
Faixa Etária	De 31 a 40 anos	80%
	De 41 a 50 anos	20%
Formação	Superior	70%
	Sem Formação Superior	30%
Área de Formação	Administração	35%
	Ciências Contábeis	35%
	Outros cursos	30%
Pós-graduação	Possui	10%
	Não Possui	90%
Subordinados Direto	Possui	60%
	Não Possui	40%
Sócio da Empresa	Sim	40%
	Não	60%

Fonte: Pesquisa de Campo, 2015.

Quadro 2 – Perfil do responsável pelos controles gerais

4.3 Análise dos Dados sobre as Competências Técnicas, Sociais e de Negócios

Considerando a questão-problema desta pesquisa, que buscou investigar como se apresentam as competências individuais, correlacionadas com a atuação do profissional de

Controladoria, distinguindo-as sobre os aspectos técnicos, sociais e de negócios, achou-se conveniente investigá-las a partir da frequência de uso em relação com a atividade diária dos profissionais participantes deste estudo.

Um dos primeiros aspectos levantados foi relativo aos conhecimentos necessários para o desenvolvimento das atividades de controladoria e sua frequência de uso entre os investigados sobre conhecimentos técnicos nas áreas: Financeira, Contábil, Fiscal/Tributária, Tecnologia da Informação, Recursos Humanos, Comercial/Produção. Ressalta-se que estas áreas foram identificadas como as mais necessárias às atividades da Controladoria no levantamento bibliográfico realizado.

Foi verificado que 50% dos pesquisados responderam que usa muito os conhecimentos financeiros, 30% geralmente usa e 20% usam pouco. Estas respostas de certo modo surpreendeu a equipe de pesquisa, pois se esperava até um nível maior de uso frequente dos conhecimentos financeiros, mas também pode sugerir que as atividades da controladoria estão sim multidisciplinares como citado no referencial teórico deste estudo.

No tocante aos conhecimentos na área contábil 30% usam muito, 50% geralmente usa e 20% usam pouco. E neste ponto mais uma vez as respostas surpreenderam, pois seria esperado inicialmente um maior uso dos conhecimentos contábeis, mas talvez como não há maioria de profissionais da área da Contabilidade, dentre os pesquisados, isto tenha ocorrido. Então, infere-se a esta pontuação que a formação acadêmica dos participantes possa estar influenciando diretamente o uso dos conhecimentos financeiros e contábeis desses profissionais que atuam na controladoria das empresas pesquisadas.

Sobre os conhecimentos da área fiscal e tributária 40% usam muito, os outros 40% geralmente usa e 20% informam que usam pouco. Estes conhecimentos são muito utilizados pelos *controllers,* pois em suas análises estas informações são muito importantes. Como salientam Bianchi, Backes e Giongo (2006) de que vem aumentando a complexidade das atribuições da Controladoria e isto resulta numa exigência de um conhecimento técnico mais apurado, não apenas numa área específica, mas incorporando novas funções, relacionadas a outras áreas de conhecimento e que são essenciais para o desempenho de sua função

Os conhecimentos na área de tecnologia da informação (TI) nenhum dos participantes respondeu que não usa, mas apenas 30% usam muito e outros 30% geralmente usa. Os demais respondentes afirmaram que é pouco usada (40%). Isto é um pouco preocupante pois a área de TI fornece importante apoio na tomada de decisão organizacional e na forma como sistematiza, organiza, arquiva e distribui as informações e dados coletados. OLIVEIRA et al. (2005) afirmam que as atribuições da Controladoria estão direcionadas para dar suporte informacional e exercer o controle das atividades de uma instituição, em todas as etapas do processo de gestão, visando garantir os interesses da empresa, reforçando a importância do uso da TI na Controladoria.

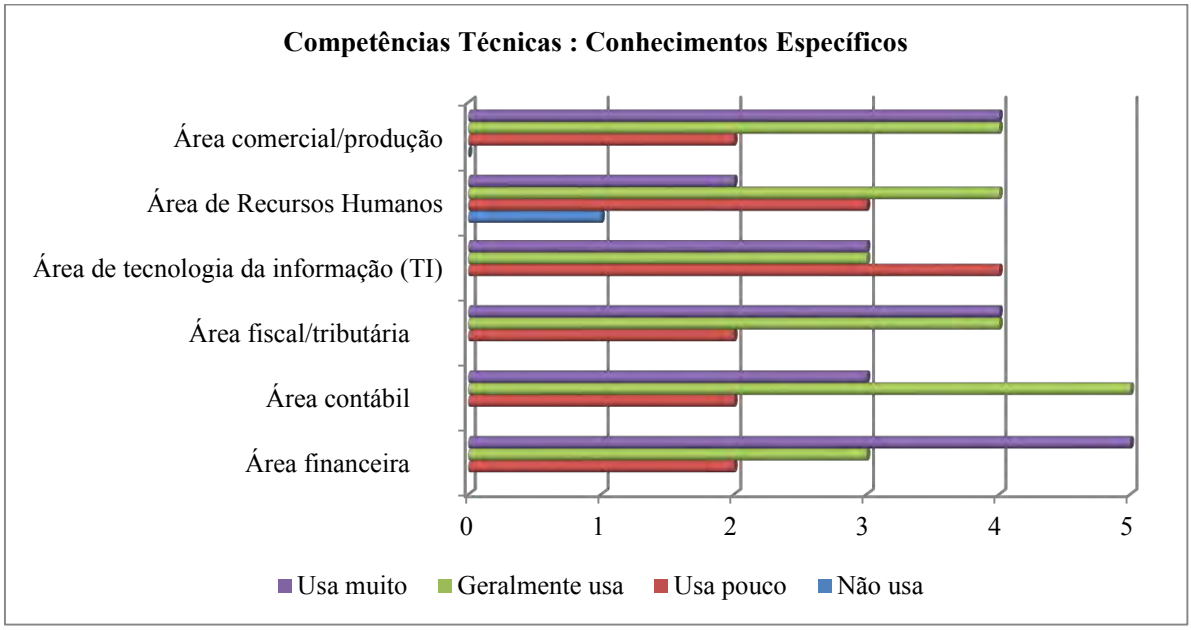
Quando a abordagem recai sobre os conhecimentos na área de Recursos Humanos (RH) as respostas configuram-se da seguinte forma: 40% geralmente usa, 20% usa muito, 30% usa pouco e 10% afirmou que não usa. Provavelmente os que responderam que usam estão em posições de chefia e sabem que necessitam da área de RH para obterem êxito em suas atividades junto aos seus subordinados e colaboradores, como destacam Nascimento e Reginato (2010) de que os profissionais que atuam na função de *controller* devem entender também de gestão para sua efetiva atuação profissional.

Em relação aos conhecimentos na área comercial/produção 40% afirmou que usa muito, 40% geralmente usa e 20% usa pouco. Como a controladoria está intimamente ligada a fornecer informações para a gestão organizacional e processo decisório gerencial, a questão

da área comercial/produção é substancial para o sucesso do negócio e portanto já era esperado que fosse bastante utilizada.

Portanto, percebe-se que as competências voltadas aos conhecimentos das diversas áreas da gestão organizacional são todas utilizadas pelos profissionais que estão atuando na controladoria das empresas atacadistas de Serra Talhada em Pernambuco, não tendo sido identificada predominância de um conhecimento específico dentre elas.

O Gráfico 1 a seguir sintetiza as competências técnicas relacionadas aos conhecimentos específicos da área de Controladoria, correlacionadas à intensidade de seu uso.



Fonte: Pesquisa de campo, 2015.

Gráfico 1 - Indicação de Frequência de Uso sobre Conhecimentos por Áreas Específicas

Na Tabela 1 apresenta as competências técnicas que receberam as maiores pontuações na frequência "usa muito" pelos profissionais pesquisados. Os valores estão representados em percentuais em relação ao quantitativo de respostas obtidas pelos itens apresentados.

É possível observar que as três primeiras competências listadas na Tabela 1 são as mais pela maioria dos respondentes: Age como consultor interno em todas as áreas da empresa; Elabora diretrizes de controles internos; e Elabora relatórios gerenciais. Seguidas pelas competências que metade dos respondentes afirmou que usa muito: Fornece suporte informacional à gestão empresarial; e Gerencia indicadores de desempenho.

Esse resultado vem a corroborar com o que se identificou na importância dos conhecimentos que são necessários aos gestores e a área de Controladoria, que por ter caráter multidisciplinar não se restringe a apenas controles contábeis, mas busca fornecer um suporte global sobre todas as áreas da empresa à administração superior, para a tomada de decisão estratégica, como também destacaram Martin (2002) e Nascimento e Reginato (2010) que salientam que o *controller* precisa ser por excelência um generalista, com uma capacidade de entender profundamente a empresa e o ramo de negócio.

Competências Técnicas	Usa muito
Age como consultor interno em todas as áreas da empresa	60%
Elabora diretrizes de controles internos	60%
Elabora relatórios gerenciais	60%

Fornece suporte informacional à gestão empresarial	50%
Gerencia indicadores de desempenho	50%

Fonte: Pesquisa de campo, 2015.

Tabela 1 - Competências Técnicas Muito Usadas pelos pesquisados

A Tabela 2 apresenta as competências técnicas investigadas que receberam maior pontuação dos profissionais participantes da pesquisa na indicação de que "geralmente usa". A maioria respondeu que geralmente usa a competência "Supervisiona a contabilidade", que devem ser os profissionais que estão em cargo de chefia nas empresas pesquisadas e assim, possuem a função de gestão.

As demais competências listadas nessa categoria foram citadas por metade dos participantes como usadas geralmente e são: Fornece os dados contábeis oportunos e precisos; Conhecimentos na área contábil; e Assessora a cúpula administrativa. Novamente sendo mostrada abrangência da atuação desses profissionais que não mais se restringem à área contábil.

Demais Competências Técnicas	**Geralmente usa**
Supervisiona a contabilidade	60%
Fornece os dados contábeis oportunos e precisos	50%
Conhecimentos na área contábil	50%
Assessora a cúpula administrativa	50%

Fonte: Pesquisa de campo, 2015.

Tabela 2 - Competências Técnicas Geralmente Usadas pelos pesquisados

No tocante às competências sociais, as que são responsáveis pela integração e relacionamento entre os profissionais, sua equipe e organização um grande número delas (17) foi citado como "Uso Muito" pelos profissionais respondentes até o percentual de 60%. As demais obtiveram bem menos da metade das respostas.

Sem dúvida as competências sociais estão sendo consideradas como importantes para os profissionais da controladoria pesquisados, pois elas estão voltadas à interação entre pessoas, trabalho em equipe, relacionamentos interpessoais, dentre outras, como salientadas por Zarifian (2001), Fleury e Fleury (2004) e Coelho e Fuerth (2009).

Competências sociais	**Usa muito**
Busca o autodesenvolvimento	90%
Interage bem com as pessoas	90%
Sabe trabalhar em equipe	90%
Tem integridade e confiança	90%
Adapta-se bem a mudanças e novas situações	80%
É persistente	80%
Escreve com clareza e objetividade	80%
Sabe ouvir os outros	80%
Tem capacidade de autocritica	80%
Tem postura realizadora	80%
Tem flexibilidade nas relações interpessoais	70%
Tem controle emocional	70%
Sabe forma equipes cooperativas e comprometidas	70%
Comunica-se bem oralmente com clareza e objetividade	70%
Possui liderança e sabe gerir pessoas	60%
Estimula o aprendizado da equipe	60%
Estimula o desenvolvimento profissional da equipe	60%

Fonte: Pesquisa de campo, 2015.

Tabela 3 - Competências Sociais mais usadas pelos pesquisados

Quanto às competências individuais de negócio, a alternativa de "usa muito" foi composta por 10 competências, sedo a mais utilizada a "Busca melhoria contínua dos processos em que participa" com 80% das respostas. Sem dúvida, no cenário atual de grande competitividade entre as organizações é necessário que o gestor esteja atento aos processos, em busca de melhorias contínuas, como Sakamoto et al. (2014) afirmam a competência se desenvolve a partir do indivíduo no contexto organizacional, porque a competência individual se desenvolve em cada participante e sua equipe, por meio de suas atividades práticas e em seu aprender constante.

As competências "Sabe organizar o tempo para realizar diversas atividades, Tem foco na qualidade em todas as decisões que toma e Pensa e age estrategicamente" também são muito utilizadas pelos profissionais da controladoria pesquisados e tem correlação com a visão da controladoria mais moderna e abrangente, que precisa estar integrada à gestão organizacional e portanto a atuação de seu responsável também tem que seguir este caminho, como foi apresentado no referencial teórico estudado.

As demais competências que foram citadas como de muito uso pelos profissionais da controladoria estão relacionadas a foco nos resultados, em clientes e fornecedores, busca por inovação, preocupação com a segurança e saúde na empresa, imparcialidade nas decisões e se relacionar com outras empresas parceiras. Roehl-Anderson e Bragg (1996); Martin (2002) e Nascimento e Reginato (2010) já defendiam que através da Controladoria, a direção da empresa pode direcionar seus esforços de forma produtiva e junto com ela a alta direção e os gestores buscarão informações sólidas para deliberar sobre os rumos da organização.

Competências de Negócios	Usa Muito
Busca melhoria contínua dos processos em que participa	**80%**
Sabe organizar o tempo para realizar diversas atividades	**70%**
Tem foco na qualidade em todas as decisões que toma	**70%**
Pensa e age estrategicamente	**70%**
Tem orientação para Resultados	**60%**
Tem orientação para o Cliente/Fornecedor	**60%**
Busca inovação organizacional (Pesquisa & Desenvolvimento)	**60%**
Tem preocupação com segurança e saúde na empresa	**50%**
Tem capacidade de tomar decisão com imparcialidade	**50%**
Relaciona-se com outras empresas parceiras e associações	**50%**

Fonte: Pesquisa de campo

Tabela 3 - Competências de Negócios Muito Utilizadas

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Destaca-se neste trabalho, a existência da conexão das competências individuais nas três dimensões apresentadas por Fleury e Fleury (2004): competências técnica, competências sociais e competências de negócios. Verifica-se que recai sobre os profissionais da área de controladoria, *controller* ou controles internos, uma necessidade de abrangência de conhecimentos, que se alinham entre conhecimentos específicos de contabilidade, gestão organizacional até conhecimentos da área de produção e comercial.

Permite então, afirmar, neste estudo, em relação aos profissionais que atuam em Serra Talhada-PE, que estes caminham por vários ambientes organizacionais e que recai sobre eles

forte evidência na execução de atividades da área contábil e financeira em grande parte, mas também funções mais abrangentes na área de gestão organizacional.

A pluralidade de respostas observadas na frequência de uso para as competências técnicas, neste estudo, permite observar como atuam os profissionais de controles internos nas empresas alvo desta pesquisa. Tendo em vista que muitas das empresas não possuem o setor de controladoria e que 40% dos entrevistados são sócios da empresa, fato comum nas pequenas empresas. Diante disto não se reflete como um todo um comportamento uniforme sobre as respostas às competências técnicas. Este fato pode ter relação direta com a formação dos indivíduos pesquisados e com a forma como a organização percebe e ou organiza o setor de controles internos.

Constatou-se que a maioria dos participantes utiliza bastante às competências voltadas a dimensão social. Este fato destaca a importância de analisar o profissional não apenas pelo conhecimento técnico, mas também pelas habilidades e prestezas que este tem em relação às pessoas que compõem a organização, pela importância do trabalho em equipe e da interação entre as pessoas.

Ao considerar que os profissionais da área de controladoria precisam ser generalistas para se ajustar às necessidades do atual mercado, esta pesquisa colaborou para identificar como são percebidas as competências destes profissionais condicionadas à frequência de uso no desenvolvimento de suas tarefas diárias voltadas para o conhecimento técnico, social e de negócios.

Quanto às limitações deste estudo, cabe observar o tamanho da amostra, o qual se justifica pela quantidade limitada de empresas que atuam como atacadistas no município de Serra Talhada-PE.

Recomenda-se que outros estudos possam ser desenvolvidos nesse sentido, com outras empresas que tenham na sua estrutura organizacional o departamento de Controladoria formalizado.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A. Controladoria. In: CATELLI, A.; (Coord.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica** – GECON. São Paulo: Atlas, 1999.

ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. (Org.). **Os Novos Horizontes da Gestão: aprendizagem organizacional e competências.** Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 168-186.

BEUREN, I. M. O papel da controladoria no processo de gestão. In: SCHMIDT, P. (org). **Controladoria: agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman/Artmed, 2002.

BIANCHI, M.; BACKES, R. G.; GIONGO, J. A participação da controladoria no processo de gestão organizacional. **ConTexto**, Porto Alegre, v. 6, n. 10, 2º semestre 2006.

BORINELLI, M.L. **Estrutura Conceitual Básica de Controladoria: sistematização à luz da teoria e da práxis**. 2006. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis, Universidade de São Paulo, 2006.

BRANDÃO, H. P.; BORGER-ANDRADE, J.E. **Causas e Efeitos da expressão de competencias no trabalho: para entender a noção de competencias.** Revistas de Administração Mackenzie. N.3, p. 32-49, 2007.

CAMPION, M. A.; FINK, A.A.; RUGGEBERG, B.J.; CARR, L.; PHILIPS, G.M.; ODMAN, R.B. Doing competencies well: best practices in competency modeling. **Personnel Psychology**, n. 64, 2011.

CAMPOS, D.C. da S.; SOUSA, N.B. de; CAMPOS, A.B.; CUNHA, N. R..da S.; MAGALHÃES, E. M. de; CARVALHO, R. M. M. A. Competências gerenciais necessárias aos professores-gerentes que atuam em Pró-Reitorias: o caso de uma instituição federal de ensino superior de Minas Gerais. In: XXXII Encontro Anual da ANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD, **Anais**..., 2008.

CARBONE, P.P.; BRANDÃO, H.P.; LEITE, J. B. D.. **Gestão por competências e gestão do conhecimento**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2005.

CASAGRANDE, R.; PROHMANN, J. I. P. Competências básicas: um estudo para a identificação e construção de definições. In: XXVII Encontro Anual da ANPAD. Atibaia: ANPAD, **Anais**..., 2003.

COELHO, M. P. C.; FUERTH, L. R. A influência da gestão por competência no desenvolvimento profissional. **Revista Cadernos de Administração**, [S.l.], v. 1, n. 3, p. 1-18, 2009.

DRAGANIDIS, F.; MENTZAS, G. Competency based management: a review of systems and approaches, **Information Management & Computer Security**, v. 14, n. 1, p. 51 – 64, 2006.

DUTRA, J. S. et al. **Gestão por competências: um modelo avançado para o gerenciamento de pessoas**. 2. ed. São Paulo: Gente, 2001.

_____. **Competências – Conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna.** São Paulo: Atlas, 2014.

FERNANDES, B.; COMINI, G. Limitações na estruturação de modelos de gestão por competências: uma análise de organizações líderes em diversos setores. In: XXXII Encontro Anual da ANPAD. Rio de Janeiro: ANPAD, **Anais**..., 2008.

FLEURY, A.; FLEURY, M. T. L. Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópico da indústria brasileira. 2ª. ed. São Paulo: Atlas, 2001a.

_____; FLEURY, A. Construindo o conceito de competência. **Revista de administração contemporânea**, v. 5, n. SPE, p. 183-196, 2001b.

_____; FLEURY A.C.C. **Alinhando Estratégia e Competências.** RAE, vol.44, nº 1. Jan/mar/2004.

FREITAS, I. A., BRANDÃO, H. P. Trilhas de aprendizagem como estratégia de TD&E. In J. E. Borges-Andrade, G. Abbad, & L. Mourão (Eds.), **Treinamento, desenvolvimento e educação em organizações e trabalho: Fundamentos para a gestão de pessoas** (pp. 97-113). Porto Alegre, RS: Artmed.

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

HECKERT, J. Brooks & WILSON, James D. **Controllership**. Nova York: Ronald Press, 1963.

KANITZ, Stephen C. Controladoria: Teoria e Estudo de Casos. São Paulo: Pioneira, 1976

LE BOTERF, G. De la compétence – essai sur un attracteur étrange. In: **Les éditions d'organisations.** Paris: Quatrième Tirage, 1995.

_____. **Desenvolvendo a competência dos profissionais**. Porto Alegre: Artmed,2003.

LE DEIST, F; e WINTERTON, J. What is competence?, **Human Resource Development International**, v.8, n.1, p. 27-46, 2008.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria: Na coordenação dos sistemas de gestão,** São Paulo: Atlas, 2009.

MARTIN, N. C. **Da Contabilidade À Controladoria : A Evolução Necessária**. Revista Contabilidade & Finanças - USP, São Paulo, n. 28, p. 7 - 28, jan./abr. 2002

McCLELLAND, D. Testing for competence rather than intelligence. **American Psychologist**, v. 28, n. 1, p. 01-14, 1973.

MOSIMANN, C. P.; FISCH, S. **Controladoria: seu papel na administração de empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

NASCIMENTO, A. M.; REGINATO, L. Controladoria: Instrumento de apoio ao processo decisório. São Paulo: Atlas, 2010.

OLIVEIRA, L. M.; PEREZ JUNIOR, J. H.; SILVA, C. A. S.. **Controladoria Estratégica**. Atlas. São Paulo: 2005.

PARRY, S. B. The quest for competencies. **Training**, p. 48-54, July 1996.

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. **The core competence of the corporation**. Harvard Business Review, v. 68, n. 3, p. 79-93, 1990.

ROEHL-ANDERSON, J. M.; BRAGG, S. M. **Manual del controler: funciones, procedimientos y responsabilidades.** Bilbao: Deusto, 1996.

RUAS, R. L.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. **Aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

SAKAMOMTO, C.A.C; FERREIRA, B.F.; ZACHARIAS, C.G; SILVA, J.C.; ALVES, P.; RODRIGUES, H. G.; KAPPEL, L.B. As competências dos assistentes em administração no serviço público federal: um estudo de caso no IFTM. **Revista Economia & Gestão**, v. 14, n. 37, out./dez. 2014.SANT'ANNA, A. de S. O movimento em torno da competência sob uma perspectiva crítica. In: HELAL (coord.). **Gestão de pessoas e competência: teoria e pesquisa.** Curitiba: Juruá, 2009.

SANTOS, F. A. de S.; LEITE, J. B. D. Competências de juízes do trabalho - pesquisa exploratória e considerações à luz de uma abordagem interpretativa. In: XXXIII Encontro Anual da ANPAD. São Paulo: ANPAD, **Anais**...., 2009.

SATHE, V. The Controller's Role in Management. **Organizational Dynamics**, v.11, n. 3, p 31 - 48, winter, 1983.

SIQUEIRA, J.R.M de. SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro - do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, FIPECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIPECAFI, v.16, n. 27, p. 66 - 77, set/dez. 2001.

TONI, D. de; MATTIA, A. A.; SILVA, M. G. R.da; FOCHESATTO, S. A. O perfil dos gestores: um estudo exploratório dos modelos mentais e das competências dos gestores. In: XXXIII Encontro Anual da ANPAD. São Paulo: ANPAD, **Anais**..., 2009.

ZARIFIAN, P. **Objetivo Competência: por uma nova lógica**. São Paulo: Atlas, 2001.

O USO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS NO PROCESSO DE TOMADA DE DECISÕES DAS MICROS, PEQUENAS E GRANDES EMPRESAS

Lucas Alceu Stival Santos (lucas_stival_santos@hotmail.com)
Graduado em Ciências Contábeis – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Câmpus de Frederico Westphalen/RS

Alzenir José de Vargas (alzenir@uri.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Câmpus de Frederico Westphalen/RS

RESUMO
O presente estudo objetiva analisar a percepção dos gestores empresariais, quanto a importância das informações contábeis, como uma ferramenta, no processo de tomada de decisões e controle. Estas informações, são elaboradas com a finalidade de satisfazerem as necessidades dos gerentes e usuários afins, para alcance de seus objetivos devem ser consideradas todas as características das informações contábeis. Na busca do objetivo, realizou-se basicamente um estudo exploratório, sendo que a população abrangeu todas as empresas cadastradas no município de Frederico Westphalen/RS e a amostragem por acessibilidade ou conveniência, compôs de 25 dessas empresas. O instrumento da pesquisa foi um questionário com perguntas sobre a utilização das informações contábeis, sendo que o mesmo teve caráter qualitativo. Conforme o faturamento da empresa é constatado divergência na opinião dos gestores, referente à visão da contabilidade, utilização das informações fornecidas pela contabilidade no processo de tomadas de decisões e também no que tange sobre às características destas informações fornecidas.
Palavras Chaves: Gestores, Importância, Características das informações contábeis.

THE USE OF ACCOUNTING INFORMATION IN THE PROCESS OF MAKING OF DECISIONS IN MICRO, SMALL AND LARGE COMPANIES

ABSTRACT
This study aim to analyze the perception of business managers, as the importance of the Accountancy information, as a tool, on the process of making decisions and taking control. This information are elaborate with the purpose to satisfy the needs of the managers and related users, to accomplish the goals, all the particulars of Accounting information must be ponder. On the pursuit of the purpose, an exploratory study was made, all the registered companies in the city of Frederico Westphalen/RS were considered, but the sampling for accessibility and convenience composed 25 of these companies. The research instrument used was a questionnaire with questions about the application of Accountancy information, and it had a qualitative approach. As the company billing, is found divergence opinions of managers about the visions of Accountancy, the use of Accountancy information on the process of making decisions and also regarding the characteristics of the afforded information.
Key- words: Managers, Importance, Characteristics of accounting information.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, no atual ambiente competitivo é um recurso para as empresas no processo de tomada de decisões, tornando-se cada vez mais necessária suprir de informações relevantes à administração empresarial. Com o avanço do conhecimento administrativo e da tecnologia, cabe ao departamento contábil filtrar no seu complexo banco de dados as melhores informações e proporcionar relatórios que sirvam de ferramenta para os gestores.

Independente do tamanho, a contabilidade é obrigatória para todas as organizações. A grande maioria é voltada à atender apenas as exigências do fisco, ou seja, os relatórios gerados por ela raramente vão ser de utilidade para o gerenciamento empresarial, pois cada usuário pode requerer um modelo de informação que julga necessário para compreender a realidade do seu negocio.

ATKINSON (2008) destaca que na condição econômica da empresa, como o custo e a rentabilidade de seus produtos, estão disponíveis apenas no sistema de contabilidade gerencial. E também é o principal meio que seus gestores/gerentes recebem *feedback* de seu desempenho, podendo estes aprender com experiências passadas.

Stroeher e Freitas (2008) comentam sobre as abordagens funcionais da gestão da informação contábil/financeira, têm dispersado responsabilidade sobre a melhora, qualidade e tempestividade da geração e distribuição aos mais diversos tipos de usuários. Assim, os contadores não podem esperar que um único conjunto padrão de relatórios contábeis/financeiros, atenderam as necessidades de gerentes dos mais diversos ramos de atividades empresariais.

Para honrar seu papel de geradora de informações, a contabilidade não deve se ater em gerar qualquer relatório, e sim se guiar em certas características essenciais que é condicionada pela Resolução n° 785/95 e os Pronunciamentos do *Financial Accounting Standards Board* – FASB, tais como ser relevante, confiável, fidedigna, tempestiva, além de basear-se no ambiente da organização.

A contabilidade se compõe dentro da organização, pelo fato de estar gerando informações tanto financeiras quanto operacionais para seus gestores, buscando atender todas as informações que os mesmo precisam de uma forma mais especifica e profunda.

Em virtude da realização da presente pesquisa, apresenta-se a seguinte questão: identificar junto aos empresários qual a relevância das informações contábeis, como uma ferramenta, no processo de tomada de decisões e controle, para diversos enquadramento de empresas localizadas na cidade de Frederico Westphalen no estado do Rio Grande do Sul.

Para tanto, este artigo está estruturado em seis partes. A primeira parte – introdutória – composta pelos objetivo da pesquisa e justificativa; a segunda possui a revisão bibliográfica da contabilidade gerencial e características da informação contábil; a terceira apresenta as técnicas e métodos aplicado para elaboração do presente estudo; a quarta parte apresenta os resultados da aplicação da pesquisa, em seguida é apresentado as considerações finais e referencial bibliográfico.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste capítulo será apresentada a revisão bibliográfica da pesquisa, conceituando a contabilidade gerencial, características da informação contábil e características qualitativas da informação contábil, auxiliando no objetivo do presente estudo.

2.1 Contabilidade Gerencial

Pode-se definir contabilidade como uma fonte geradora de instrumentos que auxiliam os gestores nas tomadas de decisões, ou seja, coletando todos os dados para interpretação e apresentação dos fatos. Na contabilidade gerencial, o grande objetivo é apresentar relatórios úteis à administração, possibilitando desenvolver suas funções, em busca de melhores resultados econômicos.

Em relação ao surgimento da contabilidade gerencial, Perez Junior et al.(2009, p. 368), destacam que:

> De acordo com os professores norte-americanos Kaplan e Johnson, a contabilidade gerencial surgiu pela primeira vez nos Estados Unidos, onde grandes empresas comerciais do ramo ferroviário, siderúrgico e de distribuição utilizavam-se das informações contábeis para poderem analisar a eficiência de seus processos internos.

As organizações buscam cada vez mais a contabilidade gerencial para ajudar na escolha de qual caminho deve-se seguir. O sucesso ou fracasso destas organizações estão aliadas as decisões tomadas pela gerência, que tem como base as informações recebidas. O contador gerencial tem o papel de filtrar os dados recebidos, processar e apenas transmitir o que realmente poderá influenciar nesta tomada.

Como defendido por Crepaldi (2008), o Contador gerencial deve identificar, medir, acumular, analisar, interpretar e relatar todas as informações para o porte administrativo da empresa, de modo que possa ser tomada decisões estratégicas a longo prazo e alcançar o objetivo da contabilidade gerencial, que visa auxiliar a busca de melhores resultados econômicos.

Para Ching (2006, p. 5), "[...] as informações da contabilidade gerencial são voltadas exclusivamente ao público interno da organização, porque a contabilidade gerencial é desenvolvida para atender às necessidades de planejamento, controle e avaliação de desempenho.".

Ainda, Ching (2006) faz uma comparação entre a contabilidade financeira e a contabilidade gerencial, levando em consideração alguns aspectos.

	Contabilidade Financeira	**Contabilidade Gerencial**
Usuários	Primordialmente o público externo	Pessoas dentro da organização
Tipo de informação	Somente medidas financeiras	Medidas financeiras mais informações operacionais e físicas

	Contabilidade Financeira	Contabilidade Gerencial
Foco do Tempo	Avaliação de desempenho voltado ao passado	o que ocorre no momento e orienta o futuro
Natureza da informação	Objetividade dos dados, confiável e auditável	Ênfase na relevância dos dados, subjetiva e flexível
Restrição	Regras definidas princípios contábeis e autoridades governamentais	Sistemas e informações para atender às necessidades dos usuários
Escopo	Informações agregadas e resumidas sobre a organização como um todo	Informações desagregadas, relatórios sobre produtos, clientes e em qualquer nível
Comportamento	Preocupação com o modo como os números da empresa irão afetar o comportamento externo	Preocupação com o modo como as medidas e os relatórios irão influenciar o comportamento dos gerentes

QUADRO 1: DIFERENÇA ENTRE A CONTABILIDADE FINANCEIRA E A GERECINAL
FONTE: ADAPTADO DE CHING (2006)

Conforme esboço no quadro 1, podemos visualizar melhor a diferença entre a contabilidade financeira e gerencial. Deve-se levar em consideração principalmente às restrições, onde a financeira tem suas regras definidas por princípios contábeis e autoridades governamentais, enquanto a gerencial é um sistema de informação que pode atender às necessidades especificas dos usuários.

Diferenciado também por Padoveze (2007, p.36):

> A contabilidade gerencial é relacionada com o fornecimento de informações para os administradores – isto é, aqueles que estão dentro da organização e que são responsáveis pela direção e controle de suas operações. A contabilidade gerencial pode ser contrastada com a contabilidade financeira, que é relacionada com o fornecimento de informação para os acionistas, credores e outros que estão de fora da organização.

Entende-se que a contabilidade financeira refere-se às informações geradas para o uso externo da organização. Já a gerencial é utilizada internamente, pelos gestores da empresa.

Perez Junior et al.(2009, p. 368), trás seu entendimento da contabilidade gerencial:

> A Contabilidade Gerencial tem como meta principal o fornecimento de informações para os administradores tomarem suas decisões. Configura-se em ferramenta fundamental na geração de informações eficazes sobre o desempenho financeiro da empresa, além de servir como um painel geral de controle da administração.

Segundo entendimento de Crepaldi (2008, p. 15), “O sistema da informação gerencial exige planejamento para a produção dos relatórios, a fim de atender plenamente aos usuários produzindo informações para atender aos seguintes aspectos: níveis empresariais, ciclo administrativo e nível da estruturação da informação.”.

Para conseguir tamanha importância da informação Contábil Gerencial, deve-se executá-lo com eficiência, tendo um sistema interligado que abrange tanto os recursos humanos quanto o tecnológico.

Beuren e Rengel (2012, p. 459) comentam a importância das informações contábeis para fins decisórios:

> [...] a contabilidade é concebida como um sistema de informações, indiferentes se financeiras ou gerenciais, tratando-a sob a ótica da ciência contábil. Já em 1994, em pesquisa promovida pelo International Federation of Accountants (IFAC, 1994) e realizada pelo Financial and Management Accountig Committee (FMAC) com profissionais e pesquisadores de diversos países sobre a previsão da contabilidade gerencial para a próxima década, houve concordância quanto à efetividade de suas informações para fins decisórios.

Para que seja útil e importante estes relatórios com fins gerencias, deve seguir algumas características das informações contábeis, tais como compreensibilidade, relevância e tempestividade.

2.2 Característica da Informação Contábil

Para a utilização das informações contábeis, se faz necessário primeiramente estar ciente da diferença entre dados e informações, uma vez que eles são apenas fontes, quando considerados isoladamente, sendo preciso filtrar, analisar e trabalhar estas no grande objetivo de produzir uma ferramenta útil no processo decisório.

Compreendido por Matarazzo (2010, p. 3):

> Dados são números ou descrição de objetos ou eventos que, isoladamente, não provocam nenhuma reação no leitor.
>
> Informações representam, para quem as recebe, uma comunicação que pode produzir reação ou decisão, frequentemente acompanhada de um efeito-surpresa.

Para poder auxiliar nas tomadas de decisões, as informações contábeis precisam apresentar elementos aos seus gestores, que possibilitam o planejamento, controle do patrimônio da empresa e de suas atividades econômicas.

Segundo a NBC TG Estrutura Conceitual "As informações geradas pela Contabilidade devem propiciar aos seus usuários base segura às suas decisões, pela compreensão do estado em que se encontra a Entidade, seu desempenho, sua evolução, riscos e oportunidades que oferece.".

Assim, em razão à relevância e entendimento destas informações contábeis, possui órgãos normativos como IASB e FASB que emitem pronunciamentos reportando as características qualitativas destes relatórios.

O *International Accounting Standards Board* (IASB) que tem por objetivo "Desenvolver, com base em princípios claramente articulados um conjunto único de

pronunciamentos contábeis de alta qualidade, compreensíveis, exeqüíveis e aceitáveis globalmente.", atualmente composta por 16 membros, apresentam normas para nortear a elaboração e divulgação das informações contábeis. Desde o ano de 2001, aproximadamente 120 países requereram ou permetiram o uso dos IFRSs.

Já o *Financial Accontig Standards Board* (FASB), tem por missão "[...] estabelecer e melhorar os padrões de contabilização e divulgação de relatórios financeiros, promovidos por entidades não-governamentais, fornecendo informações úteis para decisões de investidores e outros usuários dos relatórios financeiros.", ou seja, estabelecer padrões de contabilidade divulgação, que são fundamentais para o correto funcionamento dos mercados de capitais americanos.

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) tem seu objetivo tratado pelo Art. 3° da Resolução CFC n° 1.055/05.

> [...] o estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Assim, no processo de geração destas informações, deve se estar atento a existência destes órgãos, levar em consideração os pronunciamentos básicos, no que se refere à elaboração e divulgação das demonstrações contábeis. Crepaldi (2008, p. 11) afirma "Um sistema de informação contábil adequadamente estruturado irá permitir uma gestão eficaz das informações necessárias para a gestão econômica e financeira da empresa [...]".

A disponibilidade destes relatórios contábeis é basicamente em virtude da tecnologia e da globalização, proporcionando as empresa uma infinidade de informações. Também observa Lucena et al. (2011, p.41) "Quem detém a informação e não consegue torná-la fonte de conhecimento, cria uma informação que é considerada apenas um dado e por sinal irrelevante, já que não se consegue, absorvê-la e transformá-la em conhecimento[...]".

Assim, as informações contábeis são de grande apreço pelos gestores das empresas, porém estas devem ser criteriosamente elaboradas, com o máximo de cuidado nos pronunciamentos.

2.3 Características Qualitativas da Informação Contábil

As características qualitativas das informações contábeis, tomam por pressuposto identificar as principais diretrizes ou mais úteis a ser utilizada na geração das informações, facilitando o entendimento de seus gestores e investidores.

Dando ênfase a estas características, a NBC TG Estrutura Conceitual e o CPC Conceitual Básico tratam de seus conceitos.

> A informação contábil deve ser, em geral e antes de tudo, veraz e equilativa, de forma a satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes

> usuários, não podendo privilegiar deliberadamente a nenhum deles, considerado o fato de que os interesses destes nem sempre são coincidentes.". (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL)

Também definida pelo CPC conceitual básico "identificam os tipos de informação que muito provavelmente são reputadas como mais úteis para investidores, credores por empréstimos e outros credores, existentes e em potencial, para tomada de decisões acerca da entidade que reporta com base na informação contida no seus relatórios [...]".

Estas características qualitativas têm como fundamentais a relevância e representação fidedigna.

A relevância ela tem sua definição pelo CPC conceitual básico "[...] é aquela capaz de fazer a diferença nas decisões que possam ser tomadas pelos usuários.", ou seja, que tenha importância nos fatos relatados nos relatórios, sendo capaz de auxiliar seus gestores e investidores.

A representação fidedigna é citada pelo CPC conceitual básico "a informação contábil-financeira não tem só que representar um fenômeno relevante, mas tem também que representar com fidedignidade o fenômeno que se propõe representar.".

Com o propósito de facilitar ainda mais o entendimento e a confiança do usuário, as informações apresentam algumas características de melhoria, que são: confiabilidade, comparabilidade, verificabilidade, tempestividade e compreensibilidade.

A confiabilidade deve transpor confiança ao usuário da informação, podendo ele utilizar em processos de tomada de decisões. "A confiabilidade é atributo que faz com que o usuário aceite a informação contábil e a utilize como base de decisões, configurando, pois, elemento essencial na relação entre aquele e a própria informação.". (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL)

Comparabilidade é definida pelo CPC conceitual básico "[...] é a característica qualitativa que permite que os usuários identifiquem e compreendam similaridades dos itens e diferenças entre eles.".

No que tange sobre verificabilidade, o CPC conceitual básico apresenta "[...] ajuda a assegurar aos usuários que a informação representa fidedignamente o fenômeno econômico que se propõe representar. A verificabilidade significa que diferentes observadores, cônscios e independentes, podem chegar a um consenso, embora não cheguem necessariamente a um completo acordo[...]".

A tempestividade é descrita pela NBC TG estrutura conceitual "[...] a informação contábil deve chegar ao conhecimento do usuário em tempo hábil, a fim de que este possa utilizá-la para seus fins.".

"A informação contábil deve ser exposta na forma mais compreensível ao usuário a que se destine."(NBC TG Estrutura Conceitual), característica da compreensibilidade diz respeito a elaboração das informações, que seja o mais compreensível possível, para entendimento dos seus usuários.

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Para a viabilização do presente estudo, faz se necessário a utilização de procedimentos e métodos, definido por Marconi e Lakatos (2010, p.65) "[...] é o conjunto das atividades sistemáticas e racionais que, com maior segurança e economia, permite alcançar o objetivo[...]".

Conceituado também por Cervo e Bervian (2007, p.27) "[...] método é a ordem que se deve impor aos diferentes processos necessários para atingir um certo fim ou um resultado desejado. Nas ciências, entende-se por método o conjunto de processos empregados na investigação e na demonstração da verdade.".

Com caráter exploratório e qualitativo, este estudo tem por objetivo coletar uma amostra de micro, pequenas e grandes empresas localizadas na cidade de Frederico Westphalen, no Estado do Rio Grande do Sul, por tratar-se de um pólo regional. Com a finalidade de constatar a importância das informações contábeis nos processos de tomadas de decisões e também a diferença do tratamento destas informações, levando em consideração o faturamento da empresa.

A unidade de análise da pesquisa foi os empresários. Definiu-se uma amostragem por acessibilidade ou conveniência, que segundo Beuren (2013, p.126), "[...]é utilizado em pesquisas de caráter exploratório ou qualitativo, em que há uma cobrança menor no nível de precisão dos dados.". Neste caso, a amostragem é do tipo não probabilística, pelo fato de ter sido escolhidas empresas de diferentes ramos de atividades e aleatoriamente.

Levando em consideração o universo da pesquisa, podemos definir como todas as empresas registradas na cidade de Frederico Westphalen, obtiveram-se a seleção de 25 e como critério de separação o seu faturamento, tendo utilizando como base a lei complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011 que define:

> I – no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);e
>
> II – no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Empresas com faturamento superior a R$ 3.600.000,00 em cada ano-calendário, considerou-se como de grande porte, critério utilizado de acordo com a classificação da Receita Federal do Brasil.

Deve-se ressaltar que a coletas de dados teve como suporte um questionário composto por 19 questões, separadas em 5 blocos. Para Padua (2004, p.72) "[...] são instrumento de coleta de dados que são preenchidos pelos informantes, sem a presença do pesquisador.", sendo estes, entregues pessoalmente ou via e-mail.

Primeiramente, foi realizado alguns pré-testes, junto a quatro gestores, com isso tornou-se possível o refinamento da pesquisa em certos pontos, reduzindo algumas perguntas do questionário e reestruturando o mesmo em busca de um melhor resultado e aproveitamento do tempo. Estes pré-testes, não estão inclusos na amostra da presente pesquisa.

Os dados coletados através do questionário, foram analisados e aplicadas medidas estatísticas para composição do resultado.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Explicam-se nesse capítulo o resultado da aplicação do questionário junto as empresas da cidade de Frederico Westphalen/RS, com o propósito de dispor sobre a visão dos gestores, no que tange os relatórios contábeis para tomada de decisão.

Os gráficos 1 e 2 expressam os resultados da caracterização da amostra desta pesquisa:

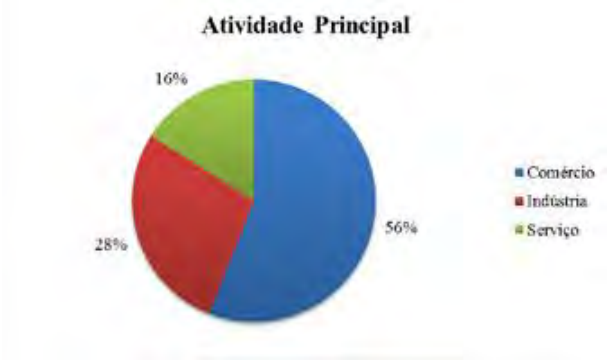


GRÁFICO 1 – ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS AMOSTRAIS

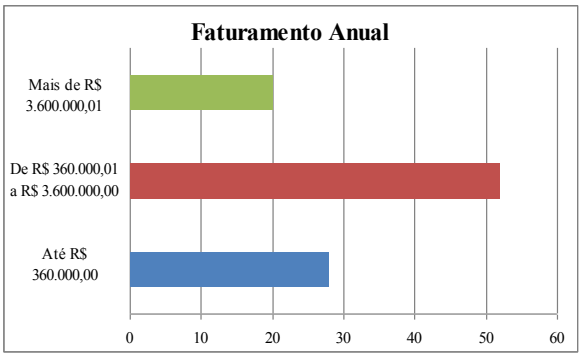


GRÁFICO 2 – FATURAMENTO ANUAL DAS EMPRESAS AMOSTRAIS

Observa-se que a maioria da amostra do presente estudo, pertence ao setor de comércio(56%), seguido por indústria(28%) e serviço(16%), no que se refere ao faturamento anual, a faixa com maior frequência foi de R$ 360.000,01 a R$ 3.600.000,00, isso se da ao fato do questionário ser realizado em uma região com poucas indústrias e empresas prestadoras de serviço, onde o predominante é o comércio familiar.

No que diz respeito à frequência da entrega dos relatórios contábeis, foi questionado com que periodicidade estas são fornecidas aos gestores, cujos resultados estão expostos na tabela 1.

Frequência	Faturamento Anual			Porcentagem Geral
	Até R$ 360.000,00	De R$ 360.000,01 a R$ 3.600.000,00	Mais de R$ 3.600.000,01	
Diariamente	0,00	0,00	20,00	4,00
Semanalmente	0,00	7,69	40,00	12,00
Mensalmente	14,29	53,85	40,00	40,00
Anualmente	57,14	15,38	0,00	24,00
Nunca	28,57	23,08	0,00	20,00

TABELA 1 – FREQUÊNCIA DE ENTREGA DOS RELATÓRIOS CONTÁBEIS (%)

Observa-se na tabela 1, que as microempresas recebem com menos frequência os relatórios contábeis, somando a porcentagem dos que recebem anualmente e nunca, totaliza 85,71% dos entrevistados desta faixa de faturamento. Dessa forma, vê se que a não utilização, ou de somente um relatório por ano, é inviável para a gestão empresarial, obrigando o empresário a elaborar suas próprias informações.

Verifica-se que empresas de pequeno porte está em uma fase intermediária, alguns empresários afirmam ainda não receber periodicamente os relatórios contábeis, mas o grande percentual desta faixa de faturamento assegura juntamente com os gestores das grandes empresas que são entregues no curto prazo, ou seja, diariamente, semanalmente e mensalmente, possibilitando assim um melhor conhecimento para tomada de decisões.

Quanto às características das informações contábeis, foi aplicado perguntas referente à: Compreensão, Confiabilidade e Relevância. Apresentam-se os resultados na tabela 2.

Características das Informações Contábeis						
Faturamento Anual	**Compreensão**		**Confiabilidade**		**Relevância**	
	Sim	**Não**	**Sim**	**Não**	**Sim**	**Não**
Até R$ 360.000,00	57,14	42,86	42,86	57,14	42,86	57,14
De R$ 360.000,01 a 3.600.000,00	92,31	7,69	92,31	7,69	76,93	23,07
Mais de R$ 3.600.000,01	80,00	20,00	100,00	0,00	60,00	40,00

TABELA 2 – CARACTERÍSTICA DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS (%)

Observa-se que à característica compreensibilidade, é maior para as pequenas empresas, onde 92,31% dos respondentes afirmam compreender as informações fornecidas pela contabilidade. Enquanto para as microempresas esse percentual é de 57,14% e nas grandes o percentual fica em 80%.

No que se refere à confiabilidade, nota-se que quanto maior o faturamento da empresa, maior é a confiança nos relatórios fornecidos pela contabilidade, uma vez que todos os gestores de empresas com maior faturamento afirmam confiar nessas informações, já a maioria dos microempresários afirma não ter essa confiança.

No que tange sobre a característica de relevância, observa-se que as pequenas e grandes empresas são as que mais vêem a necessidade destes parâmetros. O fato dos microempresários citar não relevância, é devido à eles não utilizarem destas informações, uma vez que não recebem com freqüência, impossibilitando a utilização para à tomada de decisões.

Quanto à utilização das informações contábeis, buscou-se saber quanto o conhecimento do empresário, acerca dos relatórios que a contabilidade pode lhe oferecer, quanto ao questionamento das informações recebidas, se elas contribuem para a gestão empresarial e se procuram auxílio do contador nas tomadas de decisões. Segue os resultados na tabela 3.

Utilização das Informações Contábeis								
Faturamento Anual	**Conhecimento de todos os relatórios que a contabilidade pode fornecer**		**Questionamento das informações contábeis**		**Procuram auxilio do contador nas tomadas de decisões**		**Estas informações contribuem para a gestão empresarial**	
	Sim	**Não**	**Sim**	**Não**	**Sim**	**Não**	**Sim**	**Não**
Até R$ 360.000,00	28,57	71,43	42,86	57,14	57,14	42,86	57,14	42,86
De R$ 360.000,01 a R$ 3.600.000,00	61,54	38,46	46,15	53,85	53,85	46,15	69,23	30,77
Mais de R$ 3.600.000,01	80,00	20,00	80,00	20,00	60,00	40,00	80,00	20,00

TABELA 3 – UTILIZAÇÃO DAS INFORMAÇÕES CONTÁBEIS (%)

Quando questionados sobre o conhecimento de todos os relatórios que a contabilidade pode fornecer, grande parte dos microempresários afirma não ter conhecimento, geralmente pelo fato de sua contribuição de honorários ser relativamente baixa. Quanto aos gestores de pequenas e grandes empresas, verifica-se que os mesmos têm conhecimento de todos os relatórios, chegando a um percentual de 80% para empresas com maior faturamento.

Pelas notas atribuídas os gestores das grandes empresas, percebe-se que 80% destes questionam as informações oriundas da contabilidade para a gestão empresarial. Já os micros e pequenos empresários, a maioria afirma não questionar. Na questão de auxilio do contador nas tomadas de decisões empresariais, foi constatado que 56% de todos os gestores entrevistados procuram a ajuda do contador.

Por mais que alguns microempresários não tenham conhecimento de todas as informações que a contabilidade pode oferecer, eles não buscam saber quais teriam a possibilidade de receber. Considerado por muitos importantes para a gestão da empresa, 68% dos gestores entrevistados acreditam que sejam necessárias estas informações para a administração empresarial.

Na questão seguinte, foi solicitado ao gestor empresarial qual a sua visão referente aos serviços contábeis prestados para sua empresa, cujos resultados seguem na tabela 4.

Visão do empresário referente ao serviço contábil				
Faturamento Anual	**Uma Assessoria**	**Um Investimento**	**Uma Obrigação**	**Um Custo**
Até R$ 360.000,00	14,29	14,29	57,14	14,28
De R$ 360.000,01 a 3.600.000,00	23,08	69,23	7,69	0,00
Mais de R$ 3.600.000,01	20,00	80,00	0,00	0,00

TABELA 4 – VISÃO DO EMPRESÁRIO REFERENTE AOS SERVIÇOS CONTÁBEIS (%)

Pela analise da tabela 4, pode-se observar que o maior número de microempresário tem a visão que a contabilidade é apenas uma obrigação, o que se comprova pelos questionários aplicados anteriormente, onde as empresas com faturamento de até R$ 360.000,00 não dão importância para a contabilidade, não confiam nela e ainda afirmam não ter relevância, considerando á uma obrigação.

Levando em consideração as empresas com maior faturamento, pode-se afirmar que os gestores possuem outra visão dos serviços contábeis, pelo fato de as receberem em menor tempo e tomá-las como base no processo de administração da empresa.

Na totalidade, 56% dos entrevistados afirmaram que a contabilidade é um investimento, ou seja, quando necessitam tem aonde solicitar um suporte. Apenas 20% a consideram como uma assessoria, um setor que sempre está avaliando as suas atividades e ajudando a encontrar o melhor caminho a seguir.

Para encerar o questionário, foi descrito algumas informações contábeis onde o gestor deveria selecionar aquelas que seriam importantes para a administração da empresa, segue resultado na tabela 5.

Relatórios Contábeis	Faturamento Anual			Todas Empresas
	Até R$ 360.000,00	De R$ 360.000,01 a R$ 3.600.000,00	Mais de R$ 3.600.000,01	
Balancete	57,14	84,62	80,00	76,00
Balanço Patrimonial	28,57	53,85	60,00	48,00
Controle de Bens do Imobilizado	0,00	38,46	60,00	32,00
Demonstrativo de Custos	71,43	46,15	80,00	60,00
Demonstrativo de Receita e Despesas	85,71	61,54	80,00	72,00
DRE	71,43	46,15	60,00	56,00
Fluxo de Caixa Projetado	42,86	53,85	60,00	52,00
Margem de Contribuição	14,29	30,77	60,00	32,00
Planejamento Tributário	71,43	61,54	100,00	72,00
Ponto de Equilibrio	14,29	46,15	60,00	40,00

TABELA 5 – RELATÓRIOS NECESSÁRIOS PARA AUXILIAR A GESTÃO DA EMPRESA

Conforme os resultados apurados na tabela 5, podemos verificar que dependendo do faturamento/tamanho da empresa, percebe-se a mudança das informações necessárias para a administração empresarial.

Quando questionados sobre quais relatórios seriam necessários para auxiliar na gestão da empresa, pode-se notar a diferença de preferência para as empresas de cada faixa de faturamento:

Gestores de empresas com menor faturamento afirmam ser os principais: Demonstrativo de Receita e Despesas(85,71%), Demonstrativo de Custos(71,43%), Demonstrativo do Resultado do Exercício(71,43%) e o Planejamento Tributário(71,43%).

Para os gestores de empresas de pequeno porte afirmam ser os principais: Balancete(84,62%), Demonstrativo de Receita e Despesas(61,54%) e Planejamento Tributário(61,54%).

Já para os gestores de grandes empresas, afirmar que são necessários: Planejamento Tributário(100%), Balancete(80%), Demonstrativo de Custos(80%) e Demonstrativo de Receita e Despesas(80%).

Considerando todos os respondentes do questionário, identificou a preferência do balancete para auxiliar na administração empresarial, onde 76% destes afirmarem ser necessário. Não podendo esquecer, do demonstrativo de receitas e despesas e o planejamento tributário, que também ficaram na preferência dos entrevistados.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve por objetivo, identificar junto aos empresários qual a relevância das informações contábeis no processo de tomada de decisão, analisando os resultados separadamente conforme o faturamento da organização. Com base na análise dos dados e resultados apresentados no capítulo anterior, são expostas as conclusões do presente estudo.

Em relação a periodicidade que os contadores entregam os relatórios contábeis, verificou-se que a maior parte das empresas recebe mensalmente. Porém apenas para aqueles

que possuem o menor faturamento não são entregues, ou na grande maioria das vezes anualmente, o que acabada acarretando a não utilização destes. Foi constatado que para microempresas, o setor da contabilidade fornece relatórios padrões ou que atendem somente aspectos legais e fiscais, sendo assim, geralmente não é de grande valia para o gestor.

Observou-se em relação às características das informações contábeis, referente a compreensão a grande maioria dos empresários afirma compreender as recebidas, sendo que gestores de micro empresas tem uma porcentagem menor. Quanto a confiabilidade, os empresários afirmar ser confiável, mas novamente com restrições aos microempresários que o maior número aponta não confiar, possivelmente, pela informalidade.

Em relação a característica da relevância, para a maioria dos entrevistados, a contabilidade faz diferença no processo de tomada de decisões. No entanto, observou-se pelas respostas obtidas, que novamente a maior porcentagem dos micros empresários não confia nestes relatórios recebidos, possivelmente pelo fato destes serem de caráter legal ou fiscal, ou seja, representadas para atender o fisco.

Diante do exposto, para a maior porcentagem dos empresários entrevistados, o setor da contabilidade é visto como um investimento, ou seja, sempre que o empresário necessitar irá ter quem recorrer.

Levando em conta o objetivo geral do estudo, a partir das opiniões coletadas dos micro, pequenos e grandes empresários, e os resultado do estudo, acredita-se que as informações contábeis para se tornar mais úteis aos gestores, devem ser confiáveis, compreensivas, ser relevantes e o mais importante, chegar a tempo para o gestor empresarial tomar as decisões.

Por fim, as informações contábeis têm contribuído para a realização dos objetivos das empresas, sendo incontestável a importância destas informações para a gestão de qualquer negócio. Assim, cabe ao contador conhecer mais a vida empresarial de seus clientes, podendo coletar todos os dados, filtrar e os apresentá-los conforme expectativa.

6 REFERÊNCIAS

ATKINSON, Anthony A. et al.**Contabilidade gerencial.** 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

BEUREN, Ilse Maria et al. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

BEUREN, Ilse Maria; RENGEL, Silene. Uso dos atributos da contabilidade gerencial proposto por moores e yuen (2001) em empresas de um segmento industrial de santa Catarina. **Revista brasileira de gestão de negócios**, São Paulo, v.14. n.45. p.453-479, out/dez. 2012.

BRASIL. CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução n. 1.055.** Brasília: CFC, 2005.

_____. **Resolução n. 1.121.** Brasília: CFC, 2008.

_____. **Resolução n. 785.** Brasília: CFC, 1995.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A.; SILVA, Roberto da. **Metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Pearson, 2007.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade gerencial: novas práticas contábeis para gestão de negócios.** São Paulo: Pearson, 2006.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento conceitual básico: estrutura conceitual para elaboração e divulgação de relatórios contábil-financeiro.** Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 16 mai. 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Contabilidade gerencial: teoria e prática.** 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – FASB. **Fatos sobre o fasb.** Disponível em: <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176154526495>. Acesso em: 16 mai. 2014.

INTERNATIONAL ACCOUNTING PRINCIPLES BOARD – IASB. **Quem somos e o que fazemos.** Disponível em: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-Portuguese-2013.pdf >. Acesso em: 16 de mai. 2014.

LUCENA, Wenner Gláucio Lopes; VASCONCELOS, Marco Túlio de Castro; MARCELINO, Gileno Fernandes. A evidenciação das informações contábeis geradas pelas micro e pequenas empresas no processo decisório: um estudo no setor de confecções. **Revista de administração, contabilidade e sustentabilidade**, Paraíba, v.1. n.1. p.35-51, mai/ago.2011.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos de metodologia científica.** São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços**: abordagem gerencial. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

PADOVEZE, Clóvis Luís. **Contabilidade Gerencial**: um enfoque em sistema de informação contábil. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

PÁDUA, Elisabete Matallo Marchesini. **Metodologia da pesquisa**: abordagem teórico-prática. 10. ed. São Paulo: Papirus Editora, 2004.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez; OLIVEIRA, Luís Martins de; COSTA, Rogério Guedes. **Gestão estratégica de custos**. 6. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2009.

STROEHER, Angela Maria; FREITAS, Henrique. O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas. **Revista de administração – eletrônica.** São Paulo, v.1. n.1. art.7, jan/jun. 2008.

TDABC Aplicado em Lavanderia: Estudo de Caso

Letícia Sandrin (leticia_sandrin@unochapeco.edu.br)
Administradora/UFFS

Mariélly Warmeling Laucsen Martins (mariellylaucsen@gmail.com)
Mestranda no PPGCCA/UNOCHAPECÓ

Evandro Bonetti (ebonetti@gmail.com)
Mestranda no PPGCCA/UNOCHAPECÓ

Clarice Flor Marçal (clariceflor1989@gmail.com)
Administradora/UNISUL

Rodney Wernke (rodney.wernke@unisul.br)
Contador, Professor no PPGCCA/UNOCHAPECÓ

Resumo: discorre sobre a utilização do TDABC no contexto de empresa prestadora de serviços que atua como lavanderia de roupas. Questiona se esse método de custeio pode ser aplicado sem alterações na sua concepção básica ou se requer adaptações. A metodologia utilizada pode ser caracterizada como descritiva, com abordagem qualitativa, por intermédio de um estudo de caso. Na revisão da literatura foram abordados os conceitos inerentes, as etapas de implementação, as vantagens e as limitações associadas. Na apresentação e discussão dos resultados são relatados os passos seguidos para aplicar o TDABC na lavanderia, com descrição detalhada destes e das informações resultantes. Na parte final são evidenciadas as conclusões oriundas, onde se constatou que o método é aplicável nessa entidade em sua configuração inicial, sem requerer adaptações significativas. Ainda, foi possível apurar o custo unitário de processar cada produto, conhecer o valor total de custo atribuído em razão do volume processado, além da identificação da ociosidade mensal (em valor e em percentual do tempo disponível).

Palavras-chave: TDABC. Lavanderia. Estudo de caso.

TDABC Applied in Laundry: Case Study

Abstract: *discusses the use of the company TDABC context service provider that acts as laundry clothes. Questions whether this method of funding can be applied without changes in its basic design or require adaptations. The methodology can be characterized as descriptive, with a qualitative approach, through a case study. In the literature review were addressed the inherent concepts, stages of implementation, the advantages and limitations associated. The presentation and discussion of the results are reported the steps taken to implement the TDABC in the laundry room, with detailed description of these and the resulting information. The last section highlighted the conclusions resulting from, where it was found that the method is applicable in this entity in its initial configuration, without requiring significant adjustments. Still, it was possible to calculate the unit cost of processing each product, know the total cost attributed due to the volume processed in addition to the monthly idle identification (in value and as a percentage of available time).*

Keywords: *TDABC. Laundry. Case study.*

1 - INTRODUÇÃO

Para o IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (2016) o setor de serviços é caracterizado por atividades bastante heterogêneas quanto ao porte das empresas, à remuneração média e à intensidade no uso de tecnologias. Nas últimas décadas, o desempenho das atividades que compõem o setor vem se destacando pelo dinamismo e pela crescente participação na produção econômica brasileira. No ano de 2013, segundo tal instituto, existiam no Brasil cerca de 1,2 milhão de empresas prestadoras de serviços, que geraram R$ 1,2 trilhão em receita operacional líquida, ocuparam 12,5 milhões de pessoas e pagaram aproximadamente R$ 253,9 bilhões de reais em salários.

Entretanto, outra pesquisa do IBGE (2010) evidenciou que a realidade empresarial brasileira apresenta uma dualidade: ao mesmo tempo em que o número total de empresas ativas no país vem crescendo ano após ano, quase 50% das empresas que abrem as suas portas no Brasil terminam por encerrar suas atividades antes do terceiro ano de mercado. Realidade assemelhada também se verifica especificamente em Santa Catarina onde, segundo Roldão (2013), um estudo divulgado pelo Sebrae/SC (denominado Sobrevivência das Empresas) apontou que, a cada 100 companhias criadas no estado barriga-verde, em média apenas 76 sobrevivem aos dois primeiros anos de vida – período considerado o mais crítico pela instituição, em função das dificuldades de consolidar o negócio. Na região de Tubarão (onde foi realizado o estudo de caso deste artigo) esse índice foi de 77%, em Criciúma foi de 68%, em Florianópolis foi 70%, enquanto que a média nacional foi de 75,6%. Provavelmente em virtude dessa realidade, estudos sobre os fatores que conduzem uma empresa a ter mais sucesso que outra no mercado tem sido uma preocupação constante nos âmbitos acadêmico, empresarial e governamental, segundo Santos *et al* (2014).

Parte desse problema pode ser associado ao acirramento da concorrência, o que praticamente obriga que os gerentes das prestadoras de serviços priorizem a gestão de custos e preços de venda. Nesse sentido, Wernke, Junges e Luiz (2015) defendem que para ter preços competitivos é salutar que os custos de cada serviço sejam adequadamente mensurados para não prejudicar a lucratividade dos segmentos de mercado visados (serviços, linhas, tipos de clientes atendidos etc.) ou reduzir a competitividade perante os competidores.

Contudo, no caso de empresas que possuem processos complexos ou que empregam diversos equipamentos e funcionários a serem utilizados na prestação de serviços, a alocação de custos indiretos é mais complexa (como mão de obra, depreciações, energia elétrica, aluguel etc.) às atividades executadas. Para minimizar esse problema podem ser utilizados métodos como Custeio por Absorção, UEP (Unidades de Esforço de Produção), ABC (Activity-Based Costing), TDABC (Time-driven Activity-based Costing) etc. Na literatura referente ao tema são encontradas citações acerca das vantagens e limitações associáveis a esses métodos, mas geralmente são voltadas para aplicação em organizações fabris (ou de grande porte). Além disso, a escolha por uma dessas formas de custeamento depende de vários fatores relacionados à entidade que pretende adotá-los, especialmente em termos da adequação do método às características do(s) processo(s) requerido(s) pelo(s) serviço(s) prestado(s). Porém, especificamente no âmbito de lavanderias (foco deste estudo) o "tempo" de processamento nas máquinas costuma ser a variável principal a ser considerada, pois as etapas de produção necessárias para realizar determinados serviços podem demandar tempos distintos, conforme o tipo de item a ser processado (edredons, camisas, camisetas, ternos, tapetes etc.). Em decorrência, como o TDABC prioriza a variável "tempo" este provavelmente seria adequado para tal contexto. Nesse rumo, corroboram a adequação desse método às prestadoras de serviços, por exemplo, os estudos de Sarokolaeia *et al*. (2013), Bruggeman *et al*. (2008) e Dalmácio, Rezende e Aguiar (2007).

Porém, não foram encontradas publicações que discorressem sobre o uso do TDABC numa lavanderia, tipo de prestadora de serviços que geralmente é de pequeno porte. Por isso, uma pesquisa com tal ênfase pode justificar-se pelo ineditismo em termos do tipo de empresa abrangido, além de contribuir com o aprimoramento gerencial dessa modalidade de negócio comum nas maiores cidades do país.

Por outro lado, o fato de nenhuma publicação anterior ter abordado a aplicação do TDABC em lavandeira pode ocasionar a dúvida sobre sua aderência a esse tipo de empreendimento. No sentido de dirimir tal incerteza, nesta pesquisa se pretende responder à seguinte pergunta: a concepção básica do TDABC é aplicável na determinação do custo da prestação dos serviços de uma lavanderia de pequeno porte ou requer adaptações ao contexto? Para tanto, fixou-se como objetivo primordial do estudo calcular o custo dos serviços prestados, por meio do método *Time-Driven Activity-Based Costing*.

O foco proposto pode ser justificado por dois ângulos. O primeiro está relacionado ao ponto de vista econômico, visto que as empresas de pequeno porte são grandes geradoras de empregos no Brasil, além de representarem parcela expressiva do PIB nacional. O segundo ponto é que algumas pesquisas na área de custos, como Baldvinsdottir, Mitchell e Norreklit (2010) e Lukka (2010), destacam que muitos estudos priorizam somente o aspecto teórico e que seria recomendável que um maior número de trabalhos acadêmicos tivesse como foco a efetiva ajuda prática para os gestores das empresas, principalmente aquelas classificáveis como de pequeno porte. Acerca disso, Dorneles (2004) salienta que as pequenas empresas têm deficiências no controle dos seus custos em função de diversos fatores que as afetam (como, por exemplo, escassez de recursos e falta de controles formais ou contábeis). Por isso, boa parte das pequenas empresas define seus preços conforme a média do mercado, devido à competitividade, mas também em virtude da falta de conhecimento da composição de seus custos (DORNELES, 2004). Essa realidade também está presente nas empresas que prestam serviços, conforme mencionado por Baxendale (2001), que registra que muitas dessas organizações têm dificuldades em determinar a composição dos seus custos, especialmente porque grande parte desses gastos podem ser considerados como "custos fixos", o que dificulta a atribuição dos mesmos aos diversos serviços prestados pela entidade.

Quanto à estruturação do texto, inicialmente faz-se uma breve revisão da literatura acerca dessa forma de custeamento. Em seguida são mencionados os aspectos metodológicos e passa-se a discorrer sobre o estudo de caso realizado em pequeno empreendimento que atua no segmento citado. Por último, são expostas as conclusões oriundas e apresentadas sugestões para trabalhos futuros.

2 – REVISÃO DA LITERATURA

As limitações atribuídas ao ABC foram os principais motivadores do aparecimento do TDABC, conforme citado por Tse e Gong (2009), Dalci, Tanis e Kosan (2010), Kont e Jantson (2011), Ratnatunga, Tse e Balachandran (2012) e Siguenza-Guzman (2014).

Destarte, é possível entender que Kaplan e Anderson (2004) desenvolveram o TDABC a partir da simplificação de determinados aspectos do ABC, bem como fizeram algumas inovações. Na primeira versão divulgada sobre o TDABC, seus idealizadores defenderam que essa forma de mensurar custos permitiria projetar a demanda de recursos gerada por transação, produto ou cliente, em vez de alocar os custos de recursos primeiro para atividades e, a seguir, para produtos ou clientes (como ocorre no ABC). Então, para cada grupo de recursos seria necessário determinar o custo, por unidade de tempo (horas ou minutos), para suprir a capacidade de recursos e os tempos unitários de consumo da capacidade de recursos por produtos, serviços e clientes (os tempos de produção requeridos para cada produto). Referidos autores, então, argumentavam que isso ocasionaria o benefício de se obter taxas de direcionadores de custos mais confiáveis, visto que possibilitavam

estimar tempos unitários até para transações complexas rapidamente (por meio das equações de tempo).

Mais adiante, Kaplan e Anderson (2007) mencionaram que o TDABC teria a capacidade de simplificar o trabalho de custeio por eliminar a necessidade de pesquisas e entrevistas com os funcionários para alocar os custos dos recursos às atividades, antes de direcioná-los aos objetos de custeio priorizados. Nesse caso, defendem que no TDABC os custos dos recursos são atribuídos de forma direta aos itens a custear utilizando somente fatores de fácil estimativa: taxa do custo da capacidade e demanda de capacidade de recursos pelos objetos de custeio. Para tanto, são apurados os custos totais (em R$) a serem consumidos pelo departamento ou processo a ser custeado, que pode envolver folha de pagamentos, ocupação, equipamentos etc. Na etapa seguinte o valor desse custo total (em R$) é dividido pela capacidade prática dos departamentos ou processos (ou seja, ao tempo de trabalho disponível dos funcionários que efetivamente executam as atividades que consumiram esses recursos). Nesse caso, se calcula a taxa do custo de capacidade (em R$), dividindo o custo da capacidade disponibilizada (em R$) pela capacidade prática fornecida (em horas ou minutos). Numa fase seguinte a taxa do custo de capacidade (em R$) é utilizada para distribuir os custos dos recursos departamentais entre os objetos a custear, estimando a demanda da capacidade de recursos requerida pelos mesmos. Para essa finalidade é utilizado o "tempo" de execução da atividade, motivo da denominação atribuída ao método. Dessa forma, o TDABC requer a estimativa dos tempos gastos para execução das atividades em cada processo e possibilita que o tempo estimado seja especificado levando em consideração as características das atividades abrangidas (maior ou menor complexidade, por exemplo).

Everaert e Bruggeman (2007) aduzem que para implementar o TDABC se deve: levantar os recursos fornecidos às atividades e separá-los em grupos (como folha de pagamentos, energia, depreciações etc.); apurar o valor gasto com cada recurso; determinar a capacidade prática das atividades; calcular o custo unitário de cada recurso ao dividir o valor encontrado para cada grupo de recursos pela capacidade prática da atividade; medir o tempo gasto para executar as atividades e multiplicar o custo unitário pelo tempo requerido para elaborar cada objeto de custo, conforme as atividades requeridas.

Sarokolaei *et al* (2013) relatam que a inovação trazida pelo TDABC está calcada basicamente em alocar os custos dos recursos diretamente aos objetos de custeio através de estimativas de tempo. Para tanto, este exige a definição de apenas dois parâmetros: o custo por unidade de tempo e o volume de tempo consumido pelas atividades relacionadas aos objetos que se pretende custear.

A utilização das equações de tempo como base para atribuição de valor aos produtos ou serviços é fundamento básico do TDABC, conforme o entendimento de Barret (2005), Ratnatunga, Tse e Balachandran (2012), Sarokolaei *et al* (2013) e Siguenza-Guzman (2014). Nesse rumo, tais autores comentam que o aspecto que melhor caracteriza o TDABC é o emprego de equações de tempo, cujo propósito mais relevante é o de evidenciar as atividades mais demoradas e onerosas, além de permitir o uso de vários direcionadores de tempo (as variáveis consideradas nas equações) para determinar o custo de cada atividade.

Acerca dessas equações, Souza *et al.* (2009) afirmam que estas têm origem na identificação das atividades do processo a ser custeado. Por isso, além de identificar as atividades priorizadas, também é necessário fazer a estimativa do tempo de execução respectivo, que atua como direcionador de custo das atividades. Ressalvam, entretanto, que no TDABC a maior parte das atividades utilizará o consumo de tempo necessário como direcionador, mas não se deve descartar o uso de outros direcionadores (se necessário). Ainda sobre as equações de tempo, Fachini, Spessatto e Scarpin (2008) salientam que na execução de um trabalho pode ser comum o uso de diversas atividades. Com o objetivo de simplificar o modelo, estas diversas atividades podem ser substituídas por uma equação de tempo que

representará o tempo gasto nas várias atividades de um serviço ou produto, o que se constitui uma evolução se comparado ao ABC. Outro benefício do TDABC é que é possível computar somente o tempo consumido na execução do trabalho, segregando-o do tempo ocioso do departamento. Dessa forma, se evita a atribuição do custo do período ocioso aos objetos de custeio, o que implicaria custos maiores que aqueles exclusivamente vinculados às atividades consumidas pelos produtos ou serviços. Os citados autores advogam também que as equações de tempo facilitam a implementação do TDABC nos *softwares* de gerenciamento, as atualizações posteriores e as projeções de aumento de demanda para as atividades priorizadas.

2.1 – VANTAGENS E DESVANTAGENS DO TDABC

Em que pese as características positivas já mencionadas, nesta seção são apresentados alguns benefícios oriundos do TDABC e algumas limitações pertinentes.

No caso dos benefícios, Campanale, Cinquini e Tenucci (2014) apontam a facilidade para implementar e atualizar a ferramenta de custos baseada no TDABC. Em virtude disso, possibilita atualizar as taxas de custo da capacidade prática de cada setor e obter informações sobre o custo dos produtos ou serviços, de forma tempestiva e detalhada, com gastos menores em relação ao que seria necessário despender se utilizado o ABC.

Ratnatunga, Tse e Balachandran (2012) e Kaplan (2014) defendem que o TDABC apresenta vantagens em relação ao ABC. Acerca disso, registram que o TDABC consegue identificar oportunidades de melhoria; efetuar previsões de gastos de recursos com determinado tipo de produto ou cliente; aprimorar a eficiência da utilização dos recursos; integrar-se com dados de outros sistemas; ter maior rapidez no processamento dos dados requeridos e possibilita a utilização de diversas taxas de direcionadores (*driver rates*) para determinar o custo de cada atividade priorizada.

Por sua vez, Fontoura (2013) advoga que o TDABC traz maior flexibilidade e capacidade de simulações para fundamentar a tomada de decisões. Citam que os defensores dessa forma de custeamento acreditam que sua atualização possa ser trimestral, pois o custo do minuto da atividade só terá mudanças significativas quando houver alteração no nível de eficiência da capacidade ou aumento dos custos fixos.

Além disso, entre os pontos favoráveis podem ser elencados: simplificação em relação ao ABC; rápida construção do modelo; maior facilidade de integração ou adaptação aos *softwares* de gestão em uso pelas empresas; possibilidade de evidenciar a utilização da capacidade instalada/ociosa; ser aplicável fora do ambiente fabril; adaptabilidade a contextos empresariais complexos etc. Contudo, ao TDABC podem ser imputadas desvantagens como dificuldade para obter estimativas de tempos exatas e a necessidade de utilizar uma grande base de dados para determinar os tempos de cada atividade executada e suas variações em empresas com muitas etapas produtivas (PERNOT *et al,* 2007; ANDERSON e KAPLAN, 2007; CARDINAELS e LABRO, 2008 e VARILA *et al.,* 2007.

Em sua dissertação, Pereira (2015) salienta que como o TDABC deixa de considerar a alocação dos custos às atividades, é válido duvidar se realmente se trata de uma evolução perante o ABC. Segundo essa autora, o grande diferencial do modelo original era justamente as duas fases de alocação (primeiro os recursos eram alocados às atividades e, depois, das atividades para os produtos) que utilizavam critérios de alocação que representavam melhor os consumos de recursos. Ao se abandonar essas características do modelo ABC, tal autora acredita que não se deveria falar em evolução do método, mas considerá-lo uma forma de retrocesso que os autores criaram para conseguir "vender" seu novo modelo de custeamento, ante as restrições que o ABC sofria.

O mesmo raciocínio é apontado por Gervais, Levant e Ducrocq (2010). Estes entendem que os idealizadores do TDABC argumentam que a principal vantagem desse método é que proporcionaria uma alternativa para redução da complexidade do custeamento

das operações por intermédio das equações de tempo que consideram, de forma simples e menos dispendiosa, questões complexas que afetam os custos. Entretanto, a exatidão das estimativas dos tempos consumidos nas atividades é questionável, visto que recomenda a utilização dos tempos informados pelos funcionários, quando não for possível mensurá-los diretamente. Adicionalmente, os citados autores concluíram que o TDABC se assemelha ao tradicional custeio baseado em padrões e coeficientes de equivalência, ao qual seus idealizadores tentaram adicionar a mensuração da capacidade ociosa.

Por último, De La Villarmois e Levant (2007) registraram que a peculiaridade mais relevante desta forma de custeamento é utilizar apenas um direcionador de custos: o tempo. Com isso, o TDABC seria apenas uma forma de facilitar o uso do ABC, cuja simplicidade e baixo custo de uso são atraentes, mas é muitas vezes criticado pela falta de julgamento teórico e de confiabilidade.

3 – METODOLOGIA DA PESQUISA

No que tange à metodologia empregada nesta pesquisa, em relação à tipologia quanto aos objetivos esta pode ser classificada como descritiva, pois referida modalidade visa, segundo Gil (1999) descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre as variáveis. Nessa direção, Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sem a interferência do pesquisador. Pelo aspecto dos procedimentos adotados, a pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, de vez que se concentra especificamente numa lavanderia e suas conclusões limitam-se ao contexto desse objeto de estudo. No âmbito da forma de abordagem do problema, a pesquisa pode ser classificada como "qualitativa", pois é assim que Richardson (1999) denomina os estudos que visam descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

Quanto à escolha da empresa, esta ocorreu por dois motivos. A primeira razão está ligada à possibilidade de acesso aos dados necessários por parte dos pesquisadores, facultada pelo proprietário do empreendimento. Destarte, a amostra é de caráter intencional, não-probabilística, limitando os resultados do estudo a esse contexto empresarial. A segunda razão para priorizar essa entidade é que esta possui estrutura produtiva com apenas dez setores e trabalhava com *mix* composto somente por cinco produtos. Essa configuração acarretou maior facilidade na coleta de dados e na elaboração dos cálculos necessários, bem como proporcionou melhores condições de redigir um texto detalhado abrangendo todos os setores e produtos.

Nesta pesquisa os procedimentos de coleta de dados foram realizados em novembro de 2015, abrangendo o contexto de outubro do mesmo ano. Para essa finalidade, inicialmente, foi empregada a técnica de conversas informais (entrevistas não estruturadas) com o gestor da entidade e com o contador. Na sequência foi efetuada uma análise documental (nos controles internos e na contabilidade terceirizada) com a intenção de conhecer a situação vigente no que tange aos dados necessários para efetuar o estudo pretendido. Posteriormente, iniciou-se a coleta dos dados requeridos para execução do trabalho nos controles internos existentes, além de outros informes mais específicos que foram obtidos junto ao gerente e ao contador da firma.

4 – APRESENTAÇÃO DOS DADOS E ANÁLISE DOS RESULTADOS

O foco da pesquisa foi uma lavanderia, situada no município de Laguna (SC), cujo nome será omitido por solicitação do proprietário. Em novembro de 2015, quando foram coligidos os dados, essa empresa poderia ser caracterizada como pequena empresa, visto que contava com apenas dois funcionários sob o comando do dono do empreendimento.

A dificuldade para suportar o crescimento da concorrência e a compreensão do proprietário de que deveria melhorar a forma de conduzir a lavanderia foram os dois principais aspectos que contribuíram para que o estudo fosse realizado. Conforme o proprietário da lavanderia, a dificuldade maior estava relacionada com o custeamento do trabalho necessário para executar cada serviço comercializado. Em razão disso, pelos pesquisadores foi sugerido implementar planilha de custos pelo TDABC adaptada ao contexto citado, conforme descrito nos próximos tópicos. Convém destacar, ainda, que não se tratou de consultoria, visto que se fundamentou em trabalho de conclusão de curso de uma das autoras deste artigo.

4.1 – LEVANTAMENTO DOS CUSTOS INDIRETOS MENSAIS DOS SETORES

A primeira etapa para determinar o custo pelo TDABC consistiu realizar o levantamento de quanto custa (em R$) manter a estrutura do empreendimento capaz de executar as atividades da área produtiva. Nesse sentido, as operações da empresa pesquisada requeriam o consumo recursos relacionados com os itens a seguir:

a) Depreciação do maquinário: para apurar esse valor foi utilizado o conceito de "depreciação econômica", ou seja, o valor monetário (R$) de cada equipamento dividido pelo número de meses previstos para vida útil. No caso em tela, totalizou R$ 1.354,49 por mês.
b) Aluguel predial: o valor do aluguel mensal do prédio utilizado pela lavanderia é de R$ 3.400,00 e esse montante foi rateado entre os setores em proporção à metragem quadrada ocupada.
c) Salários e encargos sociais: a partir da folha de pagamentos fornecida pela contabilidade da empresa foi apurado que o valor mensal equivale a R$ 6.005,00. Os valores atribuídos aos setores levaram em conta estimativas do tempo despendido pelos funcionários em cada setor enfocado no estudo.
d) Energia elétrica: o valor da fatura mensal de energia elétrica (R$ 1.402,37) foi distribuído entre os setores com base na estimativa de consumo em termos de kW/hora do maquinário em cada um dos setores, conforme o equipamento utilizado nos mesmos.
e) Manutenção de máquinas: os gastos dos setores foram estimados em razão do tempo médio despendido com cada equipamento pelo mecânico terceirizado da companhia, que cobrava R$ 700,00 por mês para realizar os serviços pertinentes.

Então, a partir dessas fontes foi elaborada a Tabela 1, onde os valores mensais foram divididos pelo expediente mensal de 198 horas para apurar o custo por hora (R$) de cada setor.

Itens	Deprec. Máq.R$	Aluguel Pred.R$	Salários e encarg.R$	Energia elétr.R$	Manut. Máq.R$	a) Custo do mês R$	b) Exped. do mês (h)	c=a/b) Custo por hora R$
Entr.Pç./Micro+Impress.	155,72	321,11	1.651,07	28,91	70,00	2.226,81	198	11,2465
Entr.Pç./Balança Dig.	27,08	11,06	505,41	0,41	-	543,96	198	2,7473
Manual/Sep. Peças	-	594,02	270,00	-	-	864,02	198	4,3637
Lavagem/Lavadora	475,00	290,15	405,00	142,48	301,00	1.613,63	198	8,1497
Secagem/Secadora	208,33	280,42	405,00	706,48	119,00	1.719,23	198	8,6830
Passadoria/Mesa de passar	180,21	453,81	1.080,00	497,58	105,00	2.316,59	198	11,7000
Embalag./Embal.Roupas	52,08	132,69	270,00	13,49	35,00	503,26	198	2,5417
Armaz./Cabideiro Eletr.	120,50	537,84	67,50	8,51	70,00	804,35	198	4,0624
Armaz./Manual-Prat.MDF	69,44	457,79	202,50	-	-	729,73	198	3,6855
Saída Pç./Micro-comp.	66,11	321,11	1.148,52	4,52	-	1.540,27	198	7,7792
Totais	1.354,49	3.400,00	6.005,00	1.402,37	700,00	12.861,86	-	-

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 1 - Custo por hora dos setores

Com base nos valores da Tabela 1 é possível perceber que há duas atividades/setores que se destacam em termos dos valores de custo por hora e de gasto total mensal: "Passadoria/Mesa de passar" (R$ 2.316,59 por mês e R$ 11,70/hora) e "Entr. Pç/Micro+Impress." (R$ 2.226,81 por mês e R$ 11,2465/hora). Além destes dois, cabe destacar o custo por hora dos setores/atividades "Secagem/Secadora" (R$ 8,683), "Lavagem/Lavadora" (R$ 8,1497) e "Saída Pç/Micro-comp." (R$,7792), enquanto que os demais possuem custo/hora inferior a R$ 4,50.

4.2 – CAPACIDADE PRÁTICA DOS SETORES E TAXA DE CUSTO DE CAPACIDADE PRÁTICA POR MINUTO

Para aplicar o método de custeio TDABC no presente estudo também foi necessário calcular a taxa do custo da capacidade prática, por minuto, dos referidos setores. Nesse rumo, calculou-se o expediente mensal em minutos (198 horas de expediente mensal X 60 minutos), onde se constatou a disponibilidade de 11.880 minutos por setor. Dividindo-se o custo total mensal do setor (atribuído na Tabela 1) pela respectiva capacidade do expediente de trabalho do mês foi calculada a "taxa do custo da capacidade prática (em R$ /min.)" dessas unidades da empresa, conforme evidenciado na Tabela 2.

Itens	Expediente Mensal (horas)	Expediente Mensal (minutos)	Custo total Mensal (R$)	Taxa do custo de capacidade prática (R$/min.)
Entr.Pç./Micro+Impress.	198	11.880	2.226,81	0,187442
Entr.Pç./Balança Dig.	198	11.880	543,96	0,045788
Manual/Sep. Peças	198	11.880	864,02	0,072729
Lavagem/Lavadora	198	11.880	1.613,63	0,135828
Secagem/Secadora	198	11.880	1.719,23	0,144716
Passadoria/Mesa de passar	198	11.880	2.316,59	0,194999
Embalag./Embal.Roupas	198	11.880	503,26	0,042362
Armaz./Cabideiro Eletr.	198	11.880	804,35	0,067706
Armaz./Manual-Prat.MDF	198	11.880	729,73	0,061425
Saída Pç./Micro-comp.	198	11.880	1.540,27	0,129653
Totais	1.980	118.800	12.861,86	-

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 2 - Taxa do custo de capacidade prática do setor (TDABC)

Nos dados da Tabela 2 destacam-se às taxas de custo de capacidade prática dos setores "Entr.Pç./Micro+Impress.", com R$ 0,187442 por minuto e "Passadoria/Mesa de passar" com R$ 0,194999 por minuto.

4.3 – DETERMINAÇÃO DO CUSTO UNITÁRIO E TOTAL DE CADA PRODUTO

A etapa seguinte do método TDABC visa determinar o custo unitário de cada produto ou serviço prestado pela empresa, cujos procedimentos utilizados no caso em lume estão representados sinteticamente na Tabela 3 e descritos com detalhes em seguida.

Itens	Edred-pç	Camis-pç	Terno-pç	Roup/Pas.-kg	Roup/S/Pas.-kg	Totais
a) Produção por hora (em unidades)						
Entr.Pç./Micro+Impress.	30	30	30	12	12	-
Entr.Pç./Balança Dig.	-	-	-	180	180	-
Outros...						
b) Quantidade por minuto (a/60')						
Entr.Pç./Micro+Impress.	0,5000	0,5000	0,5000	0,2000	0,2000	-

Entr.Pç./Balança Dig.	-	-	-	3,0000	3,0000	-
Outros...						
c) Minutos por unidade produzida (1/b)						
Entr.Pç./Micro+Impress.	2,0000	2,0000	2,0000	5,0000	5,0000	-
Entr.Pç./Balança Dig.	-	-	-	0,3333	0,3333	-
Outros...						
d) Taxa do custo de capacidade do setor (R$/min.)						
Entr.Pç./Micro+Impress.	0,1874	0,1874	0,1874	0,1874	0,1874	-
Entr.Pç./Balança Dig.	0,0458	0,0458	0,0458	0,0458	0,0458	-
Outros...						
e=cXd) Custo unitário (R$)						
Entr.Pç./Micro+Impress.	0,3749	0,3749	0,3749	0,9372	0,9372	-
Entr.Pç./Balança Dig.	-	-	-	0,0153	0,0153	-
Outros...						
Total do custo unit. por serviço	3,9249	1,6070	2,2991	2,8640	1,9863	-
f) Quantidade produzida/mês	295	413	166	374	292	1.540
g=eXf) Custo total atribuído no período (R$)						
Entr.Pç./Micro+Impress.	110,59	154,83	62,23	350,52	273,67	951,83
Entr.Pç./Balança Dig.	-	-	-	5,71	4,46	10,16
Outros...						
Total de custo atrib. ao serviço	1.157,85	663,69	381,66	1.071,14	580,00	3.854,34

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 3 - Custo unitário e total por produto pelo TDABC

Como visto, na Tabela 3 estão expostos os valores listados somente em relação aos dois primeiros setores, enquanto os demais estão "representados" na linha "Outros..." por restrição de espaço no artigo. Contudo, para esclarecer acerca dos procedimentos mencionados na Tabela 3 utiliza-se como exemplo a rotina de cálculo empregada no caso do produto "Edred-pç", onde foram percorridas as seguintes etapas:

a) Produção por hora (em unidades): estimou-se que seria possível manusear 30 unidades por hora desse produto no setor "Entr.Pç./Micro+Impress.";
b) Quantidade por minuto (item "a" / 60 minutos): para apurar esse volume por minuto, as 30 peças por hora foram divididas por 60 minutos, o que equivale a 0,50 unidade por minuto;
c) Minutos por unidade produzida (1/b): nessa fase divide-se "1" pela quantidade por minuto apurada no item "b", que neste caso do "Edred-pç" era 0,50. Com isso, chega-se ao tempo estimado de 2 minutos por unidade;
d) Taxa do custo de capacidade do setor (R$/min.): o valor que cabe a cada setor foi calculado anteriormente na Tabela 1. No contexto do exemplo, o setor "Entr.Pç./Micro+Impress." tem custo de R$ 0,1874 por minuto, o setor "Entr.Pç./Balança Dig." custa R$ 0,0458 e assim por diante com os demais setores.
e) Custo unitário (R$): nessa parte da Tabela 3 o cálculo requer a multiplicação do tempo (em minutos) que o produto consome do setor (item "c") pela taxa do custo de capacidade respectivo (item "d"). Se uma unidade do produto "Edred-pç" consome 2 minutos do setor "Entr.Pç./Micro+Impress." para ser processada e cada minuto neste custa R$ 0,1874, é cabível considerar que o tempo total despendido custaria R$ 0,3749 (R$ 0,1874 X 2 minutos). Idem para os demais setores que esse item percorria para ser concluído. Com isso, chegou-se ao valor de R$ 3,9249 como custo unitário para o produto citado.
f) Quantidade produzida/mês: com base nos controles internos do mês pesquisado, foram lavadas 295 unidades do "Edred-pç", 413 unidades do "Camis-pç", 166 unidades do

"Terno-pç", 374 quilos do "Roup/Pas.-kg" e 292 quilos do "Roup/S/Pas.-kg". Ou seja, o total da produção do período foi 1.540 unidades ou quilos.

g) Custo total atribuído no período (R$): para chegar aos valores totais alocados aos produtos ao término do período bastou multiplicar o custo unitário (apurado na etapa "e") pela quantidade produzida no mês (registrada na parte "f" da Tabela 3). No caso do "Edred-pç", as 295 unidades acarretaram custo total de R$ 110,59 somente no setor "Entr.Pç./Micro+Impress.". Ao somar os demais setores que esse produto utilizou, atingiu-se o total de R$ 1.157,85 para as 295 unidades do período. Por outro ângulo, também foi possível conhecer os valores despendidos com cada setor. Nessa direção, somando-se todos os valores dos produtos que passaram pelo setor "Entr.Pç./Micro+Impress." chegou-se ao montante de R$ 951,83 (última coluna da parte "g" da tabela citada). Adicionando-se os valores totais dos outros setores, a metodologia utilizada permitiu alocar R$ 3.854,34 dos custos do mês, ou seja, 29,97% do custo total mensal (conforme expresso na Tabela 1, anteriormente).

A alocação de apenas uma parcela dos custos do período está atrelada à existência de capacidade ociosa, conforme comentado na próxima seção.

4.4 – CAPACIDADE INSTALADA, UTILIZADA E OCIOSA DO PERÍODO

Um dos principais benefícios do método de custeio TDABC reside na identificação dos níveis das capacidades de produção "instalada", "utilizada" e "ociosa" dos setores, conforme perceptível nas Tabelas 4 e 5 explicadas adiante.

Para chegar a essas informações o primeiro passo consiste em determinar o consumo de minutos de cada setor (ou atividade). Com esse propósito, basta multiplicar (*i*) a quantidade de minutos consumida por produto (já determinada no item "c" da Tabela 3, da seção precedente) pelo (*ii*) volume processado no mês enfocado (mencionado na parte "f" da Tabela 3). Por exemplo: no caso do produto "Edred-pç", as 295 unidades do período consumiram 2 minutos cada uma no setor "Entr.Pç./Micro+Impress.", o que implicou o consumo de 590,00 minutos deste setor no mês da pesquisa somente com esse item. Os resultados dessa multiplicação para os demais produtos e setores estão destacados na Tabela 4.

Itens	Edred-pç	Camis-pç	Terno-pç	Roup/Pas.-kg	Roup/S/Pas.-kg	Totais
Entr.Pç./Micro+Impress.	590,0	826,0	332,00	1.870,00	1.460,00	5.078,00
Entr.Pç./Balança Dig.	-	-	-	124,67	97,33	222,00
Manual/Sep. Peças	442,5	413,0	249,00	1.122,00	876,00	3.102,50
Lavagem/Lavadora	4.425,0	354,0	276,67	1.122,00	876,00	7.053,67
Secagem/Secadora	2.212,5	5,9	7,69	561,00	438,00	3.225,09
Passadoria/Mesa de passar	-	1.652,0	1.106,67	1.683,42	-	4.442,09
Embalag./Embal.Roupas	885,0	619,5	332,00	-	-	1.836,50
Armaz./Cabideiro Eletr.	-	413,0	166,00	-	-	579,00
Armaz./Manual-Prat.MDF	295,0	-	-	374,00	292,00	961,00
Saída Pç./Micro-comp.	295,0	413,0	166,00	374,00	292,00	1.540,00
Totais	9.145,0	4.696,4	2.636,02	7.231,09	4.331,33	28.039,84

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 4 - Consumo de minutos pela produção do mês

Como visto na Tabela 4, a produção do período gerou consumo de 5.078 minutos no setor "Entr.Pç./Micro+Impress.", 222 minutos no setor "Entr.Pç./Balança Dig." e assim por diante com as demais unidades da empresa em tela. Destarte, o referido volume produzido (1.540 peças ou quilos, conforme citado na Tabela 3 da seção anterior) totalizou 28.039,84

minutos de capacidade produtiva "utilizada" efetivamente no mês do estudo em termos do conjunto de setores abrangidos.

A partir dessa informação relativa à capacidade utilizada, o TDABC faculta o conhecimento da ociosidade da capacidade instalada, conforme descrito na Tabela 5.

Itens	Expediente mensal (min.)	Consumo de min./mês	Ociosidade Mensal (min.)	Ociosidade Mensal (%)	Ociosidade Mensal (R$)
Entr.Pç./Micro+Impress.	11.880	5.078,00	6.802,00	57,26%	1.274,98
Entr.Pç./Balança Dig.	11.880	222,00	11.658,00	98,13%	533,79
Manual/Sep. Peças	11.880	3.102,50	8.777,50	73,88%	638,38
Lavagem/Lavadora	11.880	7.053,67	4.826,33	40,63%	655,55
Secagem/Secadora	11.880	3.225,09	8.654,91	72,85%	1.252,51
Passadoria/Mesa de passar	11.880	4.442,09	7.437,91	62,61%	1.450,39
Embalag./Embal.Roupas	11.880	1.836,50	10.043,50	84,54%	425,47
Armaz./Cabideiro Eletr.	11.880	579,00	11.301,00	95,13%	765,15
Armaz./Manual-Prat.MDF	11.880	961,00	10.919,00	91,91%	670,70
Saída Pç./Micro-comp.	11.880	1.540,00	10.340,00	87,04%	1.340,61
Totais	118.800	28.039,84	90.760,16	76,40%	9.007,52

Fonte: elaborada pelos autores.

Tabela 5 - Ociosidade em minutos, percentual e valor monetário

Como destacado na Tabela 2 (seção 4.2), o expediente mensal de minutos era de 11.880 em cada setor e na Tabela 4 foi apurado o consumo de minutos dos setores no mês da pesquisa. Nesse caso, a subtração da (*i*) capacidade utilizada (em minutos) da (*ii*) capacidade instalada ou expediente disponível (em minutos) fornece o (*iii*) nível de ociosidade (em minutos) dos setores. Exegese: no âmbito do setor "Entr.Pç./Micro+Impress.", dos 11.880 minutos disponíveis foram efetivamente consumidos pela produção cerca de 5.078; com isso, aproximadamente 6.802 minutos ficaram ociosos naquele setor (coluna 4 da Tabela 5). No que concerne ao total da empresa, dos 118.800 minutos de capacidade instalada foram consumidos 28.039,84 minutos, acarretando 90.760,16 minutos de ociosidade.

Uma forma de aprimorar e facilitar a análise do gestor consiste em mensurar o percentual de ociosidade, que está delineado na coluna 5 da Tabela 5. Ou seja, os 90.760,16 minutos ociosos equivalem a 76,40% da capacidade instalada total de produção da empresa (90.760,16 / 118.800 X 100). Por esse prisma, os maiores níveis de ociosidade foram identificados nos setores na seguinte ordem decrescente: "Entr.Pç./Balança Dig." (98,13%), "Armaz./Cabideiro Eletr." (95,13%), "Armaz./Manual-Prat.MDF" (91,91%), "Saída Pç./Micro-comp." (87,04%), "Embalag./Embal.Roupas" (84,54%), "Manual/Sep. Peças" (73,88%), "Secagem/Secadora" (72,85%), "Passadoria/Mesa de passar" (62,61%), "Entr.Pç./Micro+Impress." (57,26%) e "Lavagem/Lavadora" (40,63%).

Contudo, seria mais relevante a análise da ociosidade no que tange aos valores monetários que lhe podem ser associados e que no mês em lume totalizou R$ 9.007,52 na lavanderia em estudo. Para chegar a esse valor (vide última coluna da Tabela 5) foi necessário multiplicar a quantidade de minutos ociosos em cada setor pela respectiva "taxa do custo de capacidade prática (R$/min.)" que havia sido calculada na Tabela 2 (seção 4.2). Por exemplo: como o setor "Entr.Pç./Micro+Impress." ficou 6.802 minutos ociosos e o custo por minuto neste foi de R$ 0,187442, o valor total da ociosidade chegou a R$ 1.274,98 (6.802 minutos X R$ 0,187442).

Ao avaliar por esse parâmetro monetário se conhece um cenário bem distinto em termos de ordem decrescente de ociosidade por setores na comparação com o percentual de tempo ocioso de cada setor. Nesse rumo, o setor "Passadoria/Mesa de passar" ficaria na primeira posição, com R$ 1.450,39 de ociosidade (mas foi o oitavo colocado no critério anterior) e o

setor “Saída Pç./Micro-comp.” ocuparia a segunda colocação com ociosidade mensal de R$ 1.340,61 (situava-se na quarta posição em termos do percentual de ociosidade). No caso do setor “Entr.Pç./Micro+Impress.”, sua ociosidade atingiu R$ 1.274,98 e foi o terceiro maior valor no mês em tela (era o nono colocado no *ranking* anterior); enquanto que o setor “Secagem/Secadora” acumulou ociosidade equivalente a R$ 1.252,51 (quarto maior valor do período, mas ficou na sétima posição no percentual de ociosidade). Os demais setores abrangidos no estudo tiveram níveis de ociosidade menos representativos: “Armaz./Cabideiro Eletr.” R$ 765,15; “Armaz./Manual-Prat.MDF” R$ 670,70; “Lavagem/Lavadora” R$ 655,55; “Manual/Sep. Peças” R$ 638,38; “Entr.Pç./Balança Dig.” R$ 533,79 e “Embalag./Embal.Roupas” R$ 425,47.

5 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa visou responder questão sobre a aderência da concepção básica do TDABC ao contexto de lavanderia de pequeno porte. Nesse aspecto, os autores entendem que atingiram o objetivo do estudo, visto que foi calculado o custo de prestação dos serviços da empresa em lume, conforme descrito nas seções precedentes. A partir disso, a questão levantada pôde ser convenientemente respondida, pois foi aplicado o TDABC na lavanderia com base nos pressupostos da metodologia criada por Kaplan e Anderson (2004), sem a necessidade de alterações substanciais em relação ao modelo original

Como resultados do estudo, merecem ser destacados alguns aspectos. O primeiro refere-se à possibilidade de mensurar, com relativa facilidade, o custo de prestar o serviço de lavação para os produtos abrangidos, conforme disposto na Tabela 3. Nesse sentido, foi apurado o custo unitário e o total para cada um dos cinco tipos de produtos enfocados, o que permitiu identificar os itens que mais consumiram custos no período. Por exemplo: em termos unitários, a lavação de cada unidade (peça ou quilo, conforme o caso) custava valores bem distintos: “Edred-pç” R$ 3,9249; “Camisa-pç” R$ 1,6070; “Terno-pç” R$ 2,2991; “Roup/Pas.-kg” R$ 2,8640 e “Roup/S/Pas.-kg” R$ 1,9863.

Conhecido o custo unitário e o volume mensal processado, também foi possível identificar o quanto cada item consumiu ao final do período. Nesse caso, do custo total mensal de R$ 12.861,86 (Tabela 1), foi alocado aos produtos o montante de R$ 3.854,34 (conforme última linha da Tabela 3).

Essa parcela não alocada representa a ociosidade da capacidade produtiva instalada, cujos tempos e valores respectivos de cada setor envolvido do estudo estão descritos na Tabela 5. Ou seja, do expediente disponível de 118.800 minutos foram consumidos na produção 28.039,84 minutos, acarretando ociosidade de 90.760,16 minutos (76,40%). A esse nível de capacidade não utilizada foi atribuído o valor total de custos da ordem de R$ 9.007,52. Portanto, foi possível segregar a parcela dos custos efetivamente consumida (R$ 3.854,34) daquela que ficou ociosa (R$ 9.007,52) no mês.

O terceiro aspecto a salientar como relevante é que permitiu conhecer o custo por minuto em cada uma das etapas do processo produtivo da lavanderia. Então, a título de exemplo, é pertinente citar que para o setor “Entr.Pç./Micro+Impress.” a taxa do custo de capacidade por minuto foi calculada em R$ 0,1874, enquanto que no “Entr.Pç./Balança Dig.” esse mesmo valor foi de apenas R$ 0,0458. Esses dois casos atestam a importância de conhecer o custo efetivo de cada setor do negócio, de forma tecnicamente consistente como permitido pelo TDABC.

Para finalizar, é pertinente ressalvar que um estudo de caso, por sua natureza, circunscreve as conclusões oriundas ao âmbito da entidade pesquisada. Portanto, os achados desta se limitam a esse contexto empresarial. Contudo, os procedimentos adotados e a descrição efetuada ao longo do texto permitem que pesquisas assemelhadas posteriormente sejam aplicadas a outros contextos empresariais. Por isso, recomenda-se que futuros estudos

abordem esse tema em empresas de outros segmentos e portes, a fim de corroborar ou negar os achados relatados neste artigo.

REFERÊNCIAS (CONFERIR)

ANDRADE, M. M. de. Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

BALDVINSDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. Management Accounting Research, v. 21, n. 2, p. 79-82, 2010.

BALDVINSDOTTIR, G.; MITCHELL, F.; NØRREKLIT, H. Issues in the relationship between theory and practice in management accounting. Management Accounting Research, v. 21, n. 2, p. 79-82, 2010.

BARRET, R. Time-Driven Costing: the bottom line on the new ABC. Business Performance Management, Mar./2005.

BAXENDALE, S. J. Activity-based Costing for the Small Business: a primer. Business Horizons, p. 61-68, jan./fev. 2001.

BRUGGEMAN, W. *et al*. Modeling Logistics Costs using Time-Driven ABC: A Case in a Distribution Company. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management, 2008. 172 - 191.

CAMPANALE, C.; CINQUINI, L.; TENUCCI, A. Time-driven activity-based costing to improve transparency and decision making in healthcare: a case study. Qualitative Research in Accounting & Management, v. 11, n. 2, p. 165–186, 2014.

CARDINAELS, E.; LABRO, E. On the determinants of measurement error in Time-Driven Costing. The Accounting Review, v. 83, n.3, p. 735-756, may/2008.

DALCI, I.; TANIS, V.; KOSAN, L. Customer profitability analysis with time-driven activitybased costing: a case study in a hotel. International Journal of Contemporary Hospitality Management, v. 22, n. 5, p. 609–637, 2010.

DALMÁCIO, F. Z.; REZENDE, A. J.; AGUIAR, A. B. Uma aplicação do Time-Driven ABC Model no setor de serviço hospitalar: a nova abordagem ABC proposta por Kaplan e Anderson. Contabilidade Vista & Revista, v.18, n.2, p.11-34, abr./jun. 2007.

DE LA VILLARMOIS, O.; LEVANT, Y. Le time-driven ABC: la simplification de l'évaluation des coûts par le recours aux équivalents – un essai de positionnement. *Finance Contrôle Stratégie*, v. 10, n. 1, p. 149-182, 2007.

DORNELES, F. T. Proposta de sistemática informatizada de custeio para apoio à decisão em pequenas e médias empresas industriais. Dissertação de Mestrado em Engenharia de Produção, Porto Alegre: PPGEP/UFRGS, 2004.

EVERAERT, P.; BRUGGEMAN, W. Time-Driven Activity-Based Costing: Exploring the underlying model. Cost Management, v.21, n.2, Mar/Apr, p.16-20, 2007.

FACHINI, G. J.; SPESSATTO, G.; SCARPIN, J. E.. Utilização do time-driven activity-based costing como métrica do custo de processamento de pedidos de vendas. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 15, 2008, Curitiba. Anais... Curitiba: ABC/UFPR, 2008. CD-ROM.

FONTOURA, F. B. B. da. Gestão de custos: uma visão integradora e prática dos métodos de custeio. São Paulo: Atlas, 2013.

GERVAIS, M.; LEVANT, Y.; DUCROCQ. Time-driven activity-based costing (TDABC): an initial appraisal through a longitudinal case study. JAMAR, v, 8, n. 2, p. 1-20, 2010.

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

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA - IBGE Disponível em <http://brasilemsintese.ibge.gov.br/servicos.html>. Acesso em 05/02/2016

Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Pesquisa anual de serviços, 2010. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.

KAPLAN, R. S. Improving value with TDABC. Healthcare Financial Management, v. 68, n. 6, p. 76–83, 2014.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Time-Driven Activity-Based Costing. Harvard Business Review, 2004.

KAPLAN, R. S.; ANDERSON, S. R. Custeio baseado em atividade e tempo. Rio de Janeiro: Campus, 2007

KONT, K.-R.; JANTSON, S. Activity-Based Costing (ABC) and Time-Driven ActivityBased Costing (TDABC): Applicable Methods for University Libraries? Evidence Based Library and Information Practice, p. 107–119, 2011.

LUIZ, G.; GASPARETTO, V.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. Utilização do Método da Unidade de Esforço de Produção (UEP): estudo em uma empresa de cosméticos. Revista ABCustos – Associação Brasileira de Custos, vol. IX, n.1, jan./abr. 2014.

LUKKA, K. The roles and effects of paradigms in accounting research. Management Accounting Research, v. 21, n. 2, p. 110-115, 2010.

PEREIRA, S. I. M. Custeio por atividades (ABC) e unidade de esforço de produção (UEP): similaridades, diferenças e complementaridades. Dissertação (Mestrado). PPGCC. Universidade de São Paulo - USP, 2015.

PERNOT, Y E.; ROODHOOFT, F.; VAN DEN ABBEELE, A. Time-Driven Activity-Based Costing for Inter-Library Services: A Case Study in a University. The Journal of Academic Librarianship, v. 33, n. 5, p. 551–560, 2007.

RATNATUNGA, J.; TSE, M. S. C.; BALACHANDRAN, K. R. Cost Management in Sri Lanka: a case study on volume, activity and time as cost drivers. The International Journal of Accounting, v. 47, p. 281–301, 2012.

RICHARDSON, R. J. Pesquisa social: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROLDÃO, Tuane. Indicador positivo. Jornal Diário Catarinense, p. 19, 14/08/2013.

SANTOS, L. C. B. dos; VASCONCELOS, F. N. P. de; COLARES, A. C. V.; MOREIRA, M. A. Profissionais da contabilidade engajados no auxílio gerencial às micros e pequenas empresas brasileiras. Revista Brasileira de Contabilidade, v.43, n. 210, nov./dez.2014, p.57-69.

SAROKOLAEI, M. A. et al. Time Driven Activity Based Costing by using Fuzzy logics. Procedia - Social and Behavioral Sciences, v. 75, p. 338–345, 2013.

SIGUENZA-GUZMAN, L. Time-Driven Activity-Based Costing Systems for Cataloguing Processes: A Case Study. Liber Quarterly, v. 23, n. 2, p. 160–186, 2014.

SLAVOV, T. N. Gestão estratégica de custos: uma contribuição para a construção de sua estrutura conceitual. 2013. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade). Faculdade de

Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, FEA/USP, São Paulo, 2013.

SOUZA, A. A. DE et al. Análise dos estudos empíricos realizados sobre o time-driven abc entre os anos de 2004 e 2008.In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9., 2009, São Paulo. Anais.São Paulo: 2009

TSE, M. S. C.; GONG, M. Z. Recognition of Idle Resources in Time-Driven Activity-Based Costing and Resource Consumption Accounting Models. Journal of Applied management Accounting Research, vol. 7, no. 2, pp. 41-54, 2009.

VARILA, M.; SEPPANEM, M.; SUOMALA, P. Detailed cost modelling: a case study in warehouse logistics. International Journal of Physical Distribution & Logistics Management. v. 37, n. 3, p. 184-200, 2007.

WERNKE, R.; JUNGES, I.; LUIZ, M. R. A. Iberoamerican Journal of Industrial Engineering. Florianópolis, v.7, n.13, p.216-236, 2015.

YIN, R. K. Estudo de caso: planejamento e método. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

Artigo proposto:

USO DA INFORMAÇÃO DE CONTROLADORIA NO PROCESSO DE DECISÃO: A PERCEPÇÃO DOS CONTADORES ASSOCIADOS AO SINDICONT CONCÓRDIA

Sabrina Cordazzo
Acadêmica do curso de Ciências Contábeis da Universidade do Contestado – UnC Concórdia, e-mail: cordazzo.sabrina@gmail.com

Ari Dal Vesco
Professor dos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis da Universidade do Contestado – UnC Concórdia. Mestre em Administração pela UFSC. e-mail: aridalvesco@unc.br

Jacir Favretto
Professor dos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis da Universidade do Contestado – UnC Concórdia e do Mestrado Profissional em Administração da UNOESC Chapecó. Doutor em Engenharia da Produção pela UFRGS. e-mail: jacirfa@gmail.com

UTILIZAÇÃO DA CONTABILIDADE COMO FERRAMENTA DE APOIO À GESTÃO DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS DO MUNICÍPIO DE JIJOCA DE JERICOACOARA/CE

Milton Kleber de Sousa (kleber.4@hotmail.com)
Especialista em Gestão Financeira - UVA

Jovani Lanzarin (jovani@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECO

Geovanne Dias de Moura (geomoura@terra.com.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB

Francisca Francivania R. R. Macedo (francymacedo2011@gmail.com)
Doutora em Ciências Contábeis e Administração - FURB

Resumo
O estudo objetivou analisar se a contabilidade era utilizada como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas do município de Jijoca de Jericoacoara/CE. Realizou-se pesquisa descritiva, do tipo levantamento, com abordagem quantitativa dos dados que foram obtidos com aplicação de questionários aos administradores e proprietários de 75 empresas. As questões foram elaboradas com base nos estudos de Faria, Azevedo, Oliveira (2012) e Hall et al. (2012). Os resultados revelaram que as empresas da amostra eram, na maioria, familiares e que um número considerável, principalmente as não familiares, não solicitavam auxílio da contabilidade para ações importantes do processo de gestão. Além disso, constatou-se que o recurso mais utilizado para a tomada de decisão era a experiência do proprietário e o fator que mais dificultava ou impedia a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão era a falta de comunicação com o contador. Diante dos resultados, concluiu-se que a contabilidade não era utilizada, em sua plenitude, como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas do município de Jijoca de Jericoacoara/CE.

Palavras-chave: Contabilidade, Apoio à gestão, Empresas de Jijoca de Jericoacoara/CE.

THE ACCOUNTING USE AS A SUPPORT TOOL FOR THE MANAGEMENT OF MICRO AND SMALL COMPANIES OF JIJOCA DE JERICOACOARA/CE CITY

Abstract
The study aimed to analyze if the accounting was used as a support tool for the management of micro and small companies of Jijoca de Jericoacoara/CE city. A descriptive research, survey type, with a quantitative approach of the data were obtained from questionnaires to managers and owners of 75 companies. The questions were developed based on studies of Faria, Azevedo and Oliveira (2012) and Hall et al. (2012). The results showed that the sample companies were mostly families and a considerable number, especially not families, not requested aid accounting for important actions of the management process. In addition, it was found that the most widely used resource for decision-making was the owner and the experience factor that hindered or prevented the use of accounting as a management support tool was the lack of communication with the counter. Given the results, it was concluded that accounting was not used to its fullest, as a support tool for the management of micro and small companies of Jijoca de Jericoacoara/CE city.
Keywords: Accounting, Management support, Companies of Jijoca de Jericoacoara/CE city.

1 INTRODUÇÃO

As micro e pequenas empresas (MPE) e os microempreendedores individuais (MEI), têm um papel significativo, principalmente o de alavancar o crescimento do País. Os pequenos negócios são fundamentais para fomentar o desenvolvimento, pois contribuem para um aumento na arrecadação e na geração de empregos e renda (SANTINI et al. 2015).

Estas empresas podem ser consideradas como pilares da economia nacional, pois representam cerca de 27% do Produto Interno Bruto (PIB), além de constituírem 52% dos empregos formais (SEBRAE, 2011). Apesar de haver poucos estudos sobre esse seguimento e os dados disponíveis não serem atualizados anualmente, segundo o Serviço de Apoio às Micro e Pequenas Empresas-SEBRAE (2013), o número de novas MPEs continua crescendo.

Ainda segundo SEBRAE (2013), a taxa de sobrevivência das MPEs constituídas até 2007, com até 2 anos de atividade, elevou-se para 75,6% e foi superior à taxa calculada para as empresas nascidas em 2006 (75,1%) e 2005 (73,6%). Nesse cenário, a contabilidade, que tem como finalidade controlar o patrimônio das empresas, pode estar contribuindo para a elevação destas taxas de sobrevivência, haja vista que oferece aos gestores informações seguras. Consequentemente, contribui no processo de gestão, reduz riscos e auxilia no desenvolvimento e continuidade das empresas (MOREIRA et al. 2013; SANTINI et al. 2015).

Nesse sentido, a contabilidade elabora diversos relatórios que possibilitam a análise da situação financeira e econômica da empresa. Duas das principais fontes de dados são o Balanço Patrimonial (BP) e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). A partir destas ferramentas a contabilidade proporciona aos usuários a realização, por exemplo, de análises de rendimento, endividamento e liquidez (FARIA; AZEVEDO; OLIVEIRA, 2012).

A contabilidade também é uma das principais ferramentas de apoio à gestão para os pequenos negócios, principalmente para as empresas que estão iniciando suas atividades, pois, a partir das informações geradas pela contabilidade, o proprietário poderá identificar as dificuldades enfrentadas logo no início e buscar solucioná-las antes que se tornem um problema maior. A interpretação dos dados apresentados ajuda o administrador a tomar decisões e projetar expectativas de crescimento, evitando assim, uma descontinuidade precoce das entidades (LEMOS; SOARES, 2012; NASCIMENTO et al., 2013).

Apesar da importância da contabilidade, a sua utilização ainda é desprezada por muitos administradores. Hall et al. (2012) mencionam que a informação contábil não é utilizada, em sua plenitude, da forma como deveria. A justificativa baseia-se, muitas vezes, na dificuldade que alguns gestores possuem para realizar a análise dos dados. Nesses casos, os gestores preferem exercer suas funções seguindo a experiência e intuição apesar do risco.

Diante deste contexto, a questão problema que norteia esta pesquisa é: a contabilidade é utilizada como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas? Assim, este estudo objetiva analisar se a contabilidade é utilizada como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas do município de Jijoca de Jericoacoara - CE.

A pesquisa justifica-se, pois estas empresas desempenham um papel importante no desenvolvimento e crescimento econômico do país. No entanto, questões relacionadas a elas ainda permanecem como lacunas de pesquisa. Além disso, o município de Jijoca de Jericoacoara apresenta singular patrimônio natural e cultural. A Praia de Jericoacoara recebe anualmente milhares de turistas brasileiros e estrangeiros e destaca-se no Estado do Ceará. O turismo e o comércio, constituídos principalmente por micro e pequenas empresas, são as principais atividades econômicas. Portanto, entende-se que este seja um bom cenário para a prática da pesquisa.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Apresenta-se o referencial teórico que sustentará o desenvolvimento do estudo empírico: micro e pequenas empresas, importância da contabilidade e estudos anteriores.

2.1 Micro e Pequenas Empresas

Conceituar micro e pequenas empresas (MPE) no Brasil, nem sempre foi uma tarefa fácil, pois existiam indicadores financeiros e não-financeiros que utilizavam critérios diferentes e que dificultavam o entendimento. O reduzido número de estudos voltados a esse tipo de empresas, que, por sinal, continua ínfimo se considerarmos a relevância destas organizações para a economia, também justificava eventuais confusões e contradições. Então, fez-se necessário a elaboração de critérios e normas para caracterizar de forma uniforme o enquadramento em determinado porte (ANJOS et al, 2012; SANTINI et al., 2015).

As MPEs atualmente são regulamentadas pela Lei complementar n° 123/2006, de 14 de dezembro de 2006 (BRASIL, 2006), também conhecida como Lei Geral das micro e pequenas empresas, que revogou a Lei nº 9.841/1999, antigo estatuto das microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP). A Lei Geral foi sancionada com o objetivo de favorecer, agilizar e simplificar o setor em que se enquadram as mesmas.

Também surgiu com a Lei º 123/2006 o microempreendedor individual (MEI) com o objetivo de formalizar algumas atividades que não estavam contempladas na Lei anterior, possibilitando assim o recolhimento previdenciário com alíquotas menores, além de atualizar os valores que diferenciam as instituições de acordo com a atual legislação. São classificadas como MEI aquelas com receita bruta anual até R$ 60 mil; como ME aquelas empresas que possuem receita bruta anual igual ou inferior a R$ 360 mil; e, como EPP as de receita bruta anual superior a R$ 360 mil e igual ou inferior a R$ 3,6 milhões (BRASIL, 2006).

O Brasil é um país de empreendedores e a necessidade de começar o próprio negócio, muitas vezes, não surge apenas por necessidade, mas também pelas oportunidades do mercado que se concretizam com o enquadramento do negócio como micro ou pequena empresa devido as vantagens que o setor oferece, como a desburocratização administrativa e jurídica, simplificação nos tributos e acessos facilitados a determinadas linhas de crédito.

De acordo com o SEBRAE (2011), no ano de 2007, havia cerca de 8,9 milhões de micro e pequenas empresas existentes no Brasil, sendo que o setor do comércio respondia por 53,4% do PIB. No PIB da Indústria, a participação das micro e pequenas (22,5%) já se aproximava das médias empresas (24,5%). No setor de serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) tinha origem nos pequenos negócios. Ainda segundo o SEBRAE (2011), em valores absolutos, a produção gerada pelas micro e pequenas empresas quadruplicou em dez anos, saltando de R$ 144 bilhões em 2001 para R$ 599 bilhões em 2011.

As micro e pequenas empresas estão presentes em todo o país, desde os menores municípios até as grande metrópoles. Ressalta-se que os pequenos negócios são responsáveis por 52% da mão de obra formal do país (SEBRAE, 2011), sendo que, muitas vezes, essa mão de obra é constituída por jovens que ainda são inexperientes e que apresentam dificuldades para conseguir o primeiro emprego. Além disso, esse tipo de empresa também proporciona oportunidades àqueles que têm formação parcialmente completa ou os recém-formados, bem como, para os profissionais com mais de 40 ou 50 anos que são dispensados em função de uma mão de obra mais jovem e de conhecimento atualizado.

2.2 Importância da contabilidade

A Contabilidade, segundo Mário et al. (2013, p. 66), pode ser "[...] compreendida como um "banco de dados" que contempla informações sobre todos os eventos econômicos e empresariais, mensurados por medidas físicas e monetárias". O autor (2013, p. 66) menciona também que ela "[...] não se limita apenas à geração de informações sobre eventos realizados, mas também sobre acontecimentos planejados".

A contabilidade estuda as variações ocorridas no patrimônio das empresas, por meio de técnicas mediante a aplicação de princípios, normas e procedimentos, interpretando e informando os fatos contábeis por meio de relatórios confiáveis para auxiliar na tomada de decisão e projetar acontecimentos futuros (ANJOS et al., 2012).

No caso das grandes empresas com ações negociadas em bolsas de valores, as informações contábeis são de fundamental importância, pois, permitem aos investidores maior segurança no momento de escolher qual a melhor opção para investir o dinheiro.

Quando se referem às pequenas empresas, um erro cometido por muitos dos pequenos empresários é pensar que a contabilidade é restrita apenas às exigências legais do Fisco. Na verdade, as informações contábeis são amplamente úteis, pois possibilitam aos gestores traçarem planos de negócio para o crescimento da empresa e em caso de necessidade financeira solicitar junto a entidades bancárias os investimentos necessários. Também permitem apresentar a capacidade de pagamento aos credores e fornecedores, dentre outras funções (SILVA et al., 2010; MOREIRA et al., 2013).

De forma geral, pode-se dizer que a contabilidade registra e armazena todas as informações sobre o patrimônio. Ela permite que o gestor saiba qual o valor dos ativos, passivos, receitas, custos e despesas, rentabilidade e lucratividade. Permite também que o administrador possa cuidar da parte tributária da empresa, com a capacidade de planejar as ações a serem tomadas pela empresa. Todavia, na maior parte das micro e pequenas empresas nacionais a contabilidade ainda é vista apenas como a parte chata e complicada e que serve apenas como um sistema de informações tributárias onde a única função é emitir guias de impostos e folha de pagamento aos funcionários (MOREIRA et al., 2013).

Depreende-se, então, que a contabilidade é de fundamental importância para as micro e pequenas empresas, pois, a partir dos dados fornecidos pelos relatórios contábeis, o administrador tem capacidade de planejar as decisões a serem tomadas, calculando os possíveis riscos e objetivando sempre a continuidade e o crescimento da empresa.

2.3 Estudos anteriores sobre contabilidade em micro e pequenas empresas

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que também analisaram questões relacionadas à contabilidade em micro e pequenas empresas. Inicia-se pela pesquisa de Santos et al. (2009) que verificaram quais eram os instrumentos da contabilidade gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais na tomada de decisão e a disponibilização desses instrumentos por parte das empresas de serviços contábeis. Os resultados demostraram que a contabilidade gerencial era mais utilizada pelas empresas para a formação do preço de venda. E, menos utilizada para análise das demonstrações contábeis. Concluíram que havia necessidade de mudança na relação das micro e pequenas empresas com a contabilidade e de aperfeiçoamento dos serviços contábeis oferecidos pelos profissionais da área.

Silva et al. (2010) procuraram evidenciar a forma como a informação contábil era utilizada pelas micro e pequenas empresas localizadas na Região Metropolitana do Recife (PE). Observaram que, apesar de terem credibilidade junto aos usuários, as informações contábeis eram difíceis de serem utilizadas por uma parte relevante deles (34,5%). Também

verificaram que a maioria dos gestores não se utilizavam da Contabilidade para acompanhar metas, medir desempenhos e avaliar impactos financeiros de suas decisões.

Anjos et al. (2012) investigaram como micro e pequenos empresários, localizados na região Nordeste do Brasil, percebiam a utilidade da informação contábil na obtenção de crédito junto aos bancos. A utilização da informação contábil foi percebida como útil para aquelas empresas que tinham gestores com mais experiência no negócio ou com maior grau de escolaridade. Aquelas empresas que tinham utilizado a informação contábil no processo de obtenção de financiamento a percebiam de forma mais útil que os demais.

Faria, Oliveira e Azevedo (2012) investigaram a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas pequenas empresas do ramo de materiais de construção no município de Feira de Santana/BA. Constataram que havia subutilização das ferramentas contábeis porque muitos profissionais responsáveis pela tomada de decisões desconheciam ou não estavam convencidos das utilidades da contabilidade no processo de gestão.

Hall et al. (2012) avaliaram o uso das ferramentas contábeis na gestão das micro e pequenas empresas do comércio de vestuário na cidade de Dourados/MS. Os resultados revelam que os empresários utilizavam as informações contábeis, mas, ainda de forma tímida. Constataram também que no momento da tomada de decisão, os administradores baseavam-se muito mais nos próprios conhecimentos do que nas informações geradas pela contabilidade.

Moreira et al. (2013) avaliaram a percepção dos gestores de micro e pequenas empresas na cidade de Teófilo Otoni/MG sobre a importância atribuída às informações contábeis e sua utilização. Perceberam que a Contabilidade era vista como mera executora das obrigações fiscais e trabalhistas. Constataram também que os gestores, com maior nível de formação, compreendiam a relevância da Contabilidade, mas não manteriam o contador caso houvesse uma simplificação no recolhimento dos tributos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa classifica-se, em relação aos objetivos, como descritiva, haja vista que descreve as características da população a partir dos dados coletados por meio de questionário. Segundo Cervo e Bervian (2002, p. 66), “a pesquisa descritiva observa, analisa e correlaciona fatos ou fenômenos (variáveis) sem manipulá-los”.

Quanto aos procedimentos é do tipo levantamento ou *survey*. Os dados primários coletados a partir de indivíduos constituem um procedimento que recebe a denominação de levantamento ou *survey*, sendo utilizada quando as informações a serem coletadas envolvem grande quantidade de indivíduos, podendo ser respondida diretamente pelo respondente ou por meio de entrevista (HAIR Jr et al., 2005).

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é quantitativa. Segundo Richardson (1999), refere-se àquela que se caracteriza pelo emprego de quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas. Seja por meio de técnicas mais simples como percentuais e médias, por exemplo, ou mais complexas como coeficiente de correlação, análise de regressão, entre outras.

A população do estudo é composta pelo conjunto de micro empreendedores individuais, micro empresas e empresas de pequeno porte localizadas no Município de Jijoca de Jericoacoara no Estado do Ceará. A amostra caracteriza-se por 75 empresas que se dispuseram a responder ao instrumento de pesquisa.

Localizado na zona Norte do estado, o município de Jijoca de Jericoacoara é uma região de importante cenário turístico nacional que recebe turistas de todas as regiões do Brasil e do mundo, em todas as épocas do ano. A economia de Jijoca de Jericoacoara gira em torno do turismo e do comércio, constituídos principalmente por micro e pequenas empresas.

O questionário é composto por 15 questões, fundamentadas nos estudos de Faria, Azevedo e Oliveira (2012) e Hall et al. (2012). Os respondentes do questionário foram os proprietários ou gerentes das empresas e a aplicação ocorreu durante o mês de março/2015. Em alguns casos realizou-se a aplicação em forma de entrevista com o proprietário ou gerente da empresa e em outros com a distribuição do questionário, quando ambos não se encontravam disponíveis.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente, evidencia-se o perfil das empresas que compõem a amostra. Em seguida, descreve-se o perfil dos administradores e da contabilidade das empresas. Por fim, apresentam-se os dados que permitem analisar se a contabilidade é utilizada como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas do Município de Jijoca de Jericoacoara/CE.

4.1 Perfil das empresas

Nesta seção, evidencia-se o perfil das empresas que compõem a amostra. Inicia-se pela Tabela 1 com informações acerca do tipo de empresa, se familiar ou não familiar.

FAMILIAR/NÃO FAMILIAR	QUANTIDADE	%
Familiar	49	65
Não familiar	26	35
TOTAL	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 1 – Tipo de empresa

É possível verificar na Tabela 1 que 65% das empresas de Jijoca de Jericoacoara são empresas familiares, ou seja, os resultados encontram-se alinhados com pesquisas do SEBRAE, que demonstram que a maior parte das MPEs brasileiras são familiares. Os outros 35% são representados por empresas não familiares, as quais em sua maioria são empresas hoteleiras com sócios de diversos países, comumente existentes na região.

Na Tabela 2, apresentam-se as informações sobre o ramo de atividade das empresas da amostra.

Ramo de atividade	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Indústria	1	2	1	4	2	3
Comércio	36	73	15	58	51	68
Serviço	12	24	10	38	22	29
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 – Ramo de atividade

Nota-se na Tabela 2 que, entre as 75 empresas da amostra, apenas duas, ou seja, 3% do total, tem suas atividades ligadas a indústria. Verifica-se também que 68% delas realizam

atividades comerciais, sendo que a grande maioria (73%) são familiares. Nota-se ainda que 29% são prestadoras de serviço. Destaca-se que, entre as 22 empresas prestadoras de serviço há um certo equilíbrio entre o número de familiares (12) e não familiares (10), sendo que, de modo geral, a maioria delas são ligadas a hotelaria.

Na Tabela 3 estão expostas as informações acerca da natureza jurídica das empresas.

Natureza jurídica das empresas	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Microempreendedor individual (MEI)	14	29	7	27	21	28
Microempresa (ME)	32	65	18	69	50	67
Empresa de Pequeno Porte (EPP)	3	6	1	4	4	5
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 – Natureza jurídica das empresas

Percebe-se, por meio da Tabela 3, no tocante a natureza jurídica das empresas da amostra, que a maioria delas, ou seja, 67%, são microempresas. Destacam-se em segundo lugar os microempreendedores individuais, cujo total corresponde a 28% da amostra. E, em menor quantidade, têm-se as empresas de pequeno porte que representam apenas 5% da amostra. É importante ressaltar também que nos três casos, as famílias são a maioria.

Na Tabela 4 são evidenciadas as informações sobre o tempo em funcionamento das empresas.

Tempo em funcionamento	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Menos de 2 anos	7	14	5	19	12	16
Entre 2 e 5 anos	11	22	9	35	20	27
Entre 6 e 10 anos	15	31	5	19	20	27
Entre 11 e 30 anos	16	33	7	27	23	31
Acima de 30 anos	0	0	0	0	0	0
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 – Tempo em funcionamento

Verifica-se na Tabela 4 que a maioria das empresas, ou seja, 31%, atuam no mercado entre 11 e 30 anos. Verifica-se ainda que, com o mesmo percentual de 27%, aparecem as empresas que têm entre 2 e 5 anos e 6 e 10 anos, e apenas 16% delas atuam a menos de 2 anos no mercado. Destaca-se que a maior porcentagem de empresas com maior tempo de funcionamento são empresas familiares, pois, foram fundadas por moradores da região que atuaram como os primeiros empreendedores, onde puderam observar as necessidades e as oportunidades de negócio.

Em relação ao tempo de funcionamento, os resultados foram semelhantes aos encontrados por Faria, Azevedo e Oliveira (2012) e aos de Hall et al. (2012) que verificaram que a maioria das empresas atuavam a mais de 6 anos no mercado. De acordo com estes autores, uma atuação superior a 6 anos pode ser sinal de consolidação no mercado, representar um certo nível de maturidade e resistência a adversidades destes pequenos negócios.

Na Tabela 5 apresenta-se informações sobre o número de colaboradores nas empresas.

Número de colaboradores	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%

Apenas os proprietários	5	10	0	0	5	7
Até 2	11	22	9	35	23	31
3 a 5	16	33	6	23	22	29
6 a 10	8	16	5	19	13	17
10 a 15	4	8	1	4	5	7
16 a 20	3	6	0	0	3	4
Acima de 20	2	4	5	19	4	5
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5 – Número de colaboradores

Nota-se na Tabela 5 que a maioria das empresas da amostra (31%) possuem apenas 2 colaboradores. Muito próximo a este percentual, totalizando 29% da amostra, aparecem as empresas que possuem de 3 a 5 colabores. Percebe-se, ainda na Tabela 5, que 17% das empresas têm de 6 a 10 colaboradores. De modo geral, verifica-se que a grande maioria das empresas possuem entre 2 e 5 colaboradores. Ressalta-se ainda que as empresas familiares são as que mais geram emprego e renda para a população local corroborando com os dados do SEBRAE, onde a maioria das empresas nacionais são familiares e muitas vezes essas empresas são as responsáveis por ajudar a desenvolver o país.

Novamente os resultados foram similares aos de Hall et al. (2012) onde a maioria das empresas empregavam menos de 10 funcionários. Porém, foram diferentes aos de Faria, Azevedo e Oliveira (2012), onde a maioria das empresas possuíam acima de 10 colaboradores. É importante destacar que, neste caso, a diferença de resultados pode ser decorrente dos critérios de formação da amostra. Depreende-se então, após a análise do perfil, que a amostra da pesquisa é composta, principalmente por empresas familiares, que exercem atividades de comércio e serviço. Além disso, são microempresas, atuam a mais de 6 anos no mercado e que possuem no máximo 5 colaboradores.

4.2 Perfil dos administradores e da contabilidade das empresas

Nesta seção, apresenta-se o perfil dos administradores e o perfil da contabilidade das empresas que compõem a amostra. Inicia-se pela Tabela 6 com informações sobre o responsável pela administração.

Responsável pela administração da empresa	**Familiar**	**%**	**Não familiar**	**%**	**Total**	**%**
Proprietário	45	92	23	88	68	91
Administrador contratado	4	8	3	12	7	9
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 6 – Responsável pela administração da empresa

É possível perceber na Tabela 6 que na grande maioria das empresas, ou seja, em 91% delas o responsável pela administração é o proprietário. Observa-se ainda que, tanto nas empresas familiares, quanto nas não familiares o responsável pela administração, na maioria dos casos era o proprietário.

Outra vez os resultados estão alinhados aos de Faria, Azevedo e Oliveira (2012) e aos de Hall et al. (2012) que também constataram em suas amostras que, na maioria dos casos, a administração ficava sob responsabilidade dos proprietários.

Na Tabela 7 apresenta-se o grau de escolaridade dos administradores das empresas.

Escolaridade do Administrador	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Ensino Fundamental	9	18	2	8	11	15
Ensino Fundamental incompleto	4	8	0	0	4	5
Ensino médio	14	29	7	27	21	28
Ensino médio incompleto	1	2	1	4	2	3
Ensino superior	12	24	10	38	22	29
Ensino superior incompleto (cursando)	5	10	2	8	7	9
Especialização	2	4	3	12	5	7
Mestrado/Doutorado	2	4	1	4	3	4
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 7 – Escolaridade do administrador

Verifica-se na Tabela 7 que muitos administradores atualmente buscam um nível superior e até mesmo uma pós-graduação para gerenciar melhor seus negócios. Um maior nível de escolaridade pode levar a um maior conhecimento e utilização de técnicas de gestão mais sofisticadas, inclusive as de contabilidade. Todavia, em 51% das empresas os administradores não possuem ensino superior completo.

Ao analisar a Tabela 7 de modo mais detalhado, é possível observar ainda que apesar do número de administradores em empresas familiares com nível superior ser maior que o das empresas não familiares, em termos percentuais é possível constatar que as empresas não familiares possuem uma preocupação maior com o grau de escolaridade, pois cerca de 38% possuem nível superior contra apenas 24% das empresas familiares. Além disso, em 12% das empresas não familiares os administradores possuem especialização, contra apenas 4%, das familiares.

Estes resultados também foram semelhantes aos de Faria, Azevedo e Oliveira (2012) e aos de Hall et al. (2012) que constataram em suas amostras que, na maioria dos pequenos negócios os administradores não possuíam ensino superior. Faria, Azevedo e Oliveira (2012) destacaram que o nível educacional é um item relevante para uma boa gestão e que um grau de ineficácia no processo de gestão das empresas poderia estar associado com um baixo nível educacional.

Na Tabela 8 são apresentadas informações sobre a área de formação dos administradores em caso de ensino superior.

Área de formação do administrador em caso de Ensino Superior	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Contabilidade	4	19	1	6	5	14
Administração	9	43	6	38	15	41
Economia	1	5	1	6	2	5
Outras	7	33	8	50	15	40
Total	**21**	**100**	**16**	**100**	**37**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 8 – Área de formação do administrador em caso de ensino superior

Nota-se na Tabela 8, em relação as áreas de Formação dos Gestores, que 60% das empresas possuem profissionais com nível superior voltados a área de gestão. Dentre as 37 empresas da amostra, em 40% delas, os profissionais são formados em outras áreas de atividades. Ressalta-se que a falta de conhecimento, quanto as práticas de gestão, por parte dos profissionais formados em outras áreas, pode favorecer à prejuízos quanto a boa administração da empresa.

Destaca-se, ainda na Tabela 8, que em 19% das empresas familiares os administradores eram formados em contabilidade, ao passo que, entre as não familiares, apenas 6% dos administradores possuíam formação em contabilidade.

O percentual de gestores com formação na área de contabilidade (14%), nas empresas da amostra, foi bastante inferior ao percentual (40%) encontrado entre as empresas baianas analisadas por Faria, Azevedo e Oliveira (2012). O baixo percentual pode influenciar para a não utilização da contabilidade de modo adequado, principalmente quando a contabilidade é realizada fora da empresa, em um escritório de contabilidade, por exemplo.

Na Tabela 9 são expostas as informações sobre o tipo de contador responsável pelas empresas.

Contador responsável	**Familiar**	**%**	**Não familiar**	**%**	**Total**	**%**
Particular	7	14	1	4	8	11
Escritório contábil	42	86	25	96	67	89
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 9 – Contador responsável

Na Tabela 9 é possível verificar que, dentre as 75 empresas que compõem a amostra, em 89% delas a contabilidade é realizada fora da empresa, de forma terceirizada, em escritórios de contabilidade. Este fato pode dificultar ainda mais a utilização das informação geradas pela contabilidade para auxílio na tomada de decisões, visto que, a distância entre a empresa e o Escritório pode dificultar a entrega e a utilização dos demonstrativos contábeis para o uso dos administradores.

Na Tabela 10 é exibida a periodicidade da apresentação das demonstrações contábeis.

De quanto em quanto tempo são apresentadas as demonstrações contábeis para sua utilização	**Familiar**	**%**	**Não familiar**	**%**	**Total**	**%**
Mensal	18	37	14	54	32	43
Trimestral	4	8	1	4	5	7
Semestral	3	6	1	4	4	5
Anual	17	35	7	27	24	32
Não são apresentadas	7	14	3	12	10	13
Total	**49**	**100**	**26**	**100**	**75**	**100**

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 10 – Periodicidade de apresentação das demonstrações contábeis

A Tabela 10 permite verificar qual é a periodicidade de apresentação das demonstrações contábeis pela contabilidade, ou seja, de quanto em quanto tempo os contadores enviam as demonstrações contábeis para os administradores. Nota-se que, dentre as 75 empresas, apenas 43% dos respondentes mencionaram que recebem as demonstrações contábeis mensalmente, 12% recebem as demonstrações a cada três ou a cada seis meses e 32% recebem um única vez ao ano.

Além disso, é possível verificar também que 13% dos administradores informaram que não recebem as demonstrações contábeis de seus contadores, ou seja, provavelmente não fazem uso das informações contábeis no processo de gestão. Desperdiçando assim, uma rica fonte de informações.

Depreende-se, após a análise do perfil dos administradores e do perfil da contabilidade das empresas, que na grande maioria delas o responsável pela administração é o proprietário, em mais da metade os administradores não possuem ensino superior completo, a maioria delas possuem profissionais com nível superior voltados a área de gestão. Verificou-se também que em 89% dos casos a contabilidade é realizada fora da empresa, de forma terceirizada, fator que pode dificultar a utilização das informações geradas pela contabilidade para auxílio na gestão. Percebeu-se ainda que apenas 43% dos respondentes recebiam as demonstrações contábeis mensalmente e que um número considerável de administradores mencionaram que não recebiam as demonstrações contábeis da contabilidade.

4.3 Contabilidade como ferramenta de apoio à gestão das empresas

Nesta seção são evidenciados os dados que permitem analisar se a contabilidade é utilizada como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas do município de Jijoca de Jericoacoara/CE. Inicia-se pela Tabela 11 que analisa o auxílio da contabilidade no processo de gestão.

Solicita auxílio da contabilidade para:	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Assessoria no planejamento	12	24	3	12	15	20
Controle orçamentário	8	16	3	12	11	15
Controle de custos	5	10	3	12	8	11
Determinar o ponto de equilíbrio	5	10	2	8	7	9
Formação do preço de venda	2	4	0	0	2	3
Outro auxílio para tomada de decisão	7	14	7	27	14	19
Não solicita auxílio da contabilidade	19	39	13	50	32	43

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 11 – Auxílio da contabilidade

Na Tabela 11 é possível observar que 32, ou 43% das 75 empresas informaram que não solicitam auxilio da contabilidade para assessoria no planejamento, controle orçamentário ou de custos, determinação do ponto de equilíbrio, formação do preço de venda ou outro tipo de auxílio para tomada de decisão. Esse cenário, evidencia descrédito da contabilidade ou, então, desconhecimento da importância da contabilidade para estas finalidades.

É possível observar, ainda na Tabela 11, que dentre as 49 empresas familiares da amostra, 19, ou 39% delas não solicitam auxílio da contabilidade e dentre as 26 empresas não familiares, um número ainda maior, correspondente a 13, ou 50% delas não solicitam auxílio da contabilidade.

As ferramentas contábeis mais solicitadas pelos administradores foram a assessoria no planejamento e controle orçamentário. É importante ressaltar que a não utilização das ferramentas contábeis para auxiliar na tomada de decisão enfraquecem as possibilidades de desenvolvimento das empresas.

Estes resultados estão alinhados aos de Faria, Azevedo e Oliveira (2012) que verificaram que os serviços de obrigatoriedade legal (fiscal e pessoal) eram os que se destacavam, no comparativo com os serviços gerenciais, tais como controle de custos e assessoria no planejamento, por exemplo. De acordo com os autores, tais resultados indicam que o contador está diretamente ligado a aspectos eminentemente legais das empresas e pouco voltado a características gerenciais da informação contábil.

Na Tabela 12 apresenta-se quais demonstrações contábeis são utilizadas como ferramenta de apoio à gestão.

Demonstrações contábeis são utilizadas como ferramenta de apoio nas tomadas de decisões	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Balanço patrimonial (BP)	14	29	13	50	27	36
Demonstração do Resultado do Exercício	9	18	9	35	18	24
Demonstração do fluxo de caixa	18	37	6	23	24	32
Outras	4	8	1	4	5	7
Nenhuma	17	35	9	35	26	35

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 12 – Demonstrações contábeis como ferramenta de apoio à gestão

Observa-se na Tabela 12 que o balanço patrimonial é a demonstração contábil mais utilizada como ferramenta de apoio à gestão, pois 36% das empresas afirmaram que utilizam esta demonstração. Em segundo lugar aparece a demonstração do fluxo de caixa (32%) e em terceiro lugar a demonstração do resultado do exercício (24%). Outras demonstrações contábeis são utilizadas por apenas 7% das empresas.

Dentre as empresas não familiares destaca-se a utilização do balanço patrimonial e da demonstração do resultado do exercício. Entre as familiares, destaca-se a utilização do fluxo de caixa e do balanço patrimonial.

Todavia, é bastante expressivo o percentual correspondente a 35% de empresas que não utilizam nenhuma demonstração contábil como apoio nas tomadas de decisões da gestão. Estes resultados, similares ao de Faria, Azevedo e Oliveira (2012), também revelam que demonstrações contábeis importantes não são utilizadas no processo de gestão.

Na Tabela 13 são apontados os tipos de análises realizadas pelas empresas.

Análises realizadas pela empresa	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Análises da liquidez	6	12	3	12	9	12
Análises de rentabilidade	24	49	9	35	33	44
Análises de endividamento	3	6	0	0	3	4
Análise das demonstrações	8	16	8	31	16	21
Outras análises	3	6	1	4	4	5
Não realiza nenhum tipo de análise	14	29	9	35	23	31

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 13 – Análises realizadas pela empresa

A Tabela 13 evidencia baixos percentuais de empresas que fazem uso das análises de indicadores econômicos e financeiros. Além disso, percebe-se que 31% das empresas informaram que não realizam nenhum tipo de análise econômica e financeira.

Verifica-se, ainda na Tabela 13, que a análise de rentabilidade é a mais utilizada dentre as análises questionadas, pois 44% das empresas afirmaram que realizam tais análises. Em segundo lugar aparece a análise das demonstrações, de um modo geral (21%) e em terceiro lugar a análise de liquidez, no entanto, apenas 12% das empresas realizam este tipo de análise.

Percebe-se que, tanto entre as empresas familiares, quanto entre as não familiares destaca-se a análise de rentabilidade como a mais realizada e a análise de endividamento como a menos utilizada.

Estes resultados, novamente similares ao de Faria, Azevedo e Oliveira (2012), revelam que muitas análises importantes que podem ser geradas pela contabilidade para auxiliar na

tomada de decisão não são utilizadas no processo de gestão. Na Tabela 14 estão expostos os recursos mais utilizados pelas empresas para auxiliar na tomada de decisão.

Recurso mais utilizado para a tomada de Decisão	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Experiência do proprietário	43	88	23	88	66	88
Informações fornecidas pela contabilidade	8	16	8	31	16	21
Relatórios elaborados por gestores	10	20	3	12	13	17
Intuição	4	8	3	12	7	9
Não informado	3	6	0	0	3	4

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 14 – Recurso mais utilizado para a tomada de decisão

Nota-se na Tabela 14 que o recurso mais utilizado pelas empresas da amostra para a tomada de decisão é a experiência do proprietário, pois 88% delas assinalaram essa opção. Neste ponto é possível perceber que há uma equivalência entre as empresas familiares e não familiares (88%).

Assim como no estudo de Faria, Azevedo, Oliveira (2012) a utilização de informações fornecidas pela contabilidade são utilizadas com uma frequência muito inferior a utilização da experiência do proprietário, principalmente nas empresas familiares (apenas 16%). Faria, Azevedo, Oliveira (2012) salientam que a experiência do proprietário não pode ser desconsiderada, no entanto, as informações contábeis poderiam agregar valor e também deveriam ser utilizadas por um número maior de empresas.

Ainda na Tabela 14 é possível perceber que os relatórios elaborados por gestores são utilizados por 17% das 75 empresas e que em 9% delas o recurso mais utilizado é a intuição, ou seja, em algumas empresas a intuição é considerada mais importante que as informações fornecidas pela contabilidade.

Na Tabela 15 são expostos os fatores que dificultam ou impedem a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão.

Fatores que dificultam/impedem a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão	Familiar	%	Não familiar	%	Total	%
Desacredita na contabilidade	1	2	0	0	1	1
Uso da experiência dos gestores	16	33	2	8	18	24
Dificuldade para interpretar os relatórios	9	18	1	4	10	13
Falta de comunicação com o contador	13	27	8	31	21	28
Desconhece as utilidades	8	16	3	12	11	15
Outros	4	8	1	4	5	7
Preferiu não responder	6	12	12	46	18	24

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 15 – Fatores que dificultam/impedem a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão

Na Tabela 15 é possível verificar que o principal fator, descrito pelas empresas da amostra, que dificulta ou impede a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão foi a falta de comunicação com o contador, apontada por 28% das empresas da amostra.

Em segundo lugar aparece o uso da experiência dos gestores, descrito por 24% das empresas, ou seja, novamente os resultados indicam que um número considerável de empresas acreditam que o uso da experiência é mais valioso do que as informações contábeis.

É importante ressaltar ainda que aproximadamente 30% das empresas descreveram que a dificuldade para interpretar os relatórios e a falta de conhecimento da real utilidade da contabilidade são fatores que impedem ou dificultam a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão.

De modo geral, verificou-se que um número considerável de empresas, principalmente não familiares, informaram que não solicitam auxilio da contabilidade para ações importantes do processo gestão. O balanço patrimonial é a demonstração contábil mais utilizada. No entanto, um percentual bastante expressivo de empresas informaram que não utilizam nenhuma demonstração contábil. Um número reduzido de empresas fazem uso das análises de indicadores econômicos e financeiros e tanto entre as empresas familiares, quanto entre as não familiares destaca-se a análise de rentabilidade como a mais realizada e a análise de endividamento como a menos utilizada. Também foi possível verificar que o recurso mais utilizado para a tomada de decisão é a experiência do proprietário e que o fator que mais dificulta ou impede a utilização da contabilidade foi a falta de comunicação com o contador.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como objetivo analisar se a contabilidade era utilizada como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas do município de Jijoca de Jericoacoara/CE. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de levantamento, com abordagem quantitativa dos dados que foram obtidos com aplicação de questionários aos administradores e proprietários das empresas. As questões do questionário foram elaboradas com base nos estudos de Faria, Azevedo, Oliveira (2012) e Hall et al. (2012).

Os resultados revelaram que as empresas da amostra eram principalmente familiares e que exerciam atividades de comércio e serviço. Além disso, constatou-se que eram microempresas que atuavam a mais de 6 anos no mercado e que possuíam no máximo 5 colaboradores.

Quanto ao perfil dos administradores e da contabilidade das empresas, constatou-se que o responsável pela administração, na maioria das empresas, era o proprietário e que mais da metade deles não possuíam ensino superior completo. No entanto, a maioria dos administradores que possuíam nível superior, eram de cursos voltados para a área de gestão (contabilidade, administração e economia).

Verificou-se também que em 89% das empresas a contabilidade era terceirizada, ou seja, realizada fora da empresa, fator que poderia estar dificultando a utilização das informações geradas pela contabilidade para auxílio na gestão. Percebeu-se ainda que apenas 43% dos respondentes recebiam as demonstrações contábeis mensalmente e que um número considerável não recebiam demonstrações contábeis da contabilidade.

Um número considerável de empresas, principalmente não familiares, não solicitavam auxílio da contabilidade para ações importantes do processo gestão. Percebeu-se também que o balanço patrimonial era a demonstração contábil mais utilizada como ferramenta de apoio à gestão. Porém, um percentual bastante representativo de empresas não utilizavam nenhuma demonstração contábil como apoio nas tomadas de decisões da gestão.

Além disso, viu-se que um número apenas reduzido de empresas faziam uso das análises de indicadores econômicos e financeiros e tanto entre as empresas familiares, quanto entre as não familiares destacou-se a análise de rentabilidade como a mais realizada e a análise de endividamento como a menos utilizada. Também foi possível verificar que o recurso mais utilizado para a tomada de decisão era a experiência do proprietário e que o fator que mais dificultava ou impedia a utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão era a falta de comunicação com o contador.

Diante dos resultados, conclui-se que a contabilidade não é utilizada, em sua plenitude, como ferramenta de apoio à gestão das micro e pequenas empresas do município de Jijoca de Jericoacoara/CE.

A pesquisa orientou-se no sentido de contribuir para os estudos teóricos e empíricos sobre a relação entre micro e pequenas empresas e a contabilidade no Brasil. O tema é importante e de crescente discussão no meio acadêmico, merece destaque, haja vista a necessidade de se fortalecer o entendimento das análises e conclusões. Assim, recomenda-se acompanhar a utilização da contabilidade pelas empresas de Jijoca de Jericoacoara, inclusive realizar estudos comparativos entre ramos e setores de atividade.

REFERÊNCIAS

ANJOS, L. C. M.; MIRANDA, L. C.; SILVA, D. J. C.; FREITAS, A. R. F. Uso da contabilidade para obtenção de financiamento pelas micro e pequenas empresas: um estudo a partir da percepção dos gestores. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 86-104, 2012.

BNDS - Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social. **Circular Nº 34, de 06 de setembro de 2011**. Disponível em: < http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/defau lt/bndes_pt/Galerias/Arquivos/produtos/download/Circ034_11.pdf >. Acesso em: 14 de abril de 2015.

BRASIL. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm. Acesso em: 28 de abril de 2015.

BRASIL. **Lei Complementar nº 128, de 19 de dezembro de 2008**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm. Acesso em: 28 de abril de 2015.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A. **Metodologia científica**. 4. ed. São Paulo: Makron Books, 2002.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução CFC Nº. 1.121/08**. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001121>. Acesso em: 09 de maio de 2015.

CREPALDI, S. A.; CREPALDI, G. S. **Contabilidade Gerencial: teoria e prática** / Silvio Aparecido Crepaldi. - 7. ed - Sãp Paulo: Atlas, 2014.

FARIA, J. A.; OLIVEIRA, M. S.; AZEVEDO, T. C**.** A utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana/BA. **Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista**, v.6, n.2, p.89-106, 2012.

FERREIRA, M. A. M.; PILTELCKOW, E.; ABRANTES, L. A.; SILVEIRA, S. F. R. Risco de liquidez e condicionantes da gestão de capital de giro em micro e pequenas empresas**. Revista de Economia e Administração**, v.6, n.2, 257-274, 2007.

HAIR JR, Joseph F. et al. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

HALL, R. J.; COSTA, V. C.; KREUZBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados–MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista**, v.6, n.3, p.4-17, 2012.

LEMOS, L. F. B.; SOARES, R. O. Previsão de Insolvência em Micro e Pequenas Empresas Utilizando Indicadores Contábeis. **Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas**, v. 1, n. 3, 2012.

MÁRIO, P. D. C.; ALVES, A. D. D. F.; CARMO, J. P. S. D.; SILVA, A. P. B. D.; JUPETIPE, F. K. N. A utilização de instrumentos de contabilidade gerencial em entidades do terceiro setor. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 8, n. 1, 2013.

MOREIRA, R. L.; ENCARNAÇÃO, L. V.; BISPO, O. N. A.; COLAUTO, R. D.; ANGOTTI, M. A importância da informação contábil no processo de tomada de decisão nas micro e pequenas empresas. **Rev. Contemporânea de Contabilidade**, v.10, n.19, p.119-140, 2013.

NASCIMENTO, M.; LIMA, C. R. M.; LIMA, M. A.; ENSSLIN, E. R. Fatores determinantes da mortalidade de micro e pequenas empresas da região metropolitana de Florianópolis sob a ótica do contador. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v.6, n. 2, p. 244-283, 2013.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SANTINI, S.; FAVARIN, E. V.; NOGUEIRA, M. A.; OLIVEIRA, M. L.; RUPPENTHAL, J. E. Fatores de mortalidade em micro e pequenas empresas: um estudo na Região Central do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v.8, n.1, p.145-169, 2015.

SANTOS, V.; RENGEL, S.; PATERNO, A. A. P.; BEUREN, I. M. Instrumentos da Contabilidade Gerencial utilizados em micro e pequenas empresas comerciais e disponibilizados por empresas de serviços contábeis. **Revista Catarinense da Ciência Contábil – CRCSC – Florianópolis**, v. 8, n. 24, p. 41- 58, 2009.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Índice de confiança dos pequenos negócios no brasil**. março de 2015. Disponível em: <http://www.bibliotecas.sebrae.com.br/chronus/ARQUIVOS_CHRONUS/bds/bds.nsf/4757262f70fcd0a7b425c51fcad95461/$File/5336.pdf>. Acesso em: 16 de abril de 2015.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenas-empresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil>. Acesso em: 14 de abril de 2015.

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. **Sobrevivência das Empresas no Brasil. Coleção estudos e pesquisas** - julho/2013. Brasília-DF: SEBRAE, 2013. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf>. Acesso em: 13 de abril de 2015.

SILVA, D. J. C.; MIRANDA, L. C.; FREIRE, D. R.; ANJOS, L. C. M. Para que serve a informação contábil nas micro e pequenas empresas? DOI: 10.5007/2175-8069.2010 v.7, n.13, p. 89. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 13, p. 89-106, 2010.

Ajuste com Crédito de Liquidação duvidosa pós Normas Internacionais de Contabilidade: Estudo de Caso da Aplicabilidade em Instituições Financeiras - IFRS 9

Cristiano Moreira da Silva (cristianomoreirasilva@hotmail.com)
Mestre em Economia de Empresas – FEAD/MG

Victor Hugo Pereira (victorhpra@yahoo.com.br)
Graduando em Ciências Contábeis – PUC/MG

Fátima Maria Penido Drumond (fatimadrumond@pucminas.br)
Mestrando em Administração de Empresas – PUC/MG

Jose Ronaldo da Silva (prof.joseronaldo@bol.com.br)
Mestrando em Educação – PUC/MG

Gustavo Stransky Rachid Lauar (gleydsontadeu@bol.com.br)
Bacharel em Ciências Contábeis – PUC/MG

Resumo:

O presente artigo realizou um estudo a respeito das normas contábeis que regulamentam o ajuste com crédito de liquidação duvidosa no âmbito nacional e internacional. O objetivo do estudo foi analisar os efeitos que a mudança da contabilização , ocasionada pela adoção da IFRS nº: 9 nas instituições financeiras. Para atingir esse objetivo, foram comparados os critérios adotados pela Resolução nº 2.682 do Conselho Monetário Nacional, norma adotada pelas instituições financeiras para publicação das demonstrações financeiras no padrão COSIF, a norma International Accounting Standard 39 (IAS 39) que trata sobre Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração, que é a norma internacional de contabilidade no que se refere ao ajuste com crédito de liquidação duvidosa. A outra norma analisada e que teve um foco maior foi a International Financial Reporting Standards 9 (IFRS 9), norma emitida pelo International Accounting Standards Boards (IASB) que tem o objetivo a substituição de forma gradativa da norma atual, o IAS 39. O IFRS 9 será adotado completamente em 1º de janeiro de 2018, e o estudo analisou os efeitos de sua adoção.A pesquisa se norteou pela evidenciação das diferenças dos valores ajustados pelas respectivas normas, aplicadas em um estudo de caso. Concluiu-se que há uma diferença na maneira de contabilizar e que seus impactos são relevantes dentro das instituições financeiras, sendo para resguardar a instituição contra crises, da mesma forma que impacta no resultado apresentado.

Palavras-chave: Ajuste com crédito de liquidação duvidosa. IFRS 9. IAS 39. Resolução nº 2.682. Normas contábeis.

Set with loan losses after the International Accounting Standards: Applicability of the Case Study in Financial Institutions - IFRS 9

Abstract

This paper conducted a study regarding the accounting rules governing the setting with doubtful accounts in the national and international levels. The aim of the study was to analyze the effects of the change of accounting, caused by the adoption of IFRS Nº: 9 in financial institutions. To achieve this goal, the criteria were compared adopted by Resolution 2682 of the National Monetary Council, standard adopted by financial institutions for publication of financial statements in COSIF standard, the standard International Accounting Standard 39 (IAS 39) dealing on Financial Instruments: Recognition and Measurement, which is the

international accounting standard with respect to the adjustment to doubtful accounts. The other standard analyzed and had a greater focus was the International Financial Reporting Standards 9 (IFRS 9) standard issued by the International Accounting Standards Board (IASB) which aims to gradually replace the current standard, IAS 39.The IFRS 9 will be completely adopted on January 1, 2018, and the study examined the effects of its adoption. The research is guided by the disclosure of the differences of values adjusted by their standards, applied in a case study. It concluded that there is a difference in the way of accounting and its impacts are relevant within the financial institutions, and to protect the institution against crises, as it impacts on the result presented.

Keywords: Set with bad debt. IFRS 9. IAS 39. Resolution 2682. accounting standards.

1 INTRODUÇÃO

Segundo Assaf (2010), o mercado de crédito é constituído pelos bancos comerciais e muitos em sua essência têm o objetivo de suprir as necessidades de recursos de curto e médio prazo dos diversos agentes econômicos, seja para pessoas físicas ou modalidades que atendam pessoas jurídicas. Os bancos comerciais segundo Fortuna (2008) constituem a base do sistema monetário, devido suas múltiplas funções e seus serviços prestados.

O papel representado pelas instituições financeiras é basicamente um elo entre agentes carentes de recursos econômicos e os agentes poupadores (superavitários). As transações intermediadas pelas instituições apresentam um risco, principalmente com a possibilidade de inadimplência do tomador do recurso.

A gestão de risco é essencial para as instituições financeiras por lhe direcionar para as melhores oportunidades de negócio, visando à melhor relação entre risco e retorno.

Para mitigar os riscos apresentados pelas transações realizadas pelo mercado de crédito, a contabilidade adota a provisão de crédito para liquidação duvidosa, a fim de diminuir o risco assumido pelas instituições em relação à inadimplência.

Segundo Niyama e Gomes (2005), a constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa representa, em qualquer empresa, uma estimativa de perda provável dos créditos, em atendimento aos princípios fundamentais de contabilidade, em especial ao da realização da receita e confrontação com a despesa e ao da prudência ou conservadorismo.

No Brasil, a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa é regulamentada pela resolução nº 2.682 do conselho monetário nacional. A constituição da provisão ocorre através de perdas esperadas, a partir de um estudo dos tomadores de empréstimo antes da operação ocorrer e o risco de perda que oferecem. A norma internacional em vigor que aborda a provisão para créditos de liquidação duvidosa é a *International Accounting Standard* 39 (IAS 39). A norma que trata sobre Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e Mensuração determina que a entidade deva avaliar se existe a evidência de que um ativo financeiro esteja sujeito à perda no valor recuperável.

Por ocorrer à provisão apenas a perda incorrida, a norma não estruturava as instituições financeiras para períodos de alta inadimplência, como ocorreu durante a crise de 2008. Assim, alguns princípios descritos na IAS 39 se demonstraram incoerentes diante da realidade econômica o que dificultou a aplicabilidade deste instrumento.

Assim, a partir da sensibilidade do mercado e varias audiências publicas foi elaborada a IFRS 9 que substituirá gradativamente a *International Accounting Standard* 39 (IAS 39). A sucessora preconiza como a entidade deverá contabilizar e avaliar os ativos financeiros, esta norma foi emitida em três fases.

O presente artigo teve como foco a fase dois que descreve o tratamento que deverá ser dado ao *impairment* em instrumentos financeiros. No estudo foram utilizadas a categoria empréstimos e recebíveis.

Para o desenvolvimento do estudo e demonstrar a aplicabilidade, foi utilizado uma operação de crédito simulada, em que foi necessária a constituição do ajuste com crédito de liquidação duvidosa e aplicada separadamente a resolução CMN nº 2.682, IAS 39 e a IFRS 9, para fins comparativos.

O estudo teve como objetivo geral demonstrar e analisar como é feita a provisão para crédito de liquidação duvidosa para empréstimos e recebíveis, pela norma em vigor no Brasil, utilizado na elaboração de demonstrações financeiras pelo padrão COSIF, a norma aplicada atualmente para elaboração das demonstrações financeiras pelo padrão internacional de contabilidade e simular estas transações através do que é estabelecido pela nova norma internacional de contabilidade.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Resolução CMN nº 2.682

No Brasil a provisão para créditos de liquidação duvidosa é regulamentada pela Resolução do Conselho Monetário Nacional nº 2.682 de 21 de dezembro de 1999. A resolução dispõe sobre critérios de classificação das operações de crédito e regras para constituição de provisão para créditos de liquidação duvidosa.

A Resolução CMN nº 2.682 substituiu a Resolução CMN nº 1.748 após 10 anos de vigência, aliado, segundo Niyama (2013), a evolução e sofisticação do nosso mercado financeiro com mudança de perfil de crédito das operações contratadas, bem como para atendimento das normas e padrões contábeis no âmbito do MERCOSUL. A resolução teve a finalidade de definir critérios mais abrangentes para a constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa que se baseassem na classificação das operações de crédito segundo o nível de risco das operações.

O ato normativo determina que as instituições financeiras devam classificar as operações de créditos em categorias de risco, em níveis que vão de “AA” a “H”. A classificação será de responsabilidade das instituições que detém as operações de crédito e deve ser efetuada com base em critérios consistentes e verificáveis, conforme determina o artigo segundo da resolução. Conforme o parágrafo único do mesmo artigo, as operações de crédito de titularidade de pessoas físicas devem levar em conta, também, as situações de renda e de patrimônio bem como outras informações cadastrais do devedor.

A resolução determina que a classificação da operação nos níveis de risco deve ser revista no mínimo mensalmente, em função dos atrasos verificados no pagamento de parcela de principal ou de encargos, conforme o artigo primeiro.

A classificação deverá ser revista a cada seis meses, para operações de um mesmo cliente ou grupo econômico cujo montante seja superior a 5% (cinco por cento) do patrimônio líquido ajustado e a cada doze meses em todas as situações, exceto na situação prevista no artigo 5º.

A provisão deve ser constituída mensalmente, não podendo ser inferior ao somatório decorrente da aplicação dos percentuais descritos na norma.

De acordo com Niyama (2013) as regras atuais determinam a obrigatoriedade de manter o mesmo nível de classificação de risco atribuído ao cliente que tenha sido objeto de renegociação ou composição de dívida, permitindo a alteração para nível menor de risco desde que tenha se caracterizada uma amortização significativa da dívida ou outro fato relevante que justifique essa modificação.

No parágrafo 1º do artigo quatro, admite-se para operações com prazo a decorrer superior a 36 meses, a contagem em dobro dos prazos previstos tabela 1.

Conforme o artigo 9º da resolução nº 2.682 é vedado o reconhecimento no resultado do período de receitas e encargos de qualquer natureza relativos a operações de crédito que apresentem atraso igual ou superior a sessenta dias. As operações que sejam provisionadas no mínimo a 3,0% já não têm suas receitas reconhecidas pela instituição.

Segundo Niyama (2013), deve ser divulgada em notas explicativas a composição da carteira de operações de crédito, distribuída nos correspondentes níveis de risco previstos na resolução nº 2.682, segregando-se as operações, pelo menos, em créditos de curso normal com atraso inferior a 15 dias, e vencidos com atraso igual ou superior a 15 dias.

Devem ser divulgadas em notas explicativas também a distribuição das operações, por tipo de cliente e atividade econômica, distribuição por faixa de vencimento e montante de operações renegociadas, lançados contra o prejuízo e de operações recuperadas, no exercício.

O ato normativo assume uma política conservadora e prudente referente às operações de crédito no Brasil. As perdas são provisionadas com a existência de possibilidade do não pagamento, sendo os critérios para a avaliação dessa possibilidade ficando sobre responsabilidade da instituição financeira. O artigo 10º da resolução determina que as instituições devam manter documentadas as políticas e procedimentos para concessão e classificação de operações de crédito, que ficará a disposição do Banco Central do Brasil e de auditoria independente.

Dessa maneira o Banco Central do Brasil apesar de deixar que as instituições determinem o método utilizado para provisionar as operações de crédito, mantém o controle sobre as mesmas com o objetivo de que não haja distorções na contabilização.

2.2 Convergência às normas contábeis internacionais

O Banco Central do Brasil e a comissão de valores mobiliários haviam estabelecido o ano de 2010, como data-limite para a adoção das normas internacionais de contabilidade como padrão de divulgações das demonstrações financeiras consolidadas. Com a publicação da Lei nº 11.638/2007, a transição se tornou assunto prioritário entre as empresas brasileiras.

A lei nº 11.638/2007 contém vários pontos de convergência com as IFRS, no entanto não resulta na adoção imediata das normas internacionais nem convergência total.

A Ernst & Young (2009) identificou uma barreira conceitual fundamental no entendimento, aceitação e aplicação prática das IFRS no Brasil: o sistema contábil brasileiro, que sempre sofreu forte influência do ambiente fiscal, é fortemente baseado em regras definidas, ao passo que as IFRS têm sido tradicionalmente baseada em princípios, bem menos detalhados, com grande ênfase na substância econômica das operações e no exercício de julgamento.

Ainda segundo a Ernst & Young (2009), as normas norte americanas (FASB) e as internacionais (IASB) são concebidas dentro de uma tradição jurídica consuetudinária, ou seja, as normas devem oferecer princípios gerais de orientação e não regras detalhadas. Essa tradição difere significativamente da brasileira, na qual o contador está acostumado a estritamente cumprir normas.

Os ganhos com a adoção seriam entre outros, a redução de custos para multinacionais controlar nos países em que atuam e melhor comunicação entre empresas que buscam investir em países estrangeiros.

A adoção ocorre de forma gradativa para que permita as instituições financeiras manter os padrões para funcionamento exigidos pelas normas estabelecidas pelo órgão regulador. As alterações poderiam resultar em mudanças na estrutura patrimonial e financeira, dificultando a regularização, além de exigir mudanças do Banco Central do Brasil no monitoramento do sistema financeiro nacional.

Em setembro de 2009 o conselho monetário nacional emitiu a Resolução nº 3.786 que dispõe sobre a elaboração e a divulgação de demonstrações contábeis consolidadas com base no padrão contábil internacional emitido pelo *International Accounting Standards Board* (IASB).

No artigo primeiro da Resolução nº 3.786 as instituições financeiras e demais instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil, devem a partir da data-base de 31 de dezembro de 2010, elaborar e divulgar anualmente demonstrações contábeis consolidadas adotando o padrão internacional, de acordo com os pronunciamentos emitidos pelo IASB e traduzidos para a língua portuguesa pelo IBRACON.

Assim, conforme mencionado pela Ernst & Young (2012) o Banco Central do Brasil exige a divulgação de dois demonstrativos financeiros a partir do exercício de 2010: o balanço consolidado em IFRS (para os grandes) e os balanços individual e consolidado (para todos), conforme regra contábil do Banco Central do Brasil, devendo ser publicados separadamente.

Em comunicado emitido no dia 22 de janeiro de 2010 pelo Banco Central do Brasil em conjunto com a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) reiteram o compromisso assumido com a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade.

A CVM optou por adotar os normativos emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) para as demonstrações contábeis individuais e consolidadas, enquanto o Banco Central optou por exigir, nesse primeiro momento, a adoção do padrão internacional, conforme tradução preparada pelo Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON), para as demonstrações contábeis consolidadas das instituições sob sua jurisdição.

Segundo Ernst & Young (2012), o padrão IFRS tornou mais complexo o reconhecimento, a mensuração e a evidenciação das informações financeiras, com maior subjetividade nas escolhas contábeis, maior julgamento por parte das companhias e a participação de várias áreas da empresa na elaboração das informações financeiras.

2.3 IAS 39 e IFRS 9 - Instrumentos Financeiros

Em dezembro de 2003, o IASB emitiu a IAS 39 Instrumentos Financeiros: Reconhecimento e mensuração revisada como parte de sua agenda inicial de projetos técnicos.

O estudo teve como foco os empréstimos e recebíveis que segundo o IAS 39, é qualquer ativo financeiro não derivativo com pagamentos fixos ou determináveis que não

esteja cotados em mercados ativos (incluindo ativos de empréstimos, recebíveis comerciais, investimentos em instrumento de dívida e depósitos mantidos em banco).

A IFRS 9 tem o objetivo de ser menos complexa, e para atender a prioridade dada ao projeto, o IASB dividiu-o em três etapas a saber: 1ª etapa: Classificação e mensuração; 2ª etapa: Metodologia e *impairment* e 3ª etapa: *Hedge accounting*.

Ao final de todas as etapas o projeto propôs melhorar o entendimento das normas a respeito de instrumentos financeiros, substituindo o IAS 39 considerada uma norma complexa.

Em novembro de 2009, foi publicada a primeira fase do IFRS 9 – Instrumentos Financeiros, documento que ficou limitado aos ativos financeiros. As alterações realizadas no IAS 39 foi à substituição das quatro categorias adotadas na norma antiga que são o (i) valor justo pelo resultado; (ii) mantido até o vencimento; (iii) disponível para venda; e (iv) empréstimos e recebíveis.

Essas quatro categorias foram substituídas no IFRS 9 por duas categorias, instrumentos financeiros contabilizados pelo custo amortizado e instrumentos financeiros contabilizados ao valor justo.

Segundo Almeida (2010), as diversas formas de mensuração, previstas pela IAS 39, são consideradas um dos principais problemas que favorecem a complexidade no relato dos instrumentos financeiros. Em virtude das várias formas de mensuração e do relato dos ganhos e perdas não realizados, instrumentos idênticos podem ser mensurados de formas diferentes, por uma mesma entidade, devido à intenção da administração quanto à realização do instrumento, por opção pelo valor justo, pela forma como os instrumentos foram adquiridos ou pelo percentual de participação do investidor na investida.

Almeida (2010) ainda destaca que a IFRS 9 enfatiza intenções e comportamento da administração, algo que substancialmente diminui a comparabilidade, além de permitir livres escolhas.

Segundo o IFRS 9, a fase 2, metodologia de redução ao valor recuperável, em junho de 2009 o conselho publicou uma solicitação de informações sobre a viabilidade de um modelo de perdas esperadas para a redução ao valor recuperável de ativos financeiros. Isso constituiu a base de uma minuta de exposição, Instrumentos Financeiros: custo amortizado e redução ao valor Recuperável, publicada em novembro de 2009.

Em dezembro de 2012, o IASB planejou um projeto de reexposição da fase 2 do IFRS 9. Em março de 2013 o IASB publicou outra minuta de exposição (*Exposure Draft*) apenas para comentários. As propostas poderiam ser alteradas em função dos comentários recebidos antes de ser emitida na forma final como alteração da norma. Os comentários foram recebidos até o dia 5 de julho de 2013 por meio eletrônico.

O IASB emitiu a minuta de exposição (*Exposure Draft*) a respeito do IFRS 9, porque o reconhecimento tardio de perdas de créditos em empréstimos e outros instrumentos financeiros, adotado na IAS 39, apresentou fraquezas em suas normas durante a crise financeira.

A norma tem foco nas perdas com instrumentos financeiros e o momento da contabilização. Durante a crise o modelo atual foi considerado deficiente, assim o mercado exigiu uma mudança do modelo, que houvesse uma proteção maior ao sistema, evitando novas crises no futuro.

Segundo o *Exposure Draft* (2013), o modelo atual de reconhecimento de perdas em ativos financeiro atrasa a contabilização da perda até que ocorra um evento que torne ela evidente essa perda. O *Financial Crisis Advisory Group* (FCAG) recomendou que o

IASB explorasse alternativas para o modelo de perdas em ativos financeiros, pois a complexidade de existir vários modelos da norma atual demonstrou uma fraqueza.

A proposta do IFRS 9 requer que a entidade reconheça a expectativa de perdas com instrumentos financeiros, usando estimativas correntes de falhas nos fluxos de caixa esperados sobre os instrumentos financeiros na data de divulgação. A entidade reconhecerá essa expectativa de perda como ajuste, em operações como concessão de crédito. Assim a entidade não teria que esperar pra identificar evidência objetiva de perda.

Segundo o site IFRSBRASIL.com (2015), o modelo proposto, em suma, diz que as perdas devem refletir as expectativas na data de reporte dos fluxos de caixa futuros esperados. Assim, a existência do evento que gera a perda não é mais necessária para a possibilidade de constituição de perda.

De acordo com o *Exposure Draft* (2013), a estimativa de perda será embasada em informações relevantes, incluindo informações sobre: (i) eventos passados, como a experiência histórica de perdas para instrumentos similares; (ii) condições atuais; e (iii) as previsões que afetam o recebimento dos fluxos de caixa futuros sobre o instrumento financeiro.

O *Exposure Draft* (2013), não permite a entidade estimar a expectativa de perda com base em modelos estatísticos.

O IASB espera que as entidades possam utilizar os seus atuais sistemas de gestão de risco como base de formatação da proposta. No entanto, ajustes serão necessários.

Especificamente, o *Exposure Draft* requer que a entidade mensure a expectativa de perda usando informações relevantes sobre eventos passados, incluindo histórico de perdas em eventos com instrumentos financeiros similares, em condições atuais e *forecasts* que afeta a expectativa do fluxo de caixa do ativo financeiro.

O site IFRSBRASIL.com (2015) descreve que para o reconhecimento da perda deve levar em conta informações como, eventos passados, condições atuais e previsão de recebimento dos fluxos de caixas futuros proveniente do ativo financeiro.

Há três estágios descritos no *Exposure Draft* (2013) que reflete em geral o nível de deterioração dos instrumentos financeiros. A contabilidade relaciona o reconhecimento de perdas de crédito com o cálculo e apresentação da receita de juros.

O estágio 1 é composto por instrumentos financeiros que não deterioraram significantemente a qualidade de crédito desde o reconhecimento inicial ou com baixo risco de crédito no momento da elaboração da demonstração financeira. Para esses instrumentos financeiros são reconhecidas perdas para 12 meses da vida do ativo e a receita de juros é calculada sobre o valor contábil bruto do ativo.

O estágio 2 é composto por instrumentos financeiros que possuem significativa deterioração na qualidade do crédito desde reconhecimento inicial, a menos que haja baixo risco de crédito, mas não há evidência objetiva de evento de perda de crédito. Para esses itens, são reconhecidas perdas com crédito durante a vida útil do ativo financeiro, mas a receita é calculada no montante bruto do ativo.

No estágio 3 , serão tratados os ativos financeiros que possuem evidências objetivas de *impairment* na data de divulgação. Para esses itens, são reconhecidas perdas sobre a vida útil dos ativos e a receita de juros é calculada sobre o montante contábil líquido, ou seja, deduzido as perdas de crédito.

Expectativas de perda na vida útil dos instrumentos financeiros são demonstradas na deficiência no fluxo de caixa ativo, levando-se em conta o potencial de perda durante qualquer ponto da vida útil do ativo financeiro. O reconhecimento da expectativa de perda sobre 12 meses é o reconhecimento da probabilidade de ocorrer à

deficiência no fluxo de caixa, levando-se em conta o potencial de perda nos próximos 12 meses da vida útil do ativo financeiro.

O IASB passa a reconhecer o ajuste de perdas com crédito de liquidação duvidosa a partir do momento que a instituição financeira tenha evidências claras de que existe o risco de inadimplência. Os critérios utilizados como parâmetros para realização do ajuste ficarão sobre responsabilidade da instituição financeira. Deverão ser divulgadas as técnicas utilizadas para identificar quando há evidência de perda, as mudanças nas estimativas realizadas e qualquer mudança técnica de estimativa de perdas.

O modelo existente para a perda com crédito de liquidação duvidosa, IAS 39, requer o reconhecimento da perda quando há evidencia objetiva da perda. Esse modelo causa um atraso no reconhecimento da perda de crédito. O *Exposure Draft* propõe eliminar este atraso, sendo a perda com crédito ser reconhecida pela sua expectativa.

Essas mudanças demonstram uma aproximação da norma internacional de contabilidade com a resolução CMN nº 2.682, as divulgações da gestão do risco de crédito também se assemelham.

Com o novo modelo espera-se que a conta de ajuste com perda com crédito de liquidação duvidosa aumente, pois não é necessário mais que a perda seja efetivada para se reconhecido o ajuste com crédito de liquidação duvidosa, apenas que haja evidências reais de que possa ocorrer.

O aumento da conta de ajuste irá impactar diretamente no resultado das instituições financeiras, pois a contra partida dos lançamentos nas contas de ajuste são despesas com ajuste. Como ocorre nas demonstrações financeiras em COSIF a tendência é o lucro líquido diminuir, por conta do aumento do ajuste com perda de com crédito de liquidação duvidosa, por apenas precisar de evidências para realizar os ajustes.

Porém, a mudança trará melhorias para a gestão de risco de crédito. As instituições financeiras ficarão mais resguardadas para eventuais crises, ou retração que a economia possa sofrer e que resulte em aumento da inadimplência. O novo modelo visa impedir a falência das instituições financeiras, o que resultaria em uma quebra do modelo econômico do país, que consiste no consumo de crédito para aquisição de bens duráveis.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

As pesquisas acadêmicas classificam-se quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema (Malhotra, 2006). Quanto ao objetivo a presente pesquisa classifica-se como descritiva. Os estudos descritivos contribuem para apresentar características específicas e/ou gerais de um determinado fenômeno, potencializando o desenvolvimento de hipóteses a serem testadas quanto ao fenômeno de interesse (Beuren, 2008).

A metodologia quanto aos procedimentos aplica-se a investigação documental, bibliográfica e estudo de caso. Os estudos documentais são aqueles em que as fontes de dados são obtidas através de documentos não editados ou publicados em artigos, teses, dissertações e outros documentos editados (Beuren, 2008).

Para elaboração deste trabalho, foi utilizada a pesquisa bibliográfica, pois buscou-se informações em livros e artigos acadêmicos sobre a Resolução CMN nº 2.682, o mercado de capitais, a convergência das normas internacionais de contabilidade e definições do IAS 39 e IFRS 9 - Instrumentos Financeiros.

Para ilustrar a aplicabilidade da nova norma objeto do estudo, foi realizado um estudo de caso, com um cenário abrangido pelas principais normas que aborda esse tema. A operação de crédito adotada foi uma simulação do financiamento de veículo, utilizando

informações reais, como valor, taxa de juros e prazo de pagamento. As informações do histórico das operações de financiamento de veículos também foram simuladas, sendo que as informações tiveram o objetivo de compor um modelo do IFRS 9 para apuração da perda com crédito de liquidação duvidosa. O estudo de caso pode decorrer de acordo com uma perspectiva interpretativa, que procura compreender como é o mundo do ponto de vista dos participantes, ou uma perspectiva pragmática, que visa simplesmente apresentar uma perspectiva global, tanto quanto possível completa e coerente, do objeto de estudo do ponto de vista do investigador (FONSECA, 2002, p. 33).

Por fim a pesquisa classifica-se quanto à abordagem do problema como quantitativa, pois se utiliza do emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. As pesquisas quantitativas são aquelas que utilizam de técnicas matemáticas e estatísticas para a análise dos dados. Beuren (2006) afirmam que a abordagem quantitativa utiliza-se da matemática e estatística para se analisar o problema, geralmente testando hipóteses ou modelos.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo de caso teve como objetivo analisar e comparar os efeitos das normas contábeis, discutidas até o momento, que abordam os ajustes com crédito de liquidação duvidosa. A partir da aplicação das normas em uma mesma operação de crédito é possível identificar os efeitos das mudanças em relação ao modo de contabilização dos ajustes.

A operação de crédito analisada será uma que compõe a carteira de crédito massificada de uma instituição financeira, considerada não relevante, pois operações de crédito consideradas relevantes o ajuste com crédito de liquidação duvidosa possui características bem especificas referente àquela operação.

Vamos supor que um cliente da instituição financeira deixou de quitar a décima terceira parcela do financiamento, vencida no mês de novembro do ano de 2012. Em 30 de janeiro de 2013, data do vencimento da 15ª parcela, a parcela em atraso estava com 61 dias de vencido. Para fins comparativos o cálculo do ajuste segundo as normas descritas utilizaram a mesma data como base.

Tabela 1 – Tabela de amortização do saldo devedor do financiamento

Mês	Parcela	Valor	Juros	Amortização	Saldo devedor inicial R$ 26.920,00	Dias de atraso
30/11/2012	13	R$ 775,66	R$ 307,10	R$ 468,56	R$ 21.311,90	
30/12/2012	14	R$ 775,66	R$ 300,50	R$ 475,16	R$ 20.836,74	
30/01/2013	15	R$ 775,66	R$ 293,80	R$ 481,86	R$ 20.354,88	61 dias

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Operação de crédito simulada foi o financiamento de um veículo concedido a uma pessoa física. O veículo nesta situação foi adquirido pelo valor total de R$ 33.650,00, sendo que desse valor R$ 6.730,00 foram pagos no momento da compra, ou seja, foram dados de entrada na aquisição.

O restante do valor do veículo, R$ 26.920,00, foi financiado em 48 meses por uma Instituição Financeira. A seguir as informações referentes ao financiamento do referido automóvel estão descritas:

Tabela 2 – Informações do financiamento

Valor da operação	Taxa da operação	Prazo da operação
R$ 26.920,00	1, 410%	48 meses

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

4.1 Cálculo pela Resolução nº 2.682

O cálculo do ajuste segundo a resolução nº 2.682, utiliza o número de dias em atraso, como principal indicador, para apuração do valor do ajuste. De acordo com o normativo os percentuais utilizados para apurar os valores dos ajustes aplicados às operações de crédito foram apurados de acordo com os dias em atraso da operação, sendo que esses percentuais foram aplicados sobre o saldo devedor da operação no momento da inadimplência.

De acordo com o normativo, por a operação no dia 30 de janeiro de 2013 estar com 61 dias de atraso, deve ser aplicado um percentual de 10,0%, classificada como uma operação de nível D, sobre o saldo devedor da operação de financiamento, conforme evidenciado na Tabela 1- Risco e percentual de cálculo.

Assim, foi aplicado o percentual referente aos dias de atraso sobre o saldo devedor que era do montante de R$ 21.311,85. O valor do ajuste é no valor de R$ 2.131,18. Para este exemplo foi levado em consideração apenas o critério de dias de atraso para ser apurado o valor do ajuste.

Foi simulada a evolução do ajuste caso não seja feito o pagamento da dívida pelo tomador do financiamento. Com o aumento do período de inadimplência há também um aumento do percentual aplicado sobre o saldo devedor, até que seja ajustado 100% da operação de crédito, em que a instituição financeira dê baixa como prejuízo na operação. A tabela abaixo demonstra a evolução da operação referente aos dias de atraso.

Tabela 3 – Operação de financiamento de veículo - Operação massificada – R. 2.682

Dias de atraso	0	0 - 14	15 - 30	31 - 60	61 - 90	91 - 120	121 - 150	151 - 180	180 em diante
Valor do ajuste		106,56	213,12	639,36	2.131,18	6.393,55	10.655,92	14.918,29	21.311,85
Res nº 2.682 (%)	0,00%	0,50%	1,00%	3,00%	10,00%	30,00%	50,00%	70,00%	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Caso a divida seja renegociada a nova operação de crédito iniciará com o rating atribuído a operação de origem da renegociação. Assim caso no dia 1º de fevereiro o tomador do empréstimo, queira renegociar a sua di vida com a instituição, a nova divida formada já terá como ajuste com crédito de liquidação duvidosa 10,0% do seu saldo devedor. Caso o devedor liquide a divida sem renegociá-la o ajuste poderia ser revertido.

4.2 Cálculo pela norma IAS 39

No padrão IFRS, de acordo com o determinado na IAS 39 ainda vigente, não há ajuste sobre essa operação. Mesmo com atraso de 61 dias no pagamento da parcela com vencimento em 30 de novembro de 2012. Segundo a norma, apenas as perdas incorridas serão consideradas como ajuste com crédito de liquidação duvidosa nas operações de crédito. Assim, para operações de crédito com atrasos até 90 dias a Instituição não realiza ajustes na operação, pois até esse período de atraso considera-se que possa recuperar o valor da operação.

A questão de considerar o prazo de 90 dias para recuperação de crédito é que segundo o acordo de Basiléia II, é considerado inadimplemento atrasos acima de 90 dias, classificada no mínimo em nível E de acordo com a Resolução nº 2.682.

Dessa maneira, operações de crédito que por ventura se encontram vencidas dentro de um prazo inferior a 90 dias são alvo de uma política intensiva de ações para sua regularização, sendo que a extrapolação do prazo caracteriza como um gatilho de perda.

Como descrito anteriormente no dia 30 de janeiro não haveria ajuste a ser realizado sobre a operação de crédito que se encontra com atraso de 61 dias. O ajuste apenas seria realizado quando o atraso excedesse 90 dias. A partir de 90 dias seriam ajustado os valores não pagos pelo devedor até que fosse ajustado 100% da operação de crédito.

A tabela a seguir demonstra a evolução do ajuste a partir de 90 dias de atraso do pagamento da parcela vencida em 30 de novembro de 2012.

Tabela 4 – Operação de financiamento de veículo - Operação massificada – IAS 39

Dias de atraso	0	0 - 14	15 - 30	31 - 60	61 - 90	91 - 120	121 - 150	151 - 180	180 - 210
Valor do ajuste	-	-	-	-	-	2.409,81	2.912,34	3.421,97	3.938,78
% sobre o total da operação	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	8,95%	10,82%	12,71%	14,63%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Conforme explicitado na tabela acima, o ajuste é contabilizado a partir de 91 dias de atraso e seu valor refere-se à amortização das parcelas em atraso. Pelo fato de ajuste com crédito de liquidação duvidosa ser uma conta redutora do ativo e no ativo estar contabilizado apenas o valor cedido para a compra do bem e não o valor do bem mais os encargos, o ajuste leva em consideração apenas o valor da amortização da parcela, desconsiderando os juros da mesma.

Assim a cada mês é somado ao ajuste, o valor da amortização das parcelas não quitadas, até que ao final da operação seja ajustado 100% da operação não quitada pelo tomador.

4.3 Cálculo pela norma do IFRS 9

O IFRS 9 tem a proposta de mudar a forma de contabilização do ajuste com crédito de liquidação duvidosa. Com a adoção da nova norma o IFRS deixa-se de adotar o modelo que reconhece o ajuste através da perda incorrida e passa adotar o modelo de reconhecimento através da perda esperada. Assim para o cálculo do ajuste segundo a IFRS 9 foi elaborado um modelo.

O modelo utilizado leva em consideração o histórico das operações de crédito da instituição financeira que possuem as mesmas características. No caso em estudo são operações de financiamento de veículos, que possuem valores mais baixos, normalmente realizados com pessoas físicas, dessa forma sendo incorporadas no grupo de operações massificadas. As tabelas, que serão disponibilizadas no anexo 1, apresentam valores simulados com os valores que são recuperados das operações de crédito que possuem atraso.

Através do cálculo de recuperação das operações de crédito de financiamento de veículo é possível estimar o ajuste a ser realizado com créditos de liquidação duvidosa.

Para cada faixa de dias em atraso foi calculado uma média de qual percentual da operação é recuperada. Através desse percentual é estimada a perda e aplicado a operação de crédito em estudo, para que possa realizar o ajuste.

Tabela 5 – Operação de financiamento de veículo - Operação massificada – IFRS 9

Dias de atraso	0	0 - 14	15 - 30	31 - 60	61 - 90	91 - 120	121 - 150	151 - 180	180 - 210
Valor do ajuste	213,12	426,24	639,36	895,1	1.790,20	3.495,14	12.190,38	20.033,14	21.062,50
% sobre o total	1,00%	2,00%	3,00%	4,20%	8,40%	16,40%	57,20%	94,00%	98,83%

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Através da média histórica de operações semelhantes é possível calcular o valor do ajuste sobre a operação de crédito estudada. A utilização de operações semelhantes é porque se espera que elas tenham comportamentos semelhantes em relação aos valores estimados que sejam recuperados.

Comparando os métodos analisados e desenvolvidos no estudo de caso, são apresentados os seguintes valores para a perda com crédito de liquidação duvidosa:

Tabela 6 – Operação de financiamento de veículo - Comparativa

Comparativo	0	0 - 14	15 - 30	31 - 60	61 - 90	91 - 120	121 - 150	151 - 180	181 – 210
Resolução nº.2682	-	106,56	213,12	639,36	2.131,18	6.393,55	10.655,92	14.918,29	21.311,85
IAS 39	-	-	-	-	-	2.409,81	2.912,34	3.421,97	3.938,78
IFRS 9	213,12	426,24	639,36	895,1	1.790,20	3.495,14	12.190,38	20.033,14	21.062,50

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Percebe-se que há uma variação em relação aos ajustes realizados entre diferentes metodologias.

Segundo a metodologia adotada pelo IAS 39, foram ajustados valores pequenos se comparado as demais metodologias, em períodos de crise, em que a economia esteja em situação ruim, esta pratica não irá resguardar a Instituição para aumento do índice de inadimplência.

A resolução nº 2.682 apresenta um valor intermediário se comparado os modelos, porém conservador, pois seu objetivo é resguardar a instituição contra períodos de arrocho econômico. Os modelos desenvolvidos para o cálculo do IFRS 9 são ainda mais conservadores, pois trabalham com dados históricos das operações semelhantes e com a real perda que ocorre nas operações de crédito.

A questão de metodologias mais conservadoras é que os altos valores dos ajustes influenciam no resultado das instituições financeiras. É preciso buscar modelos de cálculo que representem fielmente o cenário econômico para proteger a instituição em momentos de crise e também que não influenciem de maneira negativa os resultados financeiros, não comprometendo a remuneração dos acionistas, principais interessados no resultado da instituição.

Referente ao grupo das operações relevantes é constituído pelos clientes cujo saldo devedor seja igual ou superior a 1% do patrimônio de referência de acordo com analises de publicação de demonstração financeira de algumas instituições.

A avaliação das operações de crédito que compõem esse grupo é analisada trimestralmente e individualmente, sendo classificadas segundo o seu grau de risco de crédito. Sendo analisadas características dos clientes, bem como os principais eventos que alteram a perspectiva do futuro do cliente.

Características como administração e qualidade dos controles são analisadas, onde é avaliada a capacidade dos administradores para gerenciar a empresa, a existência de relatórios e controles que indiquem o domínio dos administradores sobre a atividade empresarial.

Também observa-se o grau de endividamento da empresa, que são suas obrigações com terceiros, o comprometimento do seu patrimônio líquido e do seu faturamento mensal,

o setor de atividade econômica e o risco apresentado por ele , as garantias quanto à suficiência e liquidez.

Assim por possuir características bem especificas, para o grupo de operações de crédito consideradas relevantes não foi desenvolvida uma metodologia para que se possa apurar os impactos da adoção do IFRS 9, pois as operações serão analisadas individualmente.

5 CONCLUSÕES

O estudo analisou as diferentes normas e as metodologias empregadas em relação ao ajuste com crédito de liquidação duvidosa. Foram analisadas as normas empregadas na contabilidade internacional, a norma atual IAS 39, a IFRS 9 e a resolução nº2.682 que regulamenta o ajuste com crédito de liquidação duvidosa no padrão COSIF.

A partir do estudo foi possível perceber as diferenças em contabilização e os riscos que a utilização de uma norma contábil eficaz e coerente pode trazer para a instituição. As normas mais conservadoras que visam à prudência proporcionam maior segurança a instituição financeira, porém, por ajustar um volume maior de operações, o resultado apresentado ao final do exercício fica comprometido por existir um alto nível de despesas com ajuste com crédito de liquidação duvidosa.

As demais normas, menos conservadoras e prudentes, reconhecem o ajuste com crédito de liquidação duvidosa apenas quando o evento ocorre. O critério de utilizar a perda incorrida oferece riscos para a instituição em momentos de crise, pois seria necessário um alto volume de ajustes em um período de tempo curto por conta da inadimplência elevada.

Pode-se concluir que os critérios prudentes, mesmo afetando o resultado da instituição, são mais eficientes em resguardar a mesma, principalmente em cenários de instabilidade econômica que o mundo passa atualmente.

Evidenciado para os principais usuários das informações financeiras a real situação financeira da instituição analisada.

A substituição da norma atual de contabilidade internacional (IAS 39) pela IFRS 9 mostrou-se uma decisão acertada pelo IASB e bem aceita pelo mercado por se mostrar mais eficiente em resguardar as Instituições Financeiras.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Diana Lúcia de. **Reclassificação dos ativos financeiros e os possíveis impactos nos indicadores prudenciais e de rentabilidade dos bancos brasileiros.** 2010, 208f. Dissertação. (Mestrado em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo. São Paulo. Disponível em:<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-13102010-182733/pt-br.php>. Acesso em 14 set. 2015.

ASSAF NETO, Alexandre. **Finanças corporativas e valor.** São Paulo: Atlas, 2010.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Nota para a imprensa**. 29 ago. 2013. Disponível em <http://www.bcb.gov.br/?ECOIMPOM> Acesso em: 06 set. 2015.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Relatório de inflação**. 29 ago. 2013. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br/htms/relinf/port/2013/06/ri201306b1p.pdf>. Acesso em: 06 set. 2015.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 2.682, de 21 de dezembro de 1999.** Banco Central do Brasil, Brasília, 21 dez. 1999.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Resolução nº 3.786, de 24 de setembro de 2009.** Banco Central do Brasil, Brasília, 24 set. 2009.

BEUREN, Ilse Maria et al. (2008). **Elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. São Paulo: Atlas.

BRASIL. Lei nº 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Dispõe sobre a Política e as Instituições Monetárias, Bancárias e Creditícias, cria o Conselho Monetário Nacional e dá outras providências.**Diário Oficial da União**, Brasília, 31 dez. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4595.htm>. Acesso em: 09 set. 2013.

BRASIL. Lei nº 11.941/2009. 27 de maio de 2009.Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição e dá outras providências.**Diário Oficial da União**, Brasília, 27 maio. 2009. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm> Acesso em: 09 set. 2013.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Comunicado ao mercado – Banco Central do Brasil e Comissão de Valores Mobiliários reiteram o compromisso assumido com a convergência brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS).** 22 jan. 2010. Disponível em:<http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 05 set. 2013.

ERNST & YOUNG; FIPECAFI. **Análises sobre o IFRS no Brasil.** São Paulo. 2012.
FORTUNA, Eduardo. **Mercado financeiro:** produtos e serviços. 17 ed. rev., atual. eampl.Rio de Janeiro: Qualitymark, 2008. 883p.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

IFRSBRASIL.com Resumo: **Exposure Draft do impairment de ativos financeiros (IFRS 9). 19 mar. 2015**. Disponível em: <http://ifrsbrasil.com/instrumentos-financeiros/resumo-exposure-draft-do-impairment-de-ativos-financeiros-ifrs-9>.
Acesso em: 06 out. 2015.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. **Financial Instruments:**Expected Credit Losses. 2013. Disponível em <www.ifrs.org>. Acesso em 15 apr. 2013.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD – IASB. International Financial Reporting Standard (IFRS) 9: **Financial Instruments**, 2009. Disponível em: <www.iasb.org>. Acesso em 15 out. 2013.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 37. **Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes**. 2001. Disponível em <www.ifrs.org>. Acesso em 27 set. 2013.

INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD IAS 39. **Instrumentos Financeiros:** Reconhecimento e Mensuração. 2003. Disponível em <www.ifrs.org>. Acesso em 15 abr. 2013.

IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária: Aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010. 792p.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa** de Marketing: uma orientação aplicada. (4a ed.). Porto Alegre: Bookman, 2006.

MANUAL de normas internacionais de contabilidade: IFRS versus normas brasileiras. São Paulo: Atlas, 2009. 364 p.

NIYAMA, Jorge Katsumi; GOMES, Amaro L. Oliveira. **Contabilidade de instituições financeiras:** leasing, provisão para créditos de liquidação duvidosa, títulos e valores mobiliários, derivativos, instrumentos híbridos de capital e dívida, comparação entre US GAAP e Cosif. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005. 226 p.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Constituição da provisão para créditos de liquidação duvidosa de bancos e demais instituições financeiras** – principais alterações introduzidas pelo Conselho Monetário Nacional e o efeito nas demonstrações contábeis. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/necon/pcld.pdf>. Acesso em: 03 out. 2013.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. IFRS e CPCs – A nova contabilidade b rasileira: Impactos para o profissional de RI. 2010. Disponível em <http://www.pwc.com.br/>. Acesso em: 31 mar. 2015.

ANÁLISE DOS INTANGÍVEIS DAS EMPRESAS LISTADAS NO ÍNDICE DE SUSTENTABILIDADE EMPRESARIAL (ISE)

Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo (francymacedo2011@gmail.com)
Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau - Furb
Professora Adjunta da Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA

Leandro Sousa Ferreira (sleandro408@gmail.com)
Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA

RESUMO

Este estudo teve por objetivo analisar a composição dos ativos intangíveis das empresas listadas no índice de sustentabilidade empresarial (ISE). Para tal, realizou-se uma pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental, com consulta ao balanço patrimonial e notas explicativas disponíveis no sítio da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA). A abordagem utilizada foi quantitativa, com utilização de medidas de estatísticas descritivas (média, mínimo, máximo e desvio padrão). O período de análise correspondeu ao intervalo entre os anos de 2010 a 2014. A população correspondeu às 40 companhias que faziam parte do ISE, sendo retiradas àquelas que não apresentaram informações suficientes para realizar a análise. A amostra resultou em um total de 37 empresas. Os resultados demonstraram uma boa média de participação dos intangíveis, apesar de haver disparidades, com empresas chegando a investir mais de 80 % de seu ativo total e algumas com menos de 1%. Os ativos intangíveis mais evidenciados nos relatórios contábeis das companhias são: Software, Ágio sobre investimentos, seguidos por Marcas e Patentes e Contratos de Concessões. Empresas como a Sabesp e a Telef Brasil, destacam-se com investimentos significativos em intangíveis, enquanto BicBranco e Even não tratam os intangíveis como prioridades.

Palavras chave: Composição, Intangíveis, ISE.

ANALYSIS OF INTANGIBLE ASSETS OF LISTED COMPANIES OF CORPORATE SUSTAINABILITY INDEX (ISE)

ABSTRACT

This study aimed to analyze the composition of intangible assets of listed companies in corporate sustainability index (ISE). To this end, we carried out a descriptive study, conducted through desk review, in consultation with the balance sheet and explanatory notes are available on the website of the Stock Exchange, Commodities and Futures Exchange (BM & FBOVESPA). The approach used was quantitative, using descriptive statistics measurements (average, minimum, maximum and standard deviation). The analysis period covered the time between the years 2010 to 2014. The population corresponded to 40 companies that were part of the ISE being taken to those who did not have enough information to perform the analysis. The sample included a total of 37 companies. The results showed a good average share of intangible, although there are disparities, with companies coming to invest more than 80% of its total assets and some with less than 1%. Intangible assets more evidenced in the accounting records of the companies are: Software Goodwill on investments, followed by Patents and Trademarks Grants and Contracts. Companies such as

Sabesp and Tel Brazil stand out with significant investments in intangible as BicBranco Even and do not address intangible as priorities.

Key-words: Makeup, Intangibles, ISE.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento da economia vem sofrendo um significativo processo de aceleração nas últimas décadas. Com a era digital que foi intensificada no início do terceiro milênio, novos conceitos de vida, negócios, economia vão surgindo. As empresas que antes investiam a maior parte de seus recursos em ativos físicos que poderiam facilmente ser adquiridos por empresas concorrentes, com o passar dos anos sentiram a necessidade de se diferenciarem das demais para conquistarem a preferência dos consumidores, investiram recursos em ativos que não estejam disponíveis para encomenda no mercado, esses ativos são denominados Ativos intangíveis.

Para Penman (2009), Browm e Kimbrough (2011), Perez e Famá (2006) e Kayo (2002) os ativos intangíveis são o mais importante fator de diferenciação das empresas, propiciando maior eficiência econômica e financeira para as firmas.

O Intangível de uma companhia abrange as contas representativas dos recursos aplicados em bens imateriais. São direitos que tenham por objeto bens não físicos destinados à manutenção das atividades da empresa ou exercidos com essa finalidade. Sua classificação diverge para diferentes autores.

Crisóstomo (2009) em seus estudos demostra que ainda não existe uma uniformidade na evidenciação dos ativos intangíveis internacionalmente. Para Vaz (2014) no Brasil existe uma carência de formalização dos aspectos relativos aos intangíveis, mesmos depois da promulgação da Lei Nº 11.638/2007 e do pronunciamento técnico CPC O4. A importância da evidenciação dos intangíveis das firmas é tema recorrente de vários estudos nos últimos anos.

O ISE é um índice que mede o retorno médio de uma carteira teórica de ações de empresas de capital aberto e listadas na BM&FBOVESPA com as melhores práticas de sustentabilidade.

Diante do exposto, dada a relevância da temática surgiu o seguinte questionamento: Qual a composição dos ativos intangíveis das empresas listadas no índice de sustentabilidade empresarial (ISE)? Desse modo, o objetivo da presente pesquisa é analisar a composição dos ativos intangíveis das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE).

Vaz (2014) em seus estudos percebe que os ativos intangíveis vem tomando uma grande proporção e repercussão no meio corporativo. Os americanos concluíram que todos os investimentos em tecnologia da informação (TI) somente tiveram os resultados esperados na economia do Estados Unidos após serem realizados investimentos complementares em ativos intangíveis. No Brasil um reflexo da preocupação com a questão dos intangíveis é a obrigatoriedade da evidenciação desse ativos nas demonstrações contábeis das empresas de capital aberto com base na promulgação da Lei Nº 11.638/2007.

Verifica-se que a intangibilidade é um fator determinante do processo de geração de valor para as empresas norte-estadunidense como demostram Perez e Famá (2006). No Brasil os investimentos em patentes ainda são muito baixos para a criação de valor das empresas.

Portanto os ativos intangíveis possuem uma importância significativa na obtenção de valor das companhias modernas e as empresas brasileiras precisam intensificar os estudos com relação a esse assunto, justificando sua importância.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre os ativos intangíveis. Na sequência, trazem-se informações sobre a evidenciação de ativos intangíveis. Por último, evidenciam-se estudos anteriores que abordaram a temática em análise.

2.1 ATIVOS INTANGÍVEIS

Ainda hoje não se tem uma definição para ativos intangíveis que seja aceita de uma forma geral. A expressão tangível vem do latim *tangibilis* que pode ser traduzido como "tocável". Em sentido antônimo intangível é algo que não se pode tocar.

De acordo com as Normas Internacionais de Contabilidade (IAS-38) editadas pelo IASB – *International Accouting Standards Board* – ativos intangíveis são definidos como ativos não monetários, sem substância física, que são identificáveis e estão controlados pela empresa como resultados de eventos passados, que contribuem para obtenção de benefícios futuros.

O Intangível, portanto, é composto exclusivamente por contas representativas de bens incorpóreos (imateriais), os quais, embora não possuindo existência corpórea, representam direitos de propriedade industrial ou comercial, legalmente conferidos a seus possuidores, como é o caso dos direitos autorais, das marcas e patentes, do fundo de comércio etc.

Diversos autores classificam de várias maneiras os ativos intangíveis como uma forma de contribuírem para o entendimento e melhor gestão dos própios, pois nem sempre são facilmente identificáveis nas demonstrações contábeis dificultando sua gestão.

Kayo (2002) classifica os ativos intangíveis em: ativos humanos, ativos de inovação, ativos estruturais, e ativos de relacionamento. O *Financial Accounting Standards Board* (FASB) divide os ativos intangíveis da seguinte forma: a) Capital Inovação – que abrange os valores aplicados em produtos, processos e serviços de inovação; b) Capital Humano – que pode ser considerado como os valores imateriais referentes aos recursos humanos da organização; c) Capital Consumidor - que engloba valores agregados pelo setor de vendas; d) Capital Fornecedor - que é constituído pelo valor existente no relacionamento com os fornecedores; e) Capital Investidor- entendido pela perspectiva financeira como sendo o valor imaterial composto, principalmente, pelas condições da organização de obter capital de acionistas ou crédito de terceiros; f) Capital de Processos – compreende os valores disponibilizados pela eficiência nos processos organizacionais; g) Capital de Localização – inclui os valores referentes à localização de uma organização.

São exemplos de ativos intangíveis marca, patentes, *goodwil*, ágio, software de computador, direitos autorais, careiras de clientes, contratos de concessão, entre outros. Hendriksen e Van Breda (1999) separa os ativos intangíveis em identificáveis, quando podem ser nomeados, e não identificáveis, quando não o podem, a exemplo do goodwill. Sobre a

origem e reconhecimento dos ativos intangíveis, Hendriksen e Van Breda (1999) mencionam ainda que os ativos intangíveis, muitas vezes, são definidos como a diferença positiva entre o custo de uma empresa adquirida e a soma de seus ativos tangíveis líquidos.

Em relação a sua mensuração segundo Arnosti (2003), na economia atual o mercado sinaliza que a distância entre o valor contábil das entidades e o que ele reconhece está cada vez maior.

O reconhecimento de um ativo intangível deverá obedecer as mesmas regras válidas para os ativos. O SFAC (*Statement of Financial Accounting Standards*) define que um item deve ser reconhecido quando, corresponder à definição apropriada, for mensurável, relevante e preciso. Segundo Hendriksen e Van Breda(2007) os ativos intangíveis são difíceis de medir, já que, não podem ser identificados separadamente, tais como goodwill. Todos os ativos intangíveis são amortizados por um período não superior a quarenta anos.

No início dos anos 2000 o *International Accounting Standards Board* (IASB), fez mudanças no que dizia a *International Accounting Standard* (IAS) nº 38, colocando novos critérios para reconhecimento, mensuração e divulgação dos intangíveis das empresas. No Brasil visando à convergência das normas brasileiras aos padrões internacionais foi aprovado o CPC – 04 – Ativo Intangível baseado na IAS 38.

2.2 EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS INTANGÍVEIS

Devido as suas peculiaridade e características, pois os ativos intangíveis não possuem forma física, são invisíveis e não são até mesmo quantificáveis, esses ativos trazem consigo uma dificuldade de evidenciação, mensuração e contabilização.

Evidenciar ativos intangíveis é mostrar para o mercado a necessidade de suas informações em virtude de sua relevância e representatividade, como uma forma de sinalizar aos investidores que a companhia realmente conhece e sabe o valor de seus intangíveis, ou seja, explicar de forma clara as informações contábeis para facilitar o entendimento pelos usuários. Também para proporcionar maior clareza aos diversos *stakeholders* que terão seu capital atrelado aos mercados que ofereçam informações mais confiáveis (ROLIM, 2009). As principais formas de evidenciação utilizadas pelas companhias são: demonstrações contábeis, notas explicativas, quadros suplementares, relatórios de auditores independentes e relatórios dos administradores.

A evidenciação dos intangíveis pode ser obrigatória com o objetivo e função de atender aos órgãos reguladores e voluntária para demonstrar maior transparência na sua administração.

Boff (2007, p. 38) descreve a evidenciação obrigatória como: “[...] representa as informações requeridas legalmente pelos órgãos de regulamentação e pelos órgão de classe”. A mesma autora (2007, p. 38) ainda ressalta que “[...] esses órgãos estabelecem padrões de evidenciação compulsórias às empresas para garantir um nível informacional mínimo, necessário e exigido pelos usuários das demonstrações contábeis”.

Em relação a evidenciação voluntária, Watson, Shrives e Marston (2002, p. 289) definem como aquele “[...] que excede o requerido por leis, normas contábeis ou determinação de órgãos reguladores”. Piacentini (2004, p. 51) relata que “[...] as evidenciações voluntárias são meios utilizados pelos investidores para analisar as estratégias e

os fatores críticos de sucesso da companhia, tanto no ambiente em que as mesmas estão inseridas, como sob o aspecto competitivo do cenário econômico"

O CPC 04 determina os critérios específicos sobre a evidenciação obrigatória de ativos intangíveis, determinando que os intangíveis devem ser separados por classes como por exemplo: marcas, softwares, contratos de concessão, projetos e desenvolvimento.

Os ativos intangíveis não apenas podem proporcionar uma grande vantagem competitiva como também contribuir para o valor da empresa (STEWART, 1998; HENDRIKSEM; VAN BREDA, 1999) daí a importância de serem evidenciadas e mostradas ao mercado, pois são de suma relevância para as empresas no atual cenário da economia mundial. Essa divulgação de informações é sinônimo de transmissão de confiança para a tomada de decisões.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE EVIDENCIAÇÃO OBRIGATÓRIA DE ATIVOS INTANGÍVEIS

O interesse em estudar sobre os ativos intangíveis cresceu muito nos últimos anos devido sua importância para a determinação do patrimônio das empresas. A seguir estão descritos alguns estudos relacionados com a evidenciação dos intangíveis. Começando por Junior (2010) traz a relevância dos intangíveis na criação de valor, mostrando que a construção de índices capazes de medir o capital intangível dentro das empresas a partir das informações financeiras e contábeis disponíveis, e o estudo associado desses índices com a geração de valor das empresas, e retorno por meio da variação dos preços das ações , pode fornecer uma perspectiva nova e fundamental para as organizações e seus investidores, tornando-se um diferencial competitivo importante.

Com a necessidade de mensurar esses ativos para uma boa administração dos mesmos o estudo buscou analisar uma das formas propostas para a mensuração e evidenciação dos ativos intangíveis dentro das organizações e sua relação com a lucratividade proporcionada aos sócios. Os dados das empresas foram dispostos em forma de painel de dados e analisados por meio do método de painéis em "pool".

Lima, Rigo e Pasqual (2012) mostraram a evidenciação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis analisando as dez maiores empresas listadas na BM&FBovespa, o estudo mostrou que apesar de sua importância a contabilidade ainda enfrenta dificuldades em mensurá-los e evidenciá-los nas demonstrações financeiras.

Os resultados da pesquisa mostram casos como o da Petrobrás, que evidencia ativos intangíveis de "direitos e concessões", da Eletrobrás que possui registrados "contratos de concessões" e da JBS no caso dos "direitos de exploração do uso da água", provenientes direta ou indiretamente da atividade que desenvolvem.

Já Almeida (2013) enfatiza o impacto das externalidades geradas pelas multinacionais na intangibilidade das empresas brasileiras, focando no setor de peças e veículos. Segundo o autor imagina-se que o papel do Investimento Direto estrangeiro seja de grande relevância para a capitação de intangíveis pelas empresas brasileiras. Como forma de direcionar o estudo e permitir uma análise vertical definiu-se como amostra para a pesquisa o setor de peças e veículos.

Em seus estudos Vaz (2014) focou na relação entre investimentos em intangíveis e produtividade total de fatores no setor industrial brasileiro com o objetivo de estudar a intangibilidade e a produtividade total de fatores (PTF) e verificar a existência de relação de casualidade entre essas duas variáveis. Os dados necessários para a consecução do trabalho, foram coletados com o auxílio do banco de dados da Economática, envolvendo as companhias brasileiras com ações negociadas na BM&FBovespa com dados disponíveis para o período compreendido entre os anos de 1996 a 2011. De acordo com o autor pelos resultados da pesquisa verificou-se que os doze setores da indústria analisados apresentavam PTF negativa em todos os anos da série. Pelo grau de intangibilidade (GI) da indústria brasileira observou-se um crescimento no início dos anos 2000 sendo mantido até o fim da década.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que concerne aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva. Nesse tipo de estudo, busca-se descrever, registrar, analisar e interpretar os dados sem manipulá-los (MARCONI; LAKATOS, 2012). Neste estudo, foram descritas as informações pertinentes aos ativos intangíveis das empresas listadas no ISE.

Quanto aos procedimentos, a pesquisa classifica-se como documental. De acordo com Gil (2008, p. 28), "a pesquisa documental vale-se de materiais que não receberam ainda um tratamento analítico, ou que ainda podem ser reelaborados de acordo com os objetos da pesquisa". Para Minayo (2008, p. 22) "a pesquisa documental é um procedimento que se utiliza de métodos e técnicas para a apreensão, compreensão e análise de documentos dos mais variados tipos". Nesta pesquisa, utilizaram-se documentos publicados na BM&FBovespa, especificamente, o balanço patrimonial de onde se retirou os valores do ativo total e do ativo intangível; e as notas explicativas de cada uma empresas do ISE, de onde se extraíram os tipos de ativos intangíveis registrados por cada entidade da amostra.

Quanto à abordagem, este estudo enquadra-se como quantitativo. Consoante Richardson (2008, p. 58) "o método quantitativo baseia-se no emprego da quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas". Estudo utilizou em sua análise dos dados, estatísticas descritivas (média, mínimo, máximo e desvio padrão). A população desta pesquisa centrou-se nas 40 empresas listadas no ISE. No Quadro 1, pode-se conferir os nomes das referidas empresas objeto do estudo.

AES TIETE	COELCE	FIBRIA	NATURA
B2W DIGITAL	COPEL	FLEURY	SABESP
BICBANCO	CPFL ENERGIA	GERDAU	TELEF BRASIL
BRADESCO	DURATEX	GERDAU MET	TIM PART S/A
BRASIL	ECORODOVIAS	ITAUSA	TRACTEBEL
BRASKEM	ELETROBRAS	ITAUUNIBANCO	VALE
BRF SA	ELETROPAULO	JSL	WEG
CCR SA	EMBRAER	LIGHT S/A	KLABIN S/A
CEMIG	ENERGIAS BR	LOJAS AMERIC	SANTANDER BR
CIELO	EVEN	LOJAS RENNER	SUL AMÉRICA

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1 – Listagem das empresas do ISE

Conforme se vê no Quadro 1, no ISE estão presentes os maiores bancos do país, distribuidoras de energia, mineradoras, empresas do setor de comunicações, entre outras. Destaca-se que nem todas as empresas publicaram informações suficientes para realizar a análise e, por isso, foram retiradas da amostra, quais sejam: Klabin S/A, Santander e Sul América. Sendo assim, a amostra final resultou em um total de 37 empresas.

Foram calculados para cada empresa os ativos intangíveis, o percentual dos ativos intangíveis em relação ao ativo total de cada ano, assim como, nos estudos de Ritta et al. (2010), Moura (2011) e Moura, Theiss e Cunha (2014).

Os dados foram obtidos por meio da BM&FBovespa, sendo baixados manualmente ano a ano, empresa por empresa. O período da análise referiu-se ao intervalo compreendido entre os anos de 2010 a 2014.

Além disso, buscou-se identificar os diferentes intangíveis descritos pelas companhias em suas notas explicativas e, posteriormente, realizou-se o seu reagrupamento de acordo com a classificação proposta por Sveiby (1998), cuja classificação é dividida em três grupos: competência dos funcionários, estrutura interna e estrutura externa, assim como no estudo de Moura (2011) e Moura, Theiss e Cunha (2014).

Ressalta-se que tais itens do intangível foram citados de forma narrativa e mensurados individualmente notas explicativas das empresas analisadas, em cada um dos cincos anos do intervalo estudado (2010 a 2014).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente apresenta-se valor dos ativos intangíveis. Na sequência, traz-se o percentual dos intangíveis em relação ao ativo total. Por último, evidenciam-se quais são os tipos de ativos intangíveis de cada uma das empresas objeto da amostra.

Na Tabela 1, observam-se as estatísticas descritivas pertinentes aos valores dos ativos intangíveis das empresas objeto da amostra, no período de 2010 a 2014.

ANOS	Nº empresas	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Pad.
2014	37	2.084,00	31.287.424,00	5.188.348,28	7.038.093,03
2013	37	2.383,00	29.503.059,00	5.192.918,83	6.704.036,21
2012	37	6.754,00	30.009.289,00	5.438.380,00	6.838.638,75
2011	37	3.498,00	30.053.684,00	5.142.713,05	6.681.491,70
2010	37	2.889,00	18.546.836,00	3.842.675,73	4.626.383,39
Totais	**37**	2.084,00	31.287.424,00	4.958.319,89	6.391.509,10

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Estatística descritiva dos valores do ativo intangível

Conforme observado na Tabela 1, os resultados dos ativos intangíveis das empresas da amostra, de modo geral, mantiveram-se constantes. A média dos valores dos intangíveis nos cinco anos da amostra foi de R$ 4.958.319,89. Ressalta-se que nesse período, a companhia que teve menor valor investido em intangíveis registrou apenas R$ 2.084,00 em 2014 e a que possuía maior valor investido possuía o equivalente a R$ 31.287.424,00 também em 2014. Os valores máximos e mínimos investidos em intangíveis em cada ano pelas empresas também

sofreram oscilações pequenas, fazendo com que o desvio padrão tivesse uma média de R$ 6.391.509,10.

Na Tabela 2, observam-se as estatísticas descritivas pertinentes aos percentuais de ativos intangíveis em relação ao ativo total das empresas objeto da amostra, no período de 2010 a 2014.

ANOS	Nº empresas	% Mínimo	% Máximo	% Média	Desvio Pad. %
2014	37	0,01	85,58	18,81	20,47
2013	37	0,01	84,34	19,02	20,69
2012	37	0,18	82,44	19,85	21,57
2011	37	0,10	79,88	19,92	21,98
2010	37	0,09	79,43	17,94	21,18
Totais	**37**	**0,01**	**85,6**	**19,11**	**20,97**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Estatística descritiva do percentual de ativos intangíveis em relação ao ativo total

Observa-se na Tabela 2 em todos os anos uma grande diferença entre os percentuais mínimos e máximos, resultando em uma média de quase 20%. Nota-se que o ano de 2011, destacou-se com o maior índice médio de intangibilidade, ou seja, dentro do ativo total, as empresas nesse ano possuíam em média o equivalente a 19,92%.

Verificou-se que as empresas com maiores percentuais de representatividade de ativos intangíveis em relação ao ativo total, foram a Sabesp, Ecorodovias, CCR SA, Coelce e Telef Brasil. O índice mínimo no período da amostra foi de 0,01 em 2013 e 2014, ambos pertencentes ao BicBanco e o máximo foi de 85,58% em 2014 obtido pela Sabesp.

O maior aumento percentual de representatividade dos intangíveis se deu no ano de 2010 para 2011, passando de 17,94% para 19,92%, a partir desse ano houve um pequeno declínio nos anos seguintes, porém com a média ainda na casa dos 19%, até chegarem 2014 com uma média de 18,81%, o que mostra que as oscilações de queda e aumento não foram muito significativas.

Como mencionado na metodologia, para a exposição dos tipos de intangíveis optou-se por seguir a classificação de Sveiby (1998). Destaca-se que as empresas da amostra não registraram nenhum valor pertinente ao grupo competência dos funcionários, sendo assim, nas sequência estão dispostos os intangíveis que se encontram na estrutura interna e externa.

A Tabela 3 apresenta os intangíveis classificados na estrutura interna, consoante a catalogação de Sveiby (1998), no período de 2010 a 2014.

Intangíveis evidenciados na amostra pesquisada	Nº empresas da amostra	Empresas que apresentam intangíveis									
		2014		2013		2012		2011		2010	
		Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%	Nº	%
Capital Interno											
Pesquisa e desenvolvimento	37	6	16	7	19	7	19	6	16	6	16
Goodwill	37	4	11	4	11	3	8	1	4	2	5
Softwares	37	28	76	28	76	27	73	25	68	26	70
Acordo de não competitividade	37	2	5	2	5	1	3	1	3	1	3
Uso de lavra	37	2	5	2	5	0	0	0	0		0

Uso de bem público	37	2	5	1	3	2	5	2	5	1	3
Direitos de exploração	37	1	3	1	3	2	5	2	5	2	5
Direito de compra	37	1	3	1	3	1	3	1	3		0
Direito de propriedade	37	1	3	1	3	1	3	1	3	1	3

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – Ativos intangíveis evidenciados pelas empresas da amostra (estrutura interna)

Na Tabela 3, seguindo a classificação de Sveiby (1998), os resultados indicaram que as empresas sob análise possuíam uma estrutura intangível interna composta por pesquisa e desenvolvimento, *goodwill, softwares*, acordos de não competitividade, acordo de não competitividade, uso de lavra, uso de bem público, direitos de exploração, direito de compra, direito de propriedade.

Destacam-se os *softwares*, que foram evidenciados por 28 (76%) das 37 empresas no ano de 2014 e 2013 e por 26 (70%) no ano de 2010, e pesquisa e desenvolvimento foi evidenciada por seis empresas em 2014, 2011 e 2010, correspondendo, portanto, a 16% das empresas da amostra.

Intangíveis evidenciados na amostra pesquisada	**Nº empresas da amostra**	**Empresas que apresentam intangíveis**									
		2014		**2013**		**2012**		**2011**		**2010**	
		Nº	**%**	**Nº**	**%**	**Nº**	**%**	**Nº**	**%**	**Nº**	**%**
Capital Externo											
Marcas e patentes	37	13	35	13	35	14	38	14	38	13	35
Fidelização de integrados	37	1	3	1	3	1	3	1	3	1	3
Franquias (pontos comerciais)	37	1	3	1	3	2	5	1	3	2	5
Contratos de Concessão	37	12	32	11	30	10	27	11	30	11	30
Ágio sobre investimentos	37	23	62	23	62	23	62	22	59	23	62
Relacionamento com fornecedores	37	2	5	2	5	3	8	3	8	3	8
Relacionamento com clientes	37	4	11	4	11	4	11	5	14	3	8
Carteira de clientes	37	4	11	4	11	3	8	3	8	3	8

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Ativos intangíveis evidenciados pelas empresas da amostra (estrutura externa)

Na Tabela 4, nota-se que as empresas do ISE, possuem uma estrutura externa composta por marcas e patentes, fidelização de integrados, franquias, contratos de concessão, ágio sobre investimentos, relacionamento com fornecedores, relacionamento com clientes e carteiras de clientes.

Observou-se na Tabela 4, que o ágio sobre investimentos foi evidenciado por 23 empresas (62%) em 2014 e por 11 empresas (30%) em 2010. Marcas e patentes também se mostraram relevantes, sendo evidenciados, em 2014 e 2013, por 13 das empresas e, em 2012, por 14 das empresas, respectivamente. E, em menores percentuais, têm-se fidelização de integrados, franquias e relacionamento com clientes.

Ao comparar os resultados desta pesquisa com os de Antunes et al. (2009), em que os intangíveis mais recorrentes foram *softwares* (79%), ágio (63%) e marcas e patentes (31%), com os de Cunha et al. (2010), em que se destacaram *softwares* (72%), ágio (37,5%) e marcas e patentes (30%), com os de Ritta et al. (2010), com destaque novamente para ágio (73,94%) e softwares (15%) e, também, direitos contratuais (8,66%), e ainda com os de Moura (2011),

em que se destacaram softwares, que foram evidenciados por 85% das empresas, o ágio sobre investimentos (49%), contratos de concessão (36%) e marcas e patentes (31%), percebe-se que as empresas da amostra atual apresentaram semelhanças com as empresas analisadas nesses quatro estudos, sinalizando que os intangíveis de maior destaque nas empresas brasileiras são os *softwares* e o ágio e, ainda, marcas e patentes e contratos de concessão.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No referido trabalho, o objetivo foi analisar os ativos intangíveis das empresas listadas no ISE, destacando sua evidenciação, seu percentual em relação ao ativo total e os tipos de intangíveis utilizados nas referidas empresas afim de demonstrar sua importância e o quanto as companhias se esforçam para tê-los em seus investimentos.

Para tanto, foi desenvolvido um estudo documental e quantitativo numa amostra das demonstrações contábeis de 37 das 40 companhias listadas no ISE com o propósito de identificar quais intangíveis as empresas usam, sendo que os dados foram obtidos diretamente do sítio da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA).

Os resultados revelam que em relação aos valores investidos em ativos intangíveis as empresas do ISE se destacaram, pois nos 5 anos de amostra tiveram uma média de R$ 4.958.319,89 em intangíveis, evidenciando um bom valor médio no período de análise. Os maiores valores referiam-se as empresas Sabesp, Vale, Telef Brasil e Gerdau.

Ainda em relação aos valores investidos em ativos intangíveis nos 3 primeiros anos da amostra a companhia que menos investiu em intangíveis foi a Even com R$ 2.889,00 em 2010, R$ 3.498,00 em 2011 e R$ 6.754,00 em 2012. Nos dois últimos anos esse lugar foi ocupado pelo Bicbanco com R$ 2.383,00 em 2013 e R$ 2.084,00 em 2014. As empresas que mais investiram capital em ativos intangíveis foram nos anos de 2011, 2012, 2013 e 2014 a Telef Brasil com R$ 30.053.684,00, R$ 30.009.289,00, R$ 29.503.059,00 e R$ 31.287.424,00 respectivamente e em 2010 a Sabesp com R$ 18.546.836,00.

Com relação ao percentual de participação dos ativos intangíveis em relação aos ativos totais das companhias representadas na amostra a empresa que tem uma maior representatividade é a Sabesp com uma média de participação de 82,32% anual durante os 5 anos, tendo em 2014 o maior percentual com 85,58 % e a que tem menor participação é o Bicbanco com uma média de 0,378% tendo nos anos de 2013 e 2014 os piores resultados com 0,01% de participação nesses dois anos.

Os resultados demostram que os intangíveis mais comuns nas empresas são: software, ágio sobre investimentos, marcas e patentes, contratos de concessão e pesquisa e desenvolvimento. As empresas evidenciam o valor do ativo intangível no balanço patrimonial e os tipos de intangíveis nas notas explicativas.

Finalmente os dados mostram que os ativos intangíveis mais evidenciados nos relatórios contábeis foram os Softwares, evidenciados por 76% das empresas em 2013 e 2014, 73% em 2012, 68% em 2011 e 70% em 2010, seguido por Ágio sobre investimentos que foi evidenciado por 62 % das empresas nos anos de 2010, 2012, 2013 e 2014 e por 59% em 2011. Também aparecem com muita relevância nos relatórios contábeis das companhias Marcas e Patentes e Contratos de concessão.

Esta pesquisa limita-se à análise dos balanços patrimoniais e das notas explicativas durante os anos de 2010 à 2014. Sugere como trabalhos futuros: analisar as demonstrações

contábeis das empresas listadas no ISE nos anos seguintes e de outros segmentos tais como: as empresas do nível 1, 2 e novo mercado e as que fazem parte do ICO2 ampliando os estudos sobre o tema, verificando se as empresa atendem as normas internacionais em relação a mensuração e evidenciação dos ativos intangíveis.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Mário Sérgio de. **Impacto das externalidades geradas pelas multinacionais na intangibilidade de empresas brasileiras: Um estudo no setor de veículos e peças.** Dissertação (Mestrado), Universidade Federal de Lavras, 2013.

BM&FBovespa. **Segmento de Listagem**. Disponível em: http://www.bmfbovespa.com.br/home.aspx?idioma=ptbr. Acesso em: Ago. 2015

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

_____. **Pronunciamento Técnico CPC n. 4**. Ativo intangível. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Brasília, DF, 5 nov. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/pdf/ CPC04_R1.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2015

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

LIMA, Andréia de; RIGO, V. P.; Pasqual, D. L.. **A evidenciação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis: uma análise nas dez maiores empresas listadas na BM&FBovespa.** Unoesc & Ciência – ACSA, Joaçaba, v. 3, n. 2, p. 221-232, 2012.

MACEDO, Fernanda; BARBOSA, Helton; CALLEGARI, Isabela; MONZONI, Mario; SIMONETTI, Roberta. **O VALOR DO ISE**. SÃO PAULO, 30 P, 2012.

MARCONDES, Adalberto Wodianer; BACARJI, Celso Dobis. **ISE- Sustentabilidade no Mercado de Capitais**. São Paulo, 1ª ed.: Report, 2010.

MOURA, Geovane Dias de. **Análise da relação entre ativos intangíveis e os níveis de governança corporativa em que se encontram listadas as empresas na BM&FBovespa**. Artigo.

DIAS DE MOURA, Geovanne; THEISS, Viviane; CUNHA, Paulo Roberto. Ativos intangíveis e gerenciamento de resultados: uma análise em empresas brasileiras listadas na bm&fbovespa. **Revista Base (Administração e Contabilidade) da UNISINOS**, vol. 11, núm. 2, abril-junior, 2014, pp.111-122 Universidade do Vale do Rio dos Sinos São Leopoldo, Brasil.

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

PIACENTINI, N. **Evidenciação contábil voluntária: uma análise da prática adotada por companhias abertas brasileiras.** Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). 2004. 132f. Universidade do Vale do Rio dos Sinos (Unisinos). São Leopoldo, 2004

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade Geral Fácil.** 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010. 532 p.

ROLIM, M. V. **Estudo do nível de disclosure dos ativos intangíveis das empresas britânicas pertencentes ao índice FTSE 100**. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Federal de Uberlândia,Uberlância/MG, 2009

VAZ, Janderson Martins**. Relação entre investimentos em intangíveis e produtividade total de fatores: um estudo do setor industrial brasileiro**. Dissertação (Mestrado), Universidade Federal de Lavras, 2014.

Características associadas ao nível de transparência e a representatividade do ativo imobilizado nas companhias de capital aberto brasileiras no ano de 2014

Sabrina Gomes de Azevedo (sabrina.gazevedo@gmail.com)
Graduanda de Ciências Contábeis - UFSC

Maíra Melo de Souza (mairameloufsc@gmail.com)
Doutora em Administração (Finanças) - UFSC

Resumo

O presente artigo tem por objetivo verificar características associadas ao nível de transparência e representatividade do ativo imobilizado nas companhias de capital aberto brasileiras. Para isto, foram analisadas as variáveis: setor econômico, ações negociadas na *New York Stock Exchange* (NYSE), rentabilidade do ativo e nível de governança corporativa. A população escolhida foram as 50 empresas de Capital Aberto com ações mais negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA) no ano de 2014, utilizando-se para a tanto o IBrX 50. A pesquisa classifica-se como documental na medida em que analisa as Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) e Notas Explicativas publicadas no *site* do BM&FBOVESPA. A mensuração da transparência foi obtida por meio de um Índice de Divulgação (ID) calculado a partir de uma listagem de verificação, composta por 14 itens, elaborada a partir do CPC 27. E a Representatividade do Ativo Imobilizado foi obtida através do percentual de participação do Imobilizado Total sobre o Ativo Total. Os resultados desta pesquisa apontam que a média de divulgação dos itens na listagem de verificação foram de 77,95%, demonstrando que as companhias analisadas, em média, realizam uma boa evidenciação do Ativo Imobilizado. No que compete a Representatividade a média verificada foi de 26,42% do Imobilizado Total em relação ao Ativo Total das companhias. Encontrou-se ainda uma possível relação entre o Índice de Divulgação e o Nível de Governança Corporativa e ainda uma possível relação entre nível de representatividade e o fato de possuir ações negociadas na NYSE.

Palavras chave: CPC 27, Ativo Imobilizado, Transparência, Representatividade.

Characteristics associated with the level of transparency and representativeness of fixed assets in Brazilian public companies in 2014

Abstract

The present article aims at studying Associated Features At the level of transparency and representativeness of the Fixed assets of the Brazilian public companies. Considering how variables: Economic Sector, Shares traded *New York Stock Exchange* (NYSE), Asset Profitability and level of governance corporate. The Population were chosen as 50 Public Companies with shares traded in more markets and Stock Exchanges, Commodities and Futures São Paulo (BM&FBOVESPA) in 2014, using both to will IBrX 50. Search it is documentary on the extent to which analyzes how Standardized Financial Statements (DFPs) and Notes Issued any site to BM&FBOVESPA. The measurement of transparency was achieved through hum Disclosure Index (ID) calculated from the a check list, composed of over 14 items, prepared the CPC From 27. And the Representativity of fixed assets was obtained through the percentage of participation to the total Assets Fixed about total Assets. These results point que a Disclosure of media items in the scan listing were of 77.95%, showing que as companies in the media, perform a good disclosure to Fixed assets. No que compete Representativity a verified media was 26.42% of total assets in the total assets of the companies. It met still a possible relationship between the Disclosure Index and Governance

Level and still a possible relationship between level of representativeness and has shares traded on the NYSE.
Key-words: CPC – 27, Fixed Assets, Transparency, Representativity.

1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento das empresas no Brasil levou também a evolução das normas que legislam a contabilidade, fato que pode ser observado após a aprovação das Leis n.º 11.638/2007 e n.º 11.941/2009 que alteraram e revogaram dispositivos da Lei n.º 6.404/1976 e contribuíram, principalmente, para a convergência das normas internacionais de contabilidade conhecidas como as *International FinancialReporting Standards* (IFRS) que vêm sendo desenvolvidas pelo *International Accouting Standards Board* (IASB).

As mudanças decorrentes da convergência aos padrões internacionais de contabilidade modificaram também a forma pela qual as companhias preparam e divulgam suas Demonstrações Financeiras Padronizadas, nesta concepção espera-se um aumento do nível de divulgação (*disclosure*). Martins *et al.* (2013) afirmam que tem-se agora uma regulação mais acentuada com relação aos seus padrões de transparências e suas políticas de divulgação tanto para as companhias abertas quanto para as demais empresas.

Dentro deste contexto, visando à convergência com as normas internacionais, a partir de 2007, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), que a partir de então, passou a emitir pronunciamentos contábeis alinhados as normas internacionais do IASB. A este respeito, Martins *et al.* (2013) reforçam que esses pronunciamentos foram e são construídos com base nas normas internacionais, porém ajustando-as para a realidade brasileira.

Nesta conjuntura, em 31 de julho de 2009 foi publicado o CPC 27 tratando do Ativo Imobilizado, com o objetivo de "estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações". (CPC 27, 2009, p. 1).

Verificar a transparência do Ativo Imobilizado nas companhias, faz-se importante para que os valores publicados reflitam a realidade patrimonial das mesmas. Iudícibus (2000) aponta ainda que é tão importante o estudo do ativo que poderíamos dizer que é o capítulo fundamental da Contabilidade, porque à sua definição e avaliação está ligada a multiplicidade de relacionamentos contábeis que envolvem receitas e despesas. Nesta concepção, o estudo sobre ativo imobilizado ganha relevância na medida em que verifica fatores que possam estar associados ao nível de transparência deste grupo patrimonial do Ativo, destacando assim a relevância do Ativo Imobilizado dentro das entidades.

Diante do exposto, a questão problema desta pesquisa é: Quais características estão associadas ao nível de transparência e representatividade do ativo imobilizado nas companhias de capital aberto brasileiras?

Neste sentido o objetivo deste trabalho é verificar características associadas ao nível de transparência e representatividade do ativo imobilizado nas companhias de capital aberto brasileiras.

A presente pesquisa justifica-se pelo fato de contribuir com os estudos já existentes, identificando fatores que possam estar associados à transparência das Demonstrações Financeiras Padronizadas no que tange ao ativo imobilizado, bem como inclui na análise a representatividade deste grupo de ativos nas companhias brasileiras. Escolheu-se o ativo imobilizado pela relevância deste grupo nas organizações.

O trabalho está organizado da seguinte maneira: Na primeira seção está contemplada a introdução, na segunda seção a revisão da literatura, composta por tópicos sobre o CPC 27 tratando de Ativo Imobilizado, a evidenciação contábil e uma apresentação de estudos similares a esta pesquisa. Na terceira seção está apresentada a metodologia utilizada para construção deste trabalho, na quarta seção está contemplada a análise dos resultados, por fim, na quinta seção são apresentadas as conclusões.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 CPC 27 – Ativo Imobilizado

O CPC 27 foi aprovado pela Deliberação CVM n.º 583/2009 e pela Resolução CFC n.º 11.777/2009, este pronunciamento define o tratamento contábil e evidenciação do ativo Imobilizado no Brasil. O CPC 27 (2009) explica o imobilizado como um ativo tangível que: (i) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e que (ii) se espera utilizar por mais de um ano.

Ainda concernente ao ativo imobilizado, a Lei n.º 6.404/1976, comumente conhecida como "Lei das S.A", em seu art. 179, item IV, define ativo imobilizado como:

> Os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens (BRASIL, 1976, art. 179, inciso IV).

O Imobilizado deve atender também aos conceitos do grupo do Ativo expostos no CPC 00 (R1), que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. A este respeito, o CPC 00 (R1, 2011) conceitua ativo como: "Um recurso controlado pela entidade como resultado de eventos passados e do qual se espera que fluam futuros benefícios econômicos para a entidade". (CPC 00 R1, 2011, p. 26).

Vale ressaltar as modificações decorrentes da Lei n.º 11.638/2007 que alteraram e revogaram dispositivos da Lei n.º 6.404/1976, no tocante do Ativo Imobilizado, a referida Lei modificou os critérios de avaliação do Ativo, revogando a possibilidade de reavaliação de ativos registrados como reserva de reavaliação, além disso, ela também determinou que o imobilizado deve ser avaliado ao custo de produção ou aquisição devendo ter seu valor recuperável testado *(impairment test)* no mínimo anualmente.

Além da definição existente nas legislações vigentes, existem aquelas que segundo Niyama *et al.* (2011) são frutos de uma evolução histórica que resultou no aperfeiçoamento do que entendemos da contabilidade. Desta forma, segundo Iudícibus (2015) duas condições são necessárias para caracterizar um imobilizado tangível: i) possibilidade de ser utilizado nas operações normais da empresa (tem "utilidade" para a entidade), e ii) possuir um ciclo de capacidade normalmente superior a um ciclo operacional ou, mais simplesmente, de longa duração.

Martins *et al.* (2013) apontam que, outra característica importante do conceito de ativo agora explicitado na definição de Ativo Imobilizado da Lei n.º 6.404/1976 é que este não precisa necessariamente pertencer à entidade do ponto de vista jurídico para ser reconhecido. Uma entidade que exerça controle sobre determinado Ativo Imobilizado e que também usufrua dos benefícios e assuma os riscos proporcionados por ele em suas operações, deverá reconhecê-lo em sua contabilidade, mesmo não detendo sua propriedade jurídica.

Desta forma, o bem corpóreo que atender as características supracitadas deve ser contabilizado no imobilizado de forma a atender as disposições da Lei n.º 6.404/1976 e do

CPC 27, norma que esclarece os pontos para o registro e evidenciação contábil deste grupo de ativos.

De acordo com o CPC 27 (2009) o custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se: (a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e (b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Com relação à depreciação, o CPC 27 (2009) determina que método de depreciação utilizado deve refletir o padrão de consumo pela entidade dos benefícios econômicos futuros. Indica também que cada componente de um item do ativo imobilizado com custo significativo em relação ao custo total do item deve ser depreciado separadamente. O CPC 27 aponta ainda que o valor depreciável de um ativo deve ser apropriado de forma sistemática ao longo da sua vida útil estimada.

Diante do exposto, a transparência dos elementos do grupo imobilizado deve estar estruturada em um nível de divulgação no qual a transparência permita aos usuários internos e externos da informação identificar a real situação da entidade. No próximo tópico é abordado o tema transparência contábil. Ressalta-se que nesta pesquisa, os termos transparência, evidenciação, divulgação e *disclosure* são utilizados como sinônimos.

2.2 Evidenciação Contábil

O CPC 00 (R1) divulgado em 2011 que trata sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro aponta que:

> Demonstrações contábeis elaboradas dentro do que prescreve esta Estrutura Conceitual objetivam fornecer informações que sejam úteis na tomada de decisões econômicas e avaliações por parte dos usuários em geral, não tendo o propósito de atender finalidade ou necessidade específica de determinados grupos de usuários (CPC 00 R1, 2011, p. 4).

Neste sentido, entende-se que as Demonstrações Financeiras Padronizadas e Notas Explicativas auxiliam aos usuários na tomada de decisões e que, portanto, a evidenciação contábil é uma ferramenta que possibilita a estes usuários no entendimento da real situação patrimonial da companhia.

Para Iudícibus (2015) o sentido da evidenciação é que a informação que não for relevante deve ser omitida a fim de tornar as demonstrações contábeis significativas e possíveis de serem entendidas, o autor afirma ainda que a evidenciação é um compromisso inalienável da contabilidade com seus usuários e com os próprios objetivos, o autor cita ainda que ocultar ou fornecer informação demasiadamente resumida é tão prejudicial quanto fornecer informação em excesso.

Alguns autores atribuem como divulgação àquela que é evidenciada em Notas Explicativas, sua divulgação está prevista no art. 176 da Lei n.° 6.404/1976. Desta forma, Martins *et al*. (2013) esclarecem que a evidenciação é um dos objetivos básicos da contabilidade, de modo a garantir aos usuários informações completas e confiáveis sobre a situação financeira e os resultados da companhia, nesse sentido, as Notas Explicativas que integram as demonstrações financeiras devem apresentar informações de maneira ordenada e clara.

No entanto, definir um nível de divulgação é uma questão delicada à contabilidade, pois de acordo com Hendriksen e Breda (2009) a falta de consenso a respeito do nível mais apropriado de divulgação reflete, em parte, o estado da pesquisa em economia, finanças e contabilidade, bem como outras disciplinas, tais como psicologia e política. Muito tem sido

descoberto e muito mais está para ser descoberto. Desta forma, os pesquisadores vêm ao longo da história desenvolvendo critérios que classificam o nível de divulgação e que seja adequado a cada companhia e suas peculiaridades.

Neste sentido, para Hendriksen e Breda (2009) a informação pode ser classificada como adequada, justa ou completa a mais comumente utilizada dessas expressões é a divulgação adequada, que pressupõe um volume mínimo de divulgação compatível com o objetivo negativo de evitar que as demonstrações sejam enganadoras. A divulgação justa subentende um objetivo ético de tratamento equitativo de todos os leitores em potencial. Divulgação completa pressupõe a apresentação de toda informação relevante.

Contudo, para Iudícibus (2015) não existe diferença efetiva entre tais conceitos, embora tenham sido utilizados com significados distintos; toda informação para o usuário precisa ser, ao mesmo tempo, adequada, justa e completa.

Hendriksen e Breda (2009) ainda acrescentam que a informação pode ser classificada como voluntária ou compulsória. Os autores apontam, no que tange a divulgação voluntária, que existe a opinião de que as empresas divulgarão toda informação necessária para o funcionamento apropriado dos mercados. Os defensores desta posição argumentam que, se a informação não for divulgada, isso se deverá apenas ao fato de que é irrelevante para os investidores ou já está disponível de alguma outra forma. Com relação à divulgação compulsória, esta limita-se àquelas apenas previstas em legislação.

Vale ressaltar que, segundo Hendriksen e Breda (2009), a divulgação fora das demonstrações financeiras propriamente ditas desempenham um papel muito importante no mercado global dos dias que correm. Para Iudicibus (2015) existem seis formas de evidenciar, a primeira seria a apresentação das demonstrações propriamente ditas, a segunda a informação entre parênteses, as terceiras as notas explicativas, a quarta os quadros e demonstrativos suplementares a quinta o relatório do auditor e a sexta seria o relatório da administração.

De acordo com Pereira, Breitenbach e Mesquita (2015) no método de divulgação entre parênteses, a mesma deve ser utilizada quando se queira despertar a atenção dos usuários, para uma determinada informação ou modificação que apresente relevância no contexto da entidade.

No tocante a terceira forma de evidenciar, que diz respeito às notas explicativas, Iudícibus (2015) aponta que é a forma mais conhecida e seu objetivo é evidenciar informação que não pode ser apresentada no corpo dos demonstrativos contábeis e/ou, se o fizéssemos, diminuiríamos a clareza.

Sobre a divulgação nos quadros e demonstrativos suplementares, Gonçalves e Ott (2003) apontam que podem ser apresentados detalhes de itens que constam nas demonstrações tradicionais, mas que não cabem no seu corpo. Normalmente são incluídos entre as notas explicativas como, por exemplo, detalhes sobre empréstimos estrangeiros. Sendo assim, para o Ativo Imobilizado, esta forma de divulgação se exemplifica pelos quadros de conciliação contábil exigidos pelo CPC 27 em Notas Explicativas.

Na quinta forma de evidenciar, o parecer da auditoria, Pereira, Breitenbach e Mesquita (2015) apontam que o parecer de auditoria é um relatório que visa dar credibilidade às informações apresentadas pela empresa.

Por este motivo, de acordo com Pereira, Breitenbach e Mesquita (2015), o parecer de auditoria é de extrema importância para os usuários que desejam tomar algum tipo de decisão sobre a companhia, pois os auditores indicam fatores importantes sobre cumprimento ou não dos princípios e normas contábeis, além de opinar sobre todos os aspectos relevantes das Demonstrações Financeiras Padronizadas.

Por fim, a última forma de evidenciar, Relatório da Administração, para Iudícibus (2015) engloba normalmente, informações de caráter não financeiro que afetam a operação da empresa: expectativas com relação ao futuro no que se refere a empresas e ao setor, planos de

crescimento da companhia e valor de gastos efetuados ou a efetuar no orçamento de capital ou em pesquisa e desenvolvimento.

Desta forma, o Ativo Imobilizado, enquanto um importante grupo patrimonial das companhias, deve estar evidenciado, de acordo com a legislação vigente, com clareza nas Demonstrações Financeiras Padronizadas e notas explicativas.

Neste sentido, compreende-se, portanto, que a divulgação das informações contábeis sobre o Ativo Imobilizado é fundamental aos usuários da informação, surgindo então à necessidade de expor principalmente em Notas Explicativas àquilo que não pode ser transparecido em números. Assim, a divulgação clara está diretamente relacionada ao nível de transparência.

2.3 Estudos Similares

Conforme exposto em tópicos anteriores, o Imobilizado constitui um importante grupo de ativos no patrimônio das empresas. Esse fato tem impulsionado estudos que buscam identificar sua relevância, seus aspectos legais, suas peculiaridades e sua evidenciação. Desta forma, o estudo a que se refere o presente trabalho, busca contribuir com os estudos pré-existentes. O Quadro 1 relaciona pesquisas similares ao estudo, e que auxiliam no desenvolvimento das pesquisas sobre o Ativo imobilizado e as questões que cercam este grupo do Ativo.

Autor (es)/Ano	Objetivo/Período Analisado	Conclusões
Reis e Nogueira (2012).	O objetivo geral da pesquisa foi verificar se as novas normas contábeis para depreciação e registro do imobilizado estão sendo adotadas para fins de divulgação externa e se houve alteração nas taxas de depreciação utilizadas. O período analisado foi março de 2010.	Os resultados da pesquisa demonstram que não há uma diferença estatisticamente significante entre as empresas que adotaram taxas diferenciadas e seu nível de imobilização. Contudo, pode-se verificar que empresas que adotaram as regras previstas no CPC 27 apresentaram um maior nível de *disclosure* dos itens de imobilizado e depreciação.
Reis *et al.* (2013).	O objetivo do trabalho foi verificar se as empresas do setor siderúrgico brasileiro evidenciam adequadamente as informações relativas ao valor recuperável de seus ativos fixos nas demonstrações contábeis. O ano analisado foi 2010.	Os autores concluíram que as demonstrações contábeis apresentaram um caráter mais descritivo do que explicativo, apresentando-se mais como uma réplica do que trata o CPC 01 do que uma representação clara da realidade das empresas. O que poderia comprometer a representação fidedigna e a transparência das informações evidenciadas pelas empresas.
Silva,Silva e Laurencel (2014).	O estudo buscou analisar o nível de evidenciação das demonstrações financeiras divulgadas no ano de 2012 pelas empresas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA) em relação aos requisitos exigidos no Pronunciamento Técnico CPC 27 de Ativo Imobilizado. O ano analisado foi 2012.	Os resultados demonstraram que todas as características utilizadas podem explicar o cumprimento das informações obrigatórias para ativo imobilizado. Para se alcançar o pleno atendimento aos requisitos obrigatórios, as empresas demandam um período de adequação, bem como os reguladores do mercado que buscam ampliar a orientação, fiscalização e a confiabilidade das informações divulgadas.

Autor (es)/Ano	Objetivo/Período Analisado	Conclusões
Kaveski, Carpes e Klann (2015).	Os autores buscaram identificar os fatores que explicam o nível de divulgação relativo ao CPC 27 – Ativo Imobilizado, por empresas listadas no segmento do novo mercado de Governança Corporativa da (Bolsa de Mercados e Futuros e Bolsa de valores de São Paulo) BM&FBOVESPA. O ano analisado foi 2011.	Nos resultados encontrados, verificou-se uma relação positiva significativa entre o ativo imobilizado e o índice de evidenciação. Os autores concluíram que a rentabilidade está negativamente associada à divulgação e não se verificou associação significante entre "Endividamento" e "Tamanho".
Pereira, Breitenbach e Mesquita (2015).	Os autores analisaram o nível de evidenciação contábil nas Notas Explicativas à NBC TG 27 (R1) que trata do ativo imobilizado nas empresas de capital aberto dos segmentos de bens industriais, siderúrgico e de utilidade pública e energia elétrica do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2013.	Os resultados por segmento apontaram melhores níveis de evidenciação para o segmento de bens industriais. Os autores concluíram também que existe uma relação moderadamente positiva entre o tamanho do Ativo mobilizado Líquido das companhias com seus níveis de evidenciação.

Fonte: Elaborada pelos autores.

Quadro 1 – Estudos Similares.

A verificação feita por Reis e Nogueira (2012) sobre as novas normas contábeis para depreciação e registro do imobilizado contribuiu para este estudo na medida em que avaliou um ponto importante do Imobilizado e ainda mais importante para a evidenciação que são as normas relativas à depreciação, pois este mecanismo de contabilização tem um impacto muito relevante no lucro das empresas e que, portanto, merece uma divulgação externa esclarecedora.

Na pesquisa realizada por Reis *et al.* (2013) sobre a evidenciação adequada de informações relativas ao valor recuperável dos Ativos fixos, foi analisado o setor siderúrgico, setor que possui um índice alto de imobilização. O estudo auxiliou em questões da evidenciação ligadas a reavaliação de ativos (*Impairment test*).

O estudo realizado por Silva, Silva e Laurencel (2014) contribuiu para esta pesquisa dado que foi elaborado um Índice de Não Divulgação (IND) para avaliação da evidenciação do CPC 27 que possibilita uma comparação com os resultados verificados na presente pesquisa.

Kaveski, Carpes e Klann (2015) fornecem um ponto de análise de suma importância ao presente artigo que é a utilização de variáveis para avaliação do nível de evidenciação da amostra selecionada, no caso do estudo realizado por estes autores foram escolhidas as seguintes variáveis: tamanho (Ativo Total), Imobilizado Total, Endividamento e Rentabilidade do Ativo.

Por fim, na pesquisa de Pereira *et al.* (2015) a contribuição diz respeito as Notas Explicativas, pois os autores analisam o nível de evidenciação nas Notas Explicativas o que se refere à NBC TG 27 (R1) que trata do ativo imobilizado. Ressaltando-se então a importância das notas explicativas no contexto da evidenciação do ativo imobilizado.

3 METODOLOGIA

Neste tópico estão apresentadas todas as ações e procedimentos utilizados para atingir o objetivo do presente estudo. Inicialmente, no tópico 3.1, apresenta-se a classificação da pesquisa e posteriormente a isto, no tópico 3.2, se demonstra os instrumentos de pesquisa,

após, no tópico 3.3, estão apresentados os procedimentos de pesquisa, e por último, no tópico 3.4, são apresentadas a população e a amostra da pesquisa.

3.1 Classificação da pesquisa

Este estudo quanto ao objetivo, caracteriza-se por uma pesquisa descritiva, Gil (2007) aponta que pesquisas descritivas têm como objetivo a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então o estabelecimento de relações entre variáveis. Desta forma, buscou-se verificar características associadas ao nível de transparência e representatividade do ativo imobilizado nas companhias de capital aberto brasileiras.

No tocante da abordagem do problema, a pesquisa pode ser classificada como qualitativa, de acordo com Beuren *et al*. (2008) a pesquisa qualitativa abre espaço para se estudar a natureza de fenômenos sociais, pois, com tal método de pesquisa, é possível obter resultados não estatísticos de maneira que tais estudos sejam diferenciados dos quantitativos.

No que tange a obtenção de dados este estudo classifica-se como documental, pois de acordo com Richardson (1999), a análise documental possui o enfoque em documentos, sejam eles de cunho social, político, financeiro. A análise tende a ser primordialmente temática e tendo por principal objetivo a análise dos documentos que forneceram embasamento para a continuidade da pesquisa. Desta forma, buscou-se informações publicadas dentro das Demonstrações Financeiras Padronizadas juntamente de suas respectivas Notas Explicativas constantes no *site* da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA).

3.2 Instrumentos de Pesquisa

Para o alcance do objetivo principal foi elaborada uma listagem de verificação com adaptações a partir de elementos constantes no pronunciamento contábil CPC 27 – Ativo Imobilizado, os itens da listagem fazem parte dos pontos constantes no tópico "Divulgação" do referido pronunciamento contábil, e estão apresentadas conforme o Quadro 2.

Lista de verificação de divulgação do CPC – 27
(a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
(b) os métodos de depreciação utilizados;
(c) as vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
(d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperável acumuladas) no início e no final do período;
(e) adições ocorridas no ativo imobilizado;
(f) ativos classificados como mantidos para venda ou incluídos em um grupo classificados como mantidos para venda;
(g) aquisições por meio de combinações de negócios;
(h) valor das estimativas para perdas de ativos, reconhecidas no resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
(i) valor da reversão da perda por redução ao valor recuperável de ativos, apropriada no resultado, de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 01 – Redução ao Valor Recuperável de Ativos;
(j) valor da depreciação acumulada por item do ativo imobilizado;
(k) a existência e os valores contábeis de ativos oferecidos como garantia de obrigações;
(l) a existência e os valores contábeis de ativos adquiridos mediante operação de arrendamento mercantil conforme o pronunciamento CPC-06 Operações de Arrendamento Mercantil;
(m) o valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção; e
(n) a despesa com depreciação, quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período.

Fonte: Adaptada pelos autores a partir do CPC 27 – Ativo Imobilizado.

Quadro 2 – Listagem de verificação de divulgação do CPC – 27.

Para mensuração do nível de transparência foi calculado o Índice de Divulgação (ID), que é resultado do total de itens divulgados pela companhia e dividido pelo total de itens da lista menos os itens que não se aplicam (NA) a determinada entidade. A seguir é demonstrada a fórmula utilizada.

$$\textbf{ID} = \frac{\text{(TOTAL DE ITENS DIVULGADOS)}}{\text{(TOTAL DE ITENS DA LISTA - NA)}}$$

No cálculo da fórmula supracitada é atribuído um ponto para cada item divulgado adequadamente em Demonstrações Financeiras Padronizadas e em Notas Explicativas de maneira completa e compreensível. Sendo assim, caso a entidade tenha efetuado a divulgação de forma incompleta não foi considerado como um item divulgado e a mesma recebeu pontuação igual a zero.

Em relação aos itens da lista de verificação que não se aplicavam a respectiva companhia, atribuiu-se Não se Aplica (NA) e a quantidade destes itens não aplicáveis ao caso foi subtraída do total de itens da lista, conforme demonstrado na fórmula apresentada. Para o alcance do objetivo, foi medida ainda a representatividade do Ativo Imobilizado através do percentual de participação do Imobilizado Total no Ativo Total das companhias.

3.3 Procedimentos de Pesquisa

O presente estudo busca verificar características associadas ao nível de transparência e representatividade do ativo imobilizado nas companhias de capital aberto brasileiras. Para tanto, foram coletados dados relativos às variáveis selecionadas para este estudo, sendo estas: setor econômico, ações negociadas na *New York Stock Exchange* (NYSE), rentabilidade do ativo e nível de governança corporativa.

As variáveis, setor econômico e nível de governança foram obtidas do *site* da BM&FBOVESPA. Governança Corporativa conforme o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2015) é o sistema pelo qual as empresas e demais organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre sócios, conselho de administração, diretoria, órgãos de fiscalização e controle e demais partes interessadas.

Sobre este assunto, de acordo com Beuren e Silva (2013) quando a companhia pretende buscar recursos no mercado de capitais implica no atendimento de diversas exigências, a começar pela imagem da empresa e a transparência dos atos administrativos. É preciso criar um ambiente que favoreça o aumento da credibilidade e da confiança do investidor, independente das exigências de órgãos de regulamentação desse mercado.

Com relação as ações negociadas no exterior American Depositary Receipt (ADRs), esta informação foi extraída no *site* da *New York Stock Exchange* (NYSE). Os dados da Rentabilidade do Ativo foram obtidos por meio do *software* Economatica®. Sobre a Rentabilidade do Ativo, segundo Matarazzo (2003), o Retorno sobre o Ativo (ROA) é um índice que evidencia quanto uma empresa obteve de Lucro Líquido em relação ao seu ativo, que é uma medida do potencial, da capacidade de geração de lucro da parte da empresa. Além disso, o ROA é uma medida do desempenho da empresa, que pode ser comparada ano a ano.

A Rentabilidade do Ativo é medida dividindo-se o Lucro Líquido Anual pelo Ativo Total da companhia e no final multiplica-se por 100, portanto, o resultado encontrado será em percentual. As variáveis Lucro Líquido e Ativo estão apresentadas em milhares de reais.

A escolha destas variáveis nesta pesquisa justifica-se pela relevância que cada uma delas representa para análise da transparência nas companhias brasileiras e poderão servir de base para futuros estudos em continuação do tema.

3.4 População e Amostra de Pesquisa

Para fins deste estudo, a população escolhida foram as 50 empresas de Capital Aberto com ações mais negociadas Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA) no ano de 2014, utilizando-se para a tanto o IBrX 50 que é o indicador do desempenho médio das cotações dos 50 ativos de maior negociabilidade e representatividade do mercado de ações brasileiro.

As 50 empresas desta população foram classificadas conforme setor de atuação, sendo eles: Bens Industriais, Construção e Transportes, Consumo Cíclico, Consumo Não Cíclico, Financeiros e Outros, Materiais Básicos, Petróleo, Gás e Biocombustíveis, Telecomunicações e Utilidade Pública. Na seleção da amostra, foram excluídas 13 companhias que são classificadas no setor econômico "Financeiro e Outros" pelo fato do CPC 27 que é base para o instrumento de pesquisa deste estudo não ter sido aprovado pelo órgão regulador máximo deste setor o Banco Central do Brasil (BACEN).

O IBrX 50 seleciona as companhias através do seu código de negociação, por este motivo, para as companhias que possuem mais de um código de negociação, considerou-se apenas uma vez a respectiva entidade, visando não duplicar a mesma companhia na amostra de pesquisa. Considerando os critérios explicitados, o presente estudo contou com uma amostra de 35 companhias.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Conforme a listagem de verificação demonstrada no Quadro 2 apresentado na metodologia, foram analisadas as Demonstrações Financeiras Padronizadas juntamente das suas Notas Explicativas para cálculo do índice de divulgação (ID), visando analisar o nível de transparência. Calculou-se, paralelamente, a representatividade do Ativo Imobilizado, que conforme descrito na metodologia foi definido pelo percentual de participação do Imobilizado Total no Ativo Total das Companhias. A Tabela 1 aponta as médias dos resultados obtidos, do Índice de Divulgação e da Representatividade de cada setor.

SETOR	QUANTIDADE (N)	REPRESENTATIVIDADE (R) (em %)	ÍNDICE DE DIVULGAÇÃO (ID)
Bens Industriais	1	19,46	0,92857143
Construção e Transporte	5	9,82	0,64285714
Consumo Cíclico	7	20,78	0,81632653
Consumo Não Cíclico	7	14,83	0,7755102
Materiais Básicos	9	45,90	0,80952381
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	1	73,23	0,78571429
Telecomunicações	3	26,84	0,85714286
Utilidade Pública	2	20,01	0,67857143

Fonte: Análise de dados dos autores.

Tabela 1 – Resultados do ID e Representatividade.

De acordo com a Tabela 1, é possível notar que o setor com maior média de representatividade do Ativo Imobilizado é o setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis com um percentual de 73,23% representado pela empresa Petrobras, no entanto, a amostra que representa a maior média do índice de divulgação é o setor de Bens Industriais, com um ID de 0,9285. Na Tabela 2, estão dispostos os pontos de máximo, mínimos e média relativos à rentabilidade do ativo (ROA), Índice de Divulgação (ID) e Representatividade (R).

VARIÁVEL	QUANTIDADE (N)	MÉDIA	MÍNIMO	MÁXIMO
ÍNDICE DE DIVULGAÇÃO	35	0,779591837	0,5	0,928571429
RENTABILIDADE DO ATIVO	35	4,790571429	-4,29	18,12
REPRESENTATIVIDADE	35	26,42%	0,03%	73,23%

Fonte: Análise de dados dos autores.

Tabela 2 – Média, mínimo e máximo das variáveis.

Na Tabela 2, analisando o ponto mínimo, percebe-se que o Índice de Divulgação em algumas empresas apresentou um baixo ID, ou seja, 0,5, desta forma percebe-se que apenas 50% dos itens necessários da listagem de divulgação foram cumpridos. Por outro lado, algumas empresas apresentaram alto nível de evidenciação, apresentando um cumprimento de 92,85% dos itens da listagem. A menor rentabilidade do ativo encontrada na amostra foi -4,29 e a maior foi 18,12, mantendo-se uma média de 4,79, desta forma as companhias da amostra obtiveram, em média, 4,79 reais de lucro a cada 100 reais de capital próprio investido e possuem em média um nível de transparência do Imobilizado de aproximadamente 78% e uma representatividade média do Ativo Imobilizado de 26,42%.

Na Tabela 3 estão apresentadas as variáveis e sua comparação com o Índice de Divulgação, onde N representa a quantidade de companhias da amostra por setor econômico, ID é o Índice de Divulgação medido conforme exposto na metodologia desta pesquisa, ROA é a rentabilidade do ativo, NG é o Nível de Governança das companhias e SNG são as companhias que não apresentaram nenhum nível de governança corporativa.

SETOR	N	ID	ROA (em %)	NYSE	GC	
					CNG	SNG
Bens Industriais	1	0,929	2,99	1	1	0
Construção e Transporte	5	0,643	5,56	1	5	0
Consumo Cíclico	7	0,816	9,31	0	6	1
Consumo Não Cíclico	7	0,776	6,02	2	6	1
Materiais Básicos	9	0,81	1,03	5	8	1
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	1	0,786	-2,76	1	0	1
Telecomunicações	3	0,857	2,4	3	2	1
Utilidade Pública	2	0,679	7,95	1	2	0

Fonte: Análise de dados dos autores.

Legenda:
N – Quantidade de Companhias
ID – Índice de Divulgação
ROA – Rentabilidade do Ativo
NYSE – Atribuiu-se 1 para companhias listadas na *New York Stock Exchange*, e 0 para as companhias não listadas na *New York Stock Exchange*
GC – Governança Corporativa
CNG – Adota Nível Diferenciado de Governança Corporativa
SNG – Não adota Nível de Governança

Tabela 3 - Índice de Divulgação e Variáveis.

Na Tabela 3 nota-se que as companhias que apresentaram maior Índice de Divulgação foram aquelas classificadas no setor de Bens Industriais, com um ID de 0,929, porém a rentabilidade do ativo ficou em 2,99 de lucro a cada R$ 100,00 de capital próprio investido. A mesma situação ocorreu com as companhias listadas no setor de Telecomunicações, onde seu ID foi de 0,857 sua rentabilidade média ficou em 2,4. O setor de Consumo Cíclico teve um bom índice de divulgação, e uma alta rentabilidade do ativo apresentando um valor de R$

9,31. O setor de materiais básicos apresentou maior quantidade de companhias com ações negociadas na NYSE, das 9 empresas da amostra, 5 possuem ações na NYSE e seu Índice de Divulgação médio foi de 81%. O setor de Construção e Transporte apresentou o menor ID médio, sendo este de 64,30%, este mesmo setor possui apenas 1 companhia com ações negociadas na NYSE, mas sua rentabilidade foi de 5,56.

É possível verificar na Tabela 3 que a maioria das empresas componentes da amostra apresenta algum nível diferenciado de governança corporativa e vale ressaltar que o nível de divulgação da maioria dessas companhias, no que tange ao ativo imobilizado, mostrou-se bom, o que pode sugerir uma relação entre maior transparência e adoção de nível diferenciado de governança corporativa.

O Nível de Governança que se demonstrou mais elevado, na amostra, foi o do setor materiais básicos, nas quais 8 das 9 companhias da amostra fazem parte de algum nível de Governança Corporativa, vale ressaltar que seu Índice de Divulgação médio foi de 81%. No Consumo Cíclico e Não Cíclico das 7 companhias analisadas em cada setor, em ambas, 6 companhias possuem algum nível de governança, e ambas constaram, em média, um bom ID 81,6% e 77,6% respectivamente.

No entanto, vale ressaltar que no setor de Construção e Transporte todas as companhias analisadas estão dentro de algum nível de governança, mas seu ID ficou em 64,3% que é a menor da média presente na amostra. A Tabela 4 demonstra a média de representatividade do ativo Imobilizado nas companhias componentes da amostra.

SETOR	N	R	ROA	NYSE	NG	
					CNG	SNG
Bens Industriais	1	19,46%	2,99	1	1	0
Construção e Transporte	5	9,82%	5,56	1	5	0
Consumo Cíclico	7	20,78%	9,31	0	6	1
Consumo Não Cíclico	7	14,83%	6,02	2	6	1
Materiais Básicos	9	45,90%	1,03	5	8	1
Petróleo, Gás e Biocombustíveis	1	73,23%	-2,76	1	0	1
Telecomunicações	3	26,84%	2,4	3	2	1
Utilidade Pública	2	20,01%	7,95	1	2	0

Fonte: Análise de dados dos autores.

Tabela 4 – Representatividade e Variáveis.

Na Tabela 4 foram comparadas as variáveis e a Representatividade do Ativo Imobilizado, desta forma verificou-se que o setor com maior média representatividade foi o de Petróleo, Gás e Biocombustíveis, com 73,23%, a única companhia da amostra para este setor possui ações negociadas da NYSE, no entanto, para este mesmo setor a rentabilidade do ativo foi de -2,76 e a companhia não possui Nível de Governança.

O Setor que apresentou menor Representatividade do Ativo Imobilizado foi o de Construção e Transporte com 9,82%, sua rentabilidade do ativo foi 5,56 e apenas 1 das 5 companhias da amostra possuem ações negociadas na NYSE, e todas elas possuem algum nível diferenciado de Governança Corporativa. Ressalta-se que outro setor de destaque em relação à Representatividade é o de Materiais Básicos no qual sua Representatividade foi de 45,90%, no que compete as suas características: sua rentabilidade do ativo foi de apenas 1,03, 5 dentre as 9 companhias deste setor possuem ações negociadas na NYSE e 8 dentre as 9 empresas têm algum nível de governança.

5 CONCLUSÕES

Este estudo teve por objetivo verificar o nível de transparência e representatividade do Ativo Imobilizado, nas companhias listadas no IBrX 50 publicados na BM&FBOVESPA no ano de 2014. Para o alcance do objetivo elaborou-se uma listagem de verificação a partir dos itens listados no CPC 27 e calculou-se então o Índice de Divulgação (ID), mediu-se também para obtenção da representatividade o percentual de participação do Imobilizado Total sobre o Ativo Total.

A média encontrada, na amostra analisada, do Índice de Divulgação foi uma evidenciação de 77,95% dos itens listados na verificação desta pesquisa, verificou-se ainda que a Representatividade média do Ativo Imobilizado nas companhias estudadas é de 26,42% do Ativo Total. O setor que mais se destacou em relação ao ID médio foi o de Bens Industriais e com relação à Representatividade o destaque foi para o setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis, o ID médio deste setor também apresentou-se relevante, com um ID de 78,6%, destaca-se aqui que na pesquisa realizada por Kaveski, Carpes e Klann (2015) o mesmo setor contou com 4 companhias de amostra, em 1 das companhias a evidenciação ficou entre 0,25 – 0,49 e as outras 3 ficaram com nível de evidenciação entre 0,50 – 0,74, valores próximos aos encontrados neste estudo.

Encontrou-se ainda uma possível relação entre o Índice de Divulgação e o Nível de Governança Corporativa, considerando que a maioria das companhias da amostra apresentou um bom ID e possuem também algum Nível de Governança Corporativa. Não foram encontradas relações relevantes entre os níveis bons de ID com relação à rentabilidade do Ativo.

Sobre a Representatividade do Imobilizado, não se encontrou uma relação possível entre a Rentabilidade do Ativo, em sua maioria, os setores que possuem alta representatividade não possuem rentabilidade do ativo alta. Por outro lado, encontrou-se uma possível relação entre alto nível de representatividade e possuir ações negociadas na NYSE, visto que o setor com maior média de representatividade possui a maioria de suas companhias com ações negociadas na NYSE.

Não foram encontradas possíveis relações entre a Representatividade do Ativo Imobilizado e a adoção de níveis diferenciados de Governança Corporativa, visto que as médias de Representatividade se mostraram dispersas ao compará-las com a governança corporativa não permitindo uma inferência a esse respeito.

Sugere-se para estudos futuros a ampliação da amostra estudada visto que esta pesquisa se limitou as companhias componentes do IBrX 50, um estudo futuro poderia aumentar também as variáveis estudadas, recomenda-se ainda uma pesquisa quantitativa envolvendo técnicas de regressão linear levantando-se hipóteses de pesquisa e criando relações estatísticas entre as variáveis.

REFERÊNCIAS

BEUREN, I. M; SILVA, G. P. da. Reflexos na Controladoria com a Adesão da Empresa à Governança Corporativa. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 12, n. 36, p. 70-82. 01/08/2013. Disponível em: http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/view/1513/1685. Acesso em: 15 abr. 2016.

BRASIL. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 10 fev. 2016.

_____. **Lei n.º 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 10 fev. 2016.

_____. **Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009**. Altera a legislação tributária federal relativa ao parcelamento ordinário de débitos tributários; concede remissão nos casos em que especifica; institui regime tributário de transição. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm>. Acesso em: 10 fev. 2016.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC). **Pronunciamento Técnico CPC 27: Ativo Imobilizado**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, Brasília, DF, 26 jun. 2009. Disponível em: < http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos >. Acesso em: 10 fev. 2016.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 00: Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**. Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC, Brasília, DF, 15 dez. 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos>. Acesso em: 10 fev. 2016.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4 ed. São Paulo: Atlas, 2007

GONÇALVES, O.; OTT, E. Pesquisa sobre a Evidenciação Contábil nas Companhias de Capital Aberto com Atuação no Brasil. In: **IX Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. 13 a 15 ago. 2003, Gramado, RS. Disponível em: < http://ccontabeis.com.br/conv/t12.pdf>. Acesso em: 18 abr. 2016.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

IBGC. **Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. Código das melhores práticas de governança corporativa**. 5.ed. / Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. - São Paulo, SP: IBGC, 2015. Disponível em:< http://www.ibgc.org.br/userfiles/2014/files/codigoMP_5edicao_baixa[1].pdf >. Acesso em: 10 abr. 2016.

IUDÍCIBUS, S. de. **Teoria da contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. **Teoria da contabilidade**.11. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

KAVESKI, I. D. S.; CARPES, A.; KLANN, R. C. Determinantes do Nível de Conformidade das Evidenciações Relativas ao CPC 27 em Empresas do Novo Mercado da BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, Florianópolis, v. 14, n. 41, p. 33-45. 05/02/2015. Disponível em: http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/issue/view/207. Acesso em: 20 dez. 2015.

MARTINS, E.; GELBCKE, E.; SANTOS, A.; IUDÍCIBUS, S. de. **Manual de contabilidade societária:** aplicável a todas as sociedades. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MATARAZZO, D. C. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

NIYAMA J. K.; SILVA C. A. T. **Teoria da contabilidade.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

PEREIRA, F. A.E; BREITENBACH R.; MESQUITA D. T. B. Evidenciação Contábil: Uma análise da aderência à NBC TG 27 (R1) – Ativo Imobilizado nas empresas de capital aberto dos segmentos de Bens Industriais, Siderúrgico e de Utilidade Pública e Energia Elétrica do Rio Grande do Sul, no período de 2010 a 2013. In: **XV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul**. 26 a 28 ago. 2015, Bento Gonçalves, RS. Disponível em:<http://www.crcrs.org.br/convencao/arquivos/trabalhos/cientificos/evidenciacao_contabil_aderencia_nbc_tg_27_r1_811.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2016.

REIS, L. G. dos; NOGUEIRA, D. R. Disclosure do Ativo Imobilizado: Análise das práticas pelas empresas do Novo Mercado considerando o CPC 27. **Revista de Estudos Contábeis, Londrina**, v. 3, n. 4, p. 54-67. 01/06/2012. Disponível em: http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/10149/12077. Acesso em: 01 mar. 2016.

REIS, A. de O.; ANJOS, D. A. dos; SEDIYAMA, G. A. S; LELIS, D. L. M. Disclosure da Recuperabilidade do Valor do Ativo Imobilizado: Análise no setor Siderúrgico Brasileiro. **Revista Ambiente Contábil**, Natal, v. 5, n. 2, p. 37-52. 24/01/2013. Disponível em: http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente. Acesso em: 20 dez. 2016.

RICHARDSON, R. J.; PERES, J. A. S. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SILVA, J. S; SILVA, A. H. C; LAURENCEL, L. da C. Nível de Evidenciação Obrigatória nas Empresas de Capital Aberto: Uma Análise de CPC 27. In: **VIII Congresso ANPCONT**, **Associação Nacional de Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis**, 17 a 20 ago. 2014, Rio de Janeiro. Disponível em:<http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont/2014/199_3.pdf?20140711043640>Acesso em: 17 dez. 2015.

DESEMPENHO ECONÔMICO DAS EMPRESAS BRASILEIRAS SOB A ANÁLISE DA ADOÇÃO DAS NORMAS IFRS

Daniela Di Domenico
Mestre em Ciências Contábeis – FURB
didomenico@unochapeco.edu.br

Caroline Susana Gass
Graduanda em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
carolinegass@unochapeco.edu.br

Cristian Baú Dal Magro
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB
cristianbaumagro@gmail.com

RESUMO:
A adoção das normais internacionais de contabilidade, surgiu da necessidade de unificar e harmonizar a contabilidade em nível global, estabelecendo padrões de alta qualidade e comparabilidade dos demonstrativos financeiros. O processo de adoção do *International Accouting Standards Board* (IFRS), no brasil, foi iniciado no ano de 2005, com a criação do Comitê dos Pronunciamento Contábeis (CPC) e da Lei nº 11.638/07. Contudo, a adoção das normas internacionais de contabilidade podem trazer impacto na mensuração do desempenho econômico das organizações, neste sentido, o estudo teve o objetivo analisar o desempenho econômico das empresas brasileiras em períodos distintos há adoção das normas IFRS. A pesquisa possui caráter descritivo, realizada por meio documental, e com abordagem quantitativa. O período de análise compreendeu 2003 à 2014, com uma amostra de 185 empresas brasileiras de capital aberto. Os achados indicam diferenças entre as médias de desempenho econômico nos distintos períodos de adoção das normas IFRS, entretanto, com base em testes adicionais, nenhum resultado revelou diferenças importantes. Conclui-se que não houve impacto no desempenho econômico das organizações no período pré-adoção, durante adoção e pós-adoção das normas internacionais de contabilidade para as empresas brasileiras. Faz-se considerar que o tamanho da empresa foi um fator importante, revelando que a mensuração e reconhecimento das contas do ativo foram impactadas pela adoção das normas internacionais de contabilidade.

Palavras-chave: *Full* IFRS. Normas internacionais de contabilidade. Índices econômicos – financeiros.

ABSTRACT:
The adoption of international accounting standards, arose from the need to unify and harmonize the accounting on a global level by establishing high quality standards and comparability of financial statements. The International adoption process Accouting Standards Board (IFRS), in Brazil, was initiated in 2005 with the creation of the Accounting Pronouncements Committee (CPC) and Law No. 11,638 / 07. However, the adoption of international accounting standards can bring impact on the measurement of economic performance of organizations, in this sense, the study aimed to analyze the economic performance of Brazilian companies in different periods there is adoption of IFRS. The research has descriptive character, performed by documentary means, and a quantitative approach. The review period was 2003 to 2014 with a sample of 185 Brazilian listed companies. The findings indicate differences between the average economic performance in

different periods of adoption of IFRS, however, based on additional testing, no results revealed important differences. It was concluded that there was no impact on the economic performance of organizations in the pre-adoption period for adoption and post-adoption of international accounting standards for Brazilian companies. It should be considered that the size of the company was an important factor, showing that the measurement and recognition of the asset accounts were impacted by the adoption of international accounting standards.

Keywords: Full IFRS. international accounting standards. economic indicators - financial.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade, como em outras áreas profissionais, perpassa por transformações para adaptar-se à um mundo em constante alteração. Recentemente, a normatização contábil brasileira teve uma das maiores transformações das últimas décadas, que foi a adesão das normas internacionais de contabilidade. Tais modificações, tiveram o intuito de harmonizar a contabilidade em BR-GAAP para normas IFRS, que vem sendo implementadas em diversos países, ampliando a comparabilidade dos demonstrativos financeiros de empresas brasileiras à nível internacional (SOUZA; DRUM; CARVALHO, 2014).

O *International Accounting Standards Board* (IASB), *International Federation of Accountants* (IFAC), e o *The International Organization of Securities Commission* (IOSCO) são organizações da área contábil que têm empregado esforçados para à harmonização das normas internacionais de contabilidade. Tais organizações têm a função de estabelecer padrões de alta qualidade, para que a contabilidade divulgue demonstrativos financeiros que sejam identificáveis e utilizáveis pelos usuários em nível global (KLANN; BEUREN; HEIN, 2009).

No Brasil, o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), surgiu com a responsabilidade de emitir normas contábeis com padrão IFRS, a fim de estabelecer um processo de efetivação da convergência contábil. Em 2007, foi criada a Lei nº 11.638/07, que deu início ao processo de convergência das normas de contabilidade das empresas brasileiras à nível internacional (CPC, 2015). Tal adoção trouxe para a contabilidade brasileira, um novo processo de mensuração de componentes patrimoniais e de resultado, visando a melhoria no processo de divulgação das informações econômicas e financeiras (DIDOMENICO; DAL MAGRO; KLANN, 2013).

As novas regras contábeis impostas pela lei 11.638/07, proporcionaram maior inserção das empresas brasileiras aos mercados globais de capital, na medida em que há preparação de demonstrações financeiras em *International Financial Reporting Standards* (IFRS), padrão adotado pelos principais mercados capitalistas do mundo (BORSATO; PIMENTA; SOUZA RIBEIRO, 2009). Entretanto, o uso de diferentes normas em momentos distintos poderia ocasionar na divulgação de desempenho econômico diferenciado para uma mesma organização, dependendo do padrão contábil adotado (BERNARDI; COSTA; IKEDA, 2002).

Diante da premissa, estudos nacionais e internacionais argumentaram sobre a possibilidade de impacto da adoção das normas IFRS no desempenho econômico das organizações, quando da utilização de análise de índices financeiros das companhias abertas (SILVA; COUTO; CORDEIRO, 2009; LANTTO; SAHLSTRÖM, 2009; BORSATO; PIMENTA; SOUZA RIBEIRO, 2009; NETO; OLIVEIRA DIAS; PINHEIRO, 2009; LEMES; CARVALHO, 2009; KLANN; BEUREN; HEIN, 2009; MARTINS; PAULO, 2010; CUNHA et al. 2013; FARIAS et al. 2014; SANTOS, 2015; KLANN; BEUREN, 2015).

Neste sentido, estabeleceu-se a seguinte questão de pesquisa: qual o desempenho econômico das empresas brasileiras em períodos distintos há adoção das normas IFRS? O estudo teve o objetivo de analisar o desempenho econômico das empresas brasileiras em períodos distintos há adoção das normas IFRS (pré-adoção; durante adoção; pós-adoção).

De acordo com Cunha et al., (2013), a partir dos pronunciamentos já publicados na busca da convergência às normas internacionais, pode-se perceber que houve mudanças nas demonstrações contábeis devido à novas formas de reconhecer, mensurar e evidenciar ativos e passivos. Tais mudanças podem justificar o presente estudo, visto que os demonstrativos financeiros são a base de mensurar e demonstração do desempenho econômico organizacional.

Além disso, sabe-se que o contador desempenha importante papel na sociedade, não podendo ficar restrito a área contábil organizacional, mas devendo adentrar para informações estratégicas e de desempenho (SOUZA; DRUM; CARVALHO, 2014). Para tanto, o estudo contribui em demonstrar aos usuários das demonstrações contábeis, e até mesmo aos profissionais de contabilidade, a variabilidade no desempenho organizacional, que pode ter sido ocasionada por diferentes fases da adoção das normas IFRS.

Por fim, a contribuição do estudo é oferecer um prisma longitudinal, que busca avaliar com maior acurácia as discrepâncias no desempenho econômico de empresas brasileiras pelas inferências de adoção das normas internacionais de contabilidade, sob a perspectiva de que uma análise temporal ofereça maior robustez e confiabilidade aos achados. Adiciona-se a discussão do efeito do período em que ocorre o processo de adoção das normas internacionais de contabilidade sobre o desempenho econômico, comparando com o período pré-adoção e pós-adoção das normas IFRS.

A limitação do estudo envolve a possibilidade de que fatores macroeconômicos e de mercado, podem afetar o desempenho econômico das empresas e, portanto, alterações que poderão ser evidências, teriam a tendência de não serem ocasionadas pelos distintos períodos de adoção das normas IFRS.

2 ADOÇÃO DAS NORMAS INTERNACIONAIS DE CONTABILIDADE NO BRASIL

A conjuntura econômica estimula a competitividade das organizações em nível global, fazendo com que surjam acordos comerciais entre países com interesses comuns. Os agentes econômicos tornam-se mais exigentes, buscando informações contábeis que possam ser compreendidas e analisadas em todos os países com os quais a organização mantém relações comerciais (BEUREN; BRANDÃO, 2001). Portanto, o crescimento econômico global e a integração dos mercados mundiais, trouxe a necessidade de adoção de padrões contábeis universalizados, no intuito de proporcionar comparabilidade e transparência entre as informações financeiras de empresas que atuam em diferentes países (BORSATO; PIMENTA, SOUZA RIBEIRO, 2009).

No intuito de responder a demanda internacional, a contabilidade Brasileira adaptou-se, e este processo tem sido muito abordado nos últimos anos em âmbito da contabilidade, em universidades, na mídia, nas empresas e pela própria sociedade. (ANTUNES et al. 2012). Assim, no ano de 2007 foi criada a lei nº 11.638/07, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 2008, e trouxe inovações nas demonstrações contábeis, e nos princípios contábeis estabelecidos. A lei aborda importantes conceitos do direito societário, adaptando-os para conceitos legais que, frequentemente, são utilizados em economias mais desenvolvidas. Em consequência, alinha-se a normatização brasileira às legislações dos Estados Unidos e de países da Europa (SAIKI; ANTUNES, 2010).

O principal objetivo da nova lei foi atualizar as regras contábeis brasileiras e aprofundar a harmonização com os pronunciamentos internacionais emitidos pelo *International Accounting Standards Board* (IASB), por meio das IFRS (BORSATO; PIMENTA; SOUZA RIBEIRO, 2009). Niyama (2005) comenta que a expansão dos mercados aumentou a importância da convergência contábil, tendo em vista que, anteriormente a adoção das normas internacionais de contabilidade, as mesmas transações poderiam ser registradas de maneira diferente, dependendo do país de origem, dificultando a análise e comparação do

desempenho econômico das organizações. Neste sentido, a convergência das práticas contábeis locais para padrões internacionais (IFRS) foi um caminho sem volta, pelo menos para as organizações que compõem os mercados financeiros internacionais.

Conforme Di Domenico, Magro e Klann (2013), os pronunciamentos contábeis começaram a ser emitidos no ano de 2008, que se estendeu até o ano de 2010, ano que foi obrigatória a adoção *full* IFRS, ou adesão total às normas internacionais de contabilidade pelas empresas de capital aberto no Brasil.

Alguns CPCs abordam sobre a adoção das Normas Internacionais de Contabilidade, e buscam auxiliar as entidades em seu balanço patrimonial de abertura, para que estejam de acordo com os IFRS, reconhecendo todos os ativos e passivos requeridos, e não reconhecendo-os, caso sejam vedados pelo IFRS. A entidade deve fazer uma reclassificação dos itens reconhecidos de acordo com políticas contábeis, em contas do ativo, passivo e patrimônio líquido, mas que sejam um tipo diferente de ativo, passivo e patrimônio líquido de acordo com os IFRS – contando que as Normas Internacionais de Contabilidade sejam aplicadas na mensuração de todos os ativos e passivos reconhecidos.

3 DESEMPENHO ECONÔMICO E A ADOÇÃO DAS NORMAS IFRS

O desempenho econômico das organizações mensura-se por intermédio da análise de índices obtidos com informações oriundas das demonstrações financeiras, divulgadas pelas organizações. Assim, tem-se os índices de liquidez, endividamento, atividade, rentabilidade e lucratividade (DALPAZ; TRENTIN, 2013), que podem ser úteis para a análise do desempenho econômico organizacional.

Neste sentido, o índice de liquidez visa averiguar a capacidade financeira da empresa em pagar suas obrigações. Os principais quocientes de liquidez visam à disposição da empresa em saldar as dívidas de forma imediata (IUDÍCIBUS, 2012). Já o índice de endividamento, informa o comprometimento da empresa com o capital de terceiros. Os indicadores de endividamento também demonstram a garantia do capital de terceiros, e procuram informar à segurança que o capital próprio oferece ao capital de terceiros (ZDANOWICZ, 1998).

O indicador de atividade baseia-se em analisar o tempo que a empresa demora para receber de clientes pelas vendas efetuadas; quanto tempo demora para pagar seus fornecedores, referente as suas compras; e quanto tempo leva para realizar novas compras, assim renovando seu estoque. Com base neste indicador, é possível concluir que quanto mais rápido receber de seus clientes e renovar seu estoque, melhor para a organização (MARION, 2012).

O índice de rentabilidade visa demonstrar a geração de resultados, tendo como estudo a demonstração de resultado do exercício. O ponto principal de tal indicador é averiguar o volume de vendas, despesas e a capacidade de gerar resultados. Ao encontro do índice de rentabilidade, há o índice de lucratividade que visa calcular o lucro sobre as vendas (MARION, 2012).

Com aplicação e análises dos índices nas empresas, os gestores terão maior visão da realidade econômica do negócio, podendo tomar decisões mais adequadas para o alcance dos resultados almejados. Contudo, as demonstrações contábeis podem ser afetadas por períodos distintos a adoção das normas internacionais de contabilidade, e confirmando o fato, diversas pesquisas avaliaram o impacto da adoção das normas IFRS nos indicadores de desempenho organizacional.

Costa e Lopes (2008) investigaram o impacto da adoção das IFRS nas demonstrações financeiras das empresas portuguesas cotadas na bolsa de Lisboa. Os resultados indicam que existem diferenças relevantes em várias rubricas das demonstrações e nos índices financeiros daquelas empresas. Silva, Couto e Cordeiro (2009) realizaram um estudo sobre o impacto das

IFRS na informação financeira de empresas portuguesas, os quais demonstraram que as estruturas do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados foram significativamente impactadas pela adoção, contudo, tais diferenças não foram significativas.

Lantto e Sahlström (2009) examinaram o impacto da adoção das IFRS nos indicadores financeiros e itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados de empresas na Finlândia. Em seus resultados, determinaram que a adoção das normas IFRS influenciou itens do Balanço Patrimonial e da Demonstração de Resultados, além de ter mudado a magnitude de seus indicadores de desempenho.

No Brasil, estudos anteriores versaram sobre o impacto da adoção das normas IFRS na análise financeira das companhias de capital aberto (BORSATO; PIMENTA; SOUZA RIBEIRO, 2009; NETO; OLIVEIRA DIAS; PINHEIRO, 2009; LEMES; CARVALHO, 2009; KLANN; BEUREN; HEIN, 2009; MARTINS; PAULO, 2010; CUNHA et al. 2013; FARIAS et al. 2014; SANTOS, 2015; KLANN; BEUREN, 2015).

Borsato, Pimenta e Souza Ribeiro (2009) compararam os dados evidenciados segundo as normas contábeis brasileiras, americanas e internacionais, apoiando-se em uma análise de indicadores econômico-financeiros calculados a partir das demonstrações financeiras preparadas com base nas diferentes normas. Os resultados indicaram que as informações sobre o desempenho econômico-financeiro e geração de valor, quando consideradas as demonstrações em *Brasilian Generally Accepted Accounting Principles* (BR-GAAP), *United States Generally Accepted Accounting Principles* (US-GAAP) e *International Financial Reporting Standards* (IFRS), apresentaram resultados diferenciados.

Neto, Oliveira Dias e Pinheiro (2009) analisaram o impacto nos indicadores econômico-financeiros de empresas brasileiras abertas ante a apresentação das demonstrações contábeis em padrão IFRS. Os resultados indicam haver diferenças entre os indicadores calculados com base nas demonstrações contábeis elaboradas de acordo com cada padrão contábil. Adicionalmente, por meio da análise de correlação e teste qui-quadrado, constataram que os indicadores econômico-financeiros não são afetados de maneira estatisticamente significativa pelas diferenças existentes entre as normas contábeis brasileiras e as internacionais, demonstrando a inexistência de assimetria de informação nas empresas analisadas.

Lemes e Carvalho (2009) investigaram a comparabilidade entre resultados divulgados em BR-GAAP e US-GAAP de empresas brasileiras listadas nas bolsas americanas. Constataram que os resultados da maioria das empresas eram diferentes, o que poderia levar investidores que utilizam as informações em BR-GAAP, a tomarem decisões diferentes daqueles munidos com informações em US-GAAP. Klann, Beuren e Hein (2009) analisaram o impacto das diferenças entre as normas contábeis brasileiras e as americanas nos indicadores financeiros de empresas brasileiras. Os resultados indicaram que, embora houvesse diferenças, tais indicadores não foram afetados significativamente por essas diferenças.

Martins e Paulo (2010) investigaram o reflexo da adoção das IFRS sobre os indicadores de desempenho das companhias abertas brasileiras, buscando identificar se durante o período investigado houve redução das divergências existentes entre os indicadores calculados a partir do padrão contábil nacional e do padrão internacional. Os resultados apontam que a adoção das IFRS tem sido refletida na análise de desempenho das companhias por meio de variações positivas nos indicadores de dependência financeira, de endividamento, de retorno sobre o ativo e de retorno sobre o patrimônio líquido, e de variações negativas sobre os indicadores de imobilização dos recursos permanentes, de liquidez geral e de liquidez corrente. Entretanto, as divergências entre os indicadores calculados a partir dos dois conjuntos de normas têm diminuído devido, principalmente, ao crescente processo de convergência do padrão contábil brasileiro ao padrão contábil internacional.

Cunha et al. (2013) analisaram se houve reflexos significativos nos indicadores contábeis após a adoção da Lei nº 11.638/07. Os resultados apontaram que, após os indicadores aplicados, não houve diferença significativa nos indicadores contábeis, pois as demonstrações contábeis foram elaboradas de acordo com a Lei nº 11.638/07.

Farias et al. (2014) investigaram os impactos da adoção do IFRS na representação da situação patrimonial, econômica e financeira de bancos listados na BM&FBovespa. A amostra compreendeu 18 bancos que tiveram as suas demonstrações contábeis divulgadas no ano de 2010 conforme as novas normas de contabilidade e BR-GAAP. Constataram que houve diferença significativa nos indicadores de liquidez e qualidade de carteira de crédito, sendo assim, as demonstrações contábeis divulgadas conforme IFRS apontam menores índices de liquidez e, baixa qualidade de carteira de crédito quando comparado com as demonstrações elaboradas em BR-GAAP.

Santos (2015) buscou verificar o impacto total no Lucro Líquido e Patrimônio Líquido das empresas não financeiras listadas na BM&FBovespa, durante o processo de convergência da contabilidade brasileira para a contabilidade internacional. Os resultados evidenciaram que não houve alteração significativa nos valores dos resultados das empresas; que houve diminuição no valor dos resultados das empresas, indicando que a contabilidade brasileira era mais otimista nos seus resultados do que a contabilidade de outros países; e que houve aumento no valor dos resultados das empresas, apontando o conservadorismo da contabilidade tradicional brasileira diante do IFRS.

Klann e Beuren (2015) analisaram se o processo de convergência às normas contábeis internacionais sofreu alguma influência no nível de suavização dos resultados das empresas brasileiras. Os resultados apresentam um crescimento no nível de suavização dos resultados após a adoção do IFRS. Assim, os principais resultados apontaram que, a efetivação do processo de conversão das normas contábeis brasileiras para as normas internacionais de contabilidade, com o intuito de obter melhoria na qualidade de fornecer as informações contábeis, não depende somente da convergência das normas contábeis, e sim do país se adequar à nova legislação.

Em síntese, a substância das investigações realizadas com empresas no Brasil e em outros países, aponta que a adoção das IFRS impacta de maneira diferenciada no desempenho econômico reportado pelas organizações. Contudo, embora alguns estudos tenham destacado a não significância estatísticas dessas diferenças, os autores atentam para as influências que estas divergências podem causar na tomada de decisão. Apesar de ter sido verificado diversos estudos sobre o tema, nenhum observou há existência de diferença no desempenho econômico das empresas em função de períodos distintos a adoção das normas IFRS (pré-adoção; durante adoção; e pós-adição), tão pouco, observaram sob o prisma longitudinal proposto.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa quanto aos objetivos pode ser caracterizada pelo método de pesquisa descritiva, quanto aos procedimentos de pesquisa devido as suas características, foi procedida de forma documental e por fim, quanto à abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza pela tipologia quantitativa.

A população do estudo compreendeu as empresas listadas na BM&FBovespa. Deste modo, para constituir a amostra da pesquisa foram excluídas as empresas do setor financeiro, e aquelas que não continham dados suficientes para cálculo dos indicadores de desempenho econômico analisados, e portanto, a amostra final foi composta de 185 empresas brasileiras de capital aberto.

Para a realização do estudo, foi feito uso das demonstrações contábeis do exercício social de 2003 até 2014, das empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa. As demonstrações contábeis analisadas, foram aqueles relacionadas ao período pré-adoção das

normas IFRS, período durante a adoção das normas IFRS e período pós-adoção das normas IFRS no Brasil. A coleta de dados foi efetuada por meio da economática.

Com base nos estudos de Iudícibus (2012), Marion (2012), Silva (2012) e Assaf Neto (2001), foram selecionados índices que mensuram o desempenho econômico, buscando alcançar o objetivo proposto, conforme Quadro 1.

Quadro 1 – Indicadores Econômicos e Financeiros

Indicador	Fórmula	Autor
Índice de Liquidez Corrente (LC)	Ativo Circulante / Passivo Circulante	Assaf Neto (2001); Iudícibus (2012); Marion (2012); e Silva (2012).
Índice de Liquidez Geral (LG)	Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo / Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo	Assaf Neto (2001); Iudícibus (2012); Marion (2012); e Silva (2012).
Participação de Capitais de Terceiros sobre Recursos Totais (PCTRT)	Passivo Circulante + Passivo Não Circulante / Passivo Circulante + Passivo Não Circulante + Patrimônio Líquido	Iudícibus (2012); e Marion (2012).
Garantia de Capital de Terceiros (GCT)	Passivo Circulante + Passivo Não Circulante / Patrimônio Líquido	Iudícibus (2012); e Silva (2012).
Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido (ROE)	Lucro Líquido / Patrimônio Líquido	Assaf Neto (2001); Iudícibus (2012); e Marion (2012).
Retorno sobre o Ativo (ROA)	Lucro Operacional / Ativo Total – Lucro Líquido	Assaf Neto (2001).
Tamanho (TAM)	Ativo Total	Variáveis de Controle
Oportunidade de Crescimento (OP)	% variação da Receita Líquida	

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os indicadores dispostos no Quadro 1, foi analisado se ocorreu alguma diferença significativa nas demonstrações contábeis (desempenho econômico) com a adoção dos IFRS nas empresas listadas na BM&FBovespa.

O período de análise foi utilizado para determinar as distinções de adoção das normas IFRS propostas no estudo. Portanto, para o teste de médias ANOVA os dados foram agrupados da seguinte forma: (1) pré-adoção das IFRS (ano de 2003 a 2007); (2) durante adoção das IFRS (ano de 2008 a 2010); e (3) pós-adoção das IFRS (ano de 2011 a 2014). O teste ANOVA foi aplicado por meio do software SPSS.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Estão dispostos os dados obtidos pela pesquisa com a finalidade de analisar e compreender os fundamentos ante expostos. Primeiramente, apresenta-se a estatística descritiva das variáveis de desempenho econômico segregadas pelas distinções de adoção das normas IFRS estabelecidas na metodologia da pesquisa, conforme exposto na Tabela 1.

Tabela 1 – Estatística Descritiva

Indicador	Pré-adoção (2003/2007)			Durante adoção (2008/2010)			Pós-adoção (2011/2014)		
	Média	Mediana	DP	Média	Mediana	DP	Média	Mediana	DP
LC	1,5767	1,2970	0,0364	1,6980	1,3988	0,0487	1,7932	1,3452	0,0743
LG	1,8769	1,6258	0,0204	1,8450	1,6223	0,0352	2,3753	1,6385	0,7687
PCTRT	1,3101	0,6377	0,2960	2,5371	0,6259	2,0207	0,6602	0,6708	0,0043
ROE	0,2888	0,1223	0,0625	1,0901	0,9814	0,0737	1,5254	0,9974	0,6482
ROA	1,5165	0,3428	3,5385	0,1097	0,0498	0,0668	-3,423	0,0356	10,140
GCT	3,2751	1,2979	2,5687	1,9530	1,3722	0,3542	3,1543	1,3614	1,0138
TAM	6548872	83886	1656513	12266148	1293737	178172	15089841	1922912	1035890
OP	0,1551	0,0894	0,0432	0,1988	0,1156	0,0601	0,1691	0,0836	0,1854

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 1 que a média de liquidez corrente foi aumentando conforme perpassa pelo período de adoção das IFRS, em que no pré-adoção, a média de liquidez corrente das empresas foi de 1,5767, durante adoção passou para 1,6980, e pós-adoção o resultado foi de 1,7932. Conclui-se que sobre este quesito, o desempenho econômico apresentou-se maior conforme houve uma avanço na adoção efetiva das normas internacionais de contabilidade. Resultados similares foram encontrados com relação a liquidez geral, em que os períodos pré-adoção e durante adoção apresentaram médias muito próximas, respectivamente com 1,8769 e 1,8450, mas o período pós-adoção apresentou uma média superior considerável de 2,3753.

Além disso, em relação a participação de capital de terceiros, as empresas com o avanço na adoção das normas internacionais de contabilidade apresentara-se menos endividadas, em que no período pré-adoção a média do indicador foi de 1,3101, durante adoção a média foi de 2,5371, mas o período pós-adoção apresentou uma média consideravelmente menor de 0,6602. O achado demonstra que as empresas com a adoção completa das normas internacionais de contabilidade podem ter efetuado ajustes consideráveis no endividamento sobre capital de terceiros, representando aos usuários da informação financeira baixo nível de endividamento.

Resultados favoráveis ao desempenho econômico superior com o avanço da adoção das normas internacionais de contabilidade, também são esboçados nos achados do indicador de retorno sobre o patrimônio líquido, em que apresentaram uma média de 0,2888 no período pré-adoção, média de 1,0901 durante o processo de adoção, e média de 1,5254 no período pós-adoção das IFRS.

Por fim, a garantia do capital de terceiros não ficou com média diferenciada entre o período pré-adoção e pós-adoção das IFRS, e o retorno sobre os ativos apresentou inferioridade do período pós-adoção das normas IFRS, em relação ao período pré-adoção. Apesar disso, os resultados, de maneira geral, sugerem que as empresas brasileiras no período pós-adoção das normas internacionais de contabilidade apresentaram desempenho econômico superior ao período pré-adoção e também durante a adoção das IFRS. Além disso, pode-se inferir que a média de tamanho das organizações pelo total dos ativos tiveram um aumento em proporção interessante no período durante o processo de adoção e também no pós-adoção, ambos em comparação com o período pré-adoção das IFRS.

Este resultado sugere que as organizações, podem ter reconhecido e evidenciado ativos que antes da adoção das normas internacionais de contabilidade, não eram normatizados, e portanto, esses fatores podem ter contribuído para o desempenho econômico superior evidenciado anteriormente.

No intuito de confirmar os achados ante expostos, foi elaborado o teste (ANOVA) dos indicadores de desempenho econômico das empresas em períodos distintos a adoção das IFRS, conforme evidenciado na Tabela 2.

Tabela 2 – Teste ANOVA

	Soma dos Quadrados	DF	Quadrado Médio	F	Significância
LC	Entre Grupos Nos grupos Total	19,70 6.148,45 6.148,15	2 2000 2002	3,20	0,04*
LG	Entre Grupos Nos grupos Total	115,85 42.503,86 42.619,72	2 2000 2002	2,73	0,07**
PCTRT	Entre Grupos Nos grupos Total	536,36 406.821,38 407.357,73	2 2000 2002	1,32	0,27

ROE	Entre Grupos	14,33	2	2,44	0,09**
	Nos grupos	6.875,41	2000		
	Total	5.889,75	2002		
ROA	Entre Grupos	2,24	2	1,02	0,36
	Nos grupos	2.188,14	2000		
	Total	2.190,38	2002		
GCT	Entre Grupos	1.573,71	2	1,44	0,24
	Nos grupos	1.089.780,51	2000		
	Total	1.091.354,22	2002		
TAM	Entre Grupos	44,22	2	26,57	0,00*
	Nos grupos	1.664,09	2000		
	Total	1.708,31	2002		
OP	Entre Grupos	0,65	2	0,22	0,80
	Nos grupos	2.944,91	2000		
	Total	2.945,56	2002		

* Significância ao nível de 5%
** Significância ao nível de 10%
Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2 que o índice de liquidez corrente e o tamanho da empresa apresentaram-se significantes ao nível de 5%, já o índice de liquidez corrente e o retorno do patrimônio líquido apresentaram-se significantes ao nível de 10%. Este achado remente a inferência de que há diferenças no desempenho econômico das empresas conforme períodos distintos a adoção das normas IFRS, corroborando com afirmativas estabelecidas pela análise das estatísticas descritivas. Os achados em relação ao retorno sobre o patrimônio líquido são compatíveis com as inferências de Neto, Dias e Pinheiro (2009), que demonstraram diferenças posterior, a adoção das normas IFRS.

A participação de capital de terceiros sobre os recursos totais e a garantia de capital de terceiros não apresentaram significância para determinar existência de diferenças em função dos períodos distintos a adoção das normas IFRS. Além disso, foi possível observar que o retorno sobre o ativo também não apresentou diferença significativa em períodos distintos a adoção das normas IFRS, corroborando com o estudo de Silva e Silva (2015), os quais, indicaram que a diferença entre o resultado abrangente e resultado do período pós-adoção das normas IFRS, não podem ser explicadas em função do retorno sobre o ativo, visto que o indicador não apresentou diferenças significativas com a adoção das normas internacionais de contabilidade.

Para identificar como são compostas as diferenças encontradas no desempenho econômico das empresas brasileiras em períodos distintos a adoção das IFRS, foi preciso estabelecer os resultados do ANOVA pelo teste de Tukey, conforme evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3 – Resultados ANOVA pelas comparações múltiplas do Teste de Tukey

Variável dependente			**Diferença média (I-J)**	**Modelo padrão**	**Significância**	**Intervalo de confiança 95%**	
						Limite inferior	**Limite superior**
LC	Pré	Durante	- 0,14	0,10	0,30	- 0,37	0,08
		Pós	- 0,24	0,10	0,03*	- 0,47	- 0,02
	Durante	Pré	0,14	0,10	0,30	- 0,08	0,37
		Pós	- 0,10	0,10	0,56	- 0,32	0,13
	Pós	Pré	0,24	0,10	0,03*	0,02	0,47
		Durante	0,10	0,10	0,56	- 0,13	0,32
LG	Pré	Durante	0,03	0,25	0,99	- 0,56	0,62
		Pós	- 0,49	0,25	0,12	- 1,09	0,10
	Durante	Pré	- 0,03	0,25	0,99	- 0,62	0,56
		Pós	- 0,52	0,25	0,09**	- 1,12	0,07
	Pós	Pré	0,49	0,25	0,12	- 0,10	1,09

		Durante	0,52	0,25	0,09**	- 0,07	1,12
PCTRT	Pré	Durante	- 1,06	0,78	0,37	- 2,89	0,78
		Pós	0,08	0,78	0,99	- 1,75	1,91
	Durante	Pré	1,06	0,78	0,37	- 0,78	2,89
		Pós	1,14	0,78	0,31	- 0,70	2,97
	Pós	Pré	- 0,08	0,78	0,99	- 1,91	1,75
		Durnte	- 1,14	0,78	0,31	- 2,97	0,70
ROE	Pré	Durante	- 0,10	0,09	0,52	- 0,32	0,12
		Pós	0,10	0,09	0,50	- 0,12	0,32
	Durante	Pré	0,10	0,09	0,52	- 0,12	0,32
		Pós	0,21	0,09	0,07**	- 0,01	0,43
	Pós	Pré	- 0,10	0,09	0,50	- 0,32	0,12
		Durante	- 0,21	0,09	0,07**	- 0,43	0,01
ROA	Pré	Durante	- 0,03	0,06	0,82	- 0,17	0,10
		Pós	0,05	0,06	0,69	- 0,09	0,18
	Durante	Pré	0,03	0,06	0,82	- 0,10	0,17
		Pós	0,08	0,06	0,33	- 0,05	0,22
	Pós	Pré	- 0,05	0,06	0,69	- 0,18	0,09
		Durante	- 0,08	0,06	0,33	- 0,22	0,05
TAM	Pré	Durante	- 0,19*	0,05	0,00*	- 0,31	- 0,08
		Pós	- 0,36*	0,05	0,00*	- 0,48	- 0,25
	Durante	Pré	0,19*	0,05	0,00*	0,08	0,31
		Pós	- 0,17*	0,05	0,00*	- 0,29	- 0,05
	Pós	Pré	0,36*	0,05	0,00*	0,25	0,48
		Durante	0,17*	0,05	0,00*	0,05	0,29
OP	Pré	Durante	- 0,04	0,07	0,78	- 0,20	0,11
		Pós	- 0,02	0,07	0,95	- 0,18	0,14
	Durante	Pré	0,04	0,07	0,78	- 0,11	0,20
		Pós	0,02	0,07	0,93	- 0,13	0,18
	Pós	Pré	0,02	0,07	0,95	- 0,14	0,18
		Durante	- 0,02	0,07	0,93	- 0,18	0,13
GCT	Pré	Durante	2,13	1,28	0,22	- 0,87	5,13
		Pós	0,69	1,28	0,85	- 2,30	3,69
	Durante	Pré	- 2,13	1,28	0,22	- 5,13	0,87
		Pós	- 1,44	1,28	0,50	- 4,43	1,56
	Pós	Pré	- 0,69	1,28	0,85	- 3,69	2,30
		Durante	1,44	1,28	0,50	- 1,56	4,43

* significância ao nível de 5%.
** significância ao nível de 10%
Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se na Tabela 3 que a liquidez corrente das empresas brasileiras no período pré-adoção, em comparação com o período pós-adoção, apresentou-se diferente e estatisticamente significante. Sugere-se que a média de liquidez corrente das empresas brasileiras no período pré-adoção das normas IFRS é menor que o resultado evidenciado no período pós-adoção, e portanto, o desempenho econômico foi afetado positivamente pela inserção completa das normas internacionais de contabilidade. Destaca-se que relação ao processo de implementação (período durante adoção), não foram encontradas diferentes estatísticas, para sugerir diferenças na liquidez corrente de empresas em períodos distintos as normas IFRS.

Em relação a liquidez geral, os achados evidência diferenças significativas ao nível de 10%, pelas quais, são conclusivas ao fato de determinar que as empresas no período pós-adoção apresentam melhor média no indicador de liquidez geral em comparação com as empresas no período durante adoção. Contudo, os achados que remetem à inferência de que a média de liquidez geral no período pós-adoção seja maior que a obtida no período pré-adoção, não puderam ser conclusivos.

Além disso, os achados demonstram que a média de retorno sobre o patrimônio líquido é maior no período durante a adoção das IFRS, em comparação com o período pós-adoção. Contudo, quando comparamos os períodos durante a adoção e pós-adoção com relação ao período pré-adoção, os resultados não puderam ser inferidos visto não ter encontrado nível de significância.

Por fim, o tamanho das empresas no período pós-adoção das normas apresentou-se, em média, maior que o do período durante a adoção e pré-adoção das IFRS. Já o período durante a adoção das IFRS apresentou média de tamanho maior que aquele obtido no período pré-adoção, resultados que reforçam a argumentação de que houve uma maior valorização no reconhecimento e mensuração de ativos durante o processo de convergência e na convergência total para as normas internacionais de contabilidade nas empresas brasileiras estudadas.

Os achados contrariam as evidências de Klann, Beuren e Hein (2009), pelos quais, observaram que as empresas quando comparadas pelas normas brasileiras e normas americanas não apresenta diferenças significativas nos indicadores de liquidez corrente, liquidez geral, retorno sobre o ativo e retorno sobre o patrimônio líquido. Por outro lado, são corroboradas as evidências de estudos que evidenciaram desempenho diferenciado em função da adoção das normas internacionais de contabilidade (COSTA; LOPES, 2008; SILVA; COUTO; CORDEIRO, 2009; LANTTO; SAHLSTRÖM, 2009; BORSATO; PIMENTA; SOUZA RIBEIRO, 2009; NETO; OLIVEIRA DIAS; PINHEIRO, 2009; LEMES; CARVALHO, 2009; MARTINS; PAULO, 2010; CUNHA et al. 2013; FARIAS et al. 2014; SANTOS, 2015; KLANN; BEUREN, 2015). Os resultados desta pesquisa lançam evidências que remetem a um aumento no desempenho econômico, por via indicadores, e do tamanho da empresa (ativos totais) com a adoção completa das normas internacionais de contabilidade.

Foram estabelecidos testes adicionais para verificar tendências das variáveis que apresentaram diferenças significantes ao nível de 5% em relação ao desempenho econômico em distintos períodos a adoção das normas IFRS. Portanto, foram selecionadas as variáveis liquidez corrente e tamanho, sendo as que apresentaram maior relevância ao estudo pelo nível de significância encontrado para explicar diferenças no desempenho econômico de acordo com os períodos de adoção das normas previamente estabelecidos.

Quanto a Liquidez corrente que apresentou diferenças significativas, no estudo realizado por Neto, Dias e Pinheiro (2009), onde se obteve um resultado nulo em relação à liquidez corrente das empresas, assim, não havendo diferença significativa entre as empresas analisadas, quando calculado o indicador antes da adoção do IFRS e após a adoção do mesmo.

Em quanto na pesquisa de Di Domenico, Magro e Klann (2014), a liquidez corrente ocasionou aumento na média, mediana e desvio padrão com a adoção do *full* IFRS. O que não ocasionou impactos estatisticamente significativos.

O mesmo ocorre na pesquisa de Cunha et al. (2013), onde não foi constatado diferença significativa nos indicadores analisados, estando entre eles o de liquidez corrente para ser calculado. Portanto, estes estudos confirmam o resultado desta pesquisa.

Já no que se refere ao tamanho, no estudo realizado por Pires e Decourt (2015), onde o ativo total das empresas aumentou, consequentemente aumentando o indicador de tamanho, o que já era esperado, pois o lucro líquido e o patrimônio líquido apresentaram valores maiores com a adoção do IFRS, mesmo assim, a diferença não foi significativa.

De acordo com Pires e Decour (2015), o aumento do Lucro Líquido, no Patrimônio Líquido e no Ativo Total, se deu em decorrência da adoção do *full* IFRS. No estudo de Santos (2015), ocorreu algo semelhante, os estudos indicaram que houve um aumento considerável no lucro e no patrimônio líquido, após a adoção do IFRS, sendo assim, apresentando resultados estatisticamente significativos, o que ocasiona a divergência do estudo.

Os resultados deste estudo indicam que a adoção do IFRS no Brasil, trouxeram diferenças nos resultados dos indicadores, porém não foram estatisticamente significativos. Assim, foi possível analisar o impacto das normas internacionais de contabilidade no Brasil nos indicadores econômico – financeiros das empresas que fizeram parte da amostra.

Durante o período de 2003 a 2014, foi analisado os indicadores econômico – financeiros antes da adoção do IFRS (2003-2006), foi acompanhado a transação das novas normas (2007-2010), e após a convergência do *full* IFRS (2011-2014). Quando os períodos em questão foram analisados em conjunto, obteve-se valores significantes nos indicadores de liquidez corrente e tamanho. Porém, conforme o desenvolver do estudo, foi-se aprofundando nos indicadores que apresentaram diferença significante, sendo assim, quando analisado grupo por grupo, foi verificado que a significância apresentada nos resultados não era significativa.

Este estudo pode ser confirmado por meio da pesquisa realizada por Joia e Nakao (2014) que, apesar de algumas alterações contatadas nos índices econômico – financeiro, não sofreram influência com a adoção do *full* IFRS sobre o gerenciamento das instituições. Juntamente com o estudo de Didomenico, Magro e Klann (2014), onde foi concluído que a adoção das normas *full* IFRS alteraram de forma estatisticamente significante apenas a estrutura de capital das empresas, com tudo os demais indicadores econômicos – financeiros não sofreu impactos da adoção das normas internacionais de contabilidade. Assim, constata-se que para as empresas e gestores, a forma com que as empresas realizavam o gerenciamento e análise das mesmas não foram afetadas.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

O estudo teve o objetivo de analisar o desempenho econômico das empresas brasileiras em períodos distintos há adoção das normas IFRS. Os achados preliminares esboçam que as mudanças ocorridas pela adoção das *full* IFRS, ocasionaram diferenças importantes no desempenho econômico das organizações brasileiras em estudo. Por meio dos testes estatísticos, constatou-se que o índice de liquidez corrente, índice de liquidez geral, retorno sobre o patrimônio líquido e tamanho da empresa, apresentaram diferenças significantes em períodos distintos à adoção das IFRS (pré-adoção; durante ação; pós-adoção).

O índice de liquidez corrente e tamanho apresentaram diferença estatisticamente significativa quando analisados os grupos (1,2 e 3) em conjunto, ou seja, quando analisado o período de 2003 a 2014 em geral. Os achados indicaram que as empresas no período pós-adoção das normas internacionais de contabilidade apresentaram médio de maior desempenho econômico, pela liquidez corrente, e maior tamanho pelos ativos totais.

Com a verificação efetiva das evidências apontadas sobre a liquidez corrente e o tamanho da empresa, foi analisado os indicadores por grupo ou período, mostrando que a diferença se torna insignificante, ou seja, a diferença apresentada no teste é baixa quando comparada aos resultados dos grupos em conjunto.

Os indicadores de participação de capital de terceiros, retorno sobre o ativo, oportunidade de crescimento, não apresentaram diferenças significantes em períodos distintos à adoção das normas IFRS. Com isto, pode-se constatar que o ativo total, passivo circulante e exigível a longo prazo, lucro líquido e lucro operacional, não sofreram impactos com a adoção do IFRS, pois estes fazem parte dos indicadores calculados. Contudo, é preciso considerar evidências de possível impacto nos ativos tais de maneira isolada, visto achados preliminares que demonstram que as empresas no período pós-adoção das normas apresentaram tendência de maior tamanho.

De maneira geral, conclui-se que a adoção das normas internacionais de contabilidade no Brasil, não alterou a forma dos gestores gerirem as organizações, podendo ter como ponto

de partida os resultados das demonstrações contábeis para a tomada de decisões importantes para a empresa. Porém, os gestores devem se manter atualizados nas novas normas, pois a forma de mensurar e avaliar os ativos e passivos, sofreram alterações, e se os dados não forem utilizados de forma correta, podem prejudicar a empresa. Contudo, cuidados devem ser tomados nas decisões utilizadas com base nas demonstrações financeiras, faz-se necessário observar fatores intrínsecos aos demonstrativos que podem estar explicitados em notas explicativas.

Espera-se que este estudo seja utilizado para aprofundar os conhecimentos na adoção do *full* IFRS, e seus impactos nas empresas brasileiras, influenciando assim, novas pesquisas nesta área. Recomenda-se que seja elaborada uma pesquisa calculando indicadores econômicos – financeiros diferentes dos dispostos neste artigo, com empresas financeiras, para que se possa analisar fatores contábeis diferentes, em uma área diferenciada. Além disso, sugere-se com base nos achados preliminares sobre distorções nos ativos totais, que sejam elaborados estudos focados em tais alterações, observando em notas explicativas possíveis escolhas de normatização contábil que tendem a impactar para o aumento nos ativos das organizações.

REFERÊNCIAS

ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; NETO, O. R. M. A adoção das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia & Relações Internacionais**, v. 10, p. 5-19, 2012.

BERNARDI, A. G.; COSTA, F. M.; IKEDA, R. H. Principais diferenças entre UK GAAP e US GAAP: um estudo de caso da AstraZeneca. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 2., 2002, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2002.

BEUREN, I. M.; BRANDÃO, J. F. **Demonstrações contábeis no Mercosul: estrutura, análise e harmonização**. Atlas, 2001.

BM&FBOVESPA. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/>. Acesso em: 20 de Maio de 2015.

BORSATO, J. M. L. S.; PIMENTA, D. P.; SOUSA RIBEIRO, K. C D. Um estudo comparativo do desempenho econômico-financeiro em BR GAAP, US GAAP e IFRS na Gerdau SA. **Revista Economia & Gestão**, v. 9, n. 19, p. 85-101, 2009.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação das demonstrações financeiras. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em 21 out. 2014.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica.** São Paulo: Perarson Prentice Hall, 2002.

COMITÊ DOS PRONUNCIAMENTO CONTÁBEIS – CPC. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em: 21 out. 2014.

COSTA, J. P.; LOPES, P. T. O impacto da adoção das IAS/IFRS nas demonstrações financeiras das empresas cotadas na Euronext Lisboa. In: CONGRESSO DE CONTABILIDADE E AUDITORIA, 12, 2008, Aveiro/Portugal. **Anais...** Aveiro: 2008.

CUNHA, P. R.; SANTOS, V. D.; HEIN, N.; LYRA, R. L. W. C. Reflexos da Lei n.º 11.638/07 nos indicadores contábeis das empresas têxteis listadas na BM&FBovespa. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 2, p. 112-130, 2013.

DALPAZ, J.; TRENTIN, G. N. S. Análise dos indicadores de desempenho econômicos e financeiros de duas empresas do segmento de papel e celulose da Bovespa. **Unoesc & Ciência - ACSA,** Joaçaba, v. 4, n. 1, p. 21-30, 2013.

DIDOMENICO, D.; MAGRO, C.B.D; KLANN, R.C. Impactos Da Adoção Das Full IFRS Nos Indicadores Econômico-Financeiros De Empresas Listadas Na Bovespa. **Revista de Informação Contábil**, v. 8, n. 1, p. 1-19, 2014.

ECONOMATICA. Disponível em <https://economatica.com/PT/quem-somos.html>. Acesso em: 16 abr. 2015.

FARIAS, J. B.; PONTE, V. M. R.; OLIVEIRA, M. C.; DELUCA, M. M. M. Impacto da adoção das IFRS nas demonstrações consolidadas dos bancos listados na BM&FBovespa. **Revista Universo Contábil,** v.10, n. 2, p. 63-83, 2014.

IUDÍCIBUS, S. **Análise de Balanços.** São Paulo: Atlas, 2012.

JOIA, R. M.; NAKAO, S. H. Adoção de IFRS e gerenciamento de resultado nas empresas brasileiras de capital aberto. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 8, n. 1, 2014.

KLANN, R. C.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Impacto das diferenças entre as normas contábeis brasileiras e americanas nos indicadores de desempenho de empresas brasileiras com ADRs. **Brazilian Business Review**, v. 6, n 2, p. 154-173, 2009.

KLANN, R. C.; BEUREN, I. M. The Impact of the International Accounting Convergence on Income Smoothing in Brazillian Companies. **Brazilian Business Review**, v. 12, n. 2, p. 1, 2015.

LANTTO, A. M.; SAHLSTRÖM, P. Impact of International Financial Reporting Standard adoption on key financial ratios. **Accounting & Finance**, v. 49, n. 2, p. 341-361, 2009.

LEMES, S.; CARVALHO, L. N. G. Comparabilidade entre o resultado em BR GAAP e US GAAP: evidências das companhias brasileiras listadas nas bolsas norte-americanas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 50, p. 25-45, 2009.

LEMES, S.; SILVA, M. G. A experiência de empresas brasileiras na adoção das IFRS. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 18, n. 3, p. 37-58, 2007.

MARION, J. C. **Análise das Demonstrações Contábeis**. São Paulo: Atlas, 2012.

MARTINS, O. S.; PAULO, E. Reflexo da Adoção das IFRS na Análise de Desempenho das Companhias de Capital Aberto no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 30, 2010.

NETO, J. E. B.; OLIVEIRA DIAS, W. D.; PINHEIRO, L. E. T. Impacto da convergência para as IFRS na análise financeira: um estudo em empresas brasileiras de capital aberto. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 4, p. 131-153, 2009.

NETO. A. A. **Estrutura e análise de balanços**. São Paulo: Atlas, 2001.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

PIRES, C. O.; DECOURT, R. F. O impacto da fase final de transição para o IFRS no Brasil. **Revista Brasileira de Gestão e Negócios**, v.17, n. 54, p. 736-750, 2015.

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

SAIKI, T. G.; ANTUNES, M. T. P. Reconhecimento de ativos intangíveis em situação *business combinations*: um exemplo prático da aplicação dos CPC 04 e CPC 15. **Boletim IOB – Manual de Procedimentos**. Fascículo 46, 2010.

SAMPIERI, R. H., COLLADO, C. F., LUCIO, M. D.P.B. **Metodologia de Pesquisa**. Porto Alegre: Penso, 2013.

SANTOS, E. S. Impacto total da implementação do IFRS no lucro e patrimônio líquido das empresas brasileiras. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 12, p. 225-241, 2015.

SILVA, A. H. C.; SILVA, E. G. R. Análise das demonstrações de resultado abrangente após a implementação do IFRS no Brasil. **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 13, p. 105-131, 2015.

SILVA, J. P. **Análise Financeira das Empresas**. São Paulo: Atlas, 2012.

SILVA, F. J. F.; DO COUTO, G. M. M.; CORDEIRO, R. M. Measuring the impact of International Financial Reporting Standards (IFRS) to financial information of Portuguese companies. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 1, p. 129-144, 2009.

SOUZA, I. R.; DRUM, C. A.; CARVALHO, I. M. A *International Financial Reporting Standard* (IFRS) para as pequenas e médias empresas. **Revista InterAtividade**, v. 2, n. 1 p. 91-100, 2014.

ZDANOWICZ, J. E. **Estrutura e Análise das Demonstrações Contábeis**. Porto Alegre: Sagra Luzzatto, 1998.

DISCLOSURE VOLUNTÁRIO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Elisandra Henn Diel (hennelisandra@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professora da Faculdade Santa Rita, Palmitos - SC

Graciele Mattana (gracimattana@hotmail.com)
Graduação em Ciências Contábeis Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

Udinara Vanusa Zanchettin (udinara_smo@hotmail.com)
Graduação em Ciências Contábeis Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

Fabio José Diel (f_diel@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ

Resumo:

Este estudo tem por objetivo analisar o nível de *disclosure* ambiental das empresas participantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da BM&FBOVESPA do ano de 2013. A pesquisa foi desenvolvida por meio de análise de conteúdo, através da consulta aos relatórios anuais de sustentabilidade, disponíveis nos *websites* das organizações. Foi reunida uma amostra de 30 empresas que compõe a carteira do ISE 2013, as quais suas atividades apresentam alto risco ambiental. Para atender ao objetivo geral, examinaram-se os Relatórios de Sustentabilidade das empresas pesquisadas e após a respectiva coleta de dados, foi calculada no *Microsoft Excel* a entropia da informação, que possibilitou identificar quais informações foram mais evidenciadas pelas companhias. Os resultados da pesquisa demonstraram que as empresas pesquisadas apresentam em seus relatórios um nível relevante de *disclosure* ambiental, porém, esperava-se que empresas participantes no ISE apresentassem um nível fornecimento de informações maior, uma vez que este índice, segundo a BM&FBOVESPA representa uma carteira de empresas com comprometimento com a sustentabilidade empresarial. Igualmente, constatou-se que as empresas de auditoria também podem contribuir para a atribuição de uma maior e melhor prestação de contas à sociedade, no que tange à divulgação da relação da empresa com o meio ambiente.

Palavras-chave: *Disclosure* Ambiental. Meio Ambiente. Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), Entropia da Informação.

VOLUNTARY DISCLOSURE OF ENVIRONMENTAL INFORMATION

Abstract:

This study aimed to analyze the level of environmental disclosure of participants in the Corporate Sustainability Index companies (ISE) of BM&FBOVESPA in 2013. The research was conducted through content analysis, by consulting annual sustainability reports available the websites of the organizations. It has gathered a sample of 30 companies that make up the portfolio of the ISE 2013, which its activities have a high environmental risk. To meet the overall objective, we examined whether the

Sustainability Reporting of the companies surveyed and after its collection data was calculated in Microsoft Excel Entropy of Information, which enabled us to identify what information was most evidenced by companies. The survey results showed that the companies have in their reports a significant level of environmental disclosure, however, was expected to companies participating in the ISE presented a supply greater level of information, since this index, according to BM & FBOVESPA is a portfolio of companies with commitment to corporate sustainability. Also, it was found that audit firms can also contribute to the allocation of a bigger and better accountability to society regarding the disclosure of the company's relationship with the environment.

Keywords: Environmental Disclosure. Environment, Corporate Sustainability Index (ISE), Entropy of Information.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade ambiental tem se tornado um assunto importância e amplamente discutido nos últimos anos e não se refere a uma nova contabilidade, mas em um conjunto de informações que relatem adequadamente em termos econômicos, as ações de uma entidade sobre o meio ambiente que modifica seu patrimônio. Em razão das grandes transformações ocorridas na economia capitalista, as empresas buscam cada vez mais estratégias competitivas que reforçam a necessidade de inovação que procuram responder aos modelos de crescimento econômico aliados aos modelos ambientais e sociais. Nas últimas décadas, um longo caminho vem sendo percorrido pelas empresas na busca dessa articulação, chamada sustentabilidade empresarial (RAMOS et al., 2013).

Os interesses econômicos de responsabilidade ambiental devem ser integrados para que as empresas possam alcançar o novo padrão de desenvolvimento sustentável aceito globalmente. Em meio às demonstrações de atitudes de gestão da responsabilidade ambiental nas empresas, surge o ramo da Contabilidade Ambiental, uma vez que é seu dever identificar e avaliar os eventos econômicos e financeiros, relacionados com o meio ambiente, capazes de afetar o estado patrimonial e o resultado das entidades (BRAGA; SALOTTI, 2008).

Neste sentido, destaca-se que a BM&FBOVESPA procura promover a sustentabilidade e o investimento social privado, através do Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE, que é uma ferramenta de análise comparativa que mede o aspecto da sustentabilidade corporativa, baseada em eficiência econômica, equilíbrio ambiental, justiça social e governança corporativa (BM&FBOVESPA, 2014).

Considerando que as empresas participantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) utilizam os relatórios de sustentabilidade para tornar as informações e ações de responsabilidade social de conhecimento de seus usuários e para legitimar suas atividades com o intuito de melhorar sua imagem perante o público externo, surge o seguinte questionamento de pesquisa: *Qual o nível de disclosure voluntário de informações ambientais das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE)?* Assim, surge como objetivo de pesquisa evidenciar o nível de disclosure voluntário de informações ambientais das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE).

O estudo tem como justificativa o interesse em aprofundar-se no assunto referente à contabilidade ambiental, uma vez que as informações são fornecidas voluntariamente pelas empresas que estão preocupadas não somente em lucrar, mas em proporcionar um meio ambiente mais saudável á sociedade. Além disso, a pesquisa tem o intuito de verificar qual a real importância da contabilidade ambiental para as empresas, ressaltando o impacto provocado pelo *disclosure* de informações em seus investidores, devido à importância da evidenciação dos fatores voltados a empresa e o meio ambiente, no reconhecimento dos benefícios, riscos e impactos que possam ser causados, repassando à sociedade a transparência de uma organização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico estão apresentados os tópicos de *disclosure* voluntário de informações ambientais, índice de sustentabilidade empresarial e os estudos relacionados à temática do estudo.

2.1 *Disclosure* Voluntário de Informações Ambientais

A evidenciação das informações ambientais tem como objetivo divulgar para os *stakeholders* informações relacionadas ao desempenho das entidades nas questões ambientais, e, além disso, divulgar toda a informação que afete o meio ambiente e o seu patrimônio. Este tem se tornando um grande desafio para a contabilidade da atualidade, já que tais informações podem ser evidenciadas voluntariamente (MONTEIRO; FERREIRA, 2012).

Diante da importância que tem o setor ambiental dentro das empresas, a divulgação das práticas adotadas em busca do desenvolvimento sustentável torna-se importância e necessária, para que a empresa seja bem vista pelo mercado e investidores. Nesse sentido, existem diferentes maneiras de evidenciar os ativos das empresas, que podem ser indicados de forma numérica ou textual; nota-se que ambas as formas contribuem para a divulgação das riquezas que as empresas possuem e são de suma importância para caracterizar as organizações (BORGES, 2010).

O *disclosure* de informações altera a percepção tanto dos usuários externos, quanto dos gestores da empresa. Além de ser um importante mecanismo de monitoramento dos gestores, serve como um instrumento de proteção dos direitos de acionistas minoritários que não possuem acesso a informações privilegiadas, ou seja, o *disclosure* contribui para a tomada de decisão dos mais diferentes e variados usuários das informações (ROVER, 2013).

As informações fornecidas primeiramente eram basicamente financeiras e atendiam as necessidades apenas de proprietários e financiadores das atividades da empresa. Conforme Tinoco e Kraemer (2008, p. 27) “ao longo do tempo, tem havido alterações quanto às informações que os usuários requerem, bem como aos diversos tipos de usuários que têm usado a Contabilidade como apoio a suas decisões”.

Com o advento da Lei 6.404/76 alterada pela 11.638/07, as organizações passaram a ter obrigatoriedade de divulgar um conjunto mínimo de informações aos seus usuários (MACHADO, 2010). Dentre os instrumentos para evidenciação das informações ambientais, nos relatórios anuais das empresas, destaca-se o Balanço Social

que contempla uma serie de informações de caráter qualitativo, as notas explicativas que complementam e explicam melhor as informações, quadros e demonstrativos suplementares, comentários do auditor e o relatório do conselho de administração e da diretoria (TINOCO; KRAEMER, 2008).

Portanto, os relatórios ambientais são meios que as empresas adotam para descrever e divulgar seu desempenho ambiental, compreendendo o fornecimento de informações auditadas ou não, referente aos eventos ou impactos das atividades operacionais no meio ambiente, que envolvam especificamente riscos, impactos, politicas, estratégias, custos, despesas, receitas, passivos e qualquer outra informação relevante ao seu desempenho ambiental, para aqueles interessados neste tipo de informação (TINOCO; KRAEMER, 2008).

2.2 Índice de Sustentabilidade Empresarial

Os investimentos socialmente responsáveis são processos que combinam a análise de questões ambientais, sociais, econômicas e de governança corporativa com o intuito de maximizar o retorno ao acionista. Neste sentido, o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) tem por objetivo refletir o retorno de uma carteira composta por ações de empresas com reconhecido comprometimento com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial, atuando também como promotor das boas práticas no meio empresarial brasileiro (ROSA; ENSSLIN, 2008).

A intensa competitividade do mercado, bem como o crescente aumento das exigências sociais e ambientais no que tange à atuação responsável no contexto empresarial, despertou nas organizações o interesse pelo desenvolvimento de práticas que preservem de forma sistêmica o interesse daqueles que, direta ou indiretamente, estão envolvidos em suas atividades. Procurando atender aos seus interesses, as organizações desenvolvem ações que completam as demandas ambientais e sociais, e ao mesmo tempo, promovem o desempenho empresarial no mercado, em decorrência da boa aceitação de seus produtos e serviços por parte da sociedade, passando a atribuir valor às empresas, garantindo que as atividades econômicas organizacionais apresentem um impacto ambiental e social favorável (FEITOSA et al., 2014).

A criação do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da Bolsa de Valores de São Paulo foi o primeiro passo para a criação de um índice capaz de computar preceitos éticos, sociais e ambientais na evolução e modernização da BM&FBOVESPA, após o lançamento do Novo Mercado e de Níveis Diferenciados de Governança Corporativa. De acordo com Marcondes e Bacarji (2010, p. 16) “o ISE representa a convergência de anseios de entidades do mercado por mais transparência e dos sonhos de organizações pioneiras no protagonismo da responsabilidade social, da defesa ambiental e da governança”.

Conforme a BM&FBOVESPA (2014) a missão do ISE é “induzir as empresas a adotarem as melhores práticas de sustentabilidade empresarial e apoiar os investidores na tomada de decisão de investimentos socialmente responsáveis”. Para participar do ISE as empresas devem se encaixar nas categorias disponíveis: a Elegível, a Treineira e o Simulado, sendo que a participação no Simulado é aberta a todas as empresas listadas na BM&FBOVESPA, enquanto as categorias, Elegível e Treineira, são abertas apenas para as emissoras das 200 ações mais líquidas.

De acordo com a BM&FBOVESPA (2014), o questionário a ser respondido é base do processo de seleção das empresas que compõe a carteira do índice, composto basicamente por dimensões de evidenciação que avaliam diferentes aspectos da sustentabilidade, tais como: dimensão de compromisso, alinhamento e transparência com o desenvolvimento sustentável; dimensão natureza do produto; dimensão governança corporativa; dimensões econômico-financeira, ambiental e social; dimensão mudanças climáticas. Portanto, considera-se que a evidenciação ambiental auxilia a manter a comunicação da empresa com as partes interessadas e possibilita as organizações a participarem de investimentos socialmente responsáveis, tais como o ISE.

2.3 Estudos Relacionados

A elaboração do presente estudo emerge da leitura de trabalhos com abordagens semelhantes.

No estudo de Murcia et al. (2008) analisaram a divulgação voluntária ambiental das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) de 2006, com base em uma amostra de empresas listadas na BOVESPA pertencentes a setores de alto impacto ambiental. Os resultados demonstraram que existe relação entre a informação ambiental apresentada de forma declarativa com uma notícia boa, divulgada no relatório da administração. Já a informação monetária está mais relacionada com uma notícia neutra. A análise de regressão confirmou com o fator "tamanho" e as variáveis "empresa de auditoria" e "participação no ISE" são relevantes em nível de significância de 5% para a explicação do *disclosure* voluntário ambiental nas demonstrações contábeis.

Rover et al. (2008) realizaram um estudo que teve como objetivo examinar as informações ambientais divulgadas voluntariamente pelas empresas brasileiras. Os resultados evidenciaram que a categoria com maior número de sentenças é a de "Políticas Ambientais", seguida pela de "Informações Financeiras Ambientais". A maioria das informações é declarativa, do tipo positiva localizada no Relatório da Administração e não auditada.

O estudo de Gubiani et al. (2010) teve como objetivo verificar o nível de *disclosure* das informações ambientais nos relatórios da administração das empresas de energia elétrica listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE). Constatou-se que há necessidade de maior divulgação a respeito das categorias dos impactos dos produtos e processos no meio ambiente, políticas de energia e informações financeiras ambientais, concluindo que as informações evidenciadas a respeito das informações ambientais não respeitam o princípio do *full disclosure* (divulgação plena).

3 METODOLOGIA

A pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva, Gil (2008, p. 42) relata que "as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis".

Quanto aos procedimentos a pesquisa a pesquisa trata-se como uma pesquisa documental, que apresenta como característica principal a fonte de coleta de dados

restrita a documentos escritos ou não, podendo ser feita no momento em que o fato ou fenômeno ocorre ou depois (MARCONI; LAKATOS, 2005).

Já em relação a abordagem do problema a pesquisa será uma pesquisa quantitativa, que tem como característica o emprego de instrumentos estatísticos na coleta e tratamento de dados, com a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análise e interpretação e procurando descobrir e classificar a relação entre as variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos (RAUPP; BEUREN, 2006).

Para facilitar a coleta dos dados, a pesquisa utilizou como base um *checklist* de dimensões e itens elaborados para identificar as características da evidenciação das informações ambientais e sociais das empresas, adaptado dos estudos de Murcia et al. (2008). Para a seleção das empresas foi utilizado como critério às empresas listadas na carteira do ISE da BM&FBOVESPA, que vigorou de 07 de janeiro de 2013 a 03 de janeiro de 2014. No Quadro 1 apresenta-se as empresas da amostra.

EMPRESAS	
1 - Aes Tiete S.A.	16 - Even Construtora E Incorporadora S.A.
2 - Braskem S.A.	17 - Fibria Celulose S.A.
3 - Brf S.A.	18 - Gerdau S.A.
4 - Ccrs.A.	19 - Light S.A.
5 - Cemig Distribuição S.A.	20 - Natura Cosmeticos S.A.
6 - Cesp Cia Energética De São Paulo	21 - Oi S.A.
7 - Coelce Cia Energética Do Ceara	22 - Sabesp Cia Saneamento Basico Est. São Paulo
8 - Copasa Cia Saneamento De Minas Gerais	23 - Sul America S.A.
9 - Copel Cia Paranaense De Energia	24 - Suzano Papel E Celulose S.A.
10 - Cpfl Energia S.A.	25 - Telefonica Brasil S.A.
11 - Duratex S.A.	26 - Tim Participações S.A.
12 – Ecorodovias	27 - Tractebel Energia S.A.
13 - Edp Energias Do Brasil S.A.	28 - Vale S.A.
14 - Eletrobras Centrais Eletricas Do Brasil S.A.	29 - Weg S.A.
15 - Eletropaulo Metrop. Elet. São Paulo S.A.	30 - Ultrapar Participações S.A.

Fonte: Adaptado BM&FBOVESPA.

Quadro 1 – Empresas elegíveis, Carteira do ISE 2013 e respectiva caracterização

A carteira reuniu 51 ações de 37 companhias. Elas representam 16 setores e somam R$ 1,07 trilhão em valor de mercado (BM&FBOVESPA, 2014). Foram excluídas as instituições financeiras, ficando para compor a amostra um total de 30 empresas. A opção pela exclusão dessas empresas se deu pelo fato de suas atividades não apresentarem alto risco ambiental.

4 ANALISE DOS DADOS

A análise dos dados foi realizada de forma segregada por meio da entropia informacional contemplando as nove categorias do constructo. Desta forma é possível analisar os efeitos de cada dimensão de informação ambiental e social nas questões investigadas e no resultado do cálculo da entropia. Zeleny (1982) explica que quanto maior for o $e(d_i)$, menor é a informação transmitida e quanto mais próximo de zero for o $e(d_i)$, maior é o grau de entropia presente na questão. E no que se refere ao peso da questão, maior peso indica diversidade na divulgação das informações e maior dispersão do constructo e menor peso indica pouca oscilação na evidenciação das características de divulgação.

Os resultados da entropia informacional da categoria Políticas Ambientais estão demonstrados na Tabela 1, que corresponde à primeira categoria de dimensões de evidenciações ambientais e sociais:

N°	Questões do constructo Políticas Ambientais	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
1	Declaração das políticas/práticas/ações atuais e futuras	1	0	0,61
2	Estabelecimento de metas e objetivos ambientais	1	0	0,62
3	Declaração indicando que a empresa está em obediência (*compliance*) com as leis, licenças, normas e órgãos ambientais.	0,9904	0,2590	0,56
4	Parcerias ambientais	0,9893	0,2906	0,56
5	Prêmios e participações em índices ambientais	0,9971	0,0797	0,63
6	ISOs 9.000/14.000 e/ou 26.000	0,9863	0,3707	0,58
TOTAL		5,9631	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 1 - Entropia informacional do constructo Políticas Ambientais

Na Tabela 1 é possível notar que o maior $e(d_i)$ com valor de 1 refere-se as questões 1 e 2 respectivamente, destacando a declaração das políticas, praticas e ações atuais e futuras, presentes na empresa, bem como o estabelecimento de metas e objetivos ambientais, o que demonstra baixa entropia nestas questões, ou seja, as 30 empresas pertencentes à amostra evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa. Portanto, nessa dimensão, estas informações foram mais evidenciadas. Deste modo, os resultados da categoria corroboram com os encontrados por Murcia et al. (2008) que também constatou que a categoria Políticas Ambientais foi predominantemente evidenciada pelas empresas da amostra.

Na questão 6, referente aos ISOs 9.000/14.000 e/ou 26.000, é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9863, isso representa maior dispersão da informação, sinalizando que a mesma pode não estar sendo evidenciada por algumas companhias.

Assim, ao se calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Políticas Ambientais, verifica-se que as que apresentaram os maiores pesos foram 6, 4 e 3, sendo 0,3707, 0,2906 e 0,2590, respectivamente, essas sendo as de maior entropia informacional, ou seja, que há diversidade de característica de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Referente à categoria de Sistema de Gerenciamento Ambiental, expõem-se os resultados da entropia informacional na Tabela 2:

Nº	Questões do constructo Sistema de Gerenciamento Ambiental	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
7	Auditoria ambiental	0,9893	0,2157	0,59
8	Gestão ambiental	0,9973	0,0540	0,71
9	Desperdícios/Resíduos	0,9923	0,1548	0,69
10	Processo de acondicionamento (Embalagem)	0,9796	0,4096	0,48
11	Reciclagem	0,9918	0,1659	0,69
TOTAL		4,9503	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 - Entropia informacional do constructo Sistema de Gerenciamento Ambiental

Consoante a Tabela 2, verifica-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9973 refere-se a questão 8, destacando os dados sobre Gestão Ambiental presente na empresa, o que mostra baixa entropia, ou seja, indica que das 30 empresas pertencentes à amostra, 24 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa, sendo esta, para essa dimensão, a mais evidenciada.

No processo de acondicionamento (embalagem), que corresponde a questão 10, é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9796, significando que esse item apresenta maior dissipação da informação, indicando que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias ou elas não realizavam essas ações ambientais. Destaca-se na Tabela 11 que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1. Caso tivesse atingido, não estaria transmitindo nenhuma informação no grupo (ZELENY, 1982).

Quando calculado o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Sistemas de Gerenciamento Ambiental, observa-se que as que apresentaram os maiores pesos foram as questões 10 e 7, sendo 0,4096 e 0,2157 respectivamente, demonstrando que as mesmas possuem maior entropia informacional, ou seja, houve uma diversificação de evidenciação de informação sobre o processo de acondicionamento (embalagem) e Auditoria Ambiental, prevalecendo à ausência de informação nestas questões.

Correspondente à categoria Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente, demonstra-se na Tabela 3, os resultados da entropia informacional:

N°	Questões do constructo Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
12	Desenvolvimento de produtos ecológicos	0,9965	0,0610	1,43
13	Impacto na área de terra utilizada	0,9872	0,2235	2,10
14	Uso eficiente/Reutilização de água	0,9933	0,1166	2,43
15	Vazamentos e derramamentos	0,9810	0,3306	2,17
16	Reparos aos danos ambientais	0,9872	0,2235	2,20
17	Conservação e/ou utilização mais eficiente nas operações	0,9974	0,0446	2,57
TOTAL		5,9425	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 - Entropia informacional do constructo Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente

Em concordância com a Tabela 3, verifica-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9974 refere-se a questão 17, demonstrando os dados sobre conservação e/ou utilização mais eficiente nas operações dos produtos e processos, atestando baixa entropia, ou seja, demonstrando que das 30 empresas que compõe à amostra, 28 evidenciaram a informação declarativa, sendo esta a mais evidenciada nessa dimensão.

Na questão 15, atinente a vazamentos e derramamentos, é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9810, isso traduz que essa questão dispõe de maior dissipação da informação, indicando que os dados sobre este item não estão sendo evidenciados por algumas companhias ou, até mesmo, elas não realizavam essas ações ambientais. Constata-se também, na Tabela 12, que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Desta maneira, ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente, observa-se que as que apresentaram os maiores pesos foram as questões 15, 16 e 14, sendo 0,3306, 0,2235 e 0,1166, respectivamente, essas possuindo maior entropia informacional, isto

significa que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Demonstram-se na Tabela 4, os resultados da entropia informacional da categoria Energia:

N°	Questões do constructo Energia	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
18	Utilização de materiais desperdiçados na produção de energia	0,9787	0,2217	1,97
19	Discussão sobre a preocupação com a possível falta de energia	0,9857	0,1494	1,83
20	Desenvolvimento/exploração de novas fontes de energia	0,9875	0,1299	2,57
21	Investimentos ambientais	0,9879	0,1259	3,20
22	Custos/despesas ambientais	0,9642	0,3731	2,37
TOTAL		4,9041	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 - Entropia informacional do constructo Energia

De acordo com a Tabela 4, percebe-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9879 refere-se a questão 21, destacando as informações sobre investimentos ambientais presentes na empresa, o que demonstra baixa entropia, demonstrando que das 30 empresas correlacionadas na amostra, 18 evidenciaram a informação quantitativa monetária e não monetária, sendo esta a mais evidenciada nessa dimensão.

Na questão 22, no tocante a custos e despesas ambientais é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9642, representando maior dissolução da informação, o que indica que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias.

Ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Energia, as que apresentaram os maiores pesos foram a 22, 18 e 19, sendo 0,3731, 0,2217 e 0,1494 respectivamente, que estão apresentando maior entropia informacional, ou seja, que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Os resultados da entropia informacional da categoria Informações Financeiras Ambientais estão demonstrados na Tabela 5:

N°	Questões do constructo Informações Financeiras Ambientais	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
23	Passivos/Provisões ambientais	0,9673	0,3815	2,07
24	Práticas contábeis de itens ambientais	0,9839	0,1878	2,33
25	Seguro ambiental	0,9804	0,2288	2,07
26	Ativos ambientais tangíveis e intangíveis	0,9827	0,2019	2,03
TOTAL		3,9143	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5 - Entropia informacional do constructo Informações Financeiras Ambientais

Percebe-se, na Tabela 5, que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9839 refere-se a questão 24, a qual dispõe de informações sobre práticas contábeis de itens ambientais. Este resultado demonstra baixa entropia, significando que das 30 empresas integrantes da amostra, 17 evidenciaram a informação declarativa. Deste modo, nessa dimensão, este tipo de informação foi mais evidenciado.

Diferente dos resultados da categoria encontrados por Gubiani et al. (2010), no qual não há nenhuma evidenciação a respeito das práticas contábeis de itens ambientais, de seguro ambiental e de ativos ambientais tangíveis e intangíveis. A subcategoria na

qual foi muito evidenciado trata-se de investimentos ambientais. Porém, as informações não possuem a devida qualidade, uma vez que na maioria das vezes as empresas mencionam que realizaram determinado investimento de natureza ambiental, sem detalhar como foi contabilizado, e há casos, que até o valor não é mencionado.

Na questão 23, respeitante a custos e despesas ambientais, é observado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9673, isso significa que essa questão apresenta maior dispersão da informação, sinalizando que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias. Nota-se ainda, na Tabela 14 que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Assim, ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria, Informações Financeiras Ambientais, constata-se que as questões 23 e 25 apresentaram maiores pesos, sendo respectivamente 0,3815 e 0,2288, demonstrando maior entropia informacional, isto é, há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Na Tabela 6, apresentam-se os resultados da entropia informacional da categoria Educação, Treinamento e Pesquisa:

Nº	Questões do constructo Educação, Treinamento e Pesquisa	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
27	Educação Ambiental (internamente e/ou comunidade)	0,9956	0,1624	2,97
28	Pesquisas relacionadas ao meio ambiente	0,9774	0,8376	2,73
TOTAL		1,9730	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 6 - Entropia informacional do constructo Educação, Treinamento e Pesquisa

Ao analisar a Tabela 6, verifica-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9956 refere-se a questão 27, realçando as informações sobre educação ambiental (internamente e/ou comunidade), revelando baixa entropia neste item, isto é, este resultado exprime que das 30 empresas pertinentes à amostra, 27 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa. Destarte, nessa dimensão, este tipo de informação foi mais evidenciada. Nesse sentido, os resultados da pesquisa corroboram com os resultados encontrados por Gubiani et al. (2010), no qual o *disclosure* foi satisfatório em termos de quantidade de evidenciação, principalmente com relação a subcategoria educação ambiental.

Na questão 28, concernente a pesquisas relacionadas ao meio ambiente, é constatado menor $e(d_i)$ com valor de 0,8867, apresentando maior propagação da informação neste item, apontando que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias ou, possivelmente, elas não realizavam essas ações ambientais. Salienta-se que na Tabela 15 nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Assim, ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Educação, Treinamento e Pesquisa, atesta-se que a questão 28 apresenta o maior peso, sendo 0,8376, obtendo maior entropia informacional, isto significa que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Na Tabela 7, expõem-se os resultados da entropia informacional da categoria Mercado de Créditos de Carbono:

Nº	Questões do constructo Mercado de Créditos de Carbono	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
29	Projetos de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo (MDL)	0,9831	0,2581	2,27
30	Créditos de carbono	0,9825	0,2671	2,37
31	Emissão de Gases do Efeito Estufa (GEE)	0,9897	0,1565	3,03
32	Certificados de Emissões Reduzidas (CER)	0,9791	0,3183	2,37
TOTAL		3,9344	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 7 - Entropia informacional do constructo Mercado de Créditos de Carbono

É possível perceber, na Tabela 7, que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9897 refere-se a questão 31, destacando as informações sobre emissão de Gases do Efeito Estufa (GEE), o que demonstra baixa entropia neste item, ou seja, das 30 empresas alusivas à amostra, 22 evidenciaram a informação declarativa, sendo esta a mais evidenciada nessa dimensão. Os resultados desta categoria corroboram com os encontrados por Rover et al. (2008), quanto às especificações do "Mercado de Créditos de Carbono", no qual a maioria das evidenciações estão relacionadas às emissões de Gases do Efeito Estufa (GEE), sendo a maior parte evidenciada pelos setores de Exploração, Refino e/ou Distribuição de Combustíveis e de Papel de Celulose. Além disso, a categoria é caracterizada por notícias boas e pelo tipo de evidência declarativa.

Na questão 32, no tocante a Certificados de Emissões Reduzidas (CER), percebe-se menor $e(d_i)$ com valor de 0,9791, significando maior dispersão da informação neste item, sinalizando que os dados não estão sendo revelados por algumas companhias ou, até mesmo, elas não realizavam essas ações ambientais. Ressalta-se também na Tabela 16 que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Por conseguinte, ao se calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Mercado de Créditos de Carbono, verifica-se que a 32 e a 30 dispõe dos maiores pesos, sendo 0,3183 e 0,2671, respectivamente, sendo as questões com maior entropia informacional, expressando que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Por fim, na Tabela 8, demonstram-se os resultados da entropia informacional da categoria Outras Informações Ambientais e Sociais:

Nº	Questões do constructo Outras Informações Ambientais e Sociais	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
43	Qualquer menção sobre sustentabilidade/ desenvolvimento Sustentável	0,9981	0,0615	3,50
44	Gerenciamento de florestas/ Reflorestamento	0,9852	0,4811	3,17
45	Conservação da biodiversidade	0,9902	0,3162	3,40
46	Relacionamento com o Consumidor	0,9956	0,1412	3,43
TOTAL		3,9692	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 8 - Entropia informacional do constructo Outras Informações Ambientais e Sociais

Nota-se, na Tabela 8, que o maior e(di) com valor de 0,9981 corresponde a questão 43, destacando as informações referentes a qualquer menção sobre sustentabilidade/desenvolvimento sustentável, o que demonstra baixa entropia neste item, revelando que das 30 empresas pertencentes à amostra, 28 evidenciaram o mesmo

tipo de informação, neste caso a informação declarativa. Dessa forma, nessa dimensão, este tipo de informação foi mais evidenciada. Na questão 44, referente a gerenciamento de florestas/reflorestamento, é constatado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9852, apresentando maior dissipação da informação e demonstrando que as informações sobre esta questão não estão sendo evidenciadas por algumas companhias ou, ainda, elas não realizavam essas ações ambientais. Destaca-se também na Tabela 18, que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Deste modo, constatou-se semelhança com os resultados encontrados no estudo de Gubiani et al. (2010), no qual se destaca que as subcategorias possuem menção sobre sustentabilidade ambiental e conservação de biodiversidade. Estas subcategorias foram bastante evidenciadas pelas empresas pertencentes ao estudo. Em contrapartida, ainda neste estudo, localizaram-se pouquíssimas evidenciações a respeito dos *stakeholders* e sobre o gerenciamento de florestas/reflorestamentos.

Consequentemente, ao se calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Outras Informações Ambientais e Sociais, verifica-se que apresentaram os maiores pesos as questões 44 e 45, sendo 0,4811 e 0,3162, respectivamente, atestando maior entropia informacional, expressando que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar o nível de *disclosure* ambiental das empresas participantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da BM&FBOVESPA do ano de 2013. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, documental, conduzida por meio de análise de conteúdo, com consulta aos relatórios anuais de sustentabilidade, disponíveis nos *websites* das organizações.

Nos relatórios de sustentabilidade publicados pelas empresas em relação à evidenciação ambiental, foi elencado três características de evidenciação, as quais foram atribuídas pontos: 1 para Ausência de Informação; 2 para Informação declarativa e 3 para Informação quantitativa monetária e não monetária. Através da análise descritiva pode-se observar que a característica predominante, com base no *checklist* de evidenciação, é a informação declarativa, seguida pela ausência de informação e informação quantitativa monetária e não monetária.

Referente à dimensão de Politicas Ambientais, verificou-se que as questões sobre a declaração das políticas, as praticas e ações atuais e futuras, presentes na empresa, bem como o estabelecimento de metas e objetivos ambientais, as 30 empresas pertencentes à amostra evidenciaram o tipo de informação declarativa. Além disso, na questão referente às ISOs 9.000/14.000 e/ou 26.000, verificou-se maior dispersão da informação, sinalizando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, bem como, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

No que se refere à dimensão Sistema de Gerenciamento Ambiental, sobre a Gestão Ambiental, verificou-se que das 30 empresas pertencentes à amostra, 24 evidenciaram o tipo de informação declarativa. Na questão referente ao processo de acondicionamento (Embalagem), verificou-se maior dissolução da informação, demostrando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre

esta questão, bem como, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Alusivo à dimensão Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente, verificou-se a questão sobre conservação e/ou utilização mais eficiente nas operações dos produtos e processos, das 30 empresas pertencentes à amostra, 28 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa.

Pertinente à dimensão Energia, foi constatado que a questão sobre investimentos ambientais presentes na empresa, das 30 empresas pertencentes à amostra, 18 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação quantitativa monetária e não monetária. Ademais, na questão referente a custos e despesas ambientais, verificou-se maior dispersão da informação, sinalizando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, bem como outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Relativo às Informações Financeiras Ambientais, constatou-se que a questão sobre práticas contábeis de itens ambientais, das 30 empresas pertencentes à amostra, 17 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa. E, na questão referente a custos e despesas ambientais, averiguou-se maior dissipação da informação, mostrando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, igualmente, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

No tocante à dimensão Educação, Treinamento e Pesquisa, apurou-se que a questão sobre educação ambiental (internamente e/ou comunidade), das 30 empresas pertencentes à amostra, 27 evidenciaram o tipo de informação declarativa. Na questão referente a pesquisas relacionadas ao meio ambiente, averiguou-se maior disseminação da informação, sinalizando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, também, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Referente à dimensão Mercado de Créditos de Carbono, notou-se que a questão sobre emissão de gases do efeito estufa (GEE), das 30 empresas pertencentes à amostra, 22 evidenciaram o tipo de informação declarativa. Outrossim, na questão referente a certificados de emissões reduzidas (CER), constatou-se maior dispersão da informação, indicando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, assim como, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Neste sentido, os resultados da pesquisa atenderam ao objetivo proposto, permitindo concluir que as empresas integrantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) do ano de 2013, apresentam em seus relatórios, um nível relevante de *disclosure* ambiental. Porém, esperava-se que empresas participantes do ISE apresentassem maior *disclosure* ambiental, uma vez que este índice, segundo a BM&FBOVESPA (2015), representa uma carteira de empresas com comprometimento com a responsabilidade ambiental e a sustentabilidade empresarial. Igualmente, constata-se que as empresas de auditoria também podem contribuir para a atribuição de uma maior e melhor prestação de contas à sociedade, no que tange à divulgação da relação da empresa com o meio ambiente e sociedade.

REFERENCIAS

BM&FBOVESPA, A nova Bolsa. **Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE.** São Paulo, 2015. Acesso em: 2 jun. 2015.

BORGES, Ana Paula; ROSA, Fabrícia Silva da; ENSSLIN, Sandra Rolim. Evidenciação Voluntária das Práticas Ambientais: um estudo nas grandes empresas brasileiras de papel e celulose. **Revista Produção**, São Paulo, v. 20, n. 3, p. 404-417, jul./set. 2010.

BRAGA, Josué Pires; SALOTTI, Bruno Meirelles. Relação Entre Nível de *Disclosure* Ambiental e Características Corporativas de Empresas no Brasil. In: 5º CONGRESSO USP Iniciação Cientifica em Contabilidade – Padrões de Qualidade na Pesquisa Contábil, 2008, São Paulo. **Anais Eletrônicos.** São Paulo, 2008.

FEITOSA, Maria José da Silva; SOUZA, Natália Mary Oliveira de; GÓMEZ, Carla Regina Pasa. Princípios da Responsabilidade Social Empresarial nas Relações "Empresa-*Stakeholders*" como Fonte de Vantagem Competitiva. **Revista REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Paraíba, v. 4, n. 1, p. 42-61, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. 11. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

GUBIANI, Clésia Ana; SANTOS, Vanderlei dos; BEUREN, Ilse Maria. Informações Ambientais Evidenciadas pelas Empresas do Setor Elétrico Listadas no ISE. IN: SIMPOI 2010 – XIII SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 2010, São Paulo. **Anais Eletrônicos.** São Paulo, 2010.

MACHADO, Márcia Reis. **As Informações Sociais e Ambientais Evidenciadas nos Relatórios Anuais das Empresas:** a percepção dos usuários. 2010. 159 p. Tese (Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MARCONDES, Adalberto Wodianer; BACARJI, Celso Dobes. **ISE – Sustentabilidade no Mercado de Capitais**. São Paulo: Report, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Cientifica**. 6. ed. 5 reimpr. São Paulo: Altas, 2005.

MARION, José Carlos. COSTA, Rodrigo Simão da. A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 43, p. 20-33, jan./abr. 2007.

MONTEIRO, Paulo Roberto Anderson; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. A Evidenciação da Informação Ambiental nos Relatórios Contábeis: um Estudo Comparativo com Modelo do ISAR/UNCTA. In: FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa (org); MAIA DE SIQUEIRA, José Ricardo (org); GOMES, Mônica Zaidan (org).

Contabilidade Ambiental e Relatórios Sociais. São Paulo: Atlas, 2012. cap. 11, p. 194-217.

MURCIA, Fernando Da-Ri; ROVER, Suliani; LIMA, Iran; FÁVERO, Luiz Paulo Lopez; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. *Disclosure* Verde nas Demonstrações Contábeis: Características da Informação Ambiental e Possíveis Explicações para a Divulgação Voluntária. **Revista UnB Contábil**, Brasília, v. 11, n. 1-2, p. 260-278, jan./dez. 2008.

MURCIA, Fernando Da-Ri; ROVER, Suliani; SOUZA, Flávia Cruz de; BORBA, José Alonso. Aspectos Metodológicos da Pesquisa Acerca da Divulgação de Informações Ambientais: proposta de uma estrutura para análise do *disclosure* ambiental das empresas brasileiras. **RGSA – Revista de Gestão Social e Ambiental**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 88-104, mai./ago. 2008.

RAMOS, Maria Olívia de Sousa; CARVALHO, Frederico Nacor Frazão; GOMES, Sonia Maria da Silva. Gestão Social e Ambiental. In: GOMES, Sonia Maria da Silva (org); GARCIA, Cláudio Osnei (org). **Controladoria Ambiental**: Gestão Social, Análise e Controle. São Paulo: Atlas, 2013. cap. 1, p. 1-22.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (org). 3. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

ROSA, Fabrícia Silva da; ENSSLIN, Sandra Rolim. Perfil do *Disclosure* Ambiental: uma investigação nos relatórios anuais e balanço social e ambiental da empresa Petrobras. In: XXVIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, A integração de cadeias produtivas com a abordagem da manufatura sustentável, 2008, Rio de Janeiro. **Anais Eletrônicos.** Rio de Janeiro, 2008.

ROVER, Suliani. ***Disclosure* Socioambiental e Custo de Capital Próprio de Companhias Abertas no Brasil.** 2013. 197 p. Tese (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ROVER, Suliani; MURCIA, Fernando Dal-Ri; BORBA, José Alonso; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Divulgação de informações ambientais nas demonstrações contábeis: um estudo exploratório sobre o *disclosure* das empresas brasileiras pertencentes a setores de alto impacto ambiental. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto/SP, v. 2, n. 3, p. 53-72, mai./ago. 2008.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Divulgação de informações voluntárias do *guidance* das empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA

Fernanda Ventura Flor (fernandaventuraflor@gmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Suliani Rover (sulianirover@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo

O mercado de capitais tem cada vez mais exigido de suas empresas a divulgação de informações, dentre elas a divulgação (*disclosure*) de resultados futuros (*guidance*) tem influência na tomada de decisão de seus gestores e serve como atrativo para novos investidores. O *guidance,* mesmo de caráter voluntário, tem sido adotado pelas empresas com nível de governança corporativa considerável. Nesse contexto, a pesquisa tem como principal objetivo verificar o *guidance* divulgado pelas empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA no período de 2012 a 2014. Especificamente, tem como objetivos: (i) mapear as empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA que divulgam *guidance;* e (ii) identificar as práticas de divulgação de *guidance* apresentadas. A metodologia da pesquisa aborda características descritivas e exploratórias, analisando informações fornecidas pelo Formulário de Referência (FR) encontrado na BM&FBOVESPA nos anos de 2012 a 2014. A amostra reuniu 131 empresas do Novo Mercado da BM&FBOVESPA, das quais apenas 32 empresas independente do seu setor de atuação evidenciam algum tipo de *guidance*. Os resultados mostram que 20 (62,50%) empresas divulgam *guidance* operacional, 14 (43,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* financeiro e 22 (68,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* de investimento, trazendo como principal divulgação informações relacionadas a receitas, EBITDA, infraestrutura e tecnologia e CAPEX.

Palavras chave: *Disclosure*, *Guidance*, Formulário de Referência.

Disclosure of voluntary information guidance of companies in the Novo Mercado segment of BM&FBOVESPA

Abstract

The stock exchange market has increasingly required its companies to disclose information. Companies with high corporate governance levels often adopt *guidance* (future results), since its *disclosure* is voluntary. It is used to draw in new investors and to help in the decision-making process. In this context, this research aims to verify the guidance disclosed by Brazilian companies in the Novo Mercado segment of BM&FBOVESPA between 2012 and 2014. The specific objectives are: (i) chart the companies that disclose guidance in the Novo Mercado segment of BM&FBOVESPA; and (ii) identify the presented *guidance* disclosure practices. The research methodology adopts descriptive and exploratory characteristics,

analyzing financial reports (Formulário Referência – FR) required by the Brazilian stock exchange, between 2012 and 2014. The sample consists of 131 companies in Novo Mercado BM&FBOVESPA, of which only 32 companies, independent of sector, disclosed *guidances*. Results show that 20 of 32 companies disclosed operational guidance (62.50%), 14 disclosed financial guidance (43.75%) and 22 disclosed investment guidance (68.75%); among the most common disclosures are about revenue, EBITDA, infrastructure, technology and CAPEX.

Key-words: Disclosure, Guidance, Financial Reports.

1 INTRODUÇÃO

As informações divulgadas pelas empresas têm cada vez mais importância no mercado de capitais. Estrategicamente são utilizadas para comparação e melhoramento de resultados de diversas empresas, evidenciando resultados mais transparentes, que são fundamentais para tomada de decisões de seus gestores e acionistas, assim como podem influenciar futuros investidores.

Conforme Folster (2015), o *disclosure* (evidenciação) de informação pode ser de caráter obrigatório e voluntário. No *disclosure* obrigatório as informações devem ser apresentadas conforme obrigações legais e constitucionais. Enquanto que o *disclosure* voluntário tem associação a uma estratégia de gestão, muitas vezes relacionada ao retorno e aumento do poder de influência da empresa nas decisões de seus usuários (MURCIA *et al*., 2009; ROVER, *et al*., 2012).

Segundo Salotti e Yamamoto (2008), a teoria da divulgação explica o objetivo do fenômeno da divulgação, identificando razões para a prática do *disclosure* voluntário, diretamente relacionada a divulgação de projeções de resultados futuros (*guidance*) (FOLSTER, 2015; LIMA, 2007; BRANDÃO *et al*., 2013). Segundo a legislação brasileira o *guidance* não é obrigatório e pode ser encontrado no conjunto de relatórios apresentados no site da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA), mais especificadamente, no Formulário de Referência (FR) (FOLSTER, 2015). A divulgação voluntária do *guidance* deve ser com responsabilidade e prudência para não gerar expectativas indevidas aos investidores (CODIM, 2008).

A partir da premissa do *disclosure* voluntário e a prática do *guidance* voluntário, diversas pesquisas ainda pouco analisam ou discorrem a respeito do assunto. Nas atuais que falam sobre o assunto, como a de Murcia (2008) e Macedo Neto *et al*. (2012), um dos fatores para essa prática se dá basicamente ao desempenho financeiro, operacional e de investimentos das empresas, tendo como resultado maior visibilidade no mercado de capitais e elevando a níveis alto de confiabilidade (FOLSTER, 2015).

Assim, o presente estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: Quais as informações de *guidance* são divulgadas no Formulário de Referência das empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA?

O objetivo geral da pesquisa consiste em verificar o *guidance* divulgado pelas empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA no período de 2012 a 2014. Procurando de forma específica: (i) mapear as empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA que divulgam *guidance;* e (ii) identificar as práticas de divulgação de *guidance* apresentadas.

Esta pesquisa tem como justificativa agregar conhecimento tanto prático como teórico para a grande demanda de informação, sendo elas de *guidance voluntário* ou *disclosure* para eventuais pesquisas sobre o assunto. A divulgação de tal projeção foi identificada nos respectivos formulários de referência encontrados no site da BM&FBOVESPA, esses formulários são divulgados recentemente e tem sua exigibilidade por meio da Instrução Normativa CVM nº 480/2009 aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A configuração desse trabalho, além da introdução já apresentada, está estruturada em: referencial teórico, que aborda sobre *disclosure* e *guidance*; metodologia utilizada no estudo; resultados da pesquisa; e conclusão e sugestões para próximas pesquisas.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 *Disclosure*

O processo contábil é realizado por meio do reconhecimento, mensuração e evidenciação, portanto, a contabilidade além de evidenciar dados de empresas, seus resultados, entre outros números, têm por objetivo fornecer informações uteis com base em dados para seus diversos usuários trazendo benefícios para tomada de decisão. Segundo o Pronunciamento Técnico nº 00 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011), as informações divulgadas têm por objetivo reportar o que é essencial para os investidores existentes ou em potencial, fornecedores e credores diversos com características qualitativas das informações, que podem ser encontradas em seu reconhecimento, sua mensuração, sua apresentação ou na sua evidenciação.

A divulgação de informações que um relatório contábil-financeiro reproduz está relacionada a dois tipos de divulgação. A divulgação de um relatório obrigatório que é exigido por órgãos regulatórios, normas ou leis da qual engloba as demonstrações contábeis obrigatórias (Sociedades de grande porte, Lei nº 11.638/07 e Sociedades anônimas, Lei 6.404/76) e também informações exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), como Relatório da Administração, Relatórios de Auditores Independentes e Formulário de Referência (CVM Nº 480/09). A segunda divulgação que se apresenta são relatórios de caráter voluntário que oferece a seus usuários informações complementares e uteis para gestores, administradores, gerentes, entre outros interessados, normalmente realizado pelo contador.

Segundo Lima (2007), o *disclosure* de informação não tem somente por objetivo demonstrar resultados positivos, mas também resultados negativos, isso faz com que o usuário realize uma análise das informações fornecidas e por fim tome suas decisões sem influências ou enganos.

Estudos anteriores investigam a relação entre divulgação de informações voluntárias e variáveis de mercado, financeiras ou não, e suas características (FOLSTER, 2015; LIMA, 2007; BRANDÃO *et al*., 2013), sendo essas algumas das questões que fazem as empresas divulgarem informações voluntárias. O conjunto dessas informações evidenciadas é de grande necessidade e importância para que os usuários possam avaliar e projetar suas decisões com base nas informações fornecidas do passado em seus relatórios contábil-financeiros com características obrigatórias ou voluntárias.

2.2 *Guidance*

A palavra *guidance* tem origem inglesa e é uma releitura da expressão *earnings guidance* que significa projeções de resultados. Essa palavra foi apresentada ao mercado brasileiro por volta dos anos 2000 para completar o conjunto de informações que as empresas do mercado acionário já produziam. No Brasil o *guidance* representa informações de desempenho futuro de caráter qualitativo, quantitativo ou de ambos (FOLSTER, 2015; CODIM, 2008; CRUZ, 2015).

Nas diversas modalidade de *disclosure* voluntário a prática da divulgação das projeções é facultativa. Esse tipo de divulgação torna-se um atrativo para pesquisas na área contábil (FOLSTER, 2015). As projeções divulgadas pelas empresas são informações claras dos objetivos de gestão e em um determinado período elas podem ser de curto ou longo prazo atraindo diversas classes de investidores (CRUZ, 2015). Por isso tal divulgação tem que oferecer a real situação dos seus resultados atingidos, não desvalorizando as metas e assim trazer resultados positivos (FOLSTER, 2015).

O Comitê de Orientação para Divulgação de Informações a Mercado (CODIM) preocupado com a qualidade e influência que as projeções impactariam nos usuários, orientou sobre o *guidance* através do pronunciamento nº 4/2008. Tal pronunciamento descreve sobre melhores práticas de *guidance* e a conveniência de sua padronização. A CVM por meio da instrução nº 480/2009 criou algumas normas de evidenciação e que devem ser seguidas pelas companhias de capital aberto que divulgam *guidance*. Tais informações devem ser adicionas no item 11 (onze) denominado projeções no Formulário de Referencia (FR).

Em relação à publicação da instrução da CVM, alguns aspectos relevantes se sobressaem nessas informações: frequência de publicação, tipo de *guidance*, se é de caráter qualitativo ou quantitativo, os prazos para divulgação também são orientados, os relatórios devem ser apresentados junto as demonstrações financeiras trimestrais confrontando os resultados realizados com os resultados projetados. A publicação desses resultados deve ser divulgada sempre que possível num tempo correspondente a um exercício social.

Poucos estudos aqui no Brasil discutem sobre a necessidade de as empresas divulgarem ou não projeções futuras e quais tipos de projeções trariam uma maior credibilidade para a companhia. Por essa razão, estudos se dividem para tentar demonstrar quais são as principais informações apresentadas pelas empresas nesses relatórios. Brandão *et al*. (2013) e Macedo Neto *et al*. (2012) apresentam quatro tipos de informações divulgadas pelas companhias: aspectos formais, indicadores econômicos, indicadores operacionais e indicadores de investimento. Na pesquisa apresentada por Murcia (2009) que analisou 100 empresas em 2008, descobriu que apenas 10,9% projetavam resultados financeiros (fluxo de caixa, venda e lucros), 9,8% projetam relativos a novos investimentos e 66,3% apresentavam resultados as metas a serem alcançadas.

Na pesquisa apresentada por Macedo Neto *et al*. (2012), onde o autor identificou no exercício social de 2009 com projeções para 2010 uma totalidade de 26 empresas que divulgam *guidance* dentro da carteira do Índice Bovespa (IBOVESPA), constatando que 65,4% dessas empresas divulgavam projeções financeiras, 57,7% dessas empresas divulgam projeções de investimento e 34,6% referente a aspectos operacionais.

Na pesquisa apresentada por Cruz *et al*. (2015) que também relaciona a divulgação de *guidance* e desempenho econômico-financeiro das empresas no ano de 2012 teve como amostra 80 empresas da BM&FBOVESPA, no qual apenas 37,5% realizavam tal prática, sendo que as principais informações de divulgação se caracterizavam como investimentos (80%) e custos e resultados (60%).

Já no estudo realizado por Folster (2015) que relacionou características econômico-financeiras e estimativas de lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização

(EBITDA) através de relatórios de *guidance*. Com base numa amostra de 42 empresas, as que mais divulgam esse tipo de relatório são as empresas maiores (ativo total) e com grande endividamento. As que tem maiores índices de ROE (retorno sobre o patrimônio) e liquidez corrente e menor margem liquida apresentaram projeções menos precisas e mais tempestivas.

3 METODOLOGIA

A pesquisa possui classificação metodológica descritiva e exploratória, o que significa, segundo Rodrigues (2007), que a pesquisa tem levantamento de dados, levantamento bibliográfico, análises, registros e classificações relacionadas ao problema em questão. A abordagem metodológica é qualitativa, onde a coleta de dados se dá pela forma secundária, sendo analisados indutivamente revelando interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados dos dados (RODRIGUES, 2007).

A amostra da pesquisa selecionada buscou identificar em qual setor as empresas se distribuem e consequentemente quais as características de divulgação refletem seus relatórios. Os instrumentos de coleta e técnica da análise foram a análise do conteúdo e a documental.

3.1 Seleção da amostra

A composição da amostra de estudo engloba 131 empresas coletadas no mês de agosto de 2015, do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA, conforme apresentado no Quadro 1, classificadas de acordo com setor de atuação.

Setor	Empresas
Bens Industriais	CSU CARDSYSTEM S.A., EMBRAER S.A., INDUSTRIAS ROMI S.A., IOCHPE MAXION S.A., LUPATECH S.A., MAHLE-METAL LEVE S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A., MARISA LOJAS S.A., METALFRIO SOLUTIONS S.A., MILLS ESTRUTURAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA S.A., TUPY S.A., VALID SOLUÇÕES E SERV. SEG. MEIOS PAG. IDENT. S.A. e WEG S.A.
Construção e Transporte	ARTERIS S.A., BRASIL BROKERS PARTICIPACOES S.A., CCR S.A., COSAN LOGISTICA S.A., CR2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S.A., CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREEND E PART, DIRECIONAL ENGENHARIA S.A., ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A., ETERNIT S.A., EVEN CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A., EZ TEC EMPREEND. E PARTICIPACOES S.A., GAFISA S.A., HELBOR EMPREENDIMENTOS S.A., JHSF PARTICIPACOES S.A., JSL S.A., LOG-IN LOGISTICA INTERMODAL S.A., LPS BRASIL - CONSULTORIA DE IMOVEIS S.A., MRV ENGENHARIA E PARTICIPACOES S.A., MULTIPLUS S.A., PDG REALTY S.A. EMPREEND E PARTICIPACOES, PORTOBELLO S.A., RODOBENS NEGOCIOS IMOBILIARIOS S.A., ROSSI RESIDENCIAL S.A., RUMO LOGISTICA OPERADORA MULTIMODAL S.A., TECNISA S.A., TEGMA GESTAO LOGISTICA S.A., TPI - TRIUNFO PARTICIP. E INVEST. S.A., TRISUL S.A. e VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A.

Consumo Cíclico	AREZZO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A., B2W - COMPANHIA DIGITAL, CIA HERING, CIA LOCAÇÃO DAS AMÉRICAS, CIA PROVIDENCIA INDUSTRIA E COMERCIO, CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S.A., ESTACIO PARTICIPACOES S.A., GAEC EDUCAÇÃO S.A., GRENDENE S.A., INTERNATIONAL MEAL COMPANY ALIMENTACAO S.A., KROTON EDUCACIONAL S.A., LOCALIZA RENT A CAR S.A., LOJAS RENNER S.A., MAGAZINE LUIZA S.A., RESTOQUE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE ROUPAS S.A., SER EDUCACIONAL S.A., SMILES S.A., SPRINGS GLOBAL PARTICIPACOES S.A., T4F ENTRETENIMENTO S.A., TECHNOS S.A. e UNICASA INDÚSTRIA DE MÓVEIS S.A.
Consumo não Cíclico	BIOSEV S.A., BRASIL PHARMA S.A., BRF S.A., COSAN S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, DIAGNOSTICOS DA AMERICA S.A., FLEURY S.A., HYPERMARCAS S.A., JBS S.A., M.DIAS BRANCO S.A. IND COM DE ALIMENTOS, MINERVA S.A., NATURA COSMETICOS S.A., ODONTOPREV S.A., PROFARMA DISTRIB PROD FARMACEUTICOS S.A., PRUMO LOGÍSTICA S.A., QUALICORP S.A., RAIA DROGASIL S.A., SAO MARTINHO S.A., SLC AGRICOLA S.A., TEMPO PARTICIPACOES S.A., TEREOS INTERNACIONAL S.A., VANGUARDA AGRO S.A. e VIGOR ALIMENTOS S.A.
Financeiro e Outros	ALIANSCE SHOPPING CENTERS S.A., BB SEGURIDADE PARTICIPAÇÕES S.A., BCO BRASIL S.A., BMFBOVESPA S.A. BOLSA VALORES MERC FUT, BR MALLS PARTICIPACOES S.A., BR PROPERTIES S.A., BRASIL INSURANCE PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S.A, BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS, CETIP S.A. - MERCADOS ORGANIZADOS, CIELO S.A., CYRELA COMMERCIAL PROPERT S.A. EMPR PART, FPC PAR CORRETORA DE SEGUROS S.A., GENERAL SHOPPING BRASIL S.A., IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S.A, ORTO SEGURO S.A., SAO CARLOS EMPREEND E PARTICIPACOES S.A., SONAE SIERRA BRASIL S.A., TARPON INVESTIMENTOS S.A. e ULTRAPAR PARTICIPACOES S.A.
Materiais Básicos	CCX CARVÃO DA COLÔMBIA S.A., DURATEX S.A., FERTILIZANTES HERINGER S.A., FIBRIA CELULOSE S.A., MAGNESITA REFRATARIOS S.A., MMX MINERACAO E METALICOS S.A. e PARANAPANEMA S.A.
Petróleo. Gás e Biocombustíveis	ÓLEO E GÁS PARTICIPAÇÕES S.A., OSX BRASIL S.A., OURO FINO SAUDE ANIMAL PARTICIPACOES S.A., PETRO RIO S.A. e QGEP PARTICIPAÇÕES S.A.
Tecnologia da Informação	IDEIASNET S.A., LINX S.A., POSITIVO INFORMATICA S.A. e TOTVS S.A.
Telecomunicações	TIM PARTICIPACOES S.A.
Utilidade Pública	CIA SANEAMENTO BASICO EST SAO PAULO, CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS-COPASA MG, CPFL ENERGIA S.A., CPFL ENERGIAS RENOVÁVEIS S.A., EDP - ENERGIAS DO BRASIL S.A., ENEVA S.A, EQUATORIAL ENERGIA S.A., LIGHT S.A. e TRACTEBEL ENERGIA S.A.

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Classificação das empresas selecionadas de acordo com o setor de atuação

Para pesquisa documental os dados da amostra foram retirados do Formulário de Referência (FR) divulgado no sítio eletrônico da BM&FBOVESPA dos exercícios sociais de 2012, 2013 e 2014, dos quais resultaram em 288 relatórios, com projeções para os mesmos anos e anos seguintes.

ITEM	**CARACTERÍSTICAS**
Guidance operacional	Informação relacionada a receita, venda, caixa livre, despesas e custos, lucro e EBITDA de uma empresa.

Guidance financeiro	Operações com amortização de empréstimos, juros, participação no mercado de capitais, número de lojas e carteira de clientes.
Guidance de Investimento	Informações relacionada a Capital Expenditure - CAPEX (investimento em bens de capital), gastos com plantação, infraestrutura e tecnologia, aumento do ativo fixo, construção de fabricas, compras de equipamentos, P&D, aquisições, fusões e incorporações.

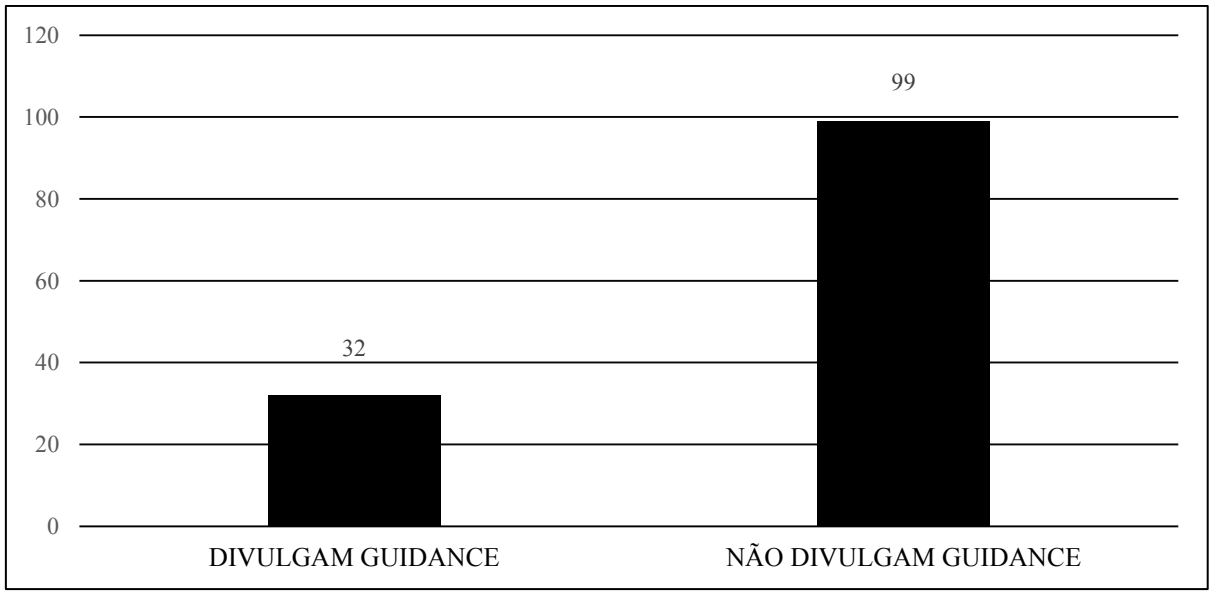
Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Quadro 2 – Práticas de *guidance*

Uma vez definida a amostra, segue-se aos procedimentos para atingir o segundo objetivo específico da pesquisa, onde são identificados as práticas e informações do *guidance* publicados pelas empresas em questão, estabelecendo um padrão para comparabilidade. Devido à ausência de terminologia específica na norma do CODIM e nas outras pesquisas relacionadas com o assunto, utiliza-se os enfoques em *guidance* operacional, *guidance* financeiro e *guidance* de investimento, conforme apresentado no Quadro 2.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Da totalidade de 131 empresas pesquisadas apenas 24,4% delas divulgam relatório referente a *guidance* no Formulário de Referência, ou seja, 32 empresas seguem os requisitos do primeiro objetivo específico da pesquisa. No Gráfico 1 é apresentado a proporção das companhias que divulgam relatório de *guidance* e daquelas que não divulgam.



Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Quantidade de empresas que divulga a prática do *guidance*

As empresas que divulgam *guidance* estão divididas em setores, porém verifica-se nesta pesquisa que a prática de *guidance* não está relacionada a um setor específico. Todavia, observa-se que alguns setores possuem maior aderência do que outros em relação a tal prática.

A Tabela 1 mostra quais são as empresas que evidenciam o *guidance,* de acordo com o setor correspondente e sua representatividade no total das empresas do setor.

Setor	Empresas	Total de empresas do setor	Número de empresas com *guidance*	% empresas com *guidance*	% totalidade por setor
Bens Industriais	EMBRAER S.A.	13	1	3,1	7,7
Construção e Transporte	ARTERIS S.A, CCR S.A, JHSF PARTICIPACOES S.A., JSL S.A., PORTOBELLO S.A. e TRISUL S.A.	29	6	18,8	20,7
Consumo Cíclico	GRENDENE S.A., KROTON EDUCACIONAL S.A. e SPRINGS GLOBAL PARTICIPACOES S.A.	21	3	9,4	14,3
Consumo não Cíclico	BRF S.A., COSAN S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, HYPERMARCAS S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A., NATURA COSMETICOS S.A., RAIA DROGASIL S.A., RENAR MACAS S.A. e SAO MARTINHO S.A.	23	8	25,0	34,8
Financeiro e Outros	BMFBOVESPA S.A. BOLSA VALORES MERC FUT, BCO BRASIL S.A., BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS e IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S.A	19	4	12,5	21,1
Materiais Básicos	DURATEX S.A., FIBRIA CELULOSE S.A., PARANAPANEMA S.A.	7	3	9,4	42,9
Tecnologia da Informação	TOTVS S.A.	4	1	3,1	25,0
Telecomunicações	TIM PARTICIPACOES S.A.	1	1	3,1	100,0
Utilidade Pública	CPFL ENERGIA S.A., LIGHT S.A., CIA SANEAMENTO BASICO EST SAO PAULO e TRACTEBEL ENERGIA S.A. e CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS-COPASA MG	9	5	15,6	55,6
TOTAL		**131**	**32**	**100%**	**24,4**

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Tabela 1 – Caracterização por setor das empresas selecionadas

Conforme observado, o setor de petróleo, gás e biocombustíveis não aparece na Tabela 1, pois apesar de possuir 5 (cinco) empresas no segmento Novo Mercado nenhuma delas divulga relatório de *guidance.* O setor de telecomunicações, que possui uma empresa representante, tem 100% de aproveitamento. O setor com maior número de empresas é o de construção e transporte, cerca de 1/5 das empresas divulgam o relatório.

Ao analisar as 32 empresas, verifica-se que cada uma tem suas particularidades de divulgação, mesmo que não seja uma obrigatoriedade a divulgação de *guidance* a instrução da CVM nº480/09 elucida uma estrutura para aquelas que decidiram divulgar. Quanto às

principais orientações, ressalta-se que devem ser incluídos no Formulário de Referência, revisados periodicamente não ultrapassando o tempo de 1 (um) ano e trimestralmente, no campo apropriado do Formulário de Informações Trimestrais (ITR) e no formulário de Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), formatado conforme Anexo 22 da instrução.

Os relatórios analisados seguem na sua maioria esses parâmetros, estando em conformidade com o Anexo 22 da instrução, uma vez que algumas informações são essenciais para um melhor entendimento do *guidance* demonstrado.

O Quadro 3 demonstra quais empresas seguem a instrução da CVM durante os três anos e quais elaboram de forma diferente.

Setor	CVM 480/09 - ANEXO 22	Produção própria
Bens Industriais	EMBRAER S.A.	-
Construção e Transporte	ARTERIS S.A., CCR S.A., JHSF PARTICIPACOES S.A., JSL S.A., PORTOBELLO S.A. e TRISUL S.A.	JHSF PARTICIPACOES S.A.
Consumo Cíclico	KROTON EDUCACIONAL S.A.	GRENDENE S.A. e SPRINGS GLOBAL PARTICIPACOES S.A.
Consumo não Cíclico	COSAN S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, HYPERMARCAS S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A., NATURA COSMETICOS S.A., RAIA DROGASIL S.A.,	BRF S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A, RENAR MACAS S.A. e SAO MARTINHO S.A.
Financeiro e Outros	BMFBOVESPA S.A. BOLSA VALORES MERC FUT, BCO BRASIL S.A., BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS e IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S.A	-
Materiais Básicos	DURATEX S.A., FIBRIA CELULOSE S.A., PARANAPANEMA S.A.	-
Tecnologia da Informação	-	TOTVS S.A.
Telecomunicações	TIM PARTICIPACOES S.A.	-
Utilidade Pública	CPFL ENERGIA S.A., LIGHT S.A., CIA SANEAMENTO BASICO EST SAO PAULO e TRACTEBEL ENERGIA S.A.	CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS-COPASA MG

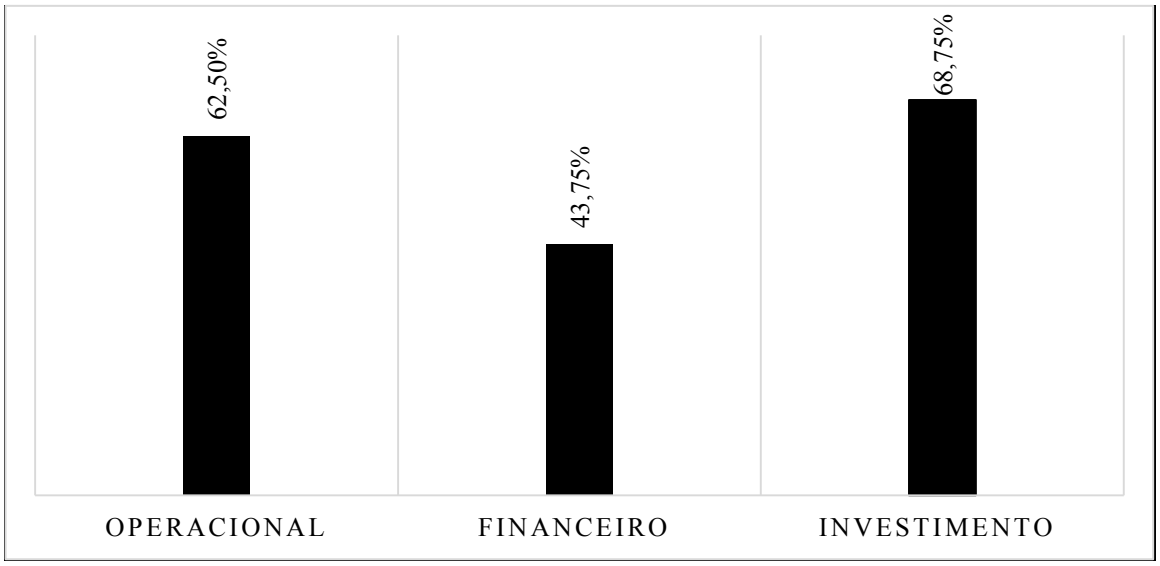
Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Quadro 3 – Parâmetros de divulgação

As empresas verificadas no Quadro 3 demonstrando relatórios de *guidance* de forma própria não revelam que suas informações não atinjam o objetivo de tal documento apenas a forma de apresentar está diferente daquele que a instrução indica. As informações divulgadas encontram-se de forma organizada e até mesmo mais agregada que o necessário.

A também indicado no Quadro 3 que empresas que divulgam conforme a instrução da CVM e de produção própria, significando que além de informações pertinentes a ordem da instrução e até mesmo os itens requisitados as empresas como JHSF PARTICIPACOES S.A. e MARFRIG GLOBAL FOODS S.A trazem informações entras em seus relatórios.

Observa-se no Gráfico 2, que as 32 empresas que divulgam suas publicações de *guidance* tem sua representatividade na categoria de *guidance* operacional, onde 20 (62,50%) empresas divulgam projeções relacionadas, 14 (43,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* financeiro e 22 (68,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* de investimento.



Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Gráfico 2 – Representatividade de empresas por categoria de *guidance*

Observa-se no Gráfico 2, que as 32 empresas que divulgam suas publicações de *guidance* tem sua representatividade na categoria de *guidance* operacional, onde 20 (62,50%) empresas divulgam projeções relacionadas, 14 (43,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* financeiro e 22 (68,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* de investimento.

Por não ter uma instrução que imponha a obrigatoriedade e quais os tipos de *guidance* devem ser evidenciados, cada organização segue seu padrão de divulgação, selecionando o que considera mais atrativo e transparência para possíveis investidores e para seus *stakeholders*. Além disso, deve-se salientar que as empresas analisadas pertencem ao maior nível de governança corporativa da BM&FBOVESPA.

Na Tabela 2 apresenta-se o tipo de *guidance* evidenciado pelas empresas. Observa-se que na prática de *guidance* operacional as divulgações com receita têm mais representatividade comparado com outros itens operacionais divulgados. Já as práticas financeiras são poucos exploradas nos relatórios.

RELATÓRIO DE GUIDANCE		**EMPRESAS**	**%**
OPERACIONAL	RECEITA	13	27,66
	EBTIDA	12	25,53
	DESPESAS E CUSTOS	10	21,28
	VENDA	5	10,64
	LUCRO	3	6,38
	RENTABILIDADE	3	6,38
	CAIXA LIVRE	1	2,13
FINANCEIRO	CARTEIRA DE CLIENTES	3	37,50
	PARTICIPAÇÃO MERCADO DE CAPITAIS	2	25,00

	AMORTIZAÇÃO DE EMPREST.	1	12,50
	JUROS	1	12,50
	NUMERO DE LOJAS	1	12,50
INVESTIMENTO	INFRAENTRUTURA E TECNOLOGIA	10	28,57
	CAPEX	9	25,71
	ATIVO	6	17,14
	P&D	4	11,43
	PLANTAÇÃO	2	5,71
	CONSTRUÇÃO DE FABRICA	2	5,71
	COMPRAS DE EQUIP.	1	2,86
	AQUISIÇÃO, FUSÕES E INCORPORAÇÕES	1	2,86

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Tabela 2 - Divulgação de relatório e seus respectivos *guidance*

As informações relativas às práticas de *guidance* de investimentos estão basicamente fornecidas por relatórios de infraestrutura e tecnologia e o CAPEX, representados em relação ao total de relatórios emitidos nesse grupo por 28,57% e 25,53, respectivamente.

No Quadro 4 está demonstrado o que cada setor evidencia em relação as práticas de *guidance*. Verifica-se que o item de receitas dos relatórios de *guidance* operacional são encontrados na maioria dos setores de atuação, ficando de fora apenas o setor de matérias básicos e utilidade pública. Já o item que mais se evidencia é o CAPEX da prática de *guidance* de investimento, normalmente, esses relatórios são emitidos para influenciar novos investidores e um atingir um número maior usuários.

Setor	**Práticas de guidance**		
	Operacional	**Financeira**	**Investimento**
Bens Industriais	Receitas	-	CAPEX e P&D
Construção e Transporte	Receitas e EBITDA	-	Ativos
Consumo Cíclico	Receitas, custos e despesas, venda, lucro, EBITDA, rentabilidade	Juros	CAPEX, aquisição, ativo e P&D
Consumo não Cíclico	Receitas, vendas, custos e despesas, caixa livre, EBITDA	Amortização de empréstimos e carteira de clientes	CAPEX, infraestrutura e tecnologia, ativos, fusão
Financeiro e Outros	Receitas, custos e despesas, EBITDA, lucro, rentabilidade e carteira de clientes	Carteira de clientes	Gastos com plantação e infraestrutura e tecnologia
Materiais Básicos	-	-	CAPEX, infraestrutura e tecnologia, ativos, fusão, construção de fabricas, compras de equipamentos
Tecnologia da Informação	Receitas e EBITDA	-	P&D
Telecomunicações	Receitas e EBITDA	-	CAPEX, infraestrutura e tecnologia,
Utilidade Pública	Custos e despesas, EBITDA	Participação mercado de capitais	CAPEX, infraestrutura e tecnologia, ativos e P&D

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Quadro 4 – Setor de atuação e suas práticas de *guidance*

Portanto, das 32 empresas analisadas pode-se destacar que a maioria segue a instrução da CVM nº 480/2009, mesmo que a divulgação de *guidance* seja voluntária. Os setores estão em sua maioria representados pela evidenciação de *guidance*, com exceção do setor de petróleo, gás e biocombustíveis. Destaca-se que as projeções relacionadas a receitas, EBITDA, CAPEX e infraestrutura e tecnologia são as mais abordadas nos relatórios das empresas analisadas.

No segmento Novo Mercado a governança corporativa normalmente deveria estar bem estruturada e as informações fornecidas por esses relatórios suficientes para somar transparência, diminuir riscos e incertezas junto aos *stakeholders* e usuários diversos, indiferente dos setores de atuação, porém essa prática ainda não é muito disseminada pelas empresas e pouco aplica- se no Brasil.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar o *guidance* divulgado pelas empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA no período de 2012 a 2014. Buscou-se também mapear as empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA que divulgam *guidance* e identificar as práticas de divulgação de *guidance* apresentadas.

Revelou-se que de uma amostra de 131 empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA apenas 32 divulgam informações relacionadas a *guidance.* A pesquisa ainda evidencia que por mais que o *guidance* tenha caráter voluntário, as empresas seguem na sua maioria a instrução da CVM nº480/09, apresentando as informações conforme o Anexo 22.

Dentre as práticas apresentadas, destaca-se o *guidance* de investimento com 68,75% de *disclosure*, seguido do *guidance* operacional com 62,50%, e do *guidance* financeiro com 43,75%, reforçando as constatações dos estudos de Brandão (2013) e Macedo Neto *et al*. (2012).

Ressalta-se ainda que as práticas de *guidance* operacional relacionadas a receitas e EBITDA tem maior presença nos relatórios das empresas, confirmando estudo realizado por Folster (2015). Já as práticas de *guidance* de investimentos têm relação direta com CAPEX e infraestrutura e tecnologia, independente do setor de atuação.

Por serem empresas pertencentes a um segmento de alto nível de governança corporativa, segmento que traz em seus relatórios informações que facilitam o acompanhamento e fiscalização da empresa, além de diminuir incertezas e riscos pertinentes, as informações de *guidance* que são publicadas podem influenciar de forma direta os *stakeholders*, servindo como atrativo para futuros investidores e também para melhor relacionamento com seus fornecedores.

Por fim, salienta-se que os estudos relacionados ao *disclosure* de *guidance* desenvolvidos com empresas brasileiras cooperam para um melhor desenvolvimento das informações divulgadas, incentivando as empresas a tornarem cada vez mais crescente esse tipo de relatório, imprescindível para a competitividade no mercado nacional e internacional.

Aguarda-se para futuras pesquisas, estudos equivalentes em períodos diferentes, e até mesmo a relação entre as informações divulgadas e realizadas de *guidance*.

6 REFERÊNCIAS

BM&FBOVESPA - **Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo. Empresas Listadas**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?idioma=pt-br>. Acesso em: 08 set. 2015.

BRANDÃO, I. F et al. Fatores determinantes do *disclosure* de *guidance* das companhias listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 21, p. 87-114, 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/31696>. Acesso em: 07 set. 2015.

BRASIL. **Lei 6.404**, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em 08 de set. 2015.

BRASIL. **Lei 11.638**, de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em 08 set. 2015.

CODIM - COMITÊ DE ORIENTAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO MERCADO. **Pronunciamento de orientação nº 4**–***guidance***, de 17 de abril de 2008. São Paulo: CODIM, 2008. Disponível em:<http://www.codim.org.br/downloads/Pronunciamento_Orientacao_04.pdf>. Aceso em: 08 set. 2015.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, de 2 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 07 set. 2015.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM nº 480**, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst480.html>. Acesso em: 07 set. 2015.

CRUZ, N. V. S.; DIAS FILHO, J. M.; CORDEIRO FILHO, J. B.; GOMES, S. M. da S.; BATISTA, A. B.; ANDRADE, C. M. *Disclosure* de *guidance* e desempenho das firmas listadas na BM&FBOVESPA. **CONTABILOMETRIA – Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, Monte Carmelo, v. 2, n. 2, p. 47-64, 2º sem/2015. Disponível em:

<http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont/2014/169_3.pdf?20150721155131>. Acesso em: 07 set. 2015**.**

FOLSTER, A; CAMARGO, R. V. W.; VICENTE, E. F. R.; Evidenciação de *Guidance*: um estudo da relação entre características das projeções e situação econômica- financeira. **XXXIX Encontro da AMPAD**, Belo Horizonte/MG – 13 A 16 de setembro de 2015. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod_evento=1&cod_edicao_subsecao=1198&cod_evento_edicao=78&cod_edicao_trabalho=19902>. Acesso em: 07 set. 2015.

LIMA, G. A. S. F. de. **Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de *disclosure* com o custo da dívida das empresas brasileira.** 2007. 118 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2007. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26112007-165145/pt-br.php>. Acesso em: 09 set. 2015.

MACEDO NETO, H. et al. **Fatores incentivadores da publicação de *guidance* pelas empresas do Ibovespa e sua conformidade com o pronunciamento de orientação n° 04/2008 do Codim**. *In:* ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 36, 2012, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_CON706.pdf>. Acesso em: 10 set. 2015.

MURCIA, F. D.; SANTOS, A. dos. Fatores determinantes do nível de *disclosure* voluntário de companhias abertas no Brasil. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 3, n. 2, art. 4, p. 72-95, maio/ago. 2009. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/68/58>. Acesso em: 07 set. 2015.

ROVER, S.; et al. Explicação para a divulgação voluntaria ambiental no Brasil utilizando análise de regressão em painel. **Revista de Adm. USP**, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 217-230. Abri/ junho 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v47n2/a05v47n2.pdf. Acesso em: 09 de set. 2015.

RODRIGUES, William Costa et al. Metodologia científica. **Paracambi:[sn]**, 2007. Disponível em: <http://pesquisaemeducacaoufrgs.pbworks.com/w/file/fetch/64878127/Willian%20Costa%20Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2016.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Divulgação Voluntaria da Demonstração dos Fluxos de Caixa no Mercado de Capitais Brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 37-49, set/dez 2008. Disponível em:< http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772008000300004&script=sci_arttext>. Acesso em: 08 de set. 2015.

Fatores Determinantes da Evidenciação de Ativos Intangíveis nas Companhias Brasileiras de Utilidade Pública

Edinara Aparecida Schneider (edischneider@unochapeco.edu.br)
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCAHAPECÓ

Sady Mazzioni (sady@unochapeco.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB

Daniela Di Domenico (didomenico@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Silvana Dalmutt Kruger (silvanak@unochapeco.edu.br)
Doutoranda em Contabilidade – UFSC

Omeri Dedonatto (omeri@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Resumo
O objetivo do estudo consiste em analisar os fatores determinantes do nível de evidenciação de informações relativas aos ativos intangíveis em companhias brasileiras de capital aberto, pertencentes ao setor de utilidade pública. A justificativa do estudo está atrelada à importância que os ativos intangíveis representam às operações cotidianas das empresas. A amostra intencional foi composta por 59 empresas do setor de utilidade pública, sendo analisadas as demonstrações contábeis do ano de 2014. Para atingir ao objetivo do estudo, foi construído um índice de evidenciação dos ativos intangíveis a partir de um *check list* com doze critérios de evidenciação dos ativos intangíveis, que estão diretamente relacionadas com as exigências do CPC 04. A partir da formação do índice de evidenciação, foram utilizadas as variáveis de nível de governança corporativa, tamanho da empresa, tamanho do intangível e crescimento de vendas, no intuito de identificar os fatores que são determinantes na evidenciação de ativos intangíveis pelas empresas que compõem a amostra. Para verificar a influência das variáveis explicativas sobre a variável dependente, utilizou-se a regressão linear multivariada. O estudo verificou que as variáveis relacionadas ao nível de governança corporativa e tamanho da empresa são determinantes para a maior evidenciação das informações de seus ativos intangíveis.
Palavras-Chave: Ativos intangíveis. Evidenciação. CPC 04.

Abstract
The objective of the study is to analyze the determinants of the level of disclosure of information relating to intangible assets in Brazilian publicly-held companies belonging to the public utility sector. The justification of the study is related to the importance that intangible assets represent the daily operations of the companies. The sample was composed of 59 companies in the utilities sector, and analyzed the 2014 year financial statements. In order to achieve the objective of the study, we built a disclosure index of intangible assets from a check list with twelve criteria disclosure of intangible assets, which are directly related to the requirements of CPC 04. From the formation of disclosure index, the level of corporate governance variables, size of company, the intangible size and sales growth were used in order to identify the factors that are determinant in the disclosure of intangible assets by companies in the sample. To check the influence of the explanatory variables on the dependent variable, we used multivariate linear regression. The study found that the variables related to the level of corporate governance and company size are key to greater disclosure of information of its intangible assets.
Keywords: Intangible assets. Disclosure. CPC 04.

1 INTRODUÇÃO

A importância dos ativos intangíveis para as empresas torna-se cada vez mais notória, representada pela representatividade das marcas e patentes, direitos contratuais, capital intelectual, programas de software, *goodwill*, dentre outros. Os intangíveis são representados por bens imateriais que agregam imensos valores a empresa e pode ser o seu diferencial em relação às demais.

Os ativos intangíveis são recursos essenciais à geração de valor nas organizações, pois geram diferenciações entre empresas de um mesmo ramo e que possuem os mesmos recursos financeiros, esses ativos promovem consequente disparidade dos lucros e dos valores econômicos das organizações (COLAUTO et al.; 2009).

Por meio de estratégias de investimento nos ativos intangíveis, empresas podem alterar significativamente seu valor de mercado, baseado em diversos motivos: setor de atividade, ciclo de vida do produto e da empresa, missão das empresas, entre outros. Por exemplo: empresas de bens de consumo podem influenciar o seu valor econômico devido a sua marca, já uma empresa do ramo farmacêutico é influenciada pelos ativos intangíveis relacionados à pesquisa e desenvolvimento (KAYO et al.; 2006).

O crescimento no nível de investimento das empresas em intangível, a contabilidade precisou adequar-se para avaliar e registrar de forma correta esses ativos e assim atender a um de seus principais objetivos, que é o de prestar informações precisas e de qualidade para seus usuários.

Com a adesão da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade, ocorreu a regulamentação da contabilização dos ativos intangíveis com a emissão do CPC 04 (2010), baseado na IAS 38, que apresenta formas de reconhecimento, avaliação e mensuração desses ativos. Essas alterações contribuem para a melhoria da evidenciação de informações e possibilita o melhor entendimento dos usuários, quanto aos investimentos das organizações em ativos intangíveis e o desempenho futuro que os mesmos podem gerar (MOURA; FANK; VARELA, 2012).

Contudo, mesmo com normatizas que auxiliam a classificação dos intangíveis pelas empresas, os critérios que são utilizados para o reconhecimento, mensuração e classificação variam de empresas para empresa de acordo com alguns fatores, a exemplou do ramo de atividade principal (LIMA; RIGO; PASQUAL, 2012.

A partir destas considerações, a investigação propõe responder ao seguinte problema de pesquisa: quais os fatores determinantes do nível de evidenciação das informações relativas aos ativos intangíveis, nas companhias brasileiras de capital aberto do setor de utilidade pública? O objetivo da pesquisa é analisar os fatores determinantes do nível de evidenciação das informações relativas aos ativos intangíveis, nas companhias brasileiras de capital aberto do setor de utilidade pública.

A pesquisa justifica-se devido à amplitude do tema e o crescimento de investimentos das empresas em ativos intangíveis. Conhecer a conformidade das empresas na evidenciação de seus ativos intangíveis ajuda a dar mais credibilidade às suas demonstrações contábeis e aumentam a transparência de suas operações, ampliando, em consequência a confiabilidade do investidor. Milani, De Miranda e Rafael (2014) consideram que é indispensável verificar o tratamento dos ativos intangíveis pelas empresas, considerando a representatividade que esses ativos têm no seu patrimônio.

O segmento de utilidade pública foi escolhido em função de ser apontado em pesquisas prévias como um dos que mais atende às normativas de evidenciação de ativos intangíveis, com destaque para os contratos de concessão. Kloeppel, Klann e Zittei (2013) consideram que analisar se as empresas que apresentam tais contratos estão reconhecendo e evidenciando adequadamente em seu ativo intangível é importante, no sentido de aumentar a transparência e a confiabilidade do investidor no mercado onde operam tais organizações.

O artigo está estruturado em mais quatro seções, além dessa introdução. A segunda seção apresenta a revisão da literatura, que aborda os ativos intangíveis, os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação, além de estudos correlatos. A terceira seção apresenta os procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento da pesquisa. Na quarta seção, demonstra-se a análise dos resultados e na quinta seção apresentam-se as considerações finais do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que sustentam o assunto pesquisado e serve de base para análise dos dados coletados. A subseção de ativos intangíveis apresenta o contexto da conceituação desses ativos e sua importância para as empresas; a subseção de critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação contempla os aspectos de como esses três itens devem ser tratados à luz das normas contábeis; finalmente, a subseção de estudos correlatos apresenta resultados já obtidos em investigações de natureza similar.

2.1 Ativos intangíveis

O termo "ativo" pode denotar um conjunto de bens e direitos de uma entidade, porém, sob uma visão econômica e financeira mais ampla, um ativo pode ser considerado todo e qualquer elemento com ou sem natureza física, que seja controlado pela empresa e que proporcione a possibilidade de obtenção de fluxos de caixa futuros (PEREZ; FAMA, 2006). A partir desse argumento de Perez e Fama (2006), amplia-se o conceito de ativo para além de um conjunto de bens e direitos, dando-se ênfase ao resultado propriamente dito que se espera desses ativos para a empresa.

Kloeppel, Klan e Zittei (2013) indicam que os ativos intangíveis são bens que não podem ser tocados, sendo relacionados à marca, imagem, posição comercial das empresas, e podem ser mais valiosos que os bens tangíveis, passando a ter grande relevância a partir das ondas de fusões e incorporações na Europa e nos Estados Unidos.

O art. 179 da Lei n° 6.404/76, no inciso VI, determina que seja considerado intangível "os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido". No CPC 04 (2010) encontra-se a seguinte definição de ativo intangível: "um ativo não monetário identificável sem substancia física, ou então o ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*)".

Para atender aos critérios de identificação estabelecidos no CPC 04 (2010) um intangível deve:

> a) ser separável, isto é, capaz de ser separado ou dividido da entidade e vendido, transferido, licenciado, alugado ou trocado, seja individualmente ou em conjunto com um contrato, ativo ou passivo relacionado; ou
> b) resultar de direitos contratuais ou de outros direitos legais, quer esses direitos sejam transferíveis quer sejam separáveis da entidade ou de outros direitos e obrigações; ou
> c) resultar de ágio pago por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill*) em transação entre partes independentes.

Os ativos intangíveis empregados nas atividades da entidade devem proporcionar benefícios econômicos futuros para a organização que o controla, seja pelo aumento da receita ou na redução dos custos e despesas (MARTINS et al., 2013).

Moura, Fank e Varela (2012) argumentam que a administração dos ativos intangíveis pode ser compreendida como o processo de identificar, desenvolver e atualizar a experiência que a empresa obteve com o passar dos anos, a tecnologia organizacional e o conhecimento estrategicamente relevante que as empresas possuem em seu ramo de atividade. Stefano et al. (2014) descrevem que as empresas precisam administrar os fatores intangíveis, incluindo a

aprendizagem organizacional, os processos internos e estruturas externas, para que possam crescer e se tornarem sustentáveis.

Os ativos intangíveis podem ser classificados como identificáveis (marcas, patentes, softwares e franquias) ou não identificáveis, com destaque para o *goodwill* ou fundo de comércio (MENESES; PONTE; MAPURUNGA, 2013). Na área de utilidade pública, destacam-se os contratos de concessão como os ativos intangíveis mais evidenciados pelas empresas atuantes nessa área. Os contratos de concessão se enquadram como direitos contratuais, sendo "o direito concedido a terceiros, para o uso comercial de produtos e serviços ou exploração de recursos naturais ou públicos" (KLOEPPEL; KLANN; ZITTEI, 2013).

Os contratos de concessão, além dos critérios especificados no CPC 04, também contam com algumas normas especificas determinadas pela Interpretação Técnica ICPC 01 (R1). As ICPCs servem como fundamento para a contabilização das situações previstas nos respectivos CPCs. A ICPC 01 (R1), em especifico, ajuda a regular os contratos de concessão e os critérios de definição de preços e tarifas, e o equilíbrio econômico financeiro previsto nos editais de concessão.

2.2 Critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Antes da divulgação da Lei 11.638/07 que trata da harmonização contábil e novas regras para divulgação das demonstrações, não haviam normas especificas para o reconhecimento, mensuração e divulgação dos ativos intangíveis na normatização brasileira, sendo que tais ativos ficavam distribuídos nos grupos de imobilizado, investimentos ou diferido. Por meio da publicação do CPC 04 (2010) ocorreu a formalização das diretrizes a serem cumpridas para o correto registro e divulgação dos ativos intangíveis (MARQUES; SANTOS; GOUVEIA, 2011).

Um ativo intangível será reconhecido se "for provável que os benefícios econômicos futuros esperados que sejam atribuíveis ao ativo fluam para a entidade e o custo do ativo possa ser mensurado com segurança" (CPC 04, 2010). Nesse sentido, cabe relatar que "Mensuração é o processo que consiste em determinar os montantes monetários por meio dos quais os elementos das demonstrações contábeis devem ser reconhecidos e apresentados no balanço patrimonial e na demonstração do resultado" (MARTINS et al.; 2013, p. 52).

O CPC 04 (2010) determina que um ativo intangível deve ser mensurado pelo custo de aquisição mais os gastos necessários para que o ativo fique nas condições de uso pretendido pela empresa, caso for adquirido separadamente. Já se o ativo for adquirido em uma combinação de negócios, a mensuração deve ser feita pelo valor justo na data de aquisição.

Ao se tratar de evidenciação, Colauto et al. (2009) destacam que devem ser evidenciados nas demonstrações contábeis todos os eventos que possam vir a afetar ou que afetem a situação patrimonial, econômica e financeira da empresa, essa evidenciação deve ser justa, adequada e plena, devendo permitir uma clara compreensão de todos os fatos contábeis que influenciem nas decisões.

Mazzioni, Di Domenico e Bedin (2014) destacam que devido ao grande crescimento dos intangíveis na formação patrimonial das organizações, a evidenciação contábil dos ativos intangíveis é imprescindível para permitir a compreensão das atividades organizacionais, do potencial de desempenho econômico e financeiro das mesmas.

A evidenciação pode ser considerada como uma forma de transparência da empresa, pois assim os usuários podem analisar a situação da mesma e certificar-se de que está age dentro das normas exigidas na legislação, diminuindo os riscos de irregularidades e fraudes (AVELINO; PINHEIRO; LAMOUNIER, 2012)

Quanto à evidenciação dos ativos intangíveis, Moura, Fank e Varela (2012) relatam que possibilita aos investidores analisarem a situação da empresa, podendo constituir-se em

diferencial nas suas decisões, por isso, é relevante a correta demonstração do valor desses bens nas demonstrações contábeis.

De acordo com o CPC 04 (2010), a empresa deve avaliar e definir se a vida útil de um ativo é definida ou indefinida. Como vida útil definida, compreende-se o período que um ativo estará disponível para a empresa, ou seja, o período que esse bem gera benefícios. No caso de vida útil definida, o bem deve ser amortizado durante esse período, de forma sistemática, iniciando-se a amortização assim que o bem estiver disponível para uso na forma pretendida pela empresa. Os métodos empregados e o período de amortização devem ser revistos, no mínimo, ao final de cada exercício.

Um ativo intangível pode ser classificado com vida útil indefinida quando não se verifica um limite previsível ou período estimado corretamente em que esse ativo gerará fluxos de caixa positivos para a empresa (CPC 04, 2010). Adicionalmente, ativos intangíveis com vida útil indefinida não devem ser amortizados e devem ser submetidos ao teste de redução ao valor recuperável de ativos (CPC 01, 2010).

Essas informações em relação aos ativos intangíveis devem constar no balanço patrimonial e nas notas explicativas e em relatórios da administração, relacionando os métodos de avaliação, mensuração e amortização usados no registro desses ativos, além de outras informações que a entidade achar relevante sobre os ativos intangíveis.

2.3 Estudos correlatos

Em razão da relevância do tema, tem sido constante a divulgação de estudos buscando aprofundar o entendimento de sua participação e analisar a forma que os ativos intangíveis estão sendo reconhecidos nas demonstrações contábeis, nos diversos segmentos econômicos.

Kayo et al. (2006) identificaram os possíveis determinantes econômicos e financeiros da intangibilidade das empresas brasileiras, analisando a relação entre essas variáveis. Foram analisadas empresas do setor industrial e comercial, listadas na base de dados da Economática. Os resultados apontaram que as variáveis de endividamento e tamanho são de grande importância na diferenciação entre empresas intangível-intensas e tangível-intensas. O endividamento apresenta uma relação negativa e o tamanho uma relação positiva, ou seja, empresas maiores e com menores dívidas tem maior probabilidade de serem intangível-intensas.

Marques, Santos e Gouveia (2011), analisaram a evidenciação do ativo intangível nas demonstrações divulgadas pelas companhias abertas brasileiras, verificando o nível de aderência as normas contábeis vigentes no Brasil. A amostra considerou as empresas ganhadoras do 13° prêmio Troféu Transparência de 2009, que abrange diversas atividades econômicas. Os resultados apontaram que a maioria das demonstrações contábeis está de acordo com as normas de divulgação vigente e que na maioria das companhias foi encontrado o *goodwill* como classe de ativo intangível de vida útil indefinida, para o qual está sendo aplicado o teste de recuperabilidade a fim de identificar possíveis perdas no seu valor.

Moura, Fank e Varela (2012) verificaram quais os itens mais representativos dos ativos intangíveis evidenciados nas demonstrações contábeis das empresas de energia elétrica, participantes de algum nível de governança da BM&FBovespa, no período de 2006 á 2008. Através da técnica de analise temática os resultados apontaram para aumento da evidenciação dos intangíveis pelas empresas componentes da amostra no decorrer dos anos analisados, sendo que os contratos de concessões e os sistemas de informações foram os itens divulgados pelo maior número de empresas.

Meneses, Ponte e Mapurunga (2013) verificaram se há associação entre a divulgação de informações acerca dos ativos intangíveis e as características das companhias listadas na BM&FBovespa, analisando as notas explicativas das demonstrações contábeis de 125 empresas de diversas atividades econômicas. Os resultados indicaram que existe associação

positiva entre lucro e o *disclosure* de ativos intangíveis, sendo que os elementos mais frequentemente divulgados pelas companhias são: as classes dos ativos intangíveis, o valor contábil e o valor amortizado, os métodos e as vidas úteis utilizadas.

Kloeppel, Klann e Zittei (2013) verificaram a relação entre as informações divulgadas em relação ao ativo intangível de empresas do setor de utilidade pública com as variáveis organizacionais de tamanho, rentabilidade e intangível. A amostra compreendeu 146 observações de empresas listadas na BM&FBovespa, referente aos anos de 2010 e 2011. Os resultados apresentaram um nível médio inferior de 68% de evidenciação e as empresas com maiores valores de ativo total e ativo intangível apresentam melhores níveis de evidenciação, e a variável rentabilidade não mostrou correlação significativa com os níveis de evidenciação.

Milani, De Miranda e Rafael (2014) buscaram verificar como as empresas evidenciavam os ativos intangíveis antes da criação do CPC 04 (2010) e se houve mudanças significativas após a normativa. Também analisaram se haveria diferença na evidenciação baseado no nível de governança corporativa. A população da pesquisa foi composta por 66 companhias de energia elétrica listadas na BM&FBovespa entre 2006 a 2012. Os resultados indicaram que o nível de evidenciação melhorou após a divulgação do CPC 04 (2010), aumentando a transparência das demonstrações, o nível de governança corporativa influencia o nível de evidenciação, variando conforme o segmento que a empresa atua.

Lopes et al. (2014) verificaram o nível de aderência nos quatro primeiros anos de adoção do CPC 04 (2010) pelas empresas de capital aberto que possuíam ativos intangíveis registrados em seus balanços patrimoniais. Foram analisadas as demonstrações contábeis de 28 companhias listadas na BM&FBovespa e os resultados apontaram que a aderência das companhias analisadas ao CPC 04 (2010) aumentou, conclui-se também que em média, o índice de conformidade das informações divulgadas foi em torno de 61,94%.

O estudo de Mazzioni, Di Domenico e Bedin (2014), analisou o nível de evidenciação das informações exigidas pelo CPC 04 em empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa de diversos setores no ano de 2011. Os resultados indicaram que nenhuma das empresas componentes da amostra atingiu 100% de conformidade na evidenciação dos ativos intangíveis, o maior índice encontrado foi de 95% e o menor de 0%, e apenas a variável rentabilidade apresentou relação estatisticamente significante com o nível de evidenciação.

Verifica-se com os estudos apresentados que após a divulgação do CPC 04 (2010), houve uma maior preocupação e aumento na divulgação de informações referente aos ativos intangíveis, e que diversos são os fatores que influenciam o nível de evidenciação desses ativos.

3 METODOLOGIA

A pesquisa quanto aos objetivos pode ser classificada como descritiva. Para Gil (2002), esse tipo de pesquisa tem por objetivo descrever as características de determinada população, ou estabelecer relação entre as variáveis, apresentando como uma de suas características mais importantes a utilização de técnicas padronizadas para a coleta de dados.

Esta pesquisa pode ser caracterizada como descritiva, pois busca analisar como as informações relacionadas aos ativos intangíveis estão sendo divulgadas pelas empresas componentes da amostra e se estão de acordo com as exigências do CPC 04.

Quanto aos procedimentos de pesquisa, o estudo é do tipo documental. Segundo Silva, Grigolo e Beuren (2012) as pesquisas documentais buscam selecionar, tratar e interpretar a informação bruta, pois na maioria dos casos trata-se de materiais que ainda não foram analisados detalhadamente, e assim organizar informações dispersas buscando resultados que podem contribuir para estudos futuros.

Referente à abordagem da pesquisa está se caracteriza como quantitativa. Richardson (1999) destaca que a pesquisa quantitativa tem como característica principal o emprego de

quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples até as mais complexas.

A população da pesquisa é do tipo intencional e contempla as empresas de capital aberto listadas na Bolsa de Valores BM&FBovespa. A amostra intencional foi composta pelas 73 empresas do setor de utilidade pública, divididas nos segmentos de água e saneamento, gás e energia elétrica. A partir da população selecionada, identificou-se que 14 empresas não apresentaram os dados necessários para análise de suas demonstrações contábeis, resultando em uma amostra final de 59 empresas analisadas.

O Quadro 1 apresenta a população e a amostra da pesquisa.

Segmento	População	% da População	Amostra	% da Amostra
Agua e Saneamento	7	9,59	6	10,17
Gás	2	2,74	2	3,39
Energia Elétrica	64	87,67	51	86,44
Total	73	100	59	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1 – População e Amostra por segmento

Com base no Quadro 1 verifica-se que o segmento de energia elétrica possui maior predominância no setor de utilidade publica da BM&FBovespa, apresentando 64 empresas ou 87,67% da população no ano de 2014. Já o setor de gás é o segmento com menor representatividade, apresentando apenas duas empresas.

Para atingir ao objetivo do estudo, foi construído um índice de evidenciação dos ativos intangíveis. Este índice foi criado através de informações que foram coletadas nas notas explicativas e nas demonstrações contábeis padronizadas referentes ao ano de 2014, divulgadas no site da BM&FBovespa. Para composição do índice de evidenciação, utilizou-se um "*check list"* com doze critérios de evidenciação dos ativos intangíveis diretamente relacionados com as exigências do CPC 04 (R1), conforme demonstrado no Quadro 2.

Código	Descrição
1	Divulgou informações das classes de ativos intangíveis?
2	Houve distinção entre ativos Intangíveis gerados internamente e outros ativos Intangíveis?
3	Divulgou total de gastos com pesquisa e desenvolvimento, de ativos gerados internamente, reconhecidos como despesas no período?
4	Divulgou conciliação do valor contábil no início e no final do período?
5	Divulgou os motivos que fundamentam a avaliação e os fatores que levaram a definição de vida útil definida ou indefinida?
6	Divulgou prazos de vida útil ou taxas de amortização utilizadas?
7	Divulgou métodos de amortização utilizados?
8	Divulgou a rubrica da demonstração do resultado em que qualquer amortização de ativo intangível foi incluída?
9	Divulgou informações sobre realizações de testes de *impairment* e constituição da provisão de perda, quando aplicável?
10	Divulgou informações dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos intangíveis?
11	Divulgou informações sobre ativos classificados como mantidos para venda ou outras baixas?
12	Divulgou a descrição de qualquer ativo intangível totalmente amortizado que ainda esteja em operação?

Fonte: Adaptado de Milani, De Miranda e Rafael (2014); Mazzioni, Di Domenico e Bedin (2014).

Quadro 2: *Check-list* das informações a serem divulgadas conforme CPC 04 (R1)

Para cada questão que compõe o índice, foi atribuída nota 0 ou 1, sendo 0 (zero) em caso de não divulgação pela empresa da informação requerida e 1 (um) caso ocorra a divulgação da informação em suas demonstrações contábeis ou nota explicativa.

A partir da formação do índice de evidenciação, buscou-se relacionar com algumas variáveis independentes, no intuito de identificar características que possam explicar os fatores que são determinantes na evidenciação de ativos intangíveis pelas empresas que compõem a amostra. As variáveis explicativas estão destacadas no Quadro 3.

Variáveis Testadas	Proxy	Fonte
Nível de governança corporativa	1 para empresas com NGC; 0 para as demais	BM&FBovespa
Tamanho	Logarítmico natural do Ativo Total	Economática
Tamanho do intangível	Intangível / Ativo Total	Economática
Crescimento das vendas	Vendas 2014 / Vendas 2013	Economática

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 3: Fórmula das variáveis

Para a variável nível de governança, foram coletadas as informações na classificação setorial das empresas no site da BM&FBovespa, sendo atribuído 1 para empresas que possuem nível diferenciado de governança corporativa e 0 para as demais. Para a variável tamanho utilizou-se o logaritmo natural do total do ativo da empresa no ano de 2014, coletado através da base economática. Para obter a variável do tamanho do intangível, foi necessário dividir o valor do ativo intangível pelo valor do ativo fixo da empresa. E para a variável crescimento das vendas considerou-se o resultado da divisão do valor das vendas de 2014 pelas vendas de 2013, conforme dados coletados através da economática.

Para verificar a influência das variáveis explicativas sobre a variável dependente, utilizou-se a regressão linear multivariada, a partir da seguinte equação:

$NEAI = \beta_0 + \beta_1 NGC + \beta_2 CV + \beta_3 Ln_TAM + \beta_4 GI + \varepsilon$, sendo que:

NEAI = nível de evidenciação do ativo intangível;
NGC = Nível de governança corporativa
CV = Crescimento das vendas
Ln_TAM = Logaritmo natural do Ativo Total
GI = Tamanho do Intangível

Em cada análise foram considerados os pressupostos aplicados à regressão, incluindo a multicolinearidade, a autocorrelação de resíduos, a distribuição normal dos resíduos e a homoscedasticidade, de modo que os resultados sejam mais confiáveis.

A inexistência de multicolinearidade dos dados foi verificada por meio dos testes Tolerance (Tolerância) e VIF (Fator de Inflação da Variância), fornecida automaticamente pelo software SPSS®. Gujarati (2006) e Hair et al. (2009) observam que quando os valores dos testes estão próximos da unidade é indicativo de não detecção de multicolineraridade, utilizando os parâmetros seguintes: (i) Teste VIF = (a) até 1 – sem multicolinearidade; (b) de 1 até 10 – com multicolinearidade aceitável; (c) acima de 10 – com multicolinearidade problemática; Teste *Tolerance* = (a) até 1 – sem multicolinearidade; (b) de 1 até 0,10 – com multicolinearidade aceitável; (c) abaixo de 0,10 – com multicolinearidade problemática.

O teste de Durbin-Watson (DW) ou a estatística *d* de Durbin-Watson, também fornecido automaticamente pelo SPSS®, verifica a ausência de autocorrelação serial dos resíduos. O atendimento do pressuposto ocorre quando os valores da estatística DW se posicionam próximos a 2 (GUJARATI, 2006).

A avaliação do pressuposto da distribuição normal dos resíduos foi executada por meio do teste Kolmogorov-Smirnov Z, considerando os resíduos padronizados da regressão. A normalidade da distribuição se verifica quando a significância do teste for maior que α, normalmente definida como 5% ou 1% (CUNHA; COELHO, 2012). Entretanto, o pressuposto de normalidade fica restrito para pequenas amostras (menores de 100

observações), podendo-se assumir para as amostras maiores a premissa de normalidade com base no Teorema do Limite Central – TLC (GUJARATI, 2006). A única restrição ao uso do Teorema do Limite Central é que a amostra seja maior que 30 observações (STEVENSON, 2001).

Para examinar a existência da homoscedasticidade no comportamento dos resíduos, que indica se os dados são homogêneos em sua distribuição, utilizou-se o teste de Pesarán-Pesarán. A realização do teste implica em regredir o quadrado dos resíduos padronizados (Zre_2) como função do quadrado dos resíduos estimados padronizados (Zpr_2). Para atendimento do pressuposto, o valor da significância deverá ser superior a 0,05 no referido teste ANOVA (CUNHA; COELHO, 2012).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os resultados expostos resultam da análise do nível de conformidade na evidenciação das informações exigidas pelo CPC 04 e das relações entre a variável dependente com as variáveis explicativas. A Tabela 1 apresenta o percentual do nível de evidenciação das informações relacionadas ao ativo intangível, criado com base no "*check list*" de acordo com o CPC 04 (R1), de cada empresa analisada, em ordem decrescente.

Empresa	%	Empresa	%
Alupar Investimento S.A	83%	Light Serviços de Eletricidade S.A.	67%
Centrais Elétricas Brasileira S.A.- Eletrobrás	83%	Statkraft Energias Renováveis S.A.	67%
CPFL Energias Renováveis S.A	83%	Cia Águas do Brasil – CAB Ambiental	58%
Duke Energy Int. Ger. Paranapanema S.A.	83%	Cia Saneamento do Paraná - Sanepar	58%
EDP – Energias do Brasil S.A.	83%	Cia Brasiliana de Energia	58%
Investco S.A.	83%	Cia Energética de Pernambuco - Celpe	58%
Cemig Distribuição S.A.	75%	Cia Estadual de Distr Energ Elet. – CEEE-D	58%
Cemig Geração e Transmissão S.A.	75%	Elektro – Eletricidade e Serviços S.A.	58%
Centrais Elétricas do Para S.A. - Celpa	75%	Equatorial Energia S.A.	58%
Cia Eletricidade Estado da Bahia - Coelba	75%	Espirito Santo Centrais Eletr. S.A. - Escelsa	58%
Cia Energética de Minas Gerais - Cemig	75%	Uptick Participações S.A.	58%
Cia Energética do Maranhão - Cemar	75%	Cia Gas de São Paulo - Comgas	50%
Cia Paranaense de Energia - Copel	75%	Cia Paulista de Forca e Luz	50%
Eletropaulo Metrop. Eletr. São Paulo S.A.	75%	AES Elpa S.A.	50%
Energisa Mato G. do Sul – Dist Energia S.A.	75%	Ampla Energia e Serviços S.A.	50%
Energisa S.A.	75%	Baesa – Energética Barra Grande S.A.	50%
Light S.A.	75%	CPFL Geração de Energia S.A.	50%
Neoenergia S.A.	75%	Tractebel Energia S.A.	50%
Rio Grande Energia S.A.	75%	Transmissora Aliança Energia Elétrica S.A.	50%
Cia Saneamento Básico Estado São Paulo	67%	Sanesalto Saneamento S.A.	42%
Cia Saneamento Minas Gerais - Copasa MG	67%	AES Sul Distrib. Gaúcha de Energia S.A.	42%
Cia Distrib. De Gás do Rio de Janeiro - CEG	67%	AES Tiete S.A.	42%
Bandeirante Energia S.A.	67%	Afluente Geração de Energia Elétrica S.A.	42%
Centrais Eletricas de Santa Catarina S.A.	67%	Cia Energética do Ceara - Coelce	42%
Cia Energética de Brasília	67%	Cia Estadual Ger. Trans. Energia Elétrica	42%
Cia Energética do Rio Grande Norte- Cosern	67%	CTEEP–Cia Trans. Energia Elétrica Paulista	42%
Cia Piratininga de Força e Luz	67%	Cia Catarinense de Aguas e saneamento	25%
CPFL Energia S.A.	67%	Eletrobrás Participações S.A. – Eletropar	0%
Energisa Mato Grosso Distr. de Energia S.A.	67%	Emae –Empresa Metrop. Aguas Energia S.A	0%
Eneva S.A	67%		

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Nível de Evidenciação das informações dos ativos intangíveis (%)

Analisando a Tabela 1, nota-se que entre as 59 empresas analisadas nenhuma auferiu 100% de conformidade com as informações requeridas. Este resultado está em linha, neste quesito, com os achados de Mazzioni, Di Domenico, Bedin (2014) e Avelino, Pinheiro, Lamounier (2012), que também verificaram que nenhuma das empresas analisadas em seus estudos evidenciou todos os requisitos investigados. Entre as 59 empresas analisadas, seis apresentaram índice de evidenciação de 83% (maior percentual): Alupar Investimento S.A, Centrais Elétricas Brasileiras S.A., CPFL Energias Renováveis S.A., Duke Energy International Geração Paranapanema S.A., EDP – Energias do Brasil S.A. e Investco S.A.

Percebe-se também que o menor índice de evidenciação de informações relativas aos ativos intangíveis foi apresentado pelas empresas Eletrobrás Participações S.A e Empresa Metropolitana Águas e Energia S.A, as quais não cumpriram com nenhuma das obrigações exigidas pelo CPC 04 (2010), embora tenham divulgado valores na rubrica intangível em seu balanço patrimonial.

A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva do nível de evidenciação do ativo intangível.

	N	Mínimo	Máximo	Media	Desvio Padrão
NEAI	59	0,0000	0,8333	0,5988	0,1941

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Estatística descritiva do nível de evidenciação do ativo Intangível

Conforme apresentado na Tabela 2, nota-se que a média do nível de evidenciação do ativo intangível pelas empresas componentes da amostra foi de 59,88%. Analisando o desvio padrão, percebe-se que há uma dispersão de 32% em relação à média do nível de evidenciação, o que representa uma dispersão relativamente grande.

Destaca-se que entre os 12 critérios observados, o mais atendido foi a conciliação do valor contábil no início e no final do período, demonstrado por 57 empresas componentes da amostra. Em seguida, pode-se destacar os métodos de amortização utilizados e os motivos que fundamentaram a avaliação e os fatores que levaram a definição de vida útil definida ou indefinida, que foram evidenciados por 55 das empresas da amostra. Como critérios menos evidenciados destacam-se: (a) a descrição de ativos intangíveis totalmente amortizados que ainda estejam em operação, e (b) informações sobre gastos com pesquisa e desenvolvimento, de ativos gerados internamente, reconhecidos como despesas no período.

4.1 Estatística descritiva

A Tabela 3 apresenta a análise por estatística descritiva das variáveis explicativas utilizadas para a determinação do nível de evidenciação do ativo intangível.

	N	Mínimo	Maximo	Media	Desvio Padrão
CV	59	-1,000	1,9000	0,199831	0,3147714
GI	59	0,0001	0,8805	0,275012	0,2286220
TAM	59	47.192	144.631.697	10.747.253	19.508.985

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – Estatística descritiva das variáveis independentes

Os resultados apresentados na Tabela 3 indicam que existe grande variação nas variáveis analisadas. O crescimento de vendas (CV) variou de -1,000 a 1,9000, o que representa que empresas diminuíram suas vendas em até 100% enquanto outras apresentaram crescimento de até 90%. Na variável de tamanho do intangível (GI), também foi verificada grande variação, sendo de 0,0001 a 0,8805, o que demonstra que o ativo intangível representa 0% do ativo total de algumas empresas enquanto em outras chega a representar 88% do seu

ativo, e uma média de 28%. Quanto ao tamanho do ativo também existe grande variação, verificada pelo desvio padrão apresentado para esta variável.

4.2 Correlação de *Pearson*

Na Tabela 4 são apresentadas as correlações de *Pearson* entre as três variáveis explicativas quantitativas consideradas nesta investigação.

	CV	TAM	GI
CV	1		
TAM	0,347**	1	
GI	0,040	-0,169	1

**correlação significativa ao nível de 1%.
Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Correlação de Pearson

Conforme apresentado na Tabela 4, verifica-se que as correlações apresentadas entre as variáveis analisadas são consideradas moderadas ou baixas, e apenas as variáveis tamanho (TAM) e Crescimento de vendas (CV) apresentam correlação significativa, ao nível de 1%.

4.3 Influência das variáveis explicativas na qualidade das informações contábeis

A Tabela 5 evidencia os resultados da regressão linear multivariada para testar a influência das variáveis explicativas NGC, CV, Ln_TAM e GI em explicar o nível de evidenciação de informações relativas ao CPC 04 (R1).

Variável dependente: Nível de Evidenciação do ativo intangível		
Variáveis explicativas	Coeficiente B	Estatística *t*
Constante	-0,035	-0,113
NGC	0,091	1,717*
CV	0,456	0,892
Ln_tam	0,043	2,317**
GI	0,018	0,733
Estatística F	3,992***	
R^2 ajustado	0,171	
Tolerance	1 até 0,10	
VIF	1 até 10	
DW	2,066	
K-S (sig.)	0,639	
Pesarán-Pesarán (significância).	0,396	
N	59	
Significativo ao nível de 10%*; 5%**; 1%***		

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – Influência das variáveis explicativas na qualidade das informações contábeis

O modelo utilizado na Tabela 5 produziu um R^2 ajustado de 17,10% e apresentou relação positiva e significativa com a variável dependente ao nível de 1% (estatística F). O R^2 ajustado representa o poder explicativo das variáveis independentes analisadas em relação a variável dependente (HAIR et al., 2009). Desta forma, nota-se que o nível de governança corporativa, o tamanho, o tamanho do intangível e o crescimento de vendas explicam 17,10% do nível de evidenciação encontrado, sendo o restante explicado por outras variáveis que não constam no estudo.

Em relação à variável nível de governança (NGC), os resultados indicaram relação positiva e estatisticamente significativa com a variável dependente ao nível de 10%, indicando que empresas que participam de algum nível de governança apresentam uma melhor evidenciação da informação contábil, conforme o esperado. Empresas que participam

de níveis diferenciados de governança corporativa tendem a apresentar melhor nível de evidenciação que as demais, devido às características estabelecidas em cada nível como critério para as empresas inseridas. Este resultado encontra reciprocidade com o estudo de Milani, De Miranda e Rafael (2014).

Em relação a variável tamanho (Ln_Tam), os resultados indicaram relação positiva e estatisticamente significativa com a variável dependente ao nível de 1%, indicando que empresas maiores apresentam melhor evidenciação da informação contábil, alinhado com os achados de Kloeppel, Klann e Zittei (2013), que também identificaram em seu estudo que empresas maiores apresentam melhor nível de evidenciação. O resultado está de acordo com o esperado, pois acredita-se que empresas maiores possuam sistemas de controles internos mais precisos, que permite um maior detalhamento da informação e melhor nível de evidenciação.

Kayo et al. (2006) também concluíram em seu estudo que a variável tamanho é de grande importância para a formação de empresas intangíveis-intensas, ou seja, há uma relação positiva entre o tamanho e a intangibilidade das empresas, sendo que empresas maiores possuem melhor evidenciação das informações de seus ativos intangíveis.

Quanto às variáveis crescimento de vendas e tamanho do intangível (GI), embora o coeficiente encontrado seja positivo, não apresentaram relação estatisticamente significativa com a variável dependente, indicando que esses fatores não são determinantes para explicar o nível de evidenciação da informação contábil. O resultado é diferente do esperado, pois esperava-se que empresas com maiores proporções de ativos intangíveis sobre o ativo total, apresentassem maior conformidade na evidenciação, já que estes ativos representam uma parte significativa do ativo da empresa.

5 CONCLUSÕES

Este estudo teve como objetivo principal analisar os fatores determinantes do nível de evidenciação das informações relativas aos ativos intangíveis, nas companhias brasileiras de capital aberto do setor de utilidade pública listadas na BM&FBovespa no ano de 2014. A partir de doze critérios de evidenciação do CPC 04 (R1), criou-se um índice de evidenciação o qual foi relacionado com as variáveis explicativas de nível de governança corporativa, tamanho, tamanho do intangível e crescimento de vendas.

Constatou-se que dentre as 59 empresas componentes da amostra, nenhuma auferiu 100% de conformidade com as informações requeridas. O maior índice de evidenciação foi de 83%, encontrado em apenas seis empresas, o que demonstra que as empresas do setor de utilidade pública ainda estão em fase de adaptação às exigências do CPC 04. Dentre as empresas analisadas, duas não cumpriram com nenhuma das obrigações exigidas pelo CPC 04 (2010) analisadas neste estudo. Por fim, vale observar que o nível médio de evidenciação foi de 59%, reforçando a conclusão de que a aderência às normas de evidenciação das informações relativas aos ativos intangíveis ainda é baixa.

Verificou-se que o poder explicativo das variáveis independentes analisadas (nível de governança corporativa, o tamanho, o tamanho do intangível e o crescimento de vendas) em relação ao nível de evidenciação dos ativos intangíveis explicam 17,10% do nível de evidenciação encontrado, sendo o restante explicado por outras variáveis que não foram abordadas no estudo.

Respondendo ao problema de pesquisa proposto, verificou-se que dentre as variáveis explicativas analisadas, apenas o tamanho da empresa, representado pelo seu ativo total, e a participação em algum nível diferenciado de governança corporativa da BM&FBovespa são determinantes na evidenciação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis das empresas analisadas. Já as variáveis crescimento de vendas e tamanho do intangível não apresentaram relação significativa com o nível de evidenciação.

De forma geral, conclui-se que a evidenciação de ativos intangíveis nas empresas de utilidade pública listadas BM&FBovespa ainda precisa ser ampliada para atender as exigências do CPC 04.

Para pesquisas futuras, sugere-se expandir a amostra da pesquisa abrangendo outros segmentos, como também expandir o número de variáveis explicativas, para buscar outros fatores que possam ser determinantes na evidenciação dos ativos intangíveis, podendo ainda, abordar outros tópicos do CPC 04 na elaboração do *check list.*

REFERÊNCIAS

AVELINO, B. C.; PINHEIRO, L. E. T.; LAMOUNIER, W. M. Evidenciação de ativos intangíveis: estudo empírico em companhias abertas. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 6, n. 14, p. 22-45, 2012.

COLAUTO, R. D.; NASCIMENTO P. S.; AVELINO B.C.; BISPO O. N. A. Evidenciação de ativos intangíveis não adquiridos nos relatórios da administração das companhias listadas nos níveis de governança corporativa da Bovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 20, n. 1, p. 143-169, 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **CPC 04 - Ativo Intangível**. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=35>. Acesso em: 22 out. 2014.

_____. **CPC 01 – Redução ao valor Recuperável de Ativos**. 2010. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=2>. Acesso em: 22 out. 2014.

CUNHA, J. V. A.; COELHO, A. C. Regressão linear múltipla. *In*: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. D. (Org.). **Análise multivariada**: para os cursos de Administração, Ciências Contábeis e Economia. São Paulo: Atlas, 2012, p. 131-231.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. (4a ed.). São Paulo: Atlas, 2002.

GUJARATI, D. N. **Econometria básica.** 4. ed. Rio de Janeiro, Elsevier, 2006.

HAIR, F. J.; BLACK, W. C.; BABIN, B.; ANDERSON, R. E.; TATHAN, R. L. **Análise multivariada de dados**. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2009.

KAYO, E. K.; KIMURA, H.; BASSO, L. F. C.; KRAUTER, E. Os fatores determinantes da intangibilidade. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 7, n. 3, p. 112-130, 2006.

_____; _____; MARTIN, D. M. L.; NAKAMURA, W. T. Ativos Intangíveis, ciclo de Vida e Criação de Valor. **Revista Administração Contemporânea**, v. 10, n. 3, p. 73-90, 2006.

KLOEPPEL N.; ZITTEI, M. V. M.; KLANN, R. C. Ativos Intangíveis: Reconhecimento em Empresas de Utilidade Pública Listadas na BM&FBovespa. **Revista de Estudos Contábeis**, v 4, n. 7, p. 98-115, 2013.

LIMA, A.; RIGO, V. P.; PASQUAL, D. L. A evidenciação dos ativos intangíveis nas demonstrações contábeis: Uma análise nas dez maiores empresas listadas na BM&FBovespa. **Unoesc & Ciência - ACSA**, v. 3, n. 2, p. 221-232, 2012.

LOPES, L. C.; ALVES N. M.; SILVA FILHO L. L.; MONTEIRO J. A. M.; LAGIOIA U. C. T.; CORDEIRO P. C. Evidenciação das informações dos ativos intangíveis: Um estudo sobre o nível de aderência das companhias brasileiras do setor de bens industriais listadas na bolsa de valores do Brasil ao CPC 04. **Qualit@ s Revista Eletrônica**, v. 1, n. 1, p. 1-14, 2014.

MARTINS, E.; GELBECKE E. R.; SANTOS A.; IUDÍCIBUS, S.; SANTOS, A. **Manual de Contabilidade Societária**. 2. ed. São Paulo. Atlas, 2013.

MAZZIONI, S.; DI DOMENICO, D.; BEDIN, H. N. Evidenciação de informações dos ativos intangíveis em empresas brasileiras de capital aberto. **GEINTEC - Gestão, Inovação e Tecnologias**, v. 4, n.5, p. 1501-1520, 2014.

MARQUES, J. A. V. C.; SANTOS, R. F.; GOUVEIA, V. A. L. Análise da evidenciação do ativo intangível nas demonstrações contábeis. **Pensar Contábil**, v. 13, n. 52, p. 45-54, 2011.

MENESES, A. F.; PONTE, V. M. R.; MAPURUNGA, P. V. R. Determinantes do nível de disclosure de ativos intangíveis em empresas brasileiras. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 10, n. 2, p. 142-153, 2013.

MILANI, B. L.; DE MIRANDA, D. R.; RAFAEL, A. B. L. Evidenciação dos Ativos Intangíveis pelas Empresas do Setor de Energia Elétrica: uma análise comparativa com empresas listadas na BM&FBovespa entre 2006 e 2012. In: CONGRESSO UFSC DE CONTROLADORIA E FINANÇAS & INICIAÇÃO CIENTIFICA EM CONTABILIDADE, 5., 2014 – SC. **Anais...** Universidade Estadual de Londrina (UEL), 2014.

MOURA, G. D.; FANK, O. L.; VARELA, P. S. Evidenciação dos ativos intangíveis pelas empresas do setor de energia elétrica listadas na BM&FBOVESPA. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 15, n. 1, p. 17-32, 2012.

PEREZ, M. M.; FAMÁ, R. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 40, p. 7-24, 2006.

RICHARDSON, R. J. 1999. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas.

STEFANO, N. M.; CASAROTTO FILHO, N.; FREITAS, M. C. D.; MARTINEZ, M. A. T. Gestão de Ativos Intangíveis: implicações e relações da gestão do conhecimento e Capital Intelectual. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 4, n. 1, p. 22-37, 2014.

STEVENSON, W. J. **Estatística aplicada à administração.** São Paulo: Harbra, 2001.

RELAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA CORPORATIVA E ESTRUTURA DE CAPITAL: ESTUDO EM COMPANHIAS ABERTAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA

Amanda Maria Lira Pessoa Teófilo (amanda1teofilo@hotmail.com)
Especialista em Gestão Financeira

Taís Daiane Soares Assumpção Bianchet (taiss@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração

Geovanne Dias de Moura (geomoura@terra.com.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB

Francisca Francivânia R. R. Macêdo (francymacedo2011@gmail.com)
Doutora em Ciências Contábeis e Administração – FURB

Resumo

O estudo objetivou analisar a influência da governança corporativa na estrutura de capital das companhias abertas listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa. Os dados se referem ao período de 2010 a 2013 de uma amostra composta por 261 companhias. Como *proxy* para governança corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. Em relação a estrutura de capital, as variáveis utilizadas foram: endividamento de curto prazo, endividamento de longo prazo e endividamento total. Os resultados demonstraram que melhores práticas de governança corporativa influenciavam para que as empresas apresentassem menores níveis de endividamento de curto e de longo prazo. Todavia, os resultados oriundos da regressão linear não permitiram afirmar que melhores práticas de governança corporativa influenciavam também para que as empresas apresentassem menores índices de endividamento total.

Palavras-chave: Governança corporativa. Estrutura de capital. Companhias abertas.

RELATIONSHIP BETWEEN CORPORATE GOVERNANCE AND CAPITAL STRUCTURE: A STUDY IN OPENED COMPANIES LISTED IN BM & FBOVESPA

Abstract

The study aimed to analyze the influence of corporate governance in the capital opened structure companies listed on the BM&FBovespa. To this end, there was descriptive research, conducted through document analysis and quantitative approach. The data refer to the period from 2010 to 2013 from a sample of 261 companies. As a proxy for corporate governance we used the Stock Index with Differentiated Corporate Governance (IDCG) of BM&FBovespa. Regarding the capital structure, the variables used were: short-term debt, long-term debt and total debt. The results showed that the best corporate governance practices influenced for companies to submit lower short and long-term debt levels. However, the results derived from the linear regression did not confirm that better corporate governance practices also influenced for companies to submit lower overall debt ratios.

Keywords: Corporate Governance. Capital Structure. Public Companies.

1 INTRODUÇÃO

No decorrer dos anos, muitos pesquisadores, tais como Costa (2008), Melega (2011), Mitushima (2009), Vieira et al. (2011), Ribeiro (2009) e Kiekow (2013), têm analisado os benefícios alcançados por meio da implantação de boas práticas de governança corporativa. Estes autores descrevem a governança como uma ferramenta de gestão, visto que, as práticas de governança minimizam conflitos entre diretores e acionistas, fazendo com que as empresas transmitam maior credibilidade ao mercado. Além disso, ainda de acordo com estes autores, a governança é fundamental para se ter um ambiente interno estável e harmônico, pois com a adoção de tais práticas a empresa pode ser melhor administrada e, por consequência, correrá menos riscos de se endividar além do possível e terá uma estrutura de capital mais saudável, o que é satisfatório para os investidores, principalmente aqueles que investem na BM&FBovespa.

É importante ressaltar que a governança corporativa traz consigo a ideia de um conselho de administração profissional e independente, e ao ser estabelecido como fator de equilíbrio entre os acionistas e os gestores, esta passa a contribuir para o aumento do valor da firma. Conforme demonstram os estudos de Cicogna (2007), Velasquez (2008), Mitushima (2009), Melega (2011) e Vieira et al. (2011), as empresas que possuem melhores práticas de governança corporativa apresentam melhor desempenho e conseguem otimizar o valor da organização. Este conceito faz com que as empresas tenham a necessidade de modernizar sua alta gestão, buscando tornarem-se mais atraentes para o mercado competitivo, dando aos investidores a possibilidade de fiscalizar de modo mais próximo a gestão das companhias investidas.

A governança Corporativa também exerce influência nas decisões de financiamento, pois as empresas que possuem melhor governança desfrutam de condições mais vantajosas para captar recursos externos. Por outro lado, pode-se afirmar que a própria estrutura de capital funciona como mecanismo complementar de governança corporativa, na medida em que o endividamento atua como força disciplinadora, limitando a discricionariedade dos gestores (MARKIDES e WILLIAMSON, 1996)

As decisões sobre a estrutura de capital são muito importantes para uma firma, pois, dependendo da composição do endividamento a empresa pode se destacar com uma boa gestão ou, então, entrar em descontinuidade. Deve-se levar em conta que empresas com alto endividamento, elevam o risco de negócio e estão mais sujeitas a falência. Então, para uma empresa muito endividada é necessária uma gestão mais eficiente e equilibrada. Além disso, destaca-se que o aumento dos níveis de endividamento podem resultar em maiores custos financeiros e também administradores sempre assumem riscos que serão pagos pelos credores.

No Brasil, diversas pesquisas, tais como Albuquerque (2013), Albenez (2008) e Amaral (2011) buscaram explicar as decisões de financiamento das empresas e os impactos decorrentes dessas decisões em seu custo de capital e em suas medidas de risco, objetivando a escolha entre o emprego de capital próprio ou a utilização de capital de terceiros (MOTA; COELHO; HOLANDA, 2014). Deste modo, os estudos relacionados à estrutura de capital e à identificação de seus determinantes são temas pertinentes nas pesquisas da área de finanças corporativas.

No entanto, a influência da governança corporativa na estrutura de capital ainda permanece como lacuna de pesquisa. Neste contexto, a questão de pesquisa que norteia este estudo é: Qual a influência da governança corporativa na estrutura de capital nas companhias

abertas brasileiras? Assim, o objetivo do estudo é identificar a influência da governança corporativa na estrutura de capital das companhias abertas listadas na BM&FBovespa.

Em razão da governança corporativa e da estrutura de capital serem fatores decisivos no momento de um acionista escolher em qual empresa irá investir seus recursos, a análise destas questões torna-se relevante. Outra motivação para este estudo decorre do reduzido número de trabalhos científicos que tratam da relação entre governança corporativa e estrutura de capital em empresas brasileiras.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico do estudo, que serve de sustentação para o desenvolvimento do estudo empírico. Inicia-se com definições sobre governança corporativa. Na sequência, apresentam-se conceitos sobre estrutura de capital. Por fim, apresentam-se estudos anteriores que relacionaram governança corporativa com estrutura de capital.

2.1 Governança corporativa

A governança corporativa vem sendo, a cada dia, mais utilizada pelas empresas como uma ferramenta que busca criar uma boa relação entre diretores e acionistas, devido à percepção dos empresários de que a adoção de boas práticas de governança poderiam minimizar conflitos gerados pela diluição da propriedade das ações. Empresas que possuem boas práticas de governança corporativa tem o conselho de administração como ponto essencial (VIEIRA et al., 2011).

Pode-se definir a governança corporativa, segundo o Código das melhores práticas de governança corporativa, do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC, 2009 p.19) como "[...] o sistema pelo qual as organizações são dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo os relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle". As boas práticas de governança corporativa, ainda de acordo com o IBGC (2009), convertem princípios em recomendações objetivas, alinhando interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando seu acesso a recursos e contribuindo para sua longevidade.

No Brasil, ainda é alta a concentração de controle acionário nas companhias, o que causa o principal conflito existente no país, entre acionistas minoritários e acionistas majoritários. Tanto os credores, como os acionistas, possuem maior disposição em aplicar seus recursos nas organizações preocupadas em proteger seus direitos contra a expropriação dos controladores (VIEIRA et al., 2011).

Perobelli e Famá (2002) argumenta que o conselho de administração é o mecanismo de controle interno central para monitorar os gestores. Porém, a atuação do conselho de administração dependerá do seu nível de independência que está associado com maior ou menor influência dos acionistas controladores.

A Governança corporativa relaciona-se à gestão de uma organização e torna-se alvo de interesse dos empresários quando percebem que suas práticas contribuem para resolver conflitos de interesses entre diretores e acionistas (VIEIRA et al., 2011). No Brasil, buscando melhorar a transparência nas organizações, foram criados pela BM&FBovespa os níveis diferenciados de governança corporativa: Nível 1 (N1); Nível 2 (N2); Novo mercado (NM).

O Novo mercado foi lançado pela BM&FBovespa no ano 2000 e estabeleceu desde sua criação um padrão de governança corporativa altamente diferenciado. A partir da primeira listagem, em 2002, ele se tornou o padrão de transparência e governança exigido pelos investidores para as novas aberturas de capital. Na última década, o Novo Mercado firmou-se

como uma seção destinada à negociação de ações de empresas que adotam, voluntariamente, práticas de governança corporativa adicionais às que são exigidas pela legislação brasileira. A listagem nesse segmento especial implica na adoção de um conjunto de regras societárias que ampliam os direitos dos acionistas, além da adoção de uma política de divulgação de informações mais transparente e abrangente (BM&FBOVESPA, 2015).

O Nível 2 é similar ao Novo Mercado, porém com algumas exceções. As empresas listadas têm o direito de manter ações preferenciais (PN). No caso de venda de controle da empresa, é assegurado aos detentores de ações ordinárias e preferenciais o mesmo tratamento concedido ao acionista controlador, prevendo, portanto, o direito de *tag along* de 100% do preço pago pelas ações ordinárias do acionista controlador. As ações preferenciais ainda dão o direito de voto aos acionistas em situações críticas, como a aprovação de fusões e incorporações da empresa e contratos entre o acionista controlador e a companhia, sempre que essas decisões estiverem sujeitas à aprovação na assembléia de acionistas (BM&FBOVESPA, 2015).

No Nível 1 as companhias listadas devem adotar práticas que favoreçam a transparência e o acesso às informações pelos investidores. Para isso, divulgam informações adicionais às exigidas em lei. O *free float* mínimo de 25% deve ser mantido nesse segmento, ou seja, a companhia se compromete a manter no mínimo 25% das ações em circulação.

Segundo o Código das melhores práticas de governança corporativa, do IBGC (2009), a preocupação da governança corporativa é, portanto, criar um conjunto eficiente de mecanismos, tanto de incentivos quanto de monitoramento, a fim de assegurar que o comportamento dos administradores esteja sempre alinhado com o melhor interesse da empresa. Ainda segundo o IBGC (2009 p.19) os princípios básicos de governança corporativa são: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa.

2.2 Estrutura de capital

A estrutura de capital refere-se à composição dos ativos de uma empresa sendo dividida entre capital próprio e de terceiros. Nesse sentido, Assaf e Lima (2009, p. 525) descrevem que a estrutura de capital de uma empresa "refere-se à composição de suas fontes de financiamento, oriundas de capital de terceiros (exigível) e de capitais próprios (patrimônio Líquido)".

Então, segundo Assaf e Lima (2009, p. 526),

> "[...] O capital total de uma empresa é decomposto em duas partes: capital próprio e capital de terceiros. (...) O capital de terceiros inclui todos os fundos levantados pela empresa junto a credores, é representado basicamente por empréstimos e financiamentos. A empresa contratara esses empréstimos por um prazo determinado, pagando juros pelo seu uso(...) O capital próprio, identificado nos balanços patrimoniais como patrimônio liquido, consiste nos recursos investidos pelos acionistas da empresa".

Vários estudos buscam encontrar uma proporção ótima entre capital próprio e de terceiros a fim de minimizar os custos da empresa. Assim, a meta de cada empresa é escolher a melhor proporção entre as fontes de financiamento, os administradores financeiros buscam a melhor estrutura de capital visualizando a diminuição de seu custo total (ASSAF; LIMA, 2009).

Rajan e Zigales (1995 apud GATTI, 2013) indicam que, se grande parte dos ativos de uma empresa são tangíveis, então, esses ativos deveriam servir como garantia, o que diminuiria o risco dos credores sofrerem com os custos de agência da dívida. Os ativos também deveriam obter mais valor no caso de uma liquidação. Sendo assim, quanto mais ativos uma empresa tiver no balanço, mais os credores deveriam aceitar emprestar para estas empresas (GATTI, 2013).

Pois, as empresas preferem se financiar primeiramente através dos lucros retidos, seguido pelas dívidas e por fim lançamento de ações. Sendo assim, a rentabilidade passada da empresa e consequentemente a quantidade dos lucros a serem retidos, são importantes para determinar a estrutura de capital de uma empresa (TITMAN; WESSEL, 1988 apud GATTI, 2013).

Para Assaf e Lima (2009, p. 527)

> "[...] uma empresa pode adotar a composição financeira que desejar, optando por maior endividamento ou maior participação de capital próprio, porém deve sempre referenciar sua decisão na estrutura de minimizar o custo total. A decisão da estrutura de capital altera o risco financeiro da empresa, o qual é proveniente da decisão de financiar com dívidas ou recursos próprios."

Quando uma empresa reduz seu custo total de capital à mesma torna seus projetos de investimentos mais rentáveis e, pode maximizar seu valor de mercado. Empresas tendem a preferir usar o lucro retido como primeira fonte de financiamento do que capital de terceiros. Preferem ainda capital de terceiros a capital próprio para a implementação de novos projetos. Isso se deve a diversos motivos, tais como redução de custos de transação, conservadorismo e assimetria de informações. A esse comportamento das empresas foi dado o nome de *Pecking Order* (MARQUES, 2010 apud GATTI, 2013).

É importante ressaltar que alguns fatores são determinantes para uma boa estrutura de capital, como o tamanho da empresa, por exemplo. Estudos como os de MITUSHIMA (2009) sugerem que empresas maiores possuem menor probabilidade de falência e, por isso, sua capacidade de endividamento é superior à das empresas de menor porte.

Além disso, contratar dívidas implica que a empresa terá que assumir os custos dessa opção através de pagamentos futuros em caixa, de tais formas que os gestores teriam menores níveis de caixa disponíveis para gastar com despesas gerais. O financiamento pela dívida poderia ser uma maneira utilizada pelos acionistas para monitorar e restringir o comportamento de gasto dos gestores (JENSEN, 1986 apud GATTI, 2013).

Outro fator que pode influenciar na estrutura de capital é o crescimento. Conforme Brito e Lima (2005), empresas que estão em crescimento apresentam maior flexibilidade na escolha dos seus investimentos, e, por esse motivo, estas empresas apresentariam maiores níveis de endividamento. Outra questão que envolve o crescimento é que empresas com elevadas taxas de crescimento acabam tendo altos custos de falência, uma vez que boa parte do valor dessas empresas está atrelado a expectativas futuras de lucro e não a ativos que possam ser vendidos em caso de dificuldades financeiras (GATTI, 2013). Além disso, empresas com muitas oportunidades rentáveis disponíveis (elevada expectativa de crescimento) tendem a endividar-se menos para mitigar o risco de subinvestimento motivado pela excessiva alavancagem financeira (BRITO; LIMA, 2005).

Apesar de haver um consenso de que o risco de negócio é um dos mais importantes determinantes da estrutura de capital de uma empresa, ainda não existe uma resposta concreta quanto ao efeito desta variável sobre o nível de endividamento da firma. Muitos estudos sugerem que essa relação deve ser negativa; o argumento utilizado para defender essa idéia é o fato de que a existência de dívidas na estrutura de capital aumenta a probabilidade de falência e empresas que apresentam grandes variações em seus fluxos de caixa, ou seja, alto risco de negócio, têm maiores chances de entrar em falência, e, sendo assim, firmas com maior risco de negócio devem ter menos dívidas em sua estrutura de capital (KALE; NOE; RAMIREZ, 1991 apud GATTI, 2013).

Outro fator que pode influenciar na estrutura de capital é o desempenho. Uma firma rentável e adequadamente administrada dificilmente apresentará elevados índices de endividamento. Por outro lado, baixa rentabilidade poderá elevar os índices de endividamento (PAVODESE; BENEDICTO, 2005 apud VIEIRA et al., 2011).

Ressalta-se ainda que, as empresas sujeitas a assimetrias informacionais relevantes adotam uma ordem de prioridade para a escolha das fontes de financiamento (MYERS; MAJLUF, 1984 apud GATTI, 2013). Em primeiro lugar, estariam os lucros retidos, a seguir, o endividamento e, por fim, a emissão de novas ações. Neste contexto, empresas com alta lucratividade deveriam ser menos endividadas (SILVEIRA; PEROBELLI; BARROS, 2008).

2.3 Estudos anteriores que relacionaram governança corporativa com estrutura de capital

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que, também, analisaram a relação entre governança corporativa e estrutura de capital. Inicia-se pela pesquisa de Silveira, Perobelli e Barros (2008), que investigaram empiricamente a influência das práticas de governança corporativa das empresas sobre sua estrutura de capital. A qualidade da governança foi mensurada por um índice abrangente proposto em pesquisa anterior e construído para uma amostra de empresas brasileiras com ações negociadas na Bovespa. Os resultados revelaram significativa influência, com sentido positivo, das práticas de governança sobre a alavancagem financeira, em particular daquelas relacionadas com a dimensão estrutura de propriedade e conselho de administração, sugerindo que a governança corporativa pode ser fator determinante e relevante da estrutura de capital.

Vieira et al. (2011) avaliaram se a adoção de práticas de governança corporativa alterava a estrutura de capital e o desempenho das empresas. Analisaram uma amostra de 84 empresas possuidoras de ações negociadas na BOVESPA e listadas no N1, N2 e NM, com dados disponíveis na Economática e que ingressaram nos níveis de governança até 31 de dezembro de 2006. A escolha das variáveis deu-se com base em relevantes pesquisas publicadas em nível nacional e internacional, as quais testaram a governança corporativa aliada ao desempenho e estrutura de capital das empresas. Com vistas ao condensar a mensuração das variáveis, optaram pela construção de um índice capaz de englobar as práticas de governança adotadas pelas empresas integrantes da amostra. Os resultados revelaram pouca influência exercida pelas variáveis independentes na variável dependente, logo não puderam inferir que as práticas de governança corporativa adotadas pelas empresas que ingressaram no N1, N2 e NM tenham contribuído expressivamente para as variações no desempenho e na estrutura de capital das empresas, pelo menos nos limites da amostra.

Bressan (2013), examinou a relação entre os membros do conselho de administração ligados a instituições bancárias e a estrutura de capital das companhias brasileiras não financeiras de capital aberto. Usando variáveis contábeis e relacionadas às características dos membros dos conselhos relacionados com instituições bancárias do período de 2005 a 2008, o autor investigou, por meio de análise de dados em painel a relação da presença de membros do conselho de administração com ligação com instituição bancária e os indicadores de endividamento das empresas. No entanto, os resultados obtidos não foram significativos para validar a hipótese de existência de relação entre os membros do conselho de administração ligados a instituições bancárias e a estrutura de capital dessas companhias.

Matragrano, Bernardes e Gonçalves (2015) procuraram identificar se as empresas que aderiram ao segmento do Novo Mercado apresentaram diferenças significativas em sua estrutura de capital e em seus atributos com relação às empresas listadas no Mercado Tradicional, para os anos de 2010 e 2013. A estrutura de capital foi analisada por meio do grau de alavancagem e os atributos para explicar a estrutura de capital foram o tamanho da empresa, a rentabilidade e a estrutura de propriedade. Utilizaram-se de dados secundários obtidos na BM&FBovespa e de técnicas de regressão linear múltipla e análise de coeficientes de correlação. A apresentação e análise de resultados do trabalho demonstrou a presença de diferenças estatísticas significativas entre os atributos determinantes da estrutura de capital

das empresas, evidenciando a influência positiva das empresas que adotavam as boas práticas de governança corporativa.

Nota-se que as pesquisas apresentaram resultados divergentes, pois, enquanto alguns autores encontraram influência das práticas de governança na estrutura de capital, outros não encontraram. Sendo assim, este assunto ainda figura na literatura como uma lacuna que requer investigações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A fim de atender ao objetivo proposto no artigo, de analisar a influência da governança corporativa na estrutura de capital em companhias abertas listadas na BM&FBovespa, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados.

A população da pesquisa compreendeu as companhias abertas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa). As empresas que exerciam atividades financeiras e que não tinham informações necessárias para todas as variáveis utilizadas e em todos os anos investigados foram excluídas da amostra. Após os procedimentos metodológicos adotados, a amostra desta pesquisa foi composta por 261 companhias abertas.

Como *proxy* para governança corporativa utilizou-se o Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX) da BM&FBovespa. O IGCX é um índice que segundo a BM&FBovespa (2015) [...] "tem por objetivo medir o desempenho de uma carteira teórica composta por ações de empresas que apresentem bons níveis de governança corporativa. Tais empresas devem ser negociadas no Novo Mercado ou estar classificadas nos Níveis 1 ou 2 da BM&FBovespa". Deste modo, criou-se uma variável categórica que recebeu valor "1" quando a empresa da amostra estava listada no IGCX e "0" caso contrário. Para identificar as empresas listadas no IGCX, foi consultado o site da BM&FBovespa no mês de junho de 2015.

Em relação a estrutura de capital, as variáveis, bem como suas respectivas métricas são apresentadas no Quadro 1:

Variáveis	**Métricas**	**Fonte de dados**	**Autores de base**
Endividamento de curto prazo (End_CP)	Passivo circulante / Ativo total	Banco de dados Economática	Castro e Martinez (2009); Silva et al (2014)
Endividamento de longo prazo (End_LP)	Passivo não circulante / Ativo total	Banco de dados Economática	Bowen, Rajgopal e Venkatachalam (2008); Nardi e Nakao (2009); Castro e Martinez (2009); Barros, Soares e Lima (2013); Barros et al. (2014)
Endividamento total (End_Tot)	(Passivo circulante + Passivo não circulante) / Patrimônio líquido	Banco de dados Economática	Gu, Lee e Rosset (2005); Castro e Martinez (2009); Barros et al. (2014)

Fonte: elaboração própria.

Quadro 1 – Variáveis para estrutura de capital

Nota-se no Quadro 1 que, para cada empresa, foi calculado uma variável como medida de endividamento de curto prazo (End_CP), uma como medida de endividamento de longo prazo (End_LP) e uma como medida de endividamento total (End_Tot). Os dados para o cálculo dos níveis de endividamento foram obtidos por meio do banco de dados Economática.

Ressalta-se ainda que o período de análise da pesquisa refere-se aos anos de 2010 a 2013. Adotou-se como marco inicial o ano de 2010 porque este foi o período inicial de adoção plena das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Após a coleta dos dados, partiu-se para a análise. Inicialmente foi realizada uma análise descritiva das variáveis de governança corporativa e de estrutura de capital. Para tal, foram usadas medidas de estatísticas descritivas (médias, mínimos, máximos e desvio padrão).

Em seguida, a análise de regressão linear múltipla foi realizada para verificar a influência da governança corporativa na estrutura de capital. Destaca-se que foram observados os pressupostos de normalidade, por meio do teste de Kolmogorov-Smirnov; multicolinearidade, por meio do fator de inflação de variância – VIF e Tolerance; homocedasticidade, por meio do teste de Pesarán-Pesarán; e ausência de autocorrelção serial, por meio do teste de Durbin-Watson.

Foram elaboradas três equações, uma para cada variável de estrutura de capital. O Quadro 2 expõe as variáveis dependentes, independentes e de controle das quatro equações.

Variáveis dependentes	**Variáveis independentes**	**Variáveis de controle**
End_CP = Endividamento de curto prazo End_LP = Endividamento de longo prazo End_Tot = Endividamento total	Gov_Corp = Governança corporativa	Tam = Logaritmo natural do Ativo total Taxa_Cresc = Crescimento das vendas Rentab = ROA: Lucro Líquido/Ativo total

Fonte: elaboração própria.

Quadro 2 - Variáveis para análise da influência da governança corporativa e da estrutura de capital no gerenciamento de resultados

Verifica-se no Quadro 2 que as variáveis de estrutura de capital foram classificadas como dependentes nas equações e a variável de governança como independente. As variáveis de controle, ou seja, variáveis que também podem influenciar nos níveis de endividamento, conforme indicado na literatura, também consideradas variáveis independentes na regressão, foram:

a) Tamanho da empresa (Logaritmo natural do ativo total) - as empresas maiores tendem a obter recursos financeiros com maior facilidade como mostra a pesquisa de Albanez (2008), Albuquerque (2013), Bressan (2013), Dami (2006), Gatti (2013), Melega (2011) e Souza (2010).

b) Taxa de crescimento (Percentual de crescimento das vendas) - o crescimento da empresa pode forçar os gestores a assumirem riscos e aumentarem o nível de endividamento. Esta variável já foi utilizada por diversos autores como Bressan (2013), Gatti (2013), e Melega (2011).

c) Rentabilidade (ROA = Lucro Líquido/Ativo total) – as empresas que possuem maior rentabilidade estão menos propensas ao endividamento como mostra a pesquisa de Albanez (2008), Dami (2006), Gatti (2013), Melega (2011) e Souza (2010).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados coletados. Primeiramente, apresentam-se as informações acerca da governança corporativa. Em seguida, apresentam-se os índices de endividamento de curto prazo, longo prazo e endividamento total das empresas listadas e não listadas no IGCX. Por último, demonstram-se os resultados da regressão, que

possibilitaram analisar o poder preditivo da variável de governança corporativa sobre a estrutura de capital.

Na Tabela 1 apresentam-se os dados relacionados a governança corporativa das empresas da amostra.

Governança corporativa	**Nº empresas**
Listadas no IGCX	138
Não listadas no IGCX	123
Totais	261

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 1 – Número total de empresas listadas e não listadas no IGCX no período de 2010 a 2013

Nota-se na Tabela 1 que, dentre as 261 empresas da amostra, 138 encontravam-se listadas no IGCX e 123 não. As empresas listadas, por participarem dos níveis diferenciados de governança corporativa, devem ter maior compromisso com a transparência das informações ao público. Considerando as diferenças de práticas de governança corporativa entre os dois grupos (listadas e não listadas no IGCX), julgou-se interessante, também, realizar a análise descritiva das outras variáveis da pesquisa de forma distinta em cada um dos dois grupos.

Na Tabela 2 apresentam-se as estatísticas descritivas do endividamento de curto prazo do período de 2010 a 2013, das empresas da amostra.

Governança corporativa	**Nº Empresas**	**% Mínimo**	**% Máximo**	**% Média**	**Desvio Pad. %**
		2010			
Listadas no IGCX	138	0,013	0,684	0,244	0,126
Não listadas no IGCX	123	0,003	1,681	0,333	0,298
Totais	261	0,003	1,681	0,286	0,228
		2011			
Listadas no IGCX	138	0,079	0,780	0,256	0,134
Não listadas no IGCX	123	0,003	1,768	0,342	0,305
Totais	261	0,003	1,768	0,297	0,235
		2012			
Listadas no IGCX	138	0,037	0,882	0,265	0,153
Não listadas no IGCX	123	0,002	1,938	0,349	0,343
Totais	261	0,002	1,938	0,305	0,263
		2013			
Listadas no IGCX	138	0,072	1,236	0,272	0,191
Não listadas no IGCX	123	0,002	2,203	0,357	0,400
Totais	261	0,002	2,203	0,312	0,310

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 – Estatística descritiva do endividamento de curto prazo do período de 2010 a 2013

Observa-se na Tabela 2 que, de modo geral, ao logo de todo o período de 2010 a 2013, as empresas não listadas do IGCX apresentaram maiores índices médios de endividamento de

curto prazo, equivalentes a 0,333, 0,342, 0,349 e 0,357. Portanto, as empresas que não encontram-se listadas em níveis diferenciados de governança corporativa que compõem a amostra desta pesquisa utilizavam-se mais de dívidas como forma de financiamento, no comparativo com as empresas listadas em níveis diferenciados. O desvio padrão, também sempre superior nas empresas não listadas no IGCX, demonstra que existem maiores desigualdades nos níveis de endividamento dessas empresas.

É possível observar, ainda na Tabela 2, que o endividamento é crescente no período, para os dois grupos de empresas. Dentre as empresas listadas no IGCX o índice médio que era de 0,244 em 2010, elevou-se para 0,272 em 2013. Dentre as empresas não listadas no IGCX o índice médio elevou-se de 0,333 em 2010, para 0,357 em 2013.

Na Tabela 3 apresentam-se as estatísticas descritivas do endividamento de longo prazo do período de 2010 a 2013.

Governança corporativa	**Nº Empresas**	**% Mínimo**	**% Máximo**	**% Média**	**Desvio Pad. %**
		2010			
Listadas no IGCX	138	0,000	0,701	0,297	0,142
Não listadas no IGCX	123	0,001	4,072	0,429	0,490
Totais	261	0,000	4,072	0,359	0,357
		2011			
Listadas no IGCX	138	0,007	0,623	0,305	0,139
Não listadas no IGCX	123	0,000	2,951	0,407	0,371
Totais	261	0,000	2,951	0,353	0,278
		2012			
Listadas no IGCX	138	0,003	0,617	0,313	0,153
Não listadas no IGCX	123	0,000	2,789	0,411	0,353
Totais	261	0,000	2,789	0,359	0,271
		2013			
Listadas no IGCX	138	0,000	0,642	0,314	0,158
Não listadas no IGCX	123	0,000	2,569	0,412	0,360
Totais	261	0,000	2,569	0,360	0,276

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 – Estatística descritiva do endividamento de longo prazo do período de 2010 a 2013

Verifica-se na Tabela 3, de modo geral, que ao logo de todo o período de 2010 a 2013, as empresas não listadas do IGCX apresentaram, também, maiores índices médios de endividamento de longo prazo, equivalentes a 0,429, 0,407, 0,411 e 0,412. Deste modo, novamente, verifica-se que as empresas não listadas em níveis diferenciados de governança corporativa utilizavam-se mais de dívidas como forma de financiamento, no comparativo com as empresas listadas em níveis diferenciados. O desvio padrão, também sempre superior nas empresas não listadas no IGCX, demonstra que existem maiores desigualdades nos níveis de endividamento dessas empresas.

Observa-se, ainda na Tabela 3, que o endividamento de longo prazo, assim como o de curto prazo, é crescente no período. Entre as empresas listadas no IGCX, o índice médio que era de 0,297 em 2010, elevou-se para 0,314 em 2013, já as empresas não listadas no IGCX

tem seu maior endividamento em 2010, equivalente a 0,429 reduzindo em 2011 para 0,407 e voltando a crescer em 2012 e 2013 para 0,411 e 0,412, respectivamente.

Na Tabela 4 apresentam-se as estatísticas descritivas do endividamento total do período de 2010 a 2013.

Governança corporativa	Nº Empresas	% Mínimo	% Máximo	% Média	Desvio Pad. %
		2010			
Listadas no IGCX	138	0,01	81,80	2,22	7,00
Não listadas no IGCX	123	-40,57	187,02	4,46	22,50
Totais	261	-40,57	187,02	3,28	16,26
		2011			
Listadas no IGCX	138	-33,32	6,85	1,49	3,26
Não listadas no IGCX	123	-17,83	366,29	5,13	33,35
Totais	261	-33,32	366,29	3,20	23,04
		2012			
Listadas no IGCX	138	-9,45	23,89	2,07	2,72
Não listadas no IGCX	123	-38,58	249,55	3,97	23,40
Totais	261	-38,58	249,55	2,97	16,18
		2013			
Listadas no IGCX	138	-5,08	30,72	2,21	3,26
Não listadas no IGCX	123	-271,05	412,74	3,15	44,99
Totais	261	-271,05	412,74	2,65	30,92

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 – Estatística descritiva do endividamento total do período de 2010 a 2013

Verifica-se na Tabela 4 que, ao logo de todo o período de 2010 a 2013, as empresas não listadas do IGCX, assim como já havia ocorrido em relação ao endividamento de curto e longo prazo, apresentaram maiores índices médios de endividamento total, equivalentes a 4,46, 5,13, 3,97 e 3,15.

Portanto, as empresas que não encontram-se listadas em níveis diferenciados de governança corporativa que compõem a amostra desta pesquisa utilizavam-se mais de dívidas como forma de financiamento, no comparativo com as empresas listadas em níveis diferenciados. O desvio padrão, também sempre superior nas empresas não listadas no IGCX mostrando-se se bastante alto neste grupo, indica que existem grandes desigualdades nos níveis de endividamento dessas empresas.

É possível observar, ainda na Tabela 4, que o endividamento tem fluxo contrário no período, para os dois grupos de empresas. Dentre as empresas listadas no IGCX o índice médio que era de 2,22 em 2010, diminuiu para 1,49 em 2011 voltando a crescer para 2,07 em 2011 e para 2,21 em 2013. Dentre as empresas não listadas no IGCX o índice médio que era de 4,46 em 2010 elevou-se para 5,13 em 2011, depois reduziu para 3,97 em 2012 e 3,15 em 2013.

Na Tabela 5, evidencia-se uma síntese dos modelos das três equações, referentes ao período de 2010 a 2013, que analisa o poder preditivo da governança corporativa sobre a estrutura de capital.

SUMÁRIO DO MODELO			
Ano	**End. CP**	**End. LP**	**End. Total**
R	0,42 [a]	0,26 [a]	0,05 [a]
R^2	0,17	0,07	0,03
Durbin Watson	1,99	1,96	2,02
TESTE PESARÁN-PESARÁN			
F	0,98	1,18	1,08
Sig	0,46	0,24	0,30
ANOVA (VARIÂNCIA)			
F	53,31	19,17	0,714
Sig.	0,00 [b]	0,00 [b]	0,58 [b]

a. Variável dependente: End_CP, End_LP, End_Tot

b. Variáveis preditoras: (Constante), IGCX, Tam, Taxa_Cresc, Rentab.

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5 - Sumário dos modelos das equações que demonstram a influência da governança na estrutura de capital

Nota-se na Tabela 5 que o grau de associação entre as variáveis dependentes (endividamento) e as variáveis independentes (governança corporativa e variáveis de controle) apresentou coeficiente de correlação R de 42% para o endividamento de curto prazo, 26% para o endividamento de longo prazo e apenas 5% para o endividamento total. Quanto aos coeficientes de determinação ou poder explicativo das regressões R², registrou-se um valor de 17% para o endividamento de curto prazo, 7% para o endividamento de longo prazo e apenas 3% para o endividamento total. Estes indicadores apontam um baixo poder de explicação dos modelos.

Os resultados das estatísticas de Durbin-Watson, nos três modelos, demonstram que não houve problemas de auto correlação dos resíduos, já que o valor ficou próximo de dois. Ao se analisar o Teste Pesarán-Pesarán, contata-se que o pressuposto da homocedasticidade não foi violado.

Na Tabela 5, constata-se ainda que o teste F-ANOVA foi significante (0,00) apenas para o endividamento de curto prazo e para o endividamento de longo, ou seja, nesses dois casos o conjunto de variáveis independentes exerce influência sobre a variável dependente em todos os anos. No entanto, o teste F-ANOVA não foi significante (0,58), ou seja, o efeito do conjunto de variáveis independentes sobre o endividamento total é baixo.

Na Tabela 6 expõem-se os coeficientes da regressão, que possibilita analisar o poder preditivo da variável de governança corporativa (independente) sobre a estrutura de capital (dependente).

Variáveis	**End. CP**		**End. LP**		**End. Total**	
	Não pad B	Sig.	Não pad B	Sig.	Não pad B	Sig.
(Constante)	0,36	**0,00**	0,42	**0,00**	4,24	**0,00**
Gov_Corp	-0,07	**0,00**	-0,10	**0,00**	-2,11	0,13
Tam	0,05	**0,01**	0,01	0,57	0,04	0,79
Taxa_Cresc	-0,03	0,62	-0,09	0,92	-0,04	0,95
Rentab	-0,74	**0,00**	-0,44	**0,00**	-2,97	0,58

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 6 - Coeficientes das equações que demonstram a influência da governança na estrutura de capital no período de 2010 a 2013

Verifica-se na Tabela 6 que a variável Gov_Corp, referente a adoção de boas práticas de governança corporativa, apresentou significância estatística (Sig = 0,00) para o endividamento de curto prazo e para o endividamento de longo prazo. Além disso, os coeficientes foram negativos (-0,07 e -0,10), ou seja, indicam que melhores práticas de

governança corporativa influenciam para que as empresas apresentem menores níveis de endividamento de curto e de longo prazo.

Apesar do coeficiente da variável Gov_Corp ser negativo também para o endividamento total (-2,11) a falta de significância estatística não permite afirmar que melhores práticas de governança corporativa influenciam também para que as empresas apresentem menores níveis no endividamento total.

Entre as variáveis de controle, o tamanho (Tam) revelou-se estatisticamente significante apenas para o endividamento de curto prazo. Apesar da falta de significância estatística para os demais anos, os coeficientes positivos dão indícios de que empresas maiores tendem a empregar maiores níveis de endividamento de curto prazo, longo prazo e total.

A variável crescimento (Taxa_Cresc) para o endividamento de curto prazo e a variável rentabilidade (Rentab) para o endividamento de curto e longo prazo revelaram-se estatisticamente significantes e com coeficientes negativos. Estes resultados indicam que menor crescimento e menor rentabilidade influenciam para que os níveis de endividamento das empresas aumentem.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa objetivou analisar a influência da governança corporativa na estrutura de capital das companhias abertas listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados que referem-se aos anos de 2010 a 2013. A amostra foi composta por 261 companhias abertas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo - BM&Fbovespa.

Os resultados revelaram que dentre as 261 empresas da amostra, 138 encontravam-se listadas no IGCX e 123 não. Ressalta-se que as empresas do IGCX, por participarem dos níveis diferenciados de governança corporativa, devem ter maior compromisso com a transparência das informações ao público.

Em relação aos níveis de endividamento, de modo geral, constatou-se que ao logo de todo o período de 2010 a 2013, as empresas não listadas do IGCX apresentaram maiores índices médios de endividamento de curto prazo, maiores índices médios de endividamento de longo prazo e maiores índices médios de endividamento total. Portanto, as empresas que não encontram-se listadas em níveis diferenciados de governança corporativa que compõem a amostra desta pesquisa utilizavam-se mais de dívidas como forma de financiamento, no comparativo com as empresas listadas em níveis diferenciados.

Foi possível verificar também que nas empresas não listadas no IGCX o desvio padrão foi sempre superior em relação as empresas listadas no IGCX, o que demonstra que existem desigualdades maiores nos níveis de endividamento dessas empresas, principalmente no índice de endividamento total.

Após a análise dos níveis de endividamento das empresas, por meio das estatísticas descritivas (mínimo, máximo, médias e desvio padrão) partiu-se para a etapa seguinte, que foi a análise multivariada de dados, fazendo uso da análise de regressão linear múltipla que possibilitou verificar a influência da governança na estrutura de capital. Os resultados demonstraram que melhores práticas de governança corporativa influenciam para que as empresas apresentem menores níveis de endividamento de curto e de longo prazo. Todavia, os resultados oriundos da regressão linear não permitem afirmar que melhores práticas de governança corporativa influenciam também para que as empresas apresentem menores índices de endividamento total.

Os resultados deste estudo despertam interesse em novas pesquisas sobre governança corporativa e fatores que podem influenciar na estrutura de capital. Assim, recomenda-se

ampliar o número de empresas pesquisadas, selecionando inclusive aquelas que não negociam ações na BM&FBovespa. Também seria interessante utilizar outros períodos de tempo e outros fatores não utilizados neste estudo. Também seria interessante realizar uma análise comparativa entre setores de atuação.

REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, A. A. **Alavancagem financeira e investimento: um estudo nas empresas brasileiras não financeiras de capital aberto.** Tese Doutorado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2013.

ALBANEZ, T. **Impactos da assimetria de informação na estrutura de capital de empresas brasileiras de capital aberto**. Dissertação Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2008.

AMARAL, P. F. **Decisões de financiamento em empresas brasileiras: uma comparação entre a static tradeoff e a pecking order theory no Brasil**. Dissertação Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2011.

ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. **Curso de Administração Financeira**. São Paulo: Atlas, 2009.

BM&FBOVESPA. Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada (IGCX), 2014. Disponível em: http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/produtos/indices/indices-de-governanca/indice-de-acoes-com-governanca-corporativa-diferenciada-igcx-1.htm. Acesso em: 30/10/2015.

BM&FBOVESPA. Segmentos de listagem. Disponível em: http://www.bmfbovespa.com.br/pt_br/listagem/acoes/segmentos-de-listagem/novo-mercado/. Acesso em: 30/10/2015.

BRESSAN, M. S. M. **Estudo da Relação entre os membros do conselho de Administração com ligação com instituições bancárias sobre a estrutura de capital das companhias nacionais não financeiras de capital aberto.** Dissertação Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresa, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

BRITO, R. D.; LIMA, M. R. A escolha da estrutura de capital sob fraca garantia legal: o caso do Brasil. **Revista Brasileira de Economia**, v. 59, n. 2, p. 177-208. Rio de Janeiro, 2005.

COSTA, G. da S. **A Influência da Governança Corporativa no Desempenho Econômico em empresas de Capital Aberto no Brasil**, Porto Alegre, 2008.

CICOGNA, M. P. V. **Governança Corporativa como sinalização: Benefícios para o Financiamento das Empresas do Mercado de Capitais. 2007**. 160f. Dissertação Mestrado, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007.

DAMI, A. B. T. **Governança corporativa: estrutura de propriedade, desempenho e valor – uma análise de empresas brasileiras,** Dissertação Mestrado, Universidade Federal de Uberlândia, Programa de Pós-Graduação em Administração. Uberlândia, 2006.

GATTI, T. C. **A Relação entre o risco de negócio e a estrutura de capital das empresas brasileiras,** Dissertação Mestrado em Administração de Empresas, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, 2013.

IBGC, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. **Código das melhores práticas de governança corporativa.** 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009.

KIEKOW, S. R. **A Relação entre a estrutura de propriedade e o conselho de administração nas instituições financeiras brasileiras.** Dissertação Mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Escola de Administração, Programa de Pós Graduação em Administração, Porto Alegre, 2013.

MATRAGRANO, D. D.; BERNARDES, P.; GONÇALVES, C. A. Governança Corporativa e os Determinantes da Estrutura de Capital em Empresas Brasileiras. **Revista Economia & Gestão**, v. 15, n. 41, p. 286-310, 2015.

MELEGA, R. **Desempenho da firma e práticas de governança corporativa:** Um modelo de equações simultâneas. 2011. 98 p. Dissertação Mestrado, Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2011.

MOTA, A. F.; COELHO, A. C. D.; HOLANDA, A. P. Opção por endividamento na estrutura de capital: evidências em firmas brasileiras. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 12, n. 1, p. 138-165, 2014.

MARKIDES, C. C.; WILLIAMSON, P. J. Corporate Diversification and Organizational Structure: A Resource-Based View. **The Academy of Management Journal,** v. 39, n. 2, p. 340-367, apr/1996.

MITUSHIMA, A. H. **Determinantes da estrutura de capital e da velocidade de ajustes em empreses brasileiras.** São Paulo, 2009.

PEROBELLI, F. F. C.; FAMÁ, R. Determinantes da estrutura de capital: Aplicação a Empresas de Capital Aberto Brasileiras. **Revista de Administração da USP**, v.37, n.3, p. 33-46, São Paulo, 2002.

RIBEIRO, H. C. M. **Implementação das boas práticas de governança corporativa:** Impactos sobre a Controladoria das Empresas Atuantes no Novo Mercado da Bovespa. Dissertação Mestrado, Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2009.

SILVEIRA, A. M. da; PEROBELLI, F. F. C.; BARROS, L. A. B. de C.; Governança Corporativa e os Determinantes da Estrutura de Capital: Evidęncias Empíricas no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 12, n. 3, Curitiba jul/set. 2008

SOUZA, F. C. de; **Estrutura de capital, dinamismo ambiental e performance: um estudo no contexto das empresas brasileiras**. Dissertação Mestrado, Universidade Federal de Minas Gerais, Cento de Pós-Graduação e Pesquisas em Administração. Belo Horizonte, 2010.

VELASQUEZ, M. D. P. **A Influência da Governança Corporativa no Desempenho e na estrutura de capital das empresas listadas no N1, N2 e Novo Mercado da Bovespa**. Dissertação Mestrado, Programa de Pós-Graduação em Administração Universidade Federal de Santa Maria. Santa Maria, 2008.

VIEIRA, K. M. et al. Influência da Governança Corporativa no Desempenho e na Estrutura de Capital das Empresas Listadas na Bovespa**. Revista Universo Contábil**, ISSN 1809-3337 FURB, v. 7, n.1, p. 49-67, jan/mar, 2011.

SUAVIZAÇÃO DE RESULTADOS: ESTUDO BIBLIOMÉTRICO EM PERIÓDICOS NACIONAIS E INTERNACIONAIS

Taís Daiane Soares Assumpção Bianchet (taiss@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

Sady Mazzioni (sady@unochapecó.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB

Odilon Luiz Poli (odilon@unochapeco.edu.br)
Doutor em Educação - UNICAMP

Resumo

O objetivo do estudo é analisar as características das produções científicas sobre a suavização de resultados em periódicos nacionais e internacionais, no período de 2002 a 2015. O atributo "suavização" pode ser observado nas empresas de capital aberto, dada à obrigatoriedade que possuem de publicar suas demonstrações contábeis. Para ao objetivo proposto, foi realizado um estudo bibliométrico, tornando possível conhecer os estudos realizados acerca do tema. Constatou-se maior incidência de pesquisas nas bases internacionais, enquanto no Brasil ainda são escassas as pesquisas realizadas referentes ao objeto de estudo. Conclui-se que a prática de suavização de resultados constitui-se em abordagem recente e pouco explorada no Brasil, destacando-se a importância de utilizar a bibliometria para conhecer e analisar as publicações vinculadas ao determinado tema.

Palavras-chave: Suavização de Resultados. Bibliometria. Periódicos

INCOME SMOOTHING: BIBLIOMETRICS STUDY IN NATIONAL AND INTERNACIONAL JOURNAULS

Abstract

The objective of the study is to analyze the characteristics of the scientific production on smoothing results in national and international journals, from 2002 to 2015. The "smoothing" attribute can be observed in companies with opened capital, given the requirement to have published its financial statements. For the proposed objective, a bibliometric study was conducted, making it possible to know the studies on the subject. It found a higher incidence of research in international bases, while in Brazil is still little research carried out for the object of study. It follows that the income smoothing practice constitutes a new approach and little explored in Brazil, highlighting the importance of using bibliometrics to know and analyze the publications linked to the given topic.

Keywords: Smoothing Results. Bibliometrics. Journals.

1 INTRODUÇÃO

A informação contábil deve satisfazer as necessidades comuns a um grande número de diferentes usuários, não podendo dar vantagens intencionalmente a nenhum deles, considerando o fato de que os interesses de alguns usuários, nem sempre são coincidentes com os demais. Yamamoto e Salotti (2006) argumentam que a informação contábil pode ser considerada relevante quando tem a capacidade de alterar o conhecimento do seu usuário em relação à organização, pois se torna capaz de influenciar nas suas decisões econômicas.

Para que a informação contábil possa ser considerada útil, as informações empresariais precisam possuir algumas qualidades e características que as destacam e oferecem amparo aos dados registrados. Paulo (2007) descreve a qualidade da informação como um conceito contábil complexo e dependente do objetivo do seu usuário, podendo assumir diversas perspectivas. Quando os relatórios contábeis são manipulados, julga-se que há menor qualidade na informação, assim como em muitos casos, existem problemas da qualidade da informação contábil que se relacionam com itens que são publicados ou falta de transparência, mesmo quando as escolhas contábeis foram realizadas em concordância com as normas contábeis vigentes (PAULO, 2007).

Pressupondo que a contabilidade deve fornecer informações de qualidade, busca-se estudar em específico um dos atributos da qualidade da informação contábil, nomeadamente a suavização de resultados. A abordagem do tema é relevante em virtude da literatura apresentar percepções distintas sobre a adoção de tal prática, como um atributo desejável ao proporcionar resultados mais estáveis (GAIO, 2010) ou compreendida como uma forma de gerenciamento de resultados (LEUZ; NANDA; WYSOCKI, 2003).

O termo suavização de resultados tem sido objeto de estudos prévios, em que alguns descrevem que a prática da suavização de resultados pode trazer a visão de que a informação é de baixa qualidade assim como Paulo (2007) e Leuz, Nanda e Wysocki (2003); já outros identificam a existência de práticas de suavização de resultados como item que aumentam a confiabilidade dos números contábeis, conforme demonstram os estudos de Castro e Martinez (2009) e Gaio (2010).

Castro e Martinez (2009) corroboram com o pressuposto de que a suavização de resultados é benéfica, pois afirmam que as empresas que possuem menor variação nos seus resultados, ou seja, praticam a suavização de seus resultados contábeis, tendem a atrair mais investidores, bem como, obter empréstimos a custos mais baixos. Os resultados de suas pesquisas suportam a noção de que o fator suavização de resultados no Brasil representa um instrumento de sinalização de informações, tendo influência no custo de capital e nas decisões de financiamento das empresas.

Contudo, a maior parte da literatura atual sobre gerenciamento de resultados concentra-se nos danos causados aos investidores e ao mercado de capitais pelas informações contábeis manipuladas, ficando à margem os efeitos causados sobre os demais usuários (PAULO, 2007). Entretanto, para Gaio (2010), a suavização é vista como um atributo desejável para os resultados, principalmente para os lucros, pois os analistas e investidores observam a volatilidade dos lucros como indesejável e como um indicador de baixa qualidade dos lucros.

O atributo “suavização” pode ser observado e estudado mais facilmente nas empresas de capital aberto, em decorrência de sua obrigatoriedade em divulgara as demonstrações contábeis, que são fontes dos dados necessários para tal avaliação. Embora na literatura internacional encontra-se em um número expressivo de publicações que abordam o tema da suavização de resultados, no Brasil, ainda são escassas as pesquisas realizadas referentes ao tema. Contudo, a partir de 2008 com as modificações das normas contábeis brasileiras em direção à convergência dos padrões internacionais, espera-se a existência de maior interesse no estudo desse atributo.

Diante do exposto, a investigação busca responder a seguinte questão de pesquisa: Quais as características das produções científicas sobre a suavização de resultados em periódicos nacionais e internacionais no período de 2002 a 2015? O objetivo é analisar as características das produções científicas sobre a suavização de resultados em periódicos nacionais e internacionais no período de 2002 a 2015.

Para responder ao problema de pesquisa proposto foi realizado um estudo bibliométrico. A pesquisa bibliométrica, ao longo de sua evolução, acabou se apropriando do conceito para a análise de autores, correlacionando índices absolutos de citação à quantidade de trabalhos citados (ARAÚJO, 2006). Assim, tornou possível conhecer os estudos realizados acerca de um determinado assunto em questão.

A escolha do período inicial é justificada pelo fato de que em 2002, por meio do Regulamento (CE) 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho, a União Europeia (UE) aprovou a regulamentação das Normas Contábeis Internacionais (*IAS Regulation*) exigindo que todas as companhias abertas da UE listadas em mercados regulamentados adotassem as *International Financial Reporting Standards* (IFRS) na elaboração de suas demonstrações financeiras consolidadas a partir de 2005 (SILVA, 2014).

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a revisão da literatura, que servirá de sustentação para o desenvolvimento do estudo, abordando as questões relacionadas à suavização de resultados e a bibliometria.

2.1 Suavização de Resultados

A suavização de resultados envolve vários critérios que exigem um conhecimento particular dos gestores sobre os lucros. Gestores podem ocultar mudanças no desempenho econômico de uma empresa, concentrando-se em reduzir a variabilidade dos lucros divulgados (LEUZ; NANDA; WYSOCKI, 2003).

A prática de suavização de resultados é uma das métricas de gerenciamento de resultados, dentro das propriedades da informação contábil. Castro e Martinez (2009) descrevem que o termo *income smoothing* (suavização de resultados), constitui uma das vertentes do gerenciamento de resultados e que tem chamado atenção por parte da literatura de finanças e contabilidade dedicada ao assunto, tratando-se de uma tendência vinda do passado e plenamente vigente nos dias de hoje, que visa diminuir as possíveis flutuações do lucro para estabilizá-lo ao longo do tempo.

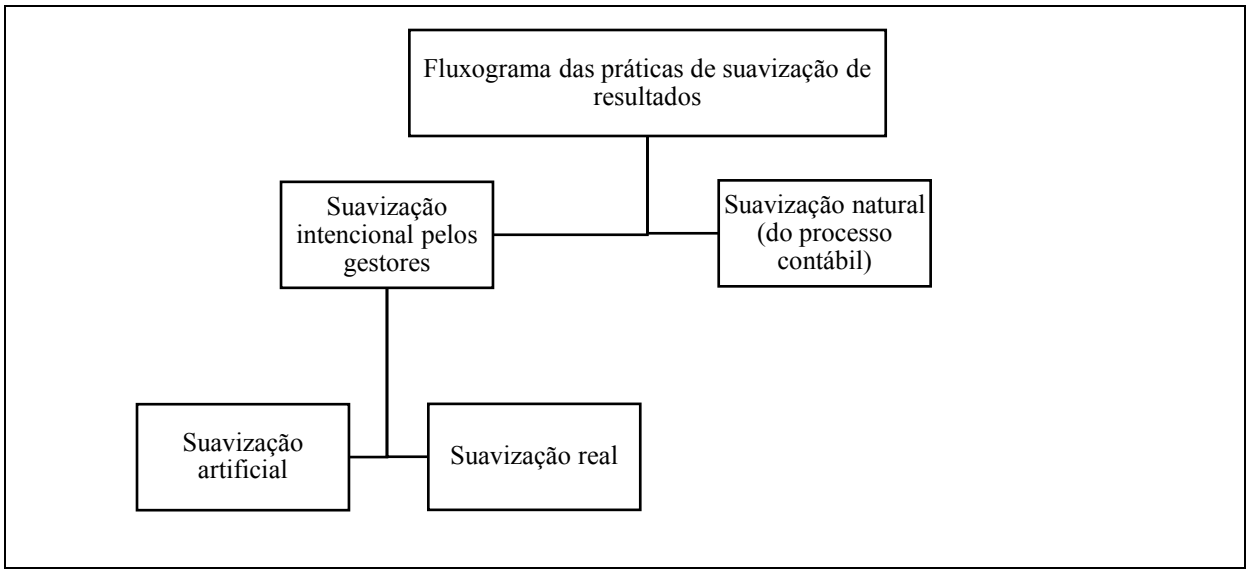
A suavização diz respeito à redução da variabilidade dos resultados ou de fazê-lo crescer gradativamente (ALMEIDA; SARLO NETO; BASTIANELLO, 2012). A suavização dos lucros tem como objetivo reduzir a volatilidade dos resultados, sendo um esforço programado para diminuir as variações nos lucros divulgados, mantendo-o estável e consequentemente reduzindo as oscilações dos resultados (MATSUMOTO; PARREIRA, 2007).

Complementarmente, a interferência dos gestores para suavizar os resultados das empresas com o intuito de reduzir a variabilidade dos lucros pode reduzir a capacidade do retorno das ações em capturar as perdas econômicas futuras (más notícias) contidas nos lucros ou para encobrir o grau de risco da empresa medida pela variância dos resultados contábeis ao longo do tempo (DECHOW; SLOAN; SWEENY, 1995).

Para verificar se de fato o grau de suavização afeta nas decisões, Almeida, Sarlo Neto e Bastianello (2012), destacam métricas como os modelos propostos por Eckel (1981), Leuz, Nanda e Wysocki (2003) e Basu (1997). Dentre as métricas citadas, destacam o modelo de

Eckel (1981), pela maneira objetiva de possibilitar a divisão de amostras de organizações em dois tipos: as suavizadoras e as não suavizadoras.

Almeida, Sarlo Neto e Bastianello (2012), apresentam um fluxograma adaptado do modelo de Eckel (1981) desse modo:



Fonte: Almeida, Sarlo Neto e Bastianello (2012, p. 68)

Figura 1: Fluxograma Processo de Suavização de Resultados modelo Eckel (1981)

A partir do processo descrito na Figura 1, Almeida, Sarlo Neto e Bastianello (2012), verificaram duas formas de ocorrer a suavização e que em ambos os casos, há a intenção dos executivos em suavizar os resultados. A suavização pode ocorrer de forma intencional ou pelo próprio processo contábil de reconhecimento, mensuração e evidenciação. A suavização artificial não afeta o fluxo de caixa e não é baseada em eventos econômicos que influenciam as receitas e despesas; já a suavização real afeta o fluxo de caixa e envolve eventos econômicos.

Os resultados contábeis também podem ser atingidos de forma proposital, pelas atividades operacionais da empresa, isso quando os administradores adulteram as práticas operacionais normais objetivando modificar os números contábeis e, dessa forma afetando a percepção dos interessados na empresa em relação ao desempenho e cumprimento de contratos. E também pelas escolhas contábeis, quando os administradores empregam seu julgamento sobre as escolhas contábeis, para alterar relatórios com a intenção de mudar o desempenho e influenciar nos contratos da empresa (PAULO, 2007).

Barth, Landsman e Lang (2008) consideraram a suavização de resultados como uma das métricas de gerenciamento de resultados, com base na variação do lucro líquido, na proporção da variância do lucro líquido com a variação da mudança nos fluxos de caixa, e a correlação entre apropriações contábeis e fluxos de caixa, e a frequência de lucro líquido positivo pequeno.

O procedimento de suavização também é conhecido como “alisamento” de resultados, empregado nas seguintes situações: 1) quando o resultado previamente apurado for alto, pela redução do resultado divulgado; e 2) quando o resultado previamente apurado for baixo, pelo aumento do resultado divulgado (CASTRO; MARTINEZ, 2009).

Possivelmente, a ligação entre a volatilidade e a previsibilidade dos lucros pode refletir-se em outros fatores, a exemplo do comportamento da suavização dos lucros, em que os gestores suavizam resultados para proporcionar uma medida mais provável de desempenho da empresa (MAZZIONI, 2015).

Dessa maneira, as práticas de suavização estão relacionadas aos interesses oportunistas dos gestores (para o atingimento de metas, por exemplo) ou para evitar a desconfiança dos investidores em resultados voláteis ao longo do período (alisamento de resultados), podendo influenciar as decisões de terceiros perante a empresa.

2.2 Bibliometria

Ao investigar a origem da Bibliometria, Alvarado (2007) cita que Pritchard (1969) foi o primeiro a se utilizar desse termo, e os estudos indicam que as influências das metrias chegaram à biblioteconomia, transformando a biblioteconomia em *Bibliometria*.

A princípio voltada para medir a quantidade de edições e exemplares, a quantidade de palavras contidas nos livros, o espaço ocupado pelos livros nas bibliotecas e as estatísticas relativas à indústria do livro, aos poucos a bibliometria foi se voltando para o estudo de outros formatos de produção bibliográfica, tais como os artigos de periódicos e outros tipos de documentos, para depois ocupar-se, também, da produtividade de autores e do estudo de citações (ARAUJO, 2016).

Araújo (2006) considera a análise de citações como a mais expressiva da bibliometria, pois permite a identificação e descrição de uma série de padrões na produção do conhecimento científico.

> Com os dados retirados das citações pode-se descobrir: autores mais citados, autores mais produtivos, elite de pesquisa, frente de pesquisa, fator de impacto dos autores, procedência geográfica e/ou institucional dos autores mais influentes em um determinado campo de pesquisa; tipo de documento mais utilizado, idade média da literatura utilizada, obsolescência da literatura, procedência geográfica e/ou institucional da bibliografia utilizada; periódicos mais citados, "core" de periódicos que compõem um campo (ARAÚJO, 2006, p. 18).

Para considerar os resultados dessas citações, o estudo bibliométrico tem caráter quantitativo e estatístico, utilizando técnicas específicas para melhor atingir os objetivos dos estudos. Essas técnicas têm sido usadas na identificação dos autores mais produtivos, na identificação de paradigmas na ciência, em disciplinas científicas e na identificação dos periódicos mais produtivos em diferentes campos, dentre outros (ALVARADO, 2007).

De acordo com a origem e técnicas utilizadas, "a bibliometria tem como objetos de estudo os livros ou as revistas científicas, cujas análises se vinculam à gestão de bibliotecas e bases de dados" (SANTOS; KOBASHI, 2009, p. 159). As técnicas de visualização da informação se tornaram mais consistentes a partir deste milênio, concedendo contribuição importante na percepção e compreensão dos dados tratados estatisticamente (SANTOS; KOBASHI, 2009).

Além dessas técnicas, Araújo (2016) observa a existência de três leis clássicas da bibliometria: (i) a lei de Lotka considera que uma larga proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores, e um grande número de pequenos produtores se iguala, em produção, ao reduzido número de grandes produtores; (ii) a lei de Bradford, incide sobre um conjuntos de periódico, com o objetivo de descobrir a extensão na qual artigos de um assunto científico específico aparecem em periódicos destinados a outros assuntos; e (iii) a lei de Zipf, descreve a relação entre palavras num determinado texto suficientemente grande e a ordem de série destas palavras (contagem de palavras em largas amostragens).

O Quadro 1 apresenta as medidas estatísticas para o cálculo da Lei Lotka, de Bradford e de Zipf.

Lei de Lotka:	Lei de Bradford	Lei de Zipf:
A lei dos quadrados inversos: $Y_n = X_1(1/n^2)$ Y = frequência de autores que publicam N número de artigos; X_1 = quantidade de autores que publicaram 1 único artigo; n = total de autores para o qual se deseja conhecer o valor de Y;	Listar os periódicos com o número de artigos de cada um, em ordem decrescente, com soma parcial. O total de artigos deve ser somado e dividido por três; o grupo que tiver mais artigos, até o total de 1/3 dos artigos, é o "*core*" daquele assunto. O segundo e o terceiro grupo são as extensões.	$\frac{I_1}{I_n} = \frac{n(n+1)}{2}$ I_1 = número de palavras que têm frequência 1; I_n = número de palavras que têm frequência n; 2 = constante válida para a língua inglesa.

Fonte: Guedes, Borschiver (2005) e Araújo (2006).

Quadro 1 – Leis bibliométricas

Diversas são as formas de análise da bibliometria, permitindo verificar itens que podem contribuir na identificação e descrição dos padrões na produção do conhecimento científico, de modo particular, em um objeto específico de interesse do pesquisador.

3 METODOLOGIA

A pesquisa quanto aos objetivos classifica-se em descritiva, quanto aos procedimentos caracteriza-se como estudo bibliométrico e com abordagem quantitativa, realizada por meio da análise de artigos publicados nas bases de periódicos *Scopus, Science Direct, Scielo, Spell* e Capes.

A coleta nas bases de dados considerou a existência dos termos "Suavização", "Suavização de Resultados", "*Smoothing"* e "*Income Smoothing*" contidos no título, resumo e palavras-chave, nas bases nacionais e internacionais. A seleção considerou o período de 2002 a 2015, justificando-se o marco inicial pela decisão da União Europeia de adotar as IFRS para todas as companhias abertas listadas em mercados regulamentados.

Quanto as bases nacionais, na homepage *scielo.br*, foram encontradas 3 referências nas áreas de Ciências Sociais e Humanas, Negócios, Economia, Finanças, Gestão e Contabilidade; na homepage *spell.org.br* foram encontradas 12 referências; e, na homepage *periódicos.capes.gov.br*, foram encontradas 6 referências. Com o cruzamento dos dados, foram filtrados os artigos recuperados, desconsideradas as duplicidades e falsas recuperações, sendo considerados na amostra final da pesquisa 10 artigos publicados no Brasil.

Nas bases internacionais foram encontradas 331 referências na homepage da *Scopus* e 207 publicações na homepage da *Science Direct*. A coleta de dados nas bases nacionais ocorreu no mês de setembro de 2015 e a coleta dos artigos nas bases internacionais foi no período de outubro e novembro de 2015. Após a coleta foram eliminadas as duplicações, as falsas recuperações e produções com abordagens diversas daquelas do tema de interesse, permanecendo 104 artigos.

Assim, do universo de 550 artigos recuperados nas bases consultadas, 114 artigos atenderam aos critérios e foram utilizados no estudo para a análise de suas características principais. Para análise dos dados, considerou-se o período da publicação, ano da publicação, os autores dos artigos e as instituições de vínculo na ocasião da publicação, o número de citações e as palavras-chaves utilizadas. Para verificar a colaboração entre os pesquisadores, utilizou-se do software *UCINET@* para a elaboração das redes. As demais análises foram elaboradas de maneira quantitativa, por meio do software Excel®.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

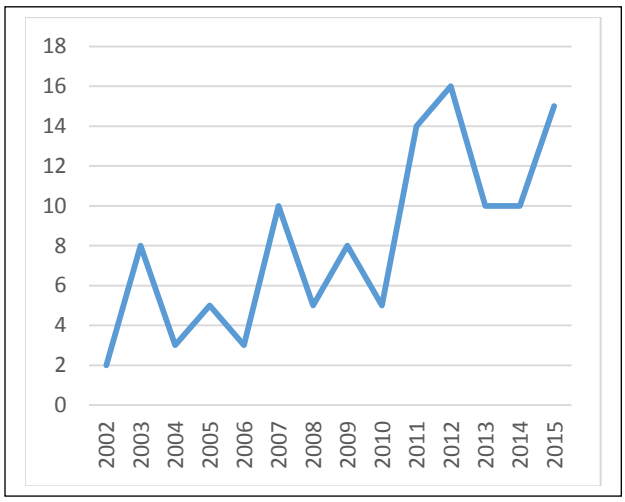
A análise foi realizada a partir da amostra de 114 artigos publicados nas bases pesquisadas, considerando-se: o ano e as quantidades de publicações, a quantidade de vezes em que os artigos já foram citados, quantidade de autores por publicação a coautoria entre os autores, a frequência de palavras chave e as instituições de ensino dos autores no momento da publicação.

A Tabela 1 demonstra a distribuição da quantidade de publicações em cada ano do período investigado.

Ano	Artigos	%
2002	2	1,75
2003	8	7,02
2004	3	2,63
2005	5	4,39
2006	3	2,63
2007	10	8,77
2008	5	4,39
2009	8	7,02
2010	5	4,39
2011	14	12,28
2012	16	14,03
2013	10	8,77
2014	10	8,77
2015	15	13,16
Total	114	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 –Publicações por ano



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Publicações por ano

Na Tabela 1 e Gráfico 1, é possível verificar que o ano de 2012 apresenta, individualmente, o maior número de publicações sobre o tema. A partir de 2011 as produções foram mais elevadas e sugere um interesse maior da comunidade científica internacional, ideia suportada no fato de que nestes últimos 5 anos estão concentradas 57% das publicações do período.

A Tabela 2 ilustra o número de vezes em que os artigos foram citados no decorrer desse período.

N. de citações	Nº de artigos	%
Artigos com até 10 citações	71	62,28
Artigos com até 20 citações	13	11,40
Artigos com até 50 citações	16	14,04
Artigos com até 100 citações	9	7,89
Artigos com até 200 citações	3	2,63
Artigos com até 300 citações	1	0,88
Artigos com mais de 300 citações	1	0,88
Total	**114**	**100**

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Número de artigos conforme quantidade de citações

Devido à grande diversidade no número de citações por artigo, optou-se em separar por escalas de citações. É possível verificar na Tabela 2, que a maioria dos artigos (62,28%) foi citada em até 10 vezes por outros trabalhos relacionados.

Contudo, observa-se a presença de produções de destaque na literatura consultada, em que cinco artigos possuem mais de 100 citações, cujas produções são melhor especificadas na Tabela 3.

Título artigo	Ano	Idade do artigo	Número de citações	% de citação*	Citação relativa
To match or not to match?	2005	11	127	5,35	11,55
Discretionary accounting and the behavior of Japaneses banks under financial duress	2003	13	134	5,64	10,31
Cross-country determinants of bank income smoothing by managing loan-loss provisions	2008	8	166	6,99	20,75
Does Mandatory Adoption of IFRS Improve Accounting Quality? Preliminary Evidence	2013	3	213	8,97	71,0
Bank provisioning behaviour and procyclicality	2004	12	319	13,43	26,59

***** Proporção calculada com base na totalidade das citações (2.375)
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Artigos de maior impacto e idade de acordo com o número de citações

Verifica-se na Tabela 3, que o segundo artigo mais antigo, com 12 anos, foi o mais citado pelos pesquisadores no período da análise, representando 13,43% do total de citações. Com o título Bank provisioning behaviour and procyclicality, de autoria de Jacob A. Bikker e Paul A.J. Metzemakers, o artigo estudou a suavização de resultados em 8.000 agências bancárias, em 29 países, incluindo um período temporal de 10 anos.

Após a análise das citações, no que diz respeito a participação dos autores no tema pesquisado, a produção dos 114 artigos, foi realizada por 220 autores. A Tabela 4 apresenta a relação da quantidade de autores e a quantidade de artigos produzidos.

Número de autores	**Número de artigos**	**%**
1	21	18,42
2	38	33,33
3	43	37,72
4	11	9,65
5	1	0,88
Total	114	100

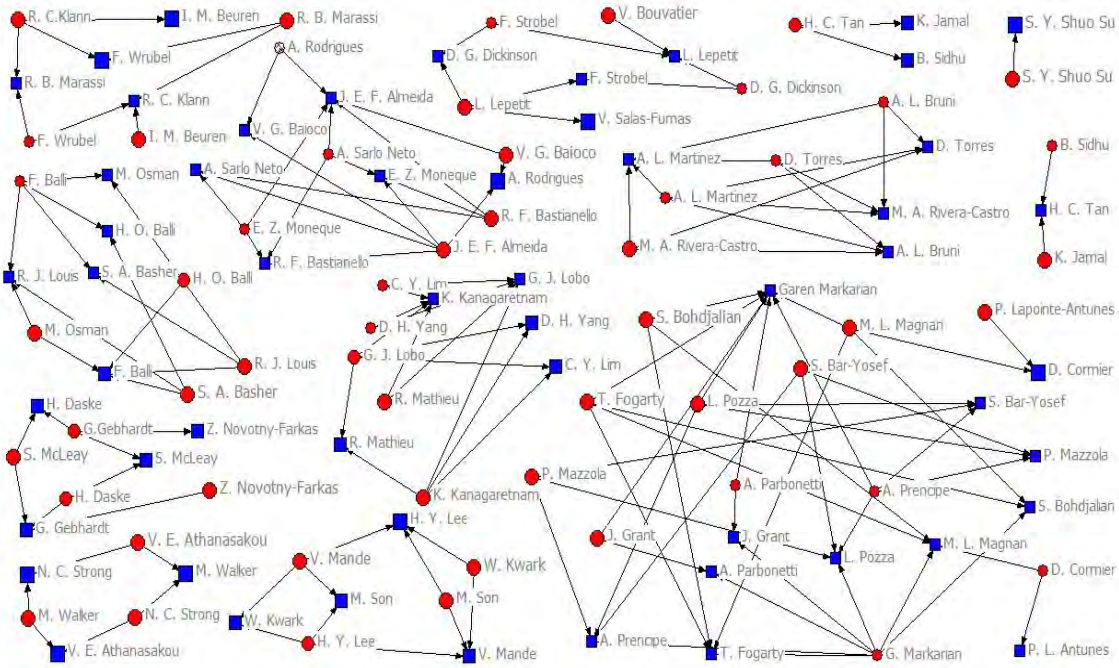
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Número de autores por artigo

De acordo com o número de autores em cada artigo, constatou-se na Tabela 4 que a maior incidência na produção dos artigos é de 3 autores (37,72%), seguido pela produção com 2 autores (33,33%), que no conjunto representam mais de 70% dos artigos analisados.

Em decorrência da grande quantidade de autores nas publicações analisadas (222), para não prejudicar a formação da rede e dificultar a visualização, optou-se pela construção da rede de coautoria com os autores com, pelo menos, dois artigos publicados.

As informações apresentadas na Figura 1 indicam a coautoria entre os pesquisadores que se dedicam ao tema proposto, sinalizando o interesse pela produção cientifica em conjunto.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1 – Coautoria entre os autores

A análise da rede de coautoria permite a visualização dos principais autores do tema de acordo com suas parcerias de pesquisa e publicação. Conforme verificado na Figura 1, os principais autores que estabeleceram redes de colaboração para as pesquisas do tema escolhido neste estudo foram: Antonio Lopo Martinez, com 7 coautorias e Kiridaran Kanagaretnam com 6 coautorias.

A base da análise é a divulgação do conhecimento científico. Conforme Hanemann e Ridlle (2005), quanto mais densa a rede, maior a possibilidade de fluxo de informações, sendo que a baixa densidade da rede pode dificultar a estruturação de pesquisas e dos conhecimentos da área.

No que tange às palavras-chave, foram identificadas 327 palavras e a Tabela 5 apresenta as mais utilizadas pelos autores nos artigos analisados.

Palavra-chave	N. de vezes que aparece nos resumos
Income smoothing	57
Earnings management	26
Corporate governasse	11
IFRS	9

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 – Palavras-chave

Ao analisar as palavras-chave referentes aos artigos publicados sobre o tema, confirma-se que "*Income smoothing*" é a mais utilizada pelos autores, seguida de "*Earnigns management*", sendo o esperado, obviamente. Em seguida, aparecem as palavras "*Corporate governance"* e IFRS. Observa-se que complementarmente aos estudos da suavização de resultados, muitos autores relacionam esse atributo ao gerenciamento de resultados, a governança corporativa e a harmonização das normas internacionais (IFRS).

Na tabela 6 destacam-se as instituições de com maior número de indicações de vínculo com os autores.

Instituição	Número de autores
FUCAPE Business School, Vitória, ES, Brazil	4
McMaster University, Hamilton, Canada	3
Massey University, Palmerston North, New Zealand	3

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6 – Instituições de Ensino dos autores

No total foram identificadas 91 instituições vinculadas aos autores e foram selecionados para no Quadro 6 aquelas que possuem o maior número de autores vinculados, sendo que a FUCAPE Business School (Brasil) com 4 autores, McMaster University-(Canada) e Massey University (New Zealand) com autores, estão entre as mais destacadas. Foram identificadas outras 8 instituições que possuem dois autores vinculados e 79 instituições com 1 autor, apenas.

A Tabela 7 demonstra a produtividade por autor, considerando-se os pressupostos da Lei de Lotka para o cálculo de contagem dos autores e coautores que receberam a mesma pontuação (URBIZAGASTEGUI, 2008). Pelo Gráfico 2, pode ser observado a distribuição gráfica em forma de J inverso com uma longa cauda de pequenos produtores (STEWART, 1994).

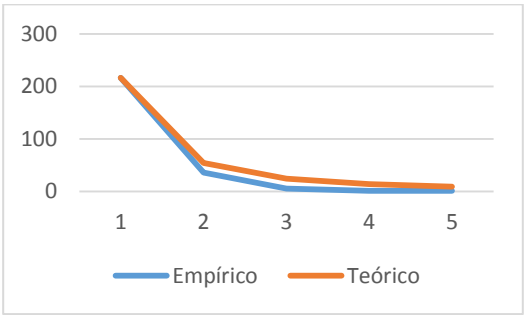
A cauda em formato de J inverso (Gráfico 2), de acordo com Urbizagastegui (2008), é compatível com o padrão de queda acentuada dos autores que produzem um artigo em relação aos demais, e tende à linearidade à medida que vai aumentando o número de publicações por autor.

Artigos por autor (n)	Número autores absoluto (x)	% de autores absoluto	Nº de autores estimados Lei de Lotka*
1	216	83,40	216
2	36	13,90	54
3	5	1,92	24
4	1	0,39	14
5	1	0,39	9

* $Yn = X1(1/n^2)$

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 – Produtividade por autor



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2 – Produtividade por autor

Os resultados constantes na Tabela 7 indicam que a frequência de autores com uma única produção representa 83,4% do grupo de investigadores. Considerando a suavização como um assunto atual e ainda contraditório na literatura, os achados estão em linha com a constatação de Urbizagastegui (2008, p. 96) de que "a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização".

No que diz respeito aos pressupostos teóricos da produtividade dos autores Price (1965, 1976) e Araújo (2006) apontam que 1/3 da literatura é produzida por menos de 1/10 dos autores mais produtivos, ocasionando uma média de 3,5 artigos por autor e que 60% dos autores produzem um único documento. Além das leis da bibliometria já citadas na pesquisa, Araújo (2006, p. 14) reporta também a Lei do Elitismo de Price, onde as diretrizes estabelecem que "o número de membros da elite corresponde à raiz quadrada do número total de autores, e a metade do total da produção é considerado o critério para se saber se a elite é produtiva ou não".

A Tabela 5 sintetiza os pressupostos teóricos da produtividade e confronta-os com os dados empíricos obtidos na investigação.

Pressuposto	Teórico	Empírico	Conformidade
1/3 da literatura é produzida por menos de 1/10 dos autores	38 artigos (114÷3) produzidos por até 22 autores (220÷10)	38 artigos foram produzidos por 14 autores (1/12)	Sim
Produção média por autor	3,5 artigos/autor	(220÷114) = 1,93 artigos	Não
60% dos autores produzem um único documento	132 autores (220 x 0,6)	216 autores produziram um único documento (83,4%)	Sim
Elitismo dos autores	$\sqrt{220}$ = 14,83 50% das publicações = 57 artigos	São necessários 24 autores para atingir 50% do total de publicações	Não

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 8 – Pressupostos da produtividade

Verifica-se que os achados empíricos conduzem a resultados mistos, ou seja, dois pressupostos teóricos foram confirmados (1/3 da literatura produzida por menos de 1/10 dos autores mais produtivos e 60% dos autores produzem um único documento) e dois pressupostos teóricos não foram confirmados (produção média por autor e elitismo dos autores).

A provável causa do não alinhamento dos dados empíricos aos pressupostos teóricos de produtividade dos autores está atrelada ao elevado número de autores com única publicação (83,4%), pressupondo fraca consolidação do tema como área de interesse específico de pesquisa.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo analisou as características das produções científicas sobre a suavização de resultados em periódicos nacionais e internacionais de 2002 a 2015. Para tanto, foi realizado o estudo bibliométrico a partir da coleta de dados em três bases nacionais e duas internacionais. Considerando-se uma amostra de 114 artigos, identificaram-se os seguintes principais resultados:

- foi crescente o número de publicações de artigos no decorrer do período, principalmente nos últimos 5 anos, representando 57% do total;
- o número de citações relacionadas aos artigos demostrou que 62,28% dos artigos obtiveram até 10 citações, 11,40% até 20 citações, 14,04% até 50 citações, 7,89% até 100 citações e 4,39% (5 artigos) entre 100 e 400 citações;
- o número total de autores referente às publicações foi de 220, sendo que a incidência maior na produção dos artigos é de 3 autores (37,72%), seguido pela produção de 2 autores, correspondendo a 33,33%;
- a rede de autores apresentada, demonstra que Antonio Lopo Martinez com 7 coautorias e Kiridaran Kanagaretnam com 6 coautorias, foram os autores com maior destaque nas publicações;
- as palavras-chave mais citadas foram "*Income smoothing*" (em 57 artigos), "*Earnigns management*" (em 26 artigos), "*Corporate governance"* (em 11 artigos) e IFRS (em 9 artigos);
- a principal proporção de artigos foi produzida por dois autores (33,33%), seguida pela faixa de 3 autores (37,72%), que no conjunto representam mais de 71% de todos os artigos da amostra;
- a frequência de autores com uma única produção representa 83,4% e o autor com maior produção publicou 7 artigos;

Conclui-se que, pela quantidade de artigos encontrada nas bases nacionais no período de tempo selecionado, ainda existem diversas possibilidades de investigação sobre o assunto.

As práticas de suavização de resultados constituem-se em abordagem recente e pouco explorada no Brasil, e pela falta de consenso da literatura sobre ser um atributo desejável ou não, é crescente o interesse de pesquisadores acerca do tema nas organizações.

Como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se aprofundar a relação entre os períodos de publicação dos artigos e dos possíveis fatores determinantes, além de aprofundar a discussão a respeito dos aspectos desejáveis e indesejáveis da suavização dos resultados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. E. F.; SARLO NETO, A.; BASTIANELLO, R. F.; MONEQUE, E. Z. Alguns aspectos das práticas de suavização de resultados no conservadorismo das companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 23, n. 58, p. 65-75, 2012.

ALVARADO, R. U. A bibliometria: história, legitimação e estrutura**.** In: Lídia Maria B. B. T. (Org.). **Para entender a ciência da informação**. Salvador: EDUFBA, 2007. p. 185-217.

ARAÚJO, C. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão: Revista da Faculdade de Biblioteconomia e Comunicação - UFRGS**, v. 12, n. 1, p. 11-32, 2006.

BARTH, M. E.; LANDSMAN, W. R.; LANG, M. H. International Accounting standards and accounting quality. **Journal of Accounting Research**. v. 46, n. 3, p. 467-498, 2008.

CASTRO, M. A. R.; MARTINEZ, A. L. Income smoothing, custo de capital de terceiros e estrutura de Capital no Brasil**. RAM, Revista de Administração. Mackenzie**. São Paulo, v. 10, n. 6, p. 25-46, 2009.

DECHOW, P. M.; SLOAN, R. G.; SWEENY, A. P. Detecting earnings management. **The Accounting Review**, v. 70, n. 2, p. 193-225, 1995.

GAIO, C. The relative importance of firm and country characteristics for earnings quality around the world. **European Accounting Review**, v. 19, n. 4, p. 693-738, 2010.

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

HANNEMAN, R. A.; RIDDLE, M. Introduction to Social Network Methods. Riverside, CA: University of Califórnia, 2005. Disponível em: <http://faculty.ucr.edu/~hanneman/nettext/index.html>. Acesso em: 04 abr. 2016.

LEUZ, C.; NANDA; D.; WYSOCKI, P. Earnings management and investor protection: an international comparison. **Journal of Financial Economics,** v. 69, n. 3, p. 505-27, 2003.

MATSUMOTO, A. S.; PARREIRA, E. M. Uma pesquisa sobre o gerenciamento de resultados contábeis: causas e consequências. **UnB Contábil**, v. 10, n. 1, p. 41-57, 2007.

MAZZIONI, S. **Influência do grau de internacionalização das empresas na relação entre as normas reguladoras e os incentivos empresariais com a qualidade das informações contábeis.** 2015. 421 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis e Administração) - Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau. Santa Catarina, 2015.

PAULO, E. **Manipulação das informações contábeis: uma análise teórica e empírica sobre os modelos operacionais de detecção de gerenciamento de resultados**. 2007. 269 f. Tese (Doutorado em Ciências Contábeis) - Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo. São Paulo, 2007.

PRICE, D. S. Networks of scientific paper. **Science***,* v. 149, p. 510-515, 1965.

PRICE, D. S. **O desenvolvimento da ciência: análise histórica, filosófica, sociológica e econômica**. Rio de Janeiro: Livros Técnicos e Científicos, 1976.

SANTOS, R. N. M. dos; KOBASHI, N. Y. Bibliometria, Cientometria, Infometria: Conceitos e Aplicações. **Tendências da Pesquisa Brasileira em Ciência da Informação**, v. 2, n.1, p. 155-172, 2009.

SILVA, P. Y. C. **Gerenciamento de resultados: um estudo empírico em empresas brasileira e portuguesas ante e após a adoção das IFRS.** 2014. 197 f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) - Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, 2014.

STEWART, J. A. The poisson-lognormal model for bibliometric/scientometric distributions. **Information Processing and Management***,* v. 30, n. 2, p. 239-251, 1994.

YAMAMOTO, M. M.; SALOTTI, B. M**. Informação Contábil: Estudos sobre a sua divulgação no Mercado de Capitais.** São Paulo: Atlas, 2016.

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

AGRICULTURA FAMILIAR NO ALTO URUGUAI CATARINENSE: A BUSCA PELO INCREMENTO NO CONSUMO DE PRODUTOS AGROALIMENTARES REGIONAIS

Larissa Tedesco, acadêmica de Ciências Contábeis da Universidade do Contestado, campus Concórdia; larissa.tedesco@hotmail.com
Alice Vicenzi, acadêmica de Ciências Contábeis da Universidade do Contestado, campus Concórdia, alice_vicenzi25@hotmail.com
Cristiane Zucchi, Esp.; professora da Universidade do Contestado, campus Concórdia, mestranda do Programa de Mestrado Profissional em Administração da Unoesc; criszucchi@unc.br
Fernando Maciel Ramos, MSc; professor da Universidade do Contestado, campus Concórdia, Doutorando da Universidade do Vale dos Rio dos Sinos framos@unc.br

Resumo

O presente estudo foi realizado na Região do Alto Uruguai Catarinense, região onde a maioria dos produtores rurais familiares está organizada em Cooperativas que trabalham auxiliando os pequenos produtores no processo produtivo e na comercialização dos seus produtos de forma a atender a legislação pertinente. Entende-se que a cooperação promove o incentivo a esse tipo de produção, contribui para a permanência das famílias em território rural, para seu desenvolvimento e consequentemente corrobora com o desenvolvimento regional. Nesse contexto, este estudo foi proposto com o objetivo de identificar o conhecimento e a aceitação da população do Alto Uruguai Catarinense em relação aos produtos provenientes da agricultura familiar regional. Para isso foi aplicada uma pesquisa com questões fechadas e algumas semiabertas para uma amostra de 771 indivíduos distribuídos entre todas as cidades que compõe a Região mencionada. A partir dos resultados foi possível identificar que grande parte da população desconhece as Cooperativas da Agricultura Familiar da região, porém, afirma conhecer e consumir os produtos agroalimentares produzidos por elas. Ficou evidente também a importância dada pelos respondentes aos benefícios proporcionados por esses produtos, considerados mais naturais do que os produtos industrializados, tais como os benefícios relativos à saúde alimentar, a procedência dos alimentos consumidos e a contribuição econômica para a região do Alto Uruguai Catarinense.

Palavras-chave: Agricultura Familiar, Cooperativas Rurais Agroalimentares, Alto Uruguai Catarinense.

1. INTRODUÇÃO

A agricultura familiar é um modelo de produção que tem sido uma alternativa para a geração de renda das famílias que residem no interior. Em Santa Catarina a agricultura familiar é considerada o maior segmento, quando se trata de números de estabelecimentos agrícolas e de pessoas em território rural, tendo em vista que este tipo de produção tem significativa importância para a economia local (FERRARI, 2003).

Nesse sentido, Konrad e Silva (2012) destacam que a agricultura familiar em Santa Catarina influencia na estrutura social e econômica da região, sendo compreendidas como pequenas propriedades familiares, onde os próprios componentes do grupo familiar administram e trabalham no processo produtivo.

Esses produtores, em sua maioria, estão organizados em Cooperativas da Agricultura Familiar, as quais prestam auxilio no processo produtivo por meio de cursos de melhoramento, na comercialização dos produtos produzidos intermediando esse comércio e fornecendo informações pertinentes que auxiliem os produtores e os incentive a permanecerem no campo.

Tendo em vista a importância desse modelo produtivo para a região, esse estudo foi desenvolvido com o objetivo de identificar o consumo e a aceitação dos produtos provenientes da Agricultura Familiar regional por parte da população da Região do Alto Uruguai Catarinense. Para isto se utilizou de uma pesquisa com perguntas fechadas e algumas abertas.

Essa ferramenta continha perguntas relacionadas ao perfil dos respondentes e outras mais direcionadas à agricultura familiar, tais como o conhecimento sobre os produtos e as cooperativas, o consumo desses produtos e as motivações do consumo e do não consumo desses produtos. Sendo este, aplicado em ambientes de trabalho, almoços, famílias e de forma mais significativa em escolas e universidades, totalizando uma amostra de 771 respondentes distribuídos entre todos os municípios da região do Alto Uruguai Catarinense.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. O MODELO AGRÍCOLA CATARINENSE E O SURGIMENTO DE NOVAS ALTERNATIVAS DE PRODUÇÃO NA AGRICULTURA FAMILIAR

A agricultura familiar é a base da formação social e econômica do Estado de Santa Catarina que é caracterizado por possuir, no campo, pequenas propriedades, onde a família controla os meios de produção e executa o trabalho e onde a ordem social do colono funda-se na ligação entre a propriedade, família e trabalho. (KONRAD e SILVA, 2012).

Esta informação embasa-se no último Censo Agropecuário realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) em 2006 onde pode-se concluir que do total de estabelecimentos rurais do Estado de Santa Catarina, 87% classificam-se como estabelecimentos com predomínio total da agricultura familiar.

Segundo Mior et.al (2013) este percentual faz de SC uma das unidades da federação com os maiores percentuais de agricultores familiares do Brasil. O autor destaca ainda que essa maioria absoluta detém apenas 44% da área total e é responsável por 64% do valor bruto total da produção dos estabelecimentos agropecuários do Estado. Em relação à estrutura fundiária, o autor afirma ainda que predominam estabelecimentos com pequena área, onde 65% possuem menos que 20 hectares e 36% têm menos de 10 hectares de área total.

Mior et.al (2013) destacam ainda que a agricultura familiar Catarinense possui como característica a diversificação de sua base produtiva, combinando produtos vegetais com a criação de animais, onde são presentes formas altamente sofisticadas de produção no sistema de integração agroindustrial bem como práticas tradicionais de auto consumo e troca entre vizinhos, articulação com mercados locais, redes mercantis informais e integração em circuitos mais formais de comercialização.

O autor destaca ainda que apesar deste cenário, há um expressivo número de pequenas e médias propriedades rurais, produtoras de alimentos básicos e de matérias primas, que

apresentam baixos níveis de renda e dificuldades em se manter produzindo. Assim, lado a lado convivem ambas as formas, empresarial e camponesa de se fazer agricultura.

Para Altmann et al. (2008), o baixo nível de renda e a insatisfatória qualidade de vida para boa parte das famílias rurais vêm provocando, nos últimos anos, um êxodo rural com tendência a acelerar-se num processo de masculinização e envelhecimento da população rural.

Os autores destacam ainda que em função disso e de diversas transformações significativas no modo de viver, de produzir e de trabalhar dos agricultores familiares emergem novos atores sociais e se ampliam os espaços e as relações entre o mundo rural e urbano.

Para Mior et.al (2013) Este movimento caracteriza a luta dos agricultores por buscar maior autonomia e capturar valor nas principais cadeias de alimentos, criando seus próprios empreendimentos e se inserindo nos diversos mercados a partir da organização em associações e cooperativas o que implica também em recuperar e revalorizar processos artesanais de um "saber-fazer" que resgatam um patrimônio histórico e cultural da sociedade catarinense. Neste sentido Wilkinson (2008) destaca que a demanda de produtos do sistema agroalimentar não é caracterizada apenas pelo critério de quantidade/preço e dá importante lugar à economia da qualidade.

Estas novas organizações de agricultores contam com a parceria de diversos agentes como Prefeituras e Associações de Municípios, ONG's, Serviço de Extensão Rural (Epagri), Sindicatos e Federações de Trabalhadores Rurais e da Agricultura Familiar, Secretaria da agricultura do Estado de Santa Catarina, Ministério do Desenvolvimento Agrário, Universidades, entre outras instituições. (MIOR, et.al, 2013)

Ferrari (2011), salienta que em Santa Catarina é possível verificar a emergência de uma ampla variedade de novas cadeias alimentares que são caracterizadas pelas noções de qualidade, tradição, re-localização e imersão em redes sociais.

Diante do exposto a literatura consultada evidencia para a abertura de novos nichos de mercado a serem explorados pelas novas formas de organização e processos (grupos, cooperativas, filiais, marcas, selos, redes) que apresentam grande potencial para desencadear amplos processos de desenvolvimento rural nos diferentes contextos e territórios.

Outros possíveis temas a serem contemplados na revisão teórica deste estudo sugerem a seguinte abordagem: Realidade Sócio-Econômico Regional; a caracterização da Região do Alto Uruguai Catarinense; Gestão e Negócios na Agricultura Familiar; Fundamentos do Agronegócio; Sistema Híbrido de Produção; Desenvolvimento Endógeno; Economia Solidária e Economia de Redes.

3. METODOLOGIA

Este estudo é caracterizado como exploratório por que busca estudar as estratégias a serem adotadas pelas Cooperativas Agroalimentares da Região da AMAUC para fortalecer a imagem dos produtos comercializados por eles.

Em relação aos seus procedimentos, trata-se de um estudo de caso. Onde foram coletadas informações, por meio de questionário com perguntas fechadas e semi-abertas, relativas à opinião de determinada amostra sobre o conhecimento e o consumo dos produtos da agricultura familiar.

Quanto à abordagem do problema pode ser classificado como um estudo qualitativo, entretanto foram utilizados métodos quantitativos para se chegar aos objetivos. Isto é, buscou-se conhecer o consumo, a aceitação e as percepções da população com relação aos produtos da agricultura familiar por meio de um questionário, aplicado estatisticamente à uma amostra de respondentes.

Esse questionário foi aplicado em sua maioria, pessoalmente. Mas também foi disponibilizado via internet, por meio da ferramenta Google Docs, no período compreendido entre o dia dezesseis de Novembro até o dia primeiro de Dezembro. Sendo que todos os questionários aplicados pessoalmente, foram tabulados para o questionário online.

E quanto à análise dos dados, a pesquisa classifica-se como quantitativa, utilizando-se de métodos estatísticos para atingir toda a população. Assim, a amostra de 771 respondentes representa de forma estatística toda a população da região do Alto Uruguai Catarinense.

Posteriormente à finalização da pesquisa foram extraídos os dados do Google Docs para tabelas, o que permitiu a realização da análise da percepção dos respondentes com relação aos produtos da agricultura familiar.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Como demonstrado na tabela seguinte, Concórdia por ser o município com o maior número de habitantes, foi a que representou maior número de respondentes na pesquisa aplicada, sendo 72,4% dos respondes totais. Este percentual também se deve à um fator que dificultou a aplicação da pesquisa para os respondentes totais de cada município, que foi a necessidade de deslocamento até os municípios, exceto o de Concórdia, já que a pesquisa foi realizada deste para os demais municípios.

Considerando que apesar de não ter atingido o número total de participantes das pesquisas de cada município, sendo esta proposta inicialmente para 1.409 respondentes distribuidores entre os municípios de acordo com a população, foi possível realizar as pesquisas em todos os municípios que compreendem a região do Alto Uruguai Catarinense.

Considerando que nas tabelas N é o número de respondentes.

MUNICÍPIO	N	%
Arabutã	22	2.9%
Alto Bela Vista	5	0.6%
Concórdia	558	72.4%
Irani	40	5.2%
Ipira	14	1.8%
Ipumirim	22	2.9%
Itá	26	3.4%
Jaborá	15	1.9%
Lindóia do Sul	12	1.6%
Paial	7	0.9%
Peritiba	4	0.5%
Piratuba	14	1.8%
Presidente Castello Branco	6	0.8%
Seara	17	2.2%
Xavantina	6	0.8%
Outros	3	0.4%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 1 – Município de residência atual

Com relação a pergunta de número 2, em função dos questionários terem sido aplicados em sua maioria em escolas e universidades, o percentual de respondentes com idade de até 20 anos é o mais significativo, representando 61,7% do total dos respondentes. Contudo, obtiveram-se representantes de todas as faixas etárias para a finalização da pesquisa.

FAIXA ETÁRIA	N	%
Até 20 anos	476	61.7%
De 21 à 30 anos	152	19.7%
De 31 à 40 anos	75	9.7%
De 41 à 50 anos	22	2.9%
De 51 à 60	17	2.2%
Mais de 61 anos	29	3.8%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 2 – Faixa etária

De acordo com a tabela seguinte pode-se verificar que a pesquisa foi distribuída de forma aproximada entre os sexos feminino e masculino, sendo 57,7% e 42,3%, respectivamente.

GÊNERO	N	%
Feminino	445	57.7%
Masculino	326	42.3%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 3 – Gênero

Assim como a pergunta relativa a idade, por ter sido aplicado em sua maioria em escolas e universidades, o maior número de respondentes são estudantes, mas também obteve-se representantes de todas as ocupações propostas.

OCUPAÇÃO	N	%
Estudante	448	58.1%
Trabalhador Autônomo	24	3.1%
Empresário	27	3.5%
Funcionário de Empresa Privada	163	21.1%
Funcionário Público	57	7.4%
Trabalhador Rural	19	2.5%
Aposentado	33	4.3%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 4 – Ocupação

Com relação ao grau de escolaridade, por ter sido aplicada em maior número para um publico jovem, em torno de 85% dos respondentes possuem apenas o ensino fundamental ou o ensino médio completo.

ESCOLARIDADE	N	%
Até Ensino Fundamental Completo	316	41%
Ensino Médio Completo	346	44.9%
Ensino Superior Completo	67	8.7%
Especialização Completa	38	4.9%
Mestrado Completo	4	0.5%
Doutorado Completo	0	0%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 5 – Grau de escolaridade

Com relação a renda familiar, pode-se afirmar que em torno de 70% dos respondentes possuem uma renda familiar mensal de até R$ 3.152,00. Tendo ainda 76 respondentes que possuem uma renda familiar mensal superior a R$ 4.728,00. Desta forma, nota-se que a pesquisa atingiu um público de classes econômicas distintas, como demonstrado na Tabela 6.

FAIXA DE SALÁRIOS	N	%
Até 2 salários mínimos	250	32.4%
De 2 à 4 salários mínimos	286	37.1%
De 4 à 6 salários mínimos	159	20.6%
Mais que 6 salários mínimos	76	9.9%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 6 – Renda familiar

De acordo com a próxima tabela que demonstra os resultados da pergunta número 7, do total dos respondentes 66,8% afirmaram não conhecer nenhuma cooperativa da agricultura familiar da região do Alto Uruguai Catarinense. Resultado que comprova alguns comentários registrados na ultima pergunta do questionário, sendo estes a falta de divulgação dessas cooperativas e o seu trabalho realizado na região.

	N	%
Sim	256	33.2%
Não	515	66.8%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 7 – Conhecimento sobre as cooperativas da agricultura familiar existentes na Região do Alto Uruguai Catarinense

Ainda, conforme as respostas da pergunta número 8, que buscava identificar quais são as cooperativas conhecidas pelos participantes, dos 33,2% dos respondentes que afirmaram conhecer alguma cooperativa da agricultura familiar da região do alto Uruguai catarinense, apenas em torno de 34% destes, informaram o nome das cooperativas da agricultura familiar conhecidas por eles. Muitos confundem essas com as outras Cooperativas da região que não são desse ramo, por exemplo, a Copérdia foi bastante citada.

Outro estabelecimento em evidencia é a CECAF, que não é uma Cooperativa como é conhecida por vários respondentes, mas sim a Central das Cooperativas da Agricultura Familiar, que possui um ponto de venda localizado em Concórdia.

A partir disto, pode-se entender que os pontos de venda também promovem a divulgação e o consumo desses produtos por parte da população. Fato que confirma alguns comentários deixados na ultima pergunta, tais como a necessidade de um maior envolvimento e investimento por parte das lideranças locais e consequentemente mais pontos de venda desses produtos na região.

Entretanto, apesar de a maioria desconhecer as cooperativas da agricultura familiar 73,3% dos respondentes conhecem os produtos da agricultura familiar produzidos em sua região, como demonstrado na próxima tabela.

	N	%
Sim	565	73.3%
Não	206	26.7%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 8 – Conhecimento sobre os produtos produzidos pela agricultura familiar regional

Nesse mesmo sentido, tem-se a próxima pergunta exposta na tabela número 09, evidenciando que mais de 80% dos respondentes consomem os produtos oriundos desta produção.

	N	%
Sim	618	80.2%
Não	153	19.8%
Total	**771**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 9 – Consumo desses produtos

De acordo com a pergunta número 11, que questiona sobre a frequência do consumo dos produtos expostos nas alternativas, que provém da agricultura familiar regional. Nota-se que os produtos com o menor consumo são os derivados da cana de açúcar, geleias em geral, farinha de milho e conservas. Destacando os produtos mais consumidos diariamente, sendo os derivados de leite em primeiro lugar, em sequencia as frutas, verduras e também os derivados de carne.

Esse consumo é verificado nas seguintes tabelas, que expõe as respostas relativas a pergunta número 11 do questionário.

	Derivados de Cana-de-Açucar		Geleias em Geral		Produtos de Panificação		Frutas		Verduras	
FREQUÊNCIA	**N**	**%**	**N**	**%**	**N**	**%**	**N**	**%**	**N**	**%**
Diário	129	20.9%	99	16%	193	31.2%	243	39.3%	229	37.1%
De 2 à 3 vezes por semana	64	10.4%	81	13.1%	74	12%	91	14.7%	80	12.9%
Semanalmente	110	17.8%	141	22.8%	166	26.9%	156	25.2%	164	26.5%
Eventualmente	134	21.7%	133	21.5%	68	11%	73	11.8%	70	11.3%
Mensalmente	65	10.5%	45	7.3%	40	6.5%	25	4%	18	2.9%
Não Consome	116	18.8%	119	19.3%	77	12.5%	30	4.9%	57	9.2%
Total	**618**	**100%**	**618**	**100%**	**618**	**100%**	**618**	**100%**	**618**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 10 – Frequência de consumo dos produtos

	Ovos		Farinha de Milho		Derivados de Carne		Derivados de Leite		Conservas	
FREQUENCIA	**N**	**%**	**N**	**%**	**N**	**%**	**N**	**%**	**N**	**%**
Diário	127	20.5%	127	20.5%	225	36.4%	251	40.6%	69	11.2%
De 2 à 3 vezes por semana	72	11.6%	72	11.6%	88	14.2%	78	12.6%	65	10.5%
Semanalmente	214	34.7%	214	34.7%	146	23.6%	142	23%	157	25.4%
Eventualmente	105	17%	105	17%	68	11%	56	9.1%	150	24.3%
Mensalmente	39	6.3%	39	6.3%	16	2.6%	23	3.7%	64	10.4%
Não Consome	61	9.9%	61	9.9%	75	12.1%	68	11%	113	18.3%
Total	**618**	**100%**	**618**	**100%**	**618**	**100%**	**618**	**100%**	**618**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 11 – Continuação da tabela 10

De acordo com a próxima tabela que reflete os resultados da pergunta número 12, 57,5% dos respondentes apontam como motivação do consumo a os benefícios relativos à saúde proporcionada pelos produtos da agricultura familiar. Destacando-se ainda aspectos relacionados à qualidade, procedência e preços destes produtos.

MOTIVO	**N**	**%**
São mais baratos	179	29.1%
São mais saudáveis	354	57.5%
São mais seguros	66	10.7%
São de melhor qualidade	145	23.5%
São produzidos na região	100	16.2%
São produtos tradicionais	40	6.5%
São produzidos pela agricultura familiar	86	14%
São produtos artesanais	22	3.6%
Outros	3	0.5%
Total	**995**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 12 – Razão do consumo dos produtos da agricultura familiar em lugar de produtos industrializados

Com relação aos respondentes que não consomem esses produtos, demonstrado na próxima tabela, 58,4% afirmam ser por motivos de acessibilidade e em segundo lugar os preços desses produtos como justificativa. Mais uma vez se comprovam alguns comentários deixados na ultima pergunta relacionados a maiores investimento, divulgação e mais pontos

de venda desses produtos, para que esses estejam cada vez mais presentes no mercado e disponíveis ao consumidor.

E com relação ao preço, este se justifica quando se retorna a tabela 12, que contém as características que motivam o consumo, sendo a principal delas a saúde reconhecida nesses produtos.

MOTIVO	N	%
Procedência	15	9,8%
Preço	27	17,6%
Qualidade	3	2,0%
Acessibilidade	83	54,2%
Durabilidade	5	3,3%
Segurança	8	5,2%
Outros	12	7,8%
Total	**153**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 13 – Motivo de não consumir os produtos da agricultura familiar

Em se tratando de população, segue a pergunta número 14 com seus resultados demonstrados na tabela abaixo. Mais uma vez a saúde proporcionada por esses produtos é destacada, sendo apontada por 83,6% dos respondentes como sendo um item importante no momento de escolher entre esses produtos e os demais.

Outro item relevante é a contribuição desses produtos para a região, tanto em aspectos econômicos como em desenvolvimento local. Tendo em vista que a agricultura familiar é considerada uma das atividades econômicas com maior relevância na região do oeste catarinense (KONRAD e SILVA, 2012).

IMPORTÂNCIA	N	%
Alimentação saudável	636	83.6%
Praticidade	38	5%
Economia	86	11.3%
Contribuição com a região	176	23.1%
Outros	4	0.5%
Total	**940**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 14 – Importância de consumir esses produtos para a população

A última pergunta do questionário era uma pergunta aberta não obrigatória, que solicitava ao respondente alguma outra consideração sobre os fatores que favorecem ou desfavorecem o consumo dos produtos provenientes da agricultura familiar regional.

Dentre os comentários deixados pelos respondentes, destaca-se a necessidade de maior divulgação desses produtos, de sua comercialização e informações sobre a importância e os

benefícios oferecidos por esses produtos, que até então são fatores desconhecidos por grande parte da população.

Outro item bastante citado é que esse tipo de produção deve contar mais fortemente com o apoio das lideranças regionais, tanto em investimentos em novos pontos de venda e acessibilidade, como em projetos que incentivem a permanência dessas famílias e seus descendentes no campo em função desse tipo de produção. Em contrapartida promovendo o desenvolvimento dessas famílias e da região como um todo.

E por fim, novamente a saúde proporcionada por esses produtos é ressaltada, identificando características como o menor índice de agrotóxicos utilizados na produção, o não uso de conservantes, entre outros adicionais, trazendo em evidencias o sabor e o frescor desses produtos.

5. CONCLUSÕES

Esse estudo foi elaborado objetivando conhecer o consumo e a aceitação dos produtos provenientes da agricultura familiar da região do Alto Uruguai Catarinense por parte da população regional.

Um fator que dificultou a aplicação da pesquisa para a amostra proposta inicialmente, foi a necessidade de deslocamento até os municípios que compuseram a amostra de pesquisa. Mesmo assim, o número de participantes é considerado relevante totalizando 771 questionários respondidos.

Diante dos dados obtidos com os questionários aplicados, foi constatado que a maioria dos participantes conhece e consome os produtos provenientes da agricultura familiar. Sendo que os produtos de maior consumo são derivados de leite, as frutas, verduras e também os derivados de carne.

Os consumidores desses produtos apontam a saúde alimentar, a contribuição com a região e a procedência desses produtos como aspectos importantes e as motivações para o consumo de tais produtos. No entanto, entre os indivíduos que não consomem esses produtos, 54,2% apontaram a acessibilidade como justificativa.

É verificado também que grande parte da população, desconhece as cooperativas que colocam esses produtos no mercado, porém conhecem alguns pontos de venda desses produtos, como por exemplo, em Concórdia, a CECAF foi muito apontada entre os entrevistados.

Em função disto, nota-se que os pontos de venda são fatores que contribuem para a divulgação e consumo desses produtos, indicando que poderiam ser mantidos mais pontos de venda para incentivar a população a consumi-los.

Também é apontada a necessidade de maior investimento nesse tipo de produção por parte das lideranças municipais, como forma de incentivar os produtores e seus familiares a permanecerem no campo trabalhando com esse ramo de produção. Outro investimento a ser feito, seria em projetos de divulgação sobre a importância de consumir esse tipo de produto, para que a população tome consciência dos benefícios trazidos pelo mesmo.

Ressalta-se ainda, Konrad e Silva (2012), que a agricultura familiar é considerada uma das atividades econômicas com maior relevância na região do oeste catarinense e que o êxodo rural por parte dos filhos desses produtores está se tornando cada vez mais evidente, é preciso

propor medidas que incentivem esse tipo de produção. Desta forma, entende-se ser possível obter uma melhor contribuição econômica e valorização do trabalho do agricultor familiar tão importante para a região, ressaltando também, os benefícios oferecidos por produtos mais naturais para a saúde dos seus consumidores.

REFERENCIAS

ALTMANN, R; MIOR, L.C; ZOLDAN, P. **Perspectivas para o sistema agroalimentar e o espaço rural de Santa Catarina em 2015**. Florianópolis, Epagri. 2008. 133 p.

FERRARI, Dilva Luiz. **Agricultura familiar:** trabalho e desenvolvimento no Oeste de Santa Catarina. Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto de Economia da UNICAMP. Campinas, 2003.

KONRAD, Jóice; SILVA, Clécio Azevedo da. **Agricultura Familiar No Oeste Catarinense**: Da Colônia À Integração. XXI Encontro Nacional de Geografia Agrária. Universidade Federal de Uberlândia. ISSN 1983-487X. Uberlândia, 2012.

MIOR, Luis Carlos; FERRARI, Dilvan Luiz, MARCONDES, Tabajara; MONDARDO, Marcia. **Redes e Agroindústrias:** as Inovações Organizacionais Dos Agricultores Familiares E Os Novos Mercados Em Santa Catarina. 51º Congresso da Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia RUral (SOBER). Universidade Federal do Pará, campus Guamá. Belém-PA, 2013.

WILKINSON, J. **Mercados, redes e valores**: o novo mundo da agricultura familiar. Porto Alegre: UFRGS, 2008.

O Modelo da Hélice Tríplice:
Produção Intelectual em Periódicos Nacionais e Internacionais

Denise Isabel Rizzi (deniserizzi@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - Unochapecó
Bolsista pelo programa PROSUP da CAPES

Odilon Luiz Poli (odilon@unochapeco.edu.br)
Doutor em Educação - UNICAMP

Sady Mazzioni (sady@unochapeco.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB

Resumo:
O objetivo deste estudo bibliométrico é analisar a produção intelectual, nacional e internacional, sobre a temática relacionada com o modelo da hélice tríplice. Quanto aos procedimentos metodológicos, o estudo pode ser caracterizado como descritivo e com abordagem quantitativa. Para realizar a análise dos artigos publicados, foram utilizadas as bases *Scopus* e *Sciencedirect* no contexto internacional e as bases Spell e Scielo, no âmbito nacional, totalizando uma amostra de 356 artigos. Os principais achados indicam que: o período de publicação ocorreu a partir de 1990, com crescimento expressivo a partir do ano de 2010; os principais autores do tema são H. Etzkowitz e L. Leydesdorft; a maior frequência das publicações analisadas foi realizada por dois autores. A partir da análise foi possível verificar o notório crescimento do interesse dos pesquisadores relacionados à temática do modelo da hélice tríplice.

Palavras chaves: Hélice tríplice, universidade-empresa, estudo bibliométrico.

Model Triple Helix: Intellectual Production in International and National Journals

Abstract
The objective of this bibliometric study is to analyze the intellectual, national and international production, on the theme related to the model of the triple helix. As for the methodological procedures, the study can be characterized as descriptive and quantitative approach. To perform the analysis of published articles, we used the Scopus and ScienceDirect databases in the international context and Spell and Scielo bases at the national level, for a total sample of 356 articles. The main findings indicate that: the publication period was from 1990, with significant growth from the year 2010; the main theme of the authors are H. and L. Etzkowitz Leydesdorft; the highest frequency of the analyzed publications was performed by two authors. From the analysis it was possible to verify the remarkable growth of interest of researchers related to the theme of the triple helix model.
Keywords: Triple Helix, universities and companies, bibliometric study.

1 INTRODUÇÃO

Com a introdução da pesquisa na estrutura organizacional, as Instituições de Ensino Superior (IES) ampliaram seu papel na sociedade, agregando maior importância para o desenvolvimento no ambiente em que estão inseridas. Cunha (2002) afirma que essa nova situação contribuiu ainda mais para a importância das universidades no desenvolvimento econômico, auxiliou na aplicação prática dos conceitos curriculares e na comunicação dos conhecimentos gerados internamente nas escolas superiores.

A interação da transferência de tecnologia universidade-empresa por agregar vantagens estratégicas em muitos países, representou fonte de recursos para as pesquisas acadêmicas, inovação para as empresas e, em consequência, desenvolvimento econômico para os governos (MUSCIO, 2010).

A interação entre a universidade, a indústria e o governo é a chave para a inovação e o crescimento em uma economia baseada no conhecimento (ETZKOWITZ, 2013). Essa tríplice aliança, universidade-indústria-governo, consiste na base matricial do modelo da hélice tríplice, proposto pelos sociólogos Etzkowitz e Leydesdorff (1996).

O modelo da hélice tríplice foi gerado a partir de uma análise da relação do governo com a universidade e a indústria em diferentes sociedades e de seus vários papéis na inovação (ETZKOWINTZ; LEYDESDORFF, 2000). No Brasil, a Lei de Inovação (Lei Federal n.º 10.973/2004) facilitou e fortaleceu as iniciativas de parcerias entre instituições de pesquisa, universidades e as empresas, buscando reforçar suas relações e incentivar a inovação. Esta Lei representa o mecanismo legal do governo para aumentar o número de registros de patentes no país, proporcionando maiores vínculos e propagando ideias com potenciais inovadores (CORTEZIA, 2007).

A inovação tem se fundamentado no modelo da hélice tríplice, tomando forma por meio das incubadoras, parques científicos e empresas de capital de risco interligados às universidades. As incubadoras, conforme Tisott et al. (2014), constituem um mecanismo de estímulo à criação e ao desenvolvimento de micro e pequenas empresas industriais ou de prestação de serviço, de base tecnológica ou manufaturas leves, sendo que este processo ocorre por meio da capacitação dos empreendedores.

A partir da importância atribuída ao modelo da hélice tríplice para a formação de novos empreendimentos e no desenvolvimento econômico da região, é possível que pesquisadores de diferentes áreas do conhecimento tenham passado a conduzir seus estudos com foco nos benefícios proporcionados na interação deste modelo nas organizações.

O estudo bibliométrico possibilita desvendar o estado da arte da temática proposta no meio científico e acadêmico. A bibliometria permite, mediante a geração de índices, avaliar a produção científica de um país, das instituições e dos cientistas. Este tipo de investigação possibilita macro análises, como a da produção científica de um país em relação ao mundo, e também microanálises, a exemplo da relação entre a produção acadêmica de um pesquisador e a comunidade científica na qual está inserido (MACIAS-CHAPULA, 1998).

Neste estudo, a análise bibliométrica é aplicada para responder ao seguinte problema de pesquisa: **quais as características da produção intelectual em periódicos nacionais e internacionais, relacionadas à temática do modelo da hélice tríplice?** Em linha com o problema proposto, o objetivo da investigação é analisar a produção intelectual, nacional e internacional, sobre a temática relacionada com o modelo da hélice tríplice.

Klevorick et al. (1995) apresentam evidências empíricas sobre o papel das universidades e da ciência como uma importante fonte de oportunidades tecnológicas para a inovação industrial. Deste modo, o enlace das três esferas, universidade-empresa-governo, age como facilitador do processo de inovação, gerando benefícios para todos os envolvidos, diretamente ou indiretamente.

É pertinente destacar que estudos com esse tipo de abordagem se justificam pela construção de uma base contextual sobre a temática do modelo da hélice tríplice, contribuindo à promoção da inovação e desenvolvimento da sociedade, bem como, a fomentação de novos negócios. Etzkowitz (2013) argumenta que a inovação assume um novo significado quando ocorre o entrelaçamento das espirais da hélice tríplice.

O presente artigo está estruturado em mais cinco seções. Na segunda seção expõe-se o campo da pesquisa referente à temática do modelo da hélice tríplice; na terceira seção contempla-se o contexto sobre os estudos bibliométricos; na quarta seção descreve-se a

metodologia dispensada à condução da investigação; na quinta seção, expõe-se a análise da pesquisa sob os enfoques de autores e instituições. Por fim, constam as considerações finais do estudo e sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que fundamentam o assunto pesquisado e servem de base para análise dos dados coletados.

2.1 O modelo da hélice tríplice

A inovação e o processo tecnológico são resultados de um complexo conjunto de relações entre atores produzindo, distribuindo e aplicando conhecimentos de várias áreas (MEYER et al., 2014). A interação das universidades com o setor produtivo realça a ligação no processo da inovação, unindo a transferência do conhecimento com as técnicas úteis para o desenvolvimento tecnológico industrial (BENEDETTI; TORKOMIAN, 2011).

A cooperação científica e tecnológica entre universidade e empresa é uma das modalidades de cooperação que contribui de uma maneira decisiva, ainda que às vezes pouco visível, para a interação, por meio do conhecimento mútuo, do intercâmbio de experiência de atividades conjuntas, de alianças estratégicas, de coordenação de políticas, de difusão e transferência de conhecimentos e tecnologias (MOTA, 1999).

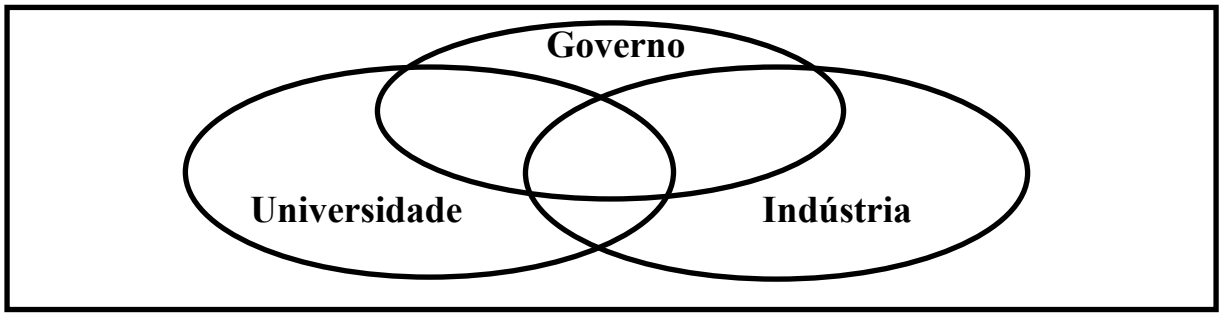
Na busca de maior competitividade no mercado e incluir em seus produtos de bens e serviços o processo inovador, as empresas veem a necessidade de ser mais eficientes no uso dos recursos científicos e tecnológicos, dessa forma surge o interesse da colaboração entre competidores e instituições públicas e privadas, incluindo as universidades, para essa troca de interesse e conhecimento inovador (MAYA, 2008).

O modelo da hélice tríplice começa quando a universidade, a indústria e o governo dão início a um relacionamento recíproco, no qual cada um tenta melhorar o desempenho do outro. Essas ligações geralmente ocorrem em níveis regionais, onde contextos específicos de *clusters* industriais, desenvolvimento acadêmico e presença ou falta da autoridade governamental influenciam o desenvolvimento da hélice tríplice (ETZKOWITZ, 2013).

O processo de inovação se depara em um arsenal de obstáculos para seu desencadeamento, para isso há necessidade da interação do governo, da estrutura produtiva e das instituições de ciência e tecnologia. A atuação do governo visa à formulação e implementação de políticas no âmbito científico-tecnológico de forma deliberada; as instituições de ensino, são as responsáveis pela capacidade criadora, desenvolvendo a ciência e a tecnologia. A estrutura produtiva tem como função revolucionar o sistema de produção, através de inovações. Desta forma, a junção do governo serve como um propulsor da inovação, com o objetivo de diminuir o atraso tecnológico em relação aos países mais desenvolvidos (SCHREIBER et al., 2013).

O modelo da hélice tríplice de relações universidade-indústria-governo define o governo como agente principal na promoção da interação entre as indústrias e as universidades que apresentavam papéis institucionais separados e distintos. Mais recentemente, as universidades passaram a receber incentivos por parte do governo, e pressão das indústrias, de maneira a fomentar um desempenho superior nas suas atividades e funções tradicionais (ETZKOWITZ; LEYDESDORFF, 1998).

A hélice tríplice da inovação apresenta a interação entre os atores através de espirais, nas quais novas e complexas relações se estabelecem nas três hélices: universidade, empresa e governo. Estes ambientes se transformaram em um "espaço de inovação" e as relações derivam das mutações internas de cada hélice, da influência de uma sobre as outras e do surgimento de novas redes (ETZKOWITZ; LEYDESDORFF, 2000). A Figura 1 apresenta o atual modelo da hélice tríplice, compreendendo melhor essa interação.



Fonte: Etzkowitz (2013).

Figura 1: Modelo de interação da hélice tríplice

A Figura 1 mostra o modelo da hélice tríplice, que coloca as esferas sobrepostas, gerando intersecções entre elas e mostrando que pode haver certa atuação de um ator na área do outro, estabelecendo condições de uma relação verdadeiramente produtiva.

Ao se observar a interação governo-universidade, depara-se com políticas que afetam as questões da academia, como a Lei da Inovação (BRASIL, 2002), que surge como instrumento de flexibilização de trocas e autorização de exercício simultâneo de atividades, afetando principalmente as universidades públicas federais. Entre os benefícios desta Lei, destaca-se a criação de Núcleos de Inovação Tecnológica (NIT), com o objetivo de introduzir uma nova dinâmica na gestão das relações das universidades com o setor produtivo (DUDZIAK; PLONSKY, 2008; SANTOS, 2008).

Considerando a intersecção governo-empresa, pode-se exemplificar, na realidade brasileira, o desenvolvimento pela Financiadora de Estudos e Projetos (FINEP) de linhas de financiamento diretamente para o setor produtivo. A empresa é a organização que detém a lógica para a criação de produtos inovadores com vocação comercial, o que lhe confere importância estratégica, principalmente as pequenas e médias, no desenvolvimento socioeconômico brasileiro, dado seu elevado potencial gerador de empregos, trabalho e renda (CLOSS; FERREIRA, 2010; SBRAGIA et al., 2006).

No que tange a intersecção entre a universidade e a empresa, essa união revela o desenvolvimento de inúmeras pesquisas e patentes conjuntas, além do licenciamento de tecnologias (SORIA, 2011). Schreiber et al. (2013) argumentam que essa parceria propicia condições favoráveis para a revisão da atuação estratégica das organizações, com base na constituição de diferencial competitivo, com foco na inovação de produtos e processos, em decorrência à interação universidade-empresa, em especial para as empresas inseridas em redes de cooperação.

Silva e Votre (2012) direcionam o papel da universidade como formadora de agentes multiplicadores. O governo atua para criar, aperfeiçoar, fomentar e consolidar políticas públicas, tendo a empresa como coautora. Destacando o papel destas três esferas, induz a necessidade desta aliança na promoção do desenvolvimento regional.

2.2 Estudo bibliométrico

O surgimento dos estudos bibliométricos em artigos científicos ocorreu em 1922 por Dresden. A introdução deste termo teve como interesse a construção de uma nova disciplina científica. Na Argentina, Buonocore (1952) introduz o termo bibliometria com a definição de uma técnica que tem por objeto calcular a extensão ou medida dos livros, tomando como base diversos coeficientes: formato, tipo de letra, quantidade de palavras, peso do papel, entre outros (ALVARADO, 2007).

A pesquisa bibliométrica, utilizando técnicas quantitativas e estatísticas de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico, estuda e avalia as

atividades de produção e comunicação científica (ARAÚJO, 2006), permitindo conhecer de modo mais aprofundado uma determinada temática e seu estado da arte.

Inicialmente, o termo bibliometria foi utilizado em estudos que procuravam quantificar os produtos da atividade científica (livros, artigos e revistas), para fins de gestão de bibliotecas e bases de dados (SANTOS; KOBASHI, 2009). Há uma diversidade de leis e conceitos relacionados à bibliometria, em que as principais são as Leis de Bradford, Lotka e Zipf. A Lei de Bradford tem foco na produtividade de periódicos, a Lei de Lotka na produtividade científica de autores e a Lei de Zipf na frequência de palavras (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

O Quadro 1 apresenta as medidas estatísticas para o cálculo da Lei Lotka, de Bradford e de Zipf.

Lei de Lotka	Lei de Bradford	Lei de Zipf
$Y_n = X_1 \frac{1}{n^2}$ Y = frequência de autores que publicam N número de artigos; X1 = quantidade de autores que publicaram 1 único artigo; n = total de autores para o qual se deseja conhecer o valor de Y.	Listar os periódicos com o número de artigos de cada um, em ordem decrescente, com soma parcial. O total de artigos deve ser somado e dividido por três; o grupo que tiver mais artigos, até o total de 1/3 dos artigos, é o "core" daquele assunto. O segundo e o terceiro grupo são as extensões.	$\frac{I_1}{I_n} = \frac{n(n+1)}{2}$ I1 = número de palavras que têm frequência 1; In = número de palavras que têm frequência n; 2 = constante válida para a língua inglesa.

Fonte: Guedes, Borschiver (2005) e Araújo (2006).

Quadro 1 – Leis bibliométricas

A Lei de Lotka dedica-se a prever a produtividade dos cientistas por meio da contagem dos autores. De acordo com a referida Lei, uma grande quantidade de produção científica é gerada por um pequeno grupo de pesquisadores e o volume de produção gerado por tais pesquisadores se iguala ao total de produção do grande grupo de produtores (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

A Lei de Bradford é anunciada da seguinte forma: "se dispormos periódicos em ordem decrescente de produtividade de artigos sobre um determinado tema, pode-se distinguir um núcleo de periódicos mais particularmente devotados ao tema e vários outros grupos ou zonas que incluem o mesmo número de artigos que o núcleo" (ARAÚJO, 2006, p. 15). Cada zona contém um terço do total dos artigos, porém, a quantidade de periódicos contidos em cada uma delas é diferente. Segundo Bates (1996), embora o número de artigos relevantes seja o mesmo nas três zonas, a quantidade de artigos relevantes, por periódico, diminui do núcleo para fora, ou seja, da 1ª para a 3ª zona, e o número total de artigos relevantes sobre um tema é provavelmente um ajuste entre todas as zonas.

A Lei de Zipf descreve a relação entre palavras, ou seja, mede a frequência de palavras que aparecem em um texto. Segundo Mamfrim (1991) e Santos (2009), a Lei de Zipf relaciona-se com as palavras de alta frequência e postula que se as palavras de um texto forem colocadas em ordem decrescente, verificar-se-á que a ordem de uma série de palavras (R) multiplicadas por sua frequência (F) produz uma constante (K). Posteriormente, a esta Lei foi atualizada conforme exposto no Quadro 1.

A pesquisa bibliométrica está orientada para "o estudo dos aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada" (MACIAS-CHAPULA, 1998, p. 134). A caracterização como estudo sociométrico ou, ainda, de análise de redes sociais de

relacionamento, como também é denominada, volta-se à exploração da matriz de relacionamentos estabelecida entre atores sociais: autores e instituições (GALASKIEWICZ; WASSERMAN, 1994).

Os dados bibliográficos importados das bases de dados podem ser organizados e estudados com o uso de diferentes softwares para análise bibliométrica. Entre as suas funcionalidades está à organização de dados em arquivos de texto ou planilhas, possibilitando ao pesquisador a utilização de outros softwares e também a importação de diferentes tipos de dados (VANZ; STUMPF, 2010).

Assim, pesquisas desenvolvidas neste âmbito, abordando em seu contexto este método de estudo, torna-se um arsenal de fontes bibliográficas referentes à temática pesquisada, proporcionando ao leitor e ao pesquisador várias opções de entrelaçamento de assuntos e estudos na área desejada. Proporcionam, também, uma análise do estado da arte do tema, sua profundidade, repetições e o envolvimento dos pesquisadores já atuantes na área.

3 METODOLOGIA

Este estudo, quanto aos objetivos, é classificado como descritivo, por ter a pretensão de descrever aspectos relacionados à produção científica acerca da temática do modelo da hélice tríplice. Segundo Gil (2010), "a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis".

Quanto à abordagem do problema, este estudo é classificado como sendo quantitativo. Esse procedimento tem como propósito buscar informações reais para explicar em profundidade o significado e as características de cada contexto (LUDKE; ANDRÉ, 2013).

O estudo baseia-se em pesquisa bibliométrica, realizado por meio da análise de artigos publicados em periódicos indexados nas bases nacionais e internacionais. Para o contexto internacional, foram utilizadas as bases *Scopus* e *Sciencedirect* e, no âmbito nacional, as bases *Spell* e *Scielo*.

A coleta de dados ocorreu no mês de novembro de 2015 e considerou todo o período disponível nas bases. Na página de busca nas bases nacionais foram utilizados os termos "hélice tríplice" e "universidade-empresa", filtrando apenas no título do documento. Já nas bases internacionais, foi utilizado o termo "*triple helix*" localizado na opção título-resumo-palavra-chave (*title - abstract - keyword*).

Nas bases internacionais foram contempladas as produções nas subáreas de Negócios, Gestão e Contabilidade (*Business, Management and Accounting*), Ciências da Decisão (*Decision Science*s), Economia, Econometria e Finanças (*Economics, Econometrics and Finance*) e Ciências Sociais (*Social Sciences*). Nas bases nacionais, considerando que as produções são mais incipientes, não foram considerados filtros por áreas, utilizando-se dos retornos de toda a base. Ademais, a base Spell possui apenas artigos da área de administração, ciências contábeis e turismo.

As pesquisas realizadas na base de dados da *Scielo* consideraram como filtro de busca os termos no título, em que a palavra-chave 'hélice tríplice' resultou em 2 artigos e com a palavra-chave 'universidade-empresa', foram localizados 23 artigos.

Na base de dados da *Spell*, com o filtro de busca no título, o uso da palavra-chave 'hélice tríplice' resultou em 3 artigos e com a palavra-chave 'universidade-empresa' foram localizados 27 artigos.

Nas bases internacionais, a palavra-chave pesquisada foi somente '*triple helix*', por ter resultados expressivos somente com esta combinação. O filtro utilizado foi na busca *title-abstract-keyword*. Na base da *Scocus* foram encontrados 247 artigos e na base *Sciencedirect* 54 artigos relacionados com o tema pesquisado, já excluídas as duplicidades e/ou falsas recuperações.

Para a seleção e análise dos dados efetuados por este estudo, a amostra ficou composta de 356 artigos, selecionados pelo uso de filtros e exclusões de alguns estudos por não condizerem com as expectativas relacionadas ao tema investigado. Os artigos recuperados foram tabulados e operacionalizadas por meio dos filtros de pesquisa das bases científicas já citadas e tratadas no software Excel®, EndNote X7 e do software Ucinet 6®.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

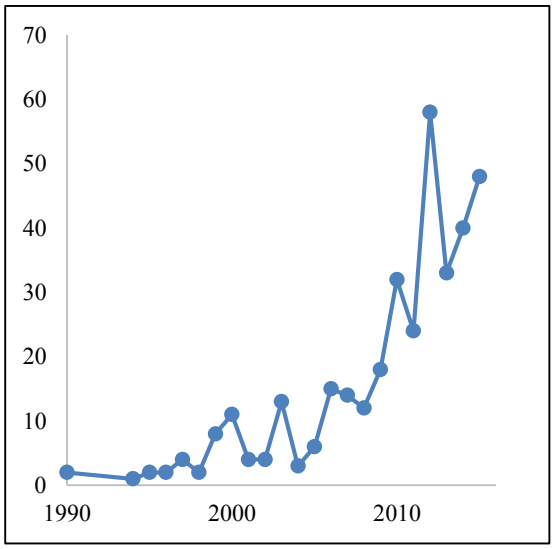
A seção de análise dos resultados está pautada na investigação dos 356 artigos que compõem os achados da pesquisa, a qual considerou todos os períodos disponíveis nas bases de acesso. A descrição da análise dos dados segue a seguinte ordem: i) evolução quantitativa da produção; ii) periódico por ano; iii) coautoria entre os autores; iv) quantidade de autores por artigos; v) impacto dos artigos; vi) artigos por linguagem; vii) Lei de Lotka; viii) Lei de Bradford e ix) Lei de Zipf.

No tocante ao volume de publicações anuais com a temática "modelo da hélice tríplice", voltado para a interação entre universidade-empresa-governo, são apresentados na Tabela 1 os resultados advindos desta pesquisa.

Ano	N	%	Ano	N	%
1990	2	0,56%	2005	6	1,69%
1994	1	0,28%	2006	15	4,21%
1995	2	0,56%	2007	14	3,93%
1996	2	0,56%	2008	12	3,37%
1997	4	1,12%	2009	18	5,06%
1998	2	0,56%	2010	32	8,99%
1999	8	2,25%	2011	24	6,74%
2000	11	3,09%	2012	58	16,29%
2001	4	1,12%	2013	33	9,27%
2002	4	1,12%	2014	40	11,24%
2003	13	3,65%	2015	48	13,48%
2004	3	0,84%	**TOTAL**	**356**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 1: Distribuição da amostra por ano



Fonte: dados da pesquisa

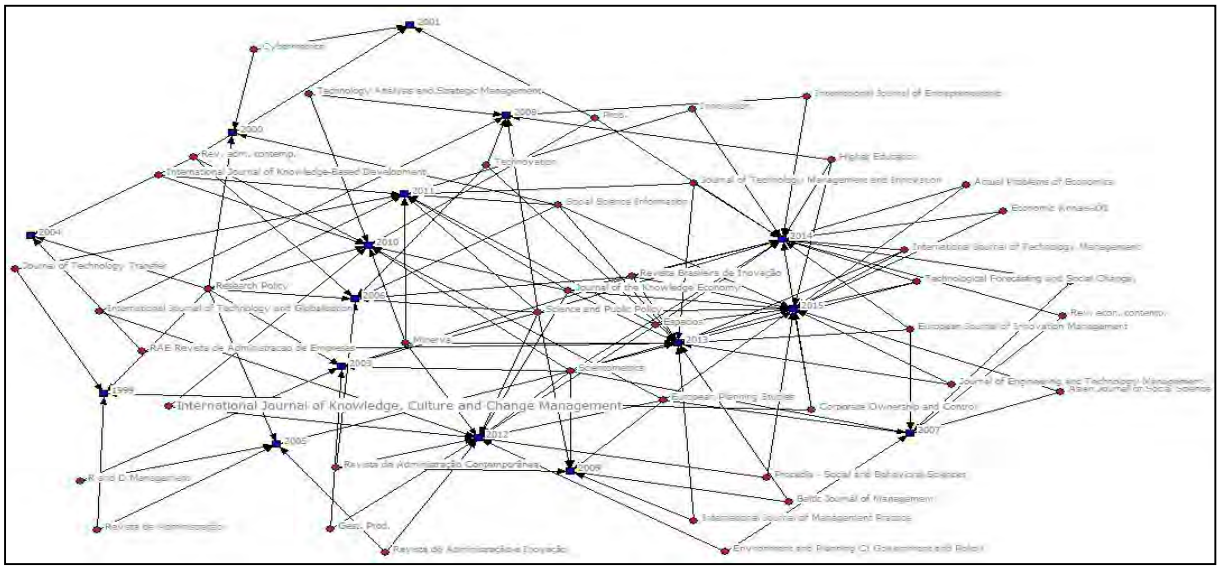
Gráfico 1 – Distribuição da produção no período

Conforme identificado na Tabela 1, a partir do ano 2000 o assunto do modelo da hélice tríplice e a interação entre universidade-empresa começou a ter maior relevância no mundo acadêmico e as publicações aumentaram. Com 58 artigos, o ano de 2012 apresenta a maior incidência de publicações, frequência que correspondente de 16,29% das publicações encontradas. Na elaboração da pesquisa não foi considerado um corte temporal inicial, incluindo-se todo o período coberto pelas bases utilizadas. Os achados evidenciaram que o assunto começou a ser publicado a partir do ano de 1990, ano em que 2 artigos foram publicados.

A partir de 1990, os estudos de H. Etzkowitz, atualmente considerado como um dos principais nomes da temática hélice tríplice, aprofundaram-se na questão sobre proteção e capitalização do conhecimento e na correlação com as interações da universidade-indústria. No início desta década, os estudos passaram a considerar o papel das universidades em iniciativas governamentais para o apoio a pequenas e médias empresas e para o desenvolvimento regional baseado na ciência (ETZKOWITZ, 2013).

A distribuição evolutiva das produções apresentadas na Tabela 1 podem ser evidenciadas de modo mais claro no Gráfico 1, onde visualiza-se o crescimento desta temática no ambiente acadêmico.

A Figura 2 demonstra o vínculo dos principais periódicos ligados aos correspondentes anos da publicação, desde 1990 até 2015. Esses dados possibilitam a compreensão e uma visualização da divulgação sobre a temática abordada.



Fonte: Dados da pesquisa.

Figura 2: Visualização da rede de revistas por ano

Visualizando a Figura 2 nota-se a maior representatividade do tema nos últimos anos, tendo maiores ligações em 2012, 2013, 2014 e 2015. Por limitações didáticas, estes dados correspondem somente as principais revistas/*jornals,* sendo incluídos apenas aqueles que tiveram 4 ou mais publicações relacionadas a temática pesquisada. Este corte é justificado pelo elevado número de periódicos (147), que se considerados na totalidade tornaria a rede incompreensiva.

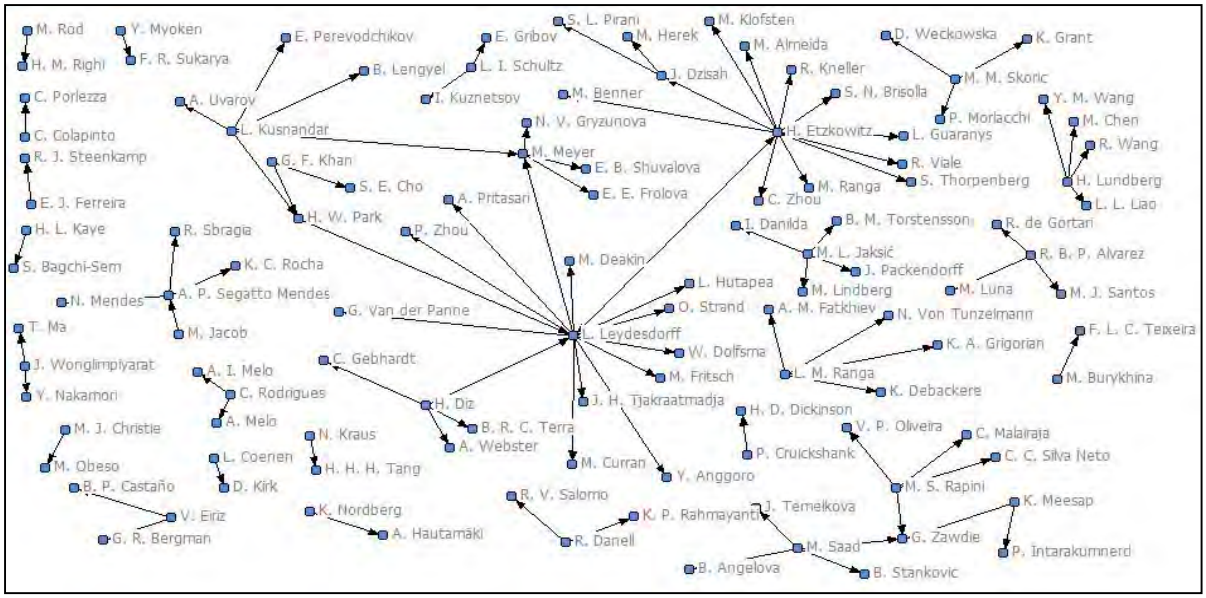
Esta pesquisa teve intuito também de avaliar as autorias dos trabalhos voltados para a universidade-empresa e em consequência o modelo da hélice tríplice. Nos achados dos 356 artigos relacionados ao tema, foram identificadas desde autorias individuais até produções com 5 autores ou mais.

Conforme achados da pesquisa, 616 autores participaram na elaboração das 356 publicações. Com o objetivo de efetuar a rede de coautorias de forma compreensiva para a análise, foram considerados somente os autores principais, os quais foram selecionados a partir do critério de ter publicado 2 ou mais artigos como autores principais da pesquisa. Este critério foi estabelecido a partir da constatação de que utilizando-se os 616 autores a rede tornava-se incompreensiva. A partir destas definições, foram relacionados 125 autores, constituindo a rede exposta na Figura 3.

A análise da Figura 3 permite a verificação de que os principais autores do tema são H. Etzkowitz e L. Leydesdorft. Os demais autores representam menores ligações como autores principais, vários repetem suas participações em outros artigos como coautores, porém de forma menos expressiva.

H. Etzkowitz e L. Leydesdorft possuem, entre autorias individuais e como autor principal, 19 artigos cada, sem incluir as coparticipações nos demais. No período entre 1995 e 1996, H. Etzkowitz (professor da Universidade do Estado de Nova York) e L. Leydesdorft

(professor da Universidade de Amsterdam) desenvolveram vários trabalhos pioneiros com a abordagem da hélice tríplice das relações universidade-indústria-governo, de forma conjunta. Destes estudos conjuntos, foram desencadeadas diversas outras parcerias em períodos seguintes (ETZKOWITZ, 2013).



Fonte: Dados da pesquisa.

Figura 3 - Visualização da rede de coautoria entre os principais autores

Em especial, H. Etzkowitz é reconhecido na área pela autoria do livro *The triple helix: university-industry-government innovation in action* (hélice tríplice: universidade-indústria-governo inovação em movimento). Esta obra é considerada, principalmente no Brasil, como fonte de referência na área, apresentando informações detalhadas, fundamentais para a compreensão e entendimento do assunto. Este livro foi publicado primeiramente em 2008, pela Routledgde, posteriormente traduzido e publicado no Brasil.

Os dados disponibilizados a partir da pesquisa efetuada possibilitou a verificação da quantidade de autoria por artigo, conforme especificado na Tabela 2.

Autor(es) por artigo	Número de artigos	%	% acumulado
1	95	27%	27%
2	132	37%	64%
3	79	22%	86%
4	32	9%	95%
5 ou mais	18	5%	100%
	356	100%	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2: Quantidade de autores por artigo

Analisando a Tabela 2, identifica-se que o percentual mais expressivo individualmente refere-se aos artigos publicados com 2 autores, representando 37,5% do total. Outro dado importante extraído da Tabela 2 refere-se às publicações individuais, representando 26,94% do total dos artigos analisados. Observa-se que 73,06% dos artigos foram publicados em coautoria, o que indica boa colaboração entre os pesquisadores.

A Tabela 3 mostra os 11 artigos que receberam mais citações, em números absolutos e relativos. O número absoluto quantifica o total de citações obtidas pelo artigo ao longo do tempo e o número relativo pondera o volume de citações em relação à idade do artigo (citação absoluta ÷ idade do artigo).

Artigos	Idade do	Citação	%*	Citação
H. Etzkowitz; L. Leydesdorff (2000)	16	1465	21,27%	92
H. Diz; A. Webster; C. Gebhardt; B. R. C. Terra (2000)	16	588	8,54%	37
L. Leydesdorff; H. Etzkowitz (1996)	20	222	3,22%	11
P. Cooke (2005)	11	182	2,64%	17
I. F. Aguillo; C. H. Zambrano; O. Z. Florángel (2009)	7	143	2,08%	20
R. Dagnino (2003)	13	138	2,00%	11
H. Etzkowitz; M. Klofsten (2005)	11	125	1,81%	11
A. Inzelt (2004)	12	122	1,77%	10
M. S. Rapini (2007)	9	120	1,74%	13
L. Leydesdorff (2000)	16	116	1,68%	7
M. B. M. Zweekhorst; U. Sandström (2000)	16	108	1,57%	7

*Proporção calculada com base no total de citações (6.889)
**Citação absoluta ÷ Idade do artigo
Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 - Artigos com maior impacto, idade e volume de citações

Os dados referentes ao impacto dos artigos foram obtidos na base de dados *Scopus* (2015), para os artigos internacionais e nas publicações nacionais foram coletadas no Google Acadêmico (2015), no mês de novembro/2015. Foram constatadas 6.889 citações, representando uma média de pouco mais de 19 citações por artigo. O artigo com mais representatividade de citações na área, conforme consta na Tabela 3, é de autoria de H. Etzkowitz e L. Leydesdorff, publicado no ano de 2000 sob o título '*The dynamics of innovation: From National Systems and "mode 2" to a Triple Helix of university-industry-government relations'*, que no momento da pesquisa havia sido citado 1.465 vezes.

Outra análise possibilitada é referente à quantidade de artigos por tipo de linguagem (idioma). A linguagem de cada artigo varia, na maioria das vezes, conforme o país da publicação, tendo nos achados da pesquisa 7 linguagens diferentes. Na Tabela 4, identifica-se a quantidade e a frequência de publicações conforme o tipo da linguagem.

Linguagem	N	%
Chinês	1	0,28
Inglês	295	80,87
Espanhol	8	2,25
Francês	1	0,28
Alemão	1	0,28
Português	48	13,76
Russo	1	0,28
	356	100

Fonte: Dado da pesquisa

Tabela 4: Quantidade de artigo por linguagem

Os dados disponibilizados na Tabela 4 indicam a grande quantidade de publicações de artigos em inglês (295 artigos pesquisados), representando uma frequência de 80,87% do total. Em seguida aparecem as publicações em português (48 artigos), sendo 13,76% do total; as publicações em espanhol totalizam 2,25% do total (8 artigos) e em chinês, francês, alemão e russo totalizam 1 artigo cada linguagem, com frequência de 0,28%, respectivamente.

As leis bibliométricas são utilizadas na verificação da frequência, da qualidade dos trabalhos científicos e da produtividade dos investigadores, entre outras situações. Assim, por exemplo, o impacto e a frequência de citações, normalmente, são utilizados para avaliar o desempenho das revistas científicas, dos investigadores, das instituições e dos países (ROQUE, 2012).

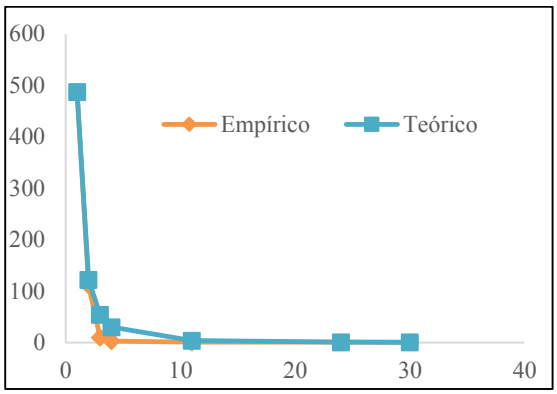
A Tabela 5 demonstra a produtividade por autor, considerando-se os pressupostos da Lei de Lotka para o cálculo de contagem completa, ou seja, autores e coautores receberam a mesma pontuação (URBIZAGASTEGUI, 2008).

Tabela 5 – Produtividade por autor

Artigos por autor (n)	Número autores absoluto (X)	% de autores absoluto	Nº de autores estimados Lei de Lotka* (Y)
1	487	79,19%	487
2	112	18,21%	122
3	10	1,63%	54
4	3	0,49%	30
11	1	0,16%	4
24	1	0,16%	0,85
30	1	0,16%	0,54

* $Y_n = X_1 \frac{1}{n^2}$

Fonte: Dados da pesquisa.



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 2 – Produções por autor

Os resultados constantes na Tabela 5 indicam que a frequência de autores com uma única produção representa 79,19%. Os achados estão em linha com a constatação de Urbizagastegui (2008, p. 96) de que "a elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e desenvolvimento na procura de sua institucionalização". Com base nos resultados apresentados na Tabela 5, observa-se pelo Gráfico 2 a distribuição gráfica em forma de J inverso com uma longa cauda de pequenos produtores (STWART, 1994).

Na concepção de Urbizagastegui (2008), a cauda em formato de J inverso, representado no Gráfico 2, condiz com o padrão de queda acentuada dos autores que produzem um artigo para os demais e tende à linearidade à medida que vai aumentando o número de publicações por autor. Os dados utilizados para a realização do gráfico são oriundos da quantidade absoluta dos achados da pesquisa em comparação aos resultados estimados pela Lei Lotka. Assim, observa-se que os dados empíricos coadunam o pressuposto teórico advindo da Lei de Lotka, ao passo que as duas linhas do Gráfico 2 estão praticamente sobrepostas.

De acordo com a Lei de Bradford, a produção está dividida em três zonas, cada qual com 1/3 do total das publicações. Neste estudo em específico, cada zona corresponde a 119 artigos (356/3). A primeira zona forma o *core* da pesquisa e os dois restantes são as extensões do mesmo. Na Tabela 6, a Zona 1 representa o *core* principal, com a nomeação dos periódicos pertencentes e as informações das extensões.

Zona	Periódicos	Nº de artigos	Lei de
Zona 1	*Scientometrics*	35	CORE
	Science and Public Policy	26	
	Research Policy	21	
	Procedia - Social and Behavioral Sciences	17	
	Journal of the Knowledge Economy	10	
	Technological Forecasting and Social Change	10	
Zona 2	31 periódicos	118	Extensões
Zona 3	110 periódicos	119	

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 - Lei de Bradford

De acordo com a Lei de Bradford, a produção está dividida em três zonas, cada qual com 1/3 do total das publicações. Neste estudo em específico, cada zona corresponde a 119 artigos (356/3). A primeira zona forma o *core* da pesquisa e os dois restantes são as extensões do mesmo. Na Tabela 6, a Zona 1 representa o *core* principal, com a nomeação dos periódicos pertencentes e as informações das extensões.

Por questões didáticas, devido à grande quantidade de periódicos pertencentes nas zonas 2 e 3, não foram identificados na Tabela 6. Verificando a Zona 1, a qual integra o *core* da pesquisa, evidencia-se a maior concentração de publicações no exterior, em destaque principal o periódico *Scientometrics*, que apresentou 35 publicações relacionadas a temática do modelo da hélice tríplice.

A quantidade total de periódicos científicos identificados foi de 147. Além daqueles descritos na Tabela 6, identificou-se que uma revista publicou 9 artigos e outra 8. Com 7 publicações foram 4 periódicos, 2 revistas publicaram 6 vezes e outras duas publicaram 4 artigos, 9 revistas divulgaram 3 artigos cada, 42 revistas publicaram 2 artigos e 101 divulgaram somente um artigo relacionados a temática tríplice hélice ou universidade-empresa.

No âmbito nacional, as duas revistas brasileiras com maior representatividade de artigos são a Revista Brasileira de Inovação e a Revista de Administração, ambas com 7 produções. Neste ponto, denota-se a baixa expressividade das publicações nacionais em relação aos demais países, indicando a existência de um campo abrangente para pesquisas nacionais.

No tocante aos assuntos de maior predominância nos artigos analisados, aplicou-se a Lei de Zipf para analisar a frequência das palavras-chave estabelecidas pelos autores. As palavras-chaves com maior representação em relação ao total de termos, nos artigos pesquisados são: tríplice hélice (11,4%); inovação (7,8%); pesquisa acadêmica (4,8%); desenvolvimento (4,13%); interação universidade-empresa (2,13%); universidade e empresário (0,8%).

Os achados mencionados revelam o crescimento e a importância atribuídos pelo mundo acadêmico nos últimos anos referente ao tema da hélice tríplice. Sendo que, com os dados pesquisados pode ter uma visão mais ampla das publicações e suas direções.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O artigo investigou as principais características da produção intelectual em periódicos nacionais e internacionais, relacionadas à temática do modelo da hélice tríplice, atendendo aos objetivos propostos.

A amostra investigada na pesquisa foi constituída de 356 artigos, extraídos da base de dados *Spell, Scopus, Sciencedirect e Scielo*, apresentando como principais resultados:

- O período de publicação iniciou em 1990 e teve expressiva ascensão do tema a partir de 2010;
- A revista/journal que mais publicou artigos relacionados à temática é a *Scientometrics*, com 35 artigos;
- Os principais autores da área são H. Etzkowitz e L. Leydesdorft, com o maior número de publicações relacionadas;
- As autorias das publicações foram: 95 individuais, 132 com 2 autores, 79 com 3 autores, 32 artigos com 4 autores e 18 com 5 ou mais autores;
- Foram constatadas 6.889 citações, representando uma média de pouco mais de 19 citações por artigo;
- A maioria dos artigos foi escrita em inglês, correspondendo a 80,87% do total;
- Em relação a Lei de Lotka os achados empíricos acenaram para uma falta de consolidação do tema e da ausência de um corpo de autores supostamente de maior prestígio.

- A Lei de Bradford indicou que o *core* de periódico desta pesquisa está contemplado pelos periódicos: *Scientometrics; Science and Public Policy; Research Policy; Procedia - Social and Behavioral Sciences; Journal of the Knowledge Economy; e Technological Forecasting and Social Change*, que no conjunto somaram 119 artigos.

- Com base na Lei Zipf, as principais palavras-chaves encontradas são: tríplice hélice, inovação, pesquisa acadêmica, desenvolvimento, interação universidade-empresa, universidade e empresário.

A busca por um estudo bibliométrico foi motivada pela condição do método em analisar os aspectos quantitativos da produção, disseminação e uso da informação registrada, permitindo conhecer de modo mais aprofundado uma determinada temática e seu estado da arte.

Esta pesquisa contribuiu para a compreensão da temática e possibilitou constatar as características das produções no contexto nacional e internacional, servindo de insights para estudos mais específicos. Como recomendação para trabalhos futuros, cabe sugerir que sejam analisadas as publicações específicas dos autores H. Etzkowitz e L. Leydesdorft, para averiguação das semelhanças, originalidade e demais características existentes entre as publicações destes dois autores, considerando que foram os que mais se destacaram nesta investigação.

REFERÊNCIAS

ALVARADO, R. U. A Bibliometria: história, legitimação e estrutura. In: TOUTAIN, L. M. B. (Org). **Para entender a ciência da informação**. Salvador: EDUFBA, 2007. p. 185-217.

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

BATES, M. J. Document familiarity, relevance, and Bradford's Law: the getty online searching project report. **Information Processing & Management**, v. 32, n. 6, p. 697-707, 1996.

BENEDETTI, M. H.; TORKOMIAN, A. L. V. Uma análise da influência da cooperação Universidade-Empresa sobre a inovação tecnológica. **Gestão e Produção**, v. 18, n. 1, p. 145-158, 2011.

BRASIL. Ministério da Ciência e Tecnologia. **Livro branco:** ciência, tecnologia e inovação. Brasília: Ministério da Ciência e Tecnologia, 2002.

CLOSS, L.; FERREIRA, G. **Transferência de Tecnologia Universidade-Empresa**: uma Revisão das Publicações Científicas Brasileiras no período de 2005-2009. In: ENANPAD, 34., Rio de Janeiro – RJ. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2010.

CORTEZIA, S. L. D. I**nternacionalização e Aprendizagem: um estudo sobre as micro e pequenas empresas da indústria de software do Estado do Rio Grande do Sul (Brasil).** 2007. 188 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade do Vale do Rio dos Sinos, São Leopoldo, 2007.

CUNHA, C. R. Perspectivas teóricas de análise das relações interorganizacionais. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS, 2., 2002, Recife. **Anais...** Recife: EnANPAD, 2002.

DUDZIAK, E. A.; PLONSKY G.A. Lei de inovação e pesquisa acadêmica. **Revista de Gestão Industrial**, v. 04, n. 01, p. 01-18, 2008.

ETZKOWITZ, H. **Hélice Tríplice – Universidade – Indústria – Governo**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2013.

ETZKOWITZ, H.; LEYDESDORFF, L. The triple helix: university, industry, government relations: a laboratory for knowledge based economic development. In: THE TRIPLE HELIX OF UNIVERSITY, INDUSTRY, AND GOVERNMENT RELATIONS: the future Location of Research Conference, 1996, Amsterdam. **Anais…** Amsterdam, 1998.

_____. The triple helix of university-industry-government relations**:** introduction. **Industry and Higher Education,** v. 4, n. 1, p. 197-258, 1998.

_____. The dynamics of innovation: from national systems and "mode 2" to a triple helix of university-industry-government relations. **Research Policy**, v. 29, n. 2, p. 109-123, 2000.

GALASKIEWICZ, J.; WASSERMAN, S. **Advances in Social Network Analysis:** research in the social and behavioral sciences. London: Sage, 1994.

GIL, A. C. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

KLEVORICK, A. K.; LEVIN, R.; NELSON, R. R.; WINTER, S. On the sources and significance of inter-industry differences in technological opportunities. **Research Policy**, v. 24, n. 2, p. 185-205, 1995.

LUDKE, M.; ANDRÉ, M. E. D. A. **Pesquisa em Educação: abordagens qualitativas**. 2. ed. Rio de Janeiro: E.P.U, 2013.

MACIAS-CHAPULA, C. A. O papel da informetria e da cienciometria e sua perspectiva nacional e internacional. **Ciência da Informação**, v. 27, p. 134-140, 1998.

MAMFRIM, F. P. B. Representação de conteúdo via indexação automática em textos integrais em língua portuguesa. **Ciência da Informação**, n. 20, v. 2, p. 191-203, 1991.

MAYA, D. R. El Processo de transferencia de tecnologia. In: SOLLEIRO, J.L; CASTAÑÓN, R. (Orgs.). **Gestión Tecnológica**: conceptos y prácticas. México: PyV, 2008.

MEYER, M.; GRANT, K.; MORLACCHI, P.; WECKOWSKA, D. Triple Helix indicators as an emergent area of enquiry: A bibliometric perspective. **Scientometrics**, v. 99, n. 1, p. 151-174, 2014.

MOTA, T. L. N. da G. Interação Universidade-Empresa na sociedade do conhecimento: reflexões e realidade. **Revista Ciência da Informação**, v. 28, n. 1, p. 79-86, 1999.

MUSCIO, A. What drives the university use of technology transfer offices? Evidences from Italy. **Journal of Technology Transfer**, v. 35, n. 2, p. 181-202, 2010.

ROQUE, V. Métricas da informação: o fator de impacto na prática. **Revista Egitania Sciencia**, v. 10, n. 1, p. 5-35, 2012.

SANTOS, M. J. V. C. Correspondência científica de Bertha Lutz: um estudo de aplicação da Lei de Zipf e ponto de transição de Goffman em um arquivo pessoal. **Ponto de Acesso**, v. 3, n. 3, p. 317-326, dez. 2009.

SANTOS, R. N. M.; KOBASHI, N. Y. Bibliometria, cientometria, infometria: conceitos e aplicações. **Ciência da Informação**, v. 2, n. 1, p.155-172, 2009.

SANTOS, M.E.R. Modelos y buenas prácticas para la transferencia de tecnologia de lãs universidades hacia lãs empresas. In: SOLLEIRO, J.L; CASTAÑÓN, R. (Orgs.). **Gestión Tecnológica**: conceptos y prácticas. México: PyV, 2008.

SBRAGIA, R.; STAL, E.; CAMPANÁRIO, M.; ANDREASSI, T. (Coord.). **Inovação**: Como vencer esse desafio empresarial. São Paulo: Clio, 2006.

SCHREIBER, D.; BESSI, V. G.; PUFFAL, D. P.; TONDOLO, V. A. G. Posicionamento estratégico de MPE´s com base na inovação através do modelo Hélice Tríplice. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 19, n. 3, p. 767-795, 2013.

SILVA, C. A. F.; VOTRE, S. J. O. Portal da Inovação do MCT e a sinergia entre universidade, empresa e governo no desenvolvimento da educação física. **Revista Brasileira de Educação Física Esporte**, v. 26, n. 1, p. 161-169, 2012.

SORIA, A. F. **Gestão da transferência de tecnologia na interação universidade-empresa.** 2011. 189 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Mestrado em Administração e Negócios da Faculdade de Administração, Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2011.

TISOTT, P. B.; NESPOLO, D.; DIAS, D. T.; OLEA, P. M.; MILAN, G. S. Incubadora tecnológica de Caxias do Sul: inovação tecnológica sob a perspectiva da Hélice Tríplice. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 15, n. 3, p. 561-561, 2014.

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

VANZ, S. A. S.; STUMPF, I. R. C. Procedimentos e ferramentas aplicadas aos estudos bibliométricos. **Revista Informação & Sociedade: Estudos**, v. 20, n. 2, p. 67-75, 2010.

Artigo proposto: CONTRIBUIÇÃO DA DISCIPLINA DE CONTROLADORIA NA FORMAÇÃO ACADÊMICA DO PROFISSIONAL CONTÁBIL

Edinéia Lucia Schneider
Acadêmica de Graduação do Curso de Ciências Contábeis, Universidade do Contestado, UnC, Concórdia/SC. CEP: 89700-000 e-mail: edineia.schneider@gmail.com

JacirFavretto
Professor Orientador e Prof. dos Cursos de Ciências Contábeis e Administração da UnC- Concórdia e do MPA da UNOESC, Doutor em Engenharia de Produção, UFRGS, e-mail: jacirfa@gmail.com.

Ari Dal Vesco
Professor dos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis da Universidade do Contestado – UnC Concórdia. Mestre em Administração pela UFSC. e-mail: aridalvesco@unc.br

Fernando Maciel Ramos
Professor dos cursos de graduação em Administração e Ciências Contábeis da Universidade do Contestado – UnC Concórdia. Mestre em Ciências Contábeis pela FURB. e-mail: framos@unc.br

Desenvolvimento de competências no ensino superior de administração: um estudo bibliométrico

Andrea Bencke Zambarda (zambarda@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação UNIEDU

James Antonio Antonini (antonini@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração – UNOCHAPECÓ

Odilon Luiz Poli (odilon@unochapeco.edu.br)
Doutor em Educação - UNICAMP

Sady Mazzioni (sady@unochapeco.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB

Resumo

O presente estudo bibliométrico, tem por objetivo analisar a produção intelectual, nacional e internacional, sobre a temática "desenvolvimento de competências no ensino superior de Administração". Trata-se de um estudo de caráter descritivo, com coleta documental e abordagem quantitativa do problema. Para a coleta de dados foram realizadas buscas de artigos científicos publicados em periódicos nacionais, através das bases Spell e Scielo e internacionais, indexados na base Scopus. As buscas formam realizadas a partir dos termos *Ensino Superior de Administração e Competências/ Higher education administration and skills* considerando o título, resumo e palavras-chaves, sem limitação temporal. Para a análise dos dados foram utilizados os principais critérios da bilbiometria, com o auxílio dos softwares Excel® e UCINET®, utilizados na análise geral dos dados levantados, e na elaboração de redes que facilitam a visualização dos dados. Verificou-se com o estudo que o tema passou a despertar maior interesse dos pesquisadores a partir de 2005. Percebe-se, porém que se trata de um tema ainda não consolidado, predominando uma significativa dispersão das publicações, tanto no que se refere a periódicos, quanto de autores, não tendo sido constituído, ainda, um *core* dos principais periódicos dedicados ao tema, bem como não se constituiu um núcleo significativo de autores altamente produtivos. Tais dados indicam existir um longo caminho a ser percorrido para melhoria dos currículos, da organização curricular e capacitação dos docentes do Curso de Administração.

Palavras chave: Ensino Superior de Administração; Competências; Pesquisa bibliométrica.

Skills development in the board of higher education: a study bibliometric

Abstract

The present bibliometric study aims to analyze, national and international, the intellectual production about the theme "Skills Development in the Higher Education of Administration." This is a study of descriptive character, with document collection and quantitative problem approach. For the data collection searches were conducted of scientific articles published in national journals (through Sspell and Scielo) and international (indexed in the Scopus database). The searches were made from the terms*Ensino Superior de Administração e Competências/ Higher education administration and skills* considering title, abstract and

keywords, without temporal limitation. Were for data analysis used the main criteria of bilbiometria with the help of the softwares Excel and UCINET® used in the general analysis of raised data and in the development of networks that facilitate the data view. With the study was found that the theme has increased the interest of researchers from 2005. It is clear, however, that it is a topic not yet consolidated, predominating a significant dispersion of publications, both in relation to periodic and authors and haven't even been made, yet, a core of leading journals devoted to the subject, as well as a significant core of highly productive authors. Such data indicate that there is a long path to be traveled to improve curricula, curricular organization and training of administration course teachers.

Key-words: Higher Education Administration ; Skills; bibliometric research.

1 INTRODUÇÃO

Vive-se um contexto de extrema rapidez nas relações. A velocidade da informação determina que tudo seja muito dinâmico e a inovação vem se tornando premissa básica para a competitividade. Não há como pensar em processos produtivos sem estabelecer uma relação de contínua aprendizagem, onde a revisão e melhoria de processos e produtos ocorrem continuamente em busca de um diferencial a ser oferecido ao cliente, criando uma cultura de aprendizagem (FIALHO, 2006).

De acordo com Senge (2003, p.38) "As organizações que aprendem são aquelas com capacidade para criar, adquirir e transferir conhecimento, bem como para modificar seu comportamento para refletir novos conhecimentos e discernimentos". Esta afirmativa reforça a necessidade de aprendizagem das organizações para que as mesmas se adequem às demandas e contribuam, de forma efetiva, com a sociedade.

O capital humano tem o poder de revolucionar as organizações em busca da competitividade. O conhecimento é fruto da mente humana. Pensar em inovação implica, portanto, automaticamente, pensar em pessoas como agentes transformadores. O conhecimento é entendimento, é expertise, é informação valiosa da mente humana, combinada com experiência, contexto, interpretação e reflexão (NONAKA e TAKEUCHI, 1997).

Neste contexto, salienta-se a importância de um estudo aprofundado sobre como está ocorrendo o desenvolvimento das competências dos alunos do Curso de Administração, futuros gestores destes processos produtivos. Questiona-se se o ensino de Administração está voltado à formação de profissionais aptos a agir de modo criativo, inovador e empreendedor em seus locais de trabalho, em atendimento às competências do egresso estabelecidas nas Diretrizes Curriculares Nacionais.

Frente a isso, este estudo parte do seguinte problema de pesquisa: quais as principais características da produção intelectual, nacional e internacional, relacionada a temática desenvolvimento de competências no ensino superior de Administração? Seu objetivo é, então, analisar a produção intelectual nacional e internacional sobre a temática "desenvolvimento de competências no ensino superior de Administração". Sua realização se justifica tendo em vista a importância da formação e do desenvolvimento de profissionais preparados para contribuir com o mercado de trabalho, sendo mola propulsora de todo o processo de produção nas cadeias produtivas pois, segundo Mussak (2010), as organizações não têm competências, são os indivíduos que as detêm e são, na verdade, os seus principais protagonistas.

Assim, dedicar-se a pensar na forma como o conhecimento é abordado no ensino superior, por meio da aula universitária, desde o seu planejamento até sua execução, ganha maior relevância, visto que, a partir desses processos, emergirão os novos conhecimentos e, consequentemente, as habilidades para empreender e inovar no dia-a-dia da produção.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste tópico serão apresentados ideias centrais sobre as competências profissionais, competências do egresso do Curso de Graduação em Administração, assim como o considerações sobre o Ensino Superior de Administração, que nortearão, na sequência, as análises deste estudo.

2.1 Competências Profissionais

Dutra (2004) aborda a competência como o somatório dos conhecimentos, habilidades e atitudes do ser humano, aqui entendidas como o saber, o saber fazer e a atitude para o pôr em prática.

Zarifian (2001) argumenta que a competência é atributo de um indivíduo e não de um cargo e só se manifesta e pode ser avaliada quando de sua utilização na relação prática do indivíduo com a situação profissional.

A competência profissional é uma combinação de conhecimentos, de saber-fazer, de experiências e comportamentos que se exerce em um contexto preciso. "Ela é constatada quando de sua utilização em situação profissional, a partir da qual é passível de validação. Compete então à empresa identificá-la, avaliá-la e fazê-la evoluir" (MEDEF apud ZARIFIAN, 2001, p.66).

Para Bergamini (2012), a pessoa competente é aquela que enfrenta regularmente situações imprevistas e variadas no contexto e, a partir das suas adaptações e decisões, faz evoluir seus conhecimentos e transformar a situação para obter o resultado desejado.

Mussak (2010) aponta as principais competências a serem buscadas pelas organizações na atualidade: flexibilidade, inovação, criatividade, agilidade, compartilhamento de informações, aprendizagem, planejamento participativo e outras que levam à valorização das pessoas. A tendência de valorização das pessoas, com suas competências e talentos, nas empresas é irreversível e isso vem dando uma nova feição ao planejamento das organizações (MUSSAK, 2010).

A Resolução nº 4, de 13 de julho de 2005, do Conselho Nacional de Educação, institui as diretrizes curriculares nacionais para o Curso de Graduação em Administração, bacharelado, e nela comtempla as competências mínimas para os egressos do curso. Essas competências deverão ser trabalhadas e desenvolvidas durante o curso, a fim de ofertar para o mercado de trabalho profissionais aptos ao exercício da profissão.

Verifica-se, nas oito competências estabelecidas nas Diretrizes Curriculares, um rol de conhecimentos, habilidades e atitudes a serem desenvolvidas nos acadêmicos. São competências amplas, voltadas a desenvolver o pensamento estratégico dos estudantes, muito além de um simples conhecimento técnico.

A organização curricular, o projeto pedagógico de curso, assim como o planejamento e execução da aula universitária devem definir estratégias de ensino que resultem no desenvolvimento destas oito competências definidas nas Diretrizes Curriculares.

2.2 Ensino Superior de Administração

A aprendizagem de jovens adultos tem características próprias e, para a efetividade da aprendizagem, é importante conhecer as características e o contexto deste público. De acordo dados do Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Anísio Teixeira/ Ministério da Educação e Cultura (INEP/MEC), relativos ao censo da Educação Superior 2010, 72,8% dos estudantes universitários estudam no turno noturno. Segundo análise de Oliveira (2004), os estudantes universitários estudam à noite em virtude da necessidade de trabalhar durante o dia. Para estes alunos, é relevante conseguir que a apropriação dos conhecimentos ocorra em interação com as suas experiências e bagagens de vida. Ou seja, para os jovens estudantes efetivarem a aprendizagem, é fundamental identificar o grau de implicação do conteúdo com a exploração das possíveis relações e interconexões com conhecimentos prévios e experiências pessoais (WACHOWICZ, 1998).

Os docentes, profissionais do ensino superior, devem concentrar esforços para compreender a diferença entre o ensinar e o aprender, atentando para a necessidade de concretização da aprendizagem por parte dos estudantes.

"O ensinar e o aprender não podem e não devem estar separados, fazem parte do mesmo processo. Portanto, professor e aluno necessitam estar juntos. Cada qual com a sua história, sua cultura, seus saberes, possibilitando a elaboração e a reelaboração do conhecimento" (WACHOWICZ, 1998, p. 46).

O estudo de Joaquim e Vilas Boas (2011) indica que os atuais programas de pós-graduação em Administração tem foco na pesquisa e na formação científica e coloca em discussão a necessidade de atividades complementares, como a inclusão de estágios, para a formação didática dos professores administradores. Estas reflexões manifestam claramente a necessidade de uma formação complementar aos docentes da área, tendo em vista promover uma maior qualificação dos cursos, exigindo que se dediquem a um estudo mais aprofundando sobre o processo educacional de ensino/aprendizagem aliado ao conhecimento técnico da área.

A desejada aprendizagem se traduz na mudança de comportamento, oriunda da incorporação de novos hábitos, costumes, conhecimentos e destrezas. Segundo Wachowicz (2009, p. 29) "[...] a aprendizagem ocorre quando o pensamento descobre o significado das relações que existem entre os dados da realidade e compreende porque as coisas são como são".

O conhecimento deve ser construído com os alunos, por meio do ambiente da aula universitária, com a mediação do docente, que deixa de ser o "proprietário do discurso" para ser o parceiro neste processo de construção, com um papel fundamental de estimulador e direcionador das ações. Assim aula universitária toma um espaço relevante neste contexto.

Neste sentindo, Anastasiou e Alves (2006, p. 69) defendem que "o professor deverá ser um verdadeiro estrategista, o que justifica a adoção do termo estratégia, no sentido de estudar, selecionar, organizar e propor as melhores ferramentas facilitadoras para que os estudantes se apropriem do conhecimento".

Há várias formas de aprendizagem e várias características pessoais de aprendizagem. Estudos, a exemplo de Campbell; Campbell; Dickinson (2000), afirmam que a memória do ser humano pode priorizar metodologias visuais, auditivas ou cinestésicas. Quando se trabalha com um grupo, em sala de aula, há a necessidade de utilizar várias estratégias para promover a aprendizagem, visto que muitas pessoas irão despertar a sua atenção e sua compreensão por uma metodologia, enquanto outros, por outra.

> É esse o grande desafio apresentado ao docente: converter o saber erudito e científico em conhecimento acadêmico e disciplinar, de modo a torná-lo significativo para o aluno. Requer a criação de atividades práticas que solicitem esses conhecimentos, tais como estudos de caso, solução de problemas, questionamentos, além da apresentação de exemplos e de analogias, sem reducionismos ou simplificações, mantendo fidelidade ao saber de referência (FREITAS, 2008, p.57).

Revisando pesquisas recentes, poucas publicações tratam das estratégias de ensino utilizadas no curso de Administração. Plebani e Domingues (2008) trazem um estudo na linha desta pesquisa com a temática "A utilização dos métodos de ensino e a formação de competências gerenciais: uma análise no curso de Administração o qual constatou que a aula expositiva, o estudo de caso, a discussão em grupos e o uso de seminários são os mais utilizados, com grande destaque às aulas expositivas.

Neste sentido, planejar a estratégia de ensino que conduzirá a aula, vinculando-a ao desenvolvimento da competência desejada, é função primordial do docente. Segundo Libâneo (1994), a estratégia de ensino deve propiciar uma participação ativa do aluno. Há a contínua necessidade de fazer o aluno refletir e desenvolver a capacidade cognitiva de interpretar e compreender situações complexas. O processo de ensino não se reporta a trazer fórmulas prontas, mas sim a desenvolver nos alunos a capacidade de descobrir novas fórmulas e novas soluções. Neste sentido Libâneo (1994, p. 158) argumenta que:

> Quando o professor aplica métodos ativos de ensino (solução de problemas, pesquisa, estudo dirigido, manipulação de objetos, etc.), deve ter clareza de que somente são válidos se estimulam a atividade mental dos alunos. Ao invés de adotar a máxima "Aprender fazendo", deve adotar esta outra: "Aprender pensando naquilo que faz".

A escolha das estratégias de ensino a serem utilizadas em sala de aula deve ter intencionalidade, o professor deve estar consciente de qual o propósito em utilizar aquela estratégia, levando em consideração o contexto sócio cultural dos alunos.

Neste contexto retoma-se a discussão inicial da importância do planejamento das aulas e das estratégias a serem utilizadas, para que a execução desta aula seja efetiva, atingindo os objetivos propostos. Conhecer e desenvolver diferentes estratégias de ensino dá ao professor maiores condições de atingir o que se propõe em suas aulas cumprindo com o que está planejado. Atende-se, assim, ao propósito dos Cursos e das Instituições e Ensino, suprindo os interesses da sociedade.

2.3 Estudos Bibliométricos

Segundo Araújo (2006), o conceito básico de bibliometria parte do princípio da utilização de métodos quantitativos para análise das produções científicas. Em um estudo bibliométrico observam-se a quantidade de autores que escreveram sobre determinado tema, número de trabalhos publicados, em quais países e periódicos foram publicados e muitas outras informações que se queira cruzar para alcançar os objetivos inicialmente definidos.

O termo bibliometria, segundo Vanti (2002) foi apresentado pela primeira vez por Pritchard, em 1969, em substituição a expressão 'bibliografia estatística'.

Conforme Ferreira, Pinto e Miranda (2015, p. 410) "Os estudos bibliométricos utilizam uma variedade de fontes documentais para analisar o conhecimento num dado campo, como livros, artigos científicos, teses e dissertações, dentre outros". As pesquisas bibliométricas permitem

descobrir do que trataram as pesquisas sobre determinado tema, identificar fronteiras atuais e possibilitar o desenvolvimento de novas pesquisas.

De acordo com Gubiani *et al.* (2010), a principal limitação da pesquisa bibliométrica refere-se ao fato de que os resultados da pesquisa não podem ser generalizados, ou seja, restringem-se aos artigos e ao período analisado. E outra limitação refere-se à subjetividade presente na análise de conteúdo, porque esta envolve interpretações e decodificações pessoais por parte do pesquisador.

2.3.1 As três leis clássicas da Bibliometria

Segundo Araújo (2006), a Lei de Lotka afirma que uma larga proporção da literatura científica é produzida por um pequeno número de autores, e um grande número de pequenos produtores se iguala, em produção, ao reduzido número de grandes produtores. A partir daí formulou a lei dos quadrados inversos: yx = 6/p2xa , onde yx é a frequência de autores publicando número x de trabalhos e a é um valor constante para cada campo científico.

A lei de Bradford incide sobre conjuntos de periódicos com o objetivo de descobrir a extensão na qual artigos de um assunto específico aparecem em periódicos destinados a outros assuntos. Assim, ordenando uma grande coleção de periódicos em ordem de produtividade decrescente, relevante a um dado assunto, três zonas aparecem, cada uma contendo 1/3 do total de artigos relevantes. A primeira zona contém um pequeno número de periódicos altamente produtivos, a segunda contém um número maior de periódicos menos produtivos, e a terceira inclui mais periódicos ainda, mas cada um com menos produtividade (ARAÚJO, 2006).

A Lei de Zipf descreve a relação entre palavras num determinado texto suficientemente grande e a ordem de série destas palavras (contagem de palavras em largas amostragens). Sua proposta, assim, é de que, se listadas as palavras que ocorrem num texto em ordem decrescente de frequência, a posição de uma palavra na lista multiplicada por sua frequência é igual a uma constante. A equação para esse relacionamento é: r x f = k, onde r é a posição da palavra, f é a sua frequência e k é a constante (ARAÚJO, 2006).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Quanto aos objetivos, esta pesquisa se caracteriza como descritiva, por ter a pretensão de descrever aspectos relacionados à produção científica acerca do desenvolvimento de competências no ensino superior de Administração. Segundo Gil (2008), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

De acordo com Raupp e Beuren (2004), os procedimentos técnicos utilizados referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e se obtêm os dados da pesquisa. Neste sentido, o estudo caracteriza-se como pesquisa documental, pois é baseado em materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que podem ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa (RAUPP; BEUREN, 2004).

Por se tratar de um estudo bibliométrico, em relação à abordagem do problema, o mesmo caracteriza-se como quantitativo. De acordo com Raup e Beuren (2004, p. 92), “a pesquisa com abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados”. Richardson (1999) afirma neste tipo de pesquisa os

dados coletados são quantificáveis e a coleta e tratamento das informações são feitas através de técnicas estatísticas.

O procedimento utilizado para o desenvolvimento do estudo foi a pesquisa bibliométrica, com levantamento e correlação de diversas informações de artigos científicos publicados em periódicos nacionais, através das bases Spell, Scielo e Portal de Periódicos Capes e internacionais, indexados na base Scopus.

As pesquisas realizadas nas bases foram feitas pelo título, resumo e palavras-chaves, sem limitação de busca, utilizando como índex de busca os termos: *Ensino Superior de Administração e Competências/ Higher education administration and skills.* Não houve limitação temporal na busca.

Na base Scopus foram localizados 296 artigos, na Spell 23 artigos, na Scielo não foram encontrados resultados para este index de busca, enquanto no Portal de Periódicos Capes foram encontrados 476 artigos. Tendo em vista que, no Portal de Periódicos Capes, havia muita duplicidade de artigos, optou-se por trabalhar com as bases Scopus e Spell, abrangendo assim uma base internacional e uma nacional referente ao assunto. Na base Scopus, utilizou-se filtro específico para a grande área Social Sciences & Humanities (Ciências Sociais e Humanas). As buscas, a partir desses critérios, resultaram em 319 artigos localizados das duas bases. Numa análise mais refinada, buscando a aderência dos artigos ao estudo em questão, restaram 95 artigos na temática estudada. A análise individual dos artigos se deu pelo título, palavras chaves e resumos. As buscas nas bases de dados ocorreram em novembro de 2015.

Para a análise dos dados, utilizou-se do software UCINET® para a elaboração de redes, e do Excel® para elaboração de tabelas e gráficos. Cabe salientar que não foi feita limitação temporal na busca nas bases.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Nesta seção apresentam-se os aspectos gerais dos artigos pesquisados, indicando os periódicos com maior número de publicações sobre o tema, a rede de autores, a quantidade de autores por artigo, os artigos mais citados, as Instituições de Ensino com o maior número de pesquisa sobre a temática, a quantidade de artigos publicados por ano e as palavras chaves mais utilizadas.

4.1. Periódicos com o maior número de publicações referentes ao tema

Referente a distribuição das publicações científicas por periódico, o Gráfico 1 apresenta as revistas científicas que mais publicaram artigos sobre o desenvolvimento de competências no ensino superior de administração e que representam o primeiro núcleo da Lei de Bradford.

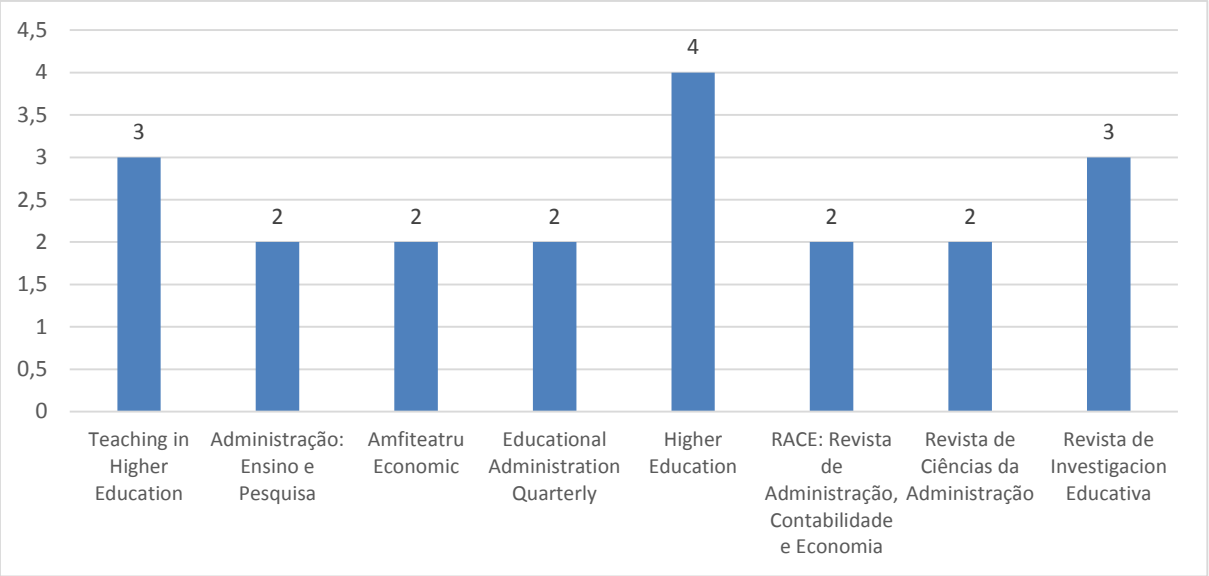


Gráfico 1 – Número de artigos por periódico

Utilizando-se dos princípios da Lei de Bradford, buscou-se estabelecer o *core* da pesquisa, listando o total de itens da pesquisa e dividindo por três. Assim, o total de 95 artigos dividido por três chega-se a aproximadamente 32, ou três núcleos com esta mesma quantidade de artigos. Neste sentido, os periódicos que mais publicaram artigos, e representam o core, ou núcleo da pesquisa, são os apresentados no gráfico 1, que se limitou a periódicos com dois ou mais artigos, totalizando apenas 20 artigos e não atingindo 1/3 dos artigos pesquisados, e a lei de Bradford não se confirma em plenitude para este tema de pesquisa. Não foram inclusos no gráfico os periódicos que publicaram apenas um artigo. A partir deste dado é possível concluir que devido ao baixo nível de consolidação das pesquisas no tema, ainda não encontra-se periódicos fortemente dedicados ao tema. Ao contrário, mesmo que o tema tenha crescido em importância nos últimos anos, as publicações ainda se encontram bastante dispersas. Disso se deduz que, mesmo em face da importância do tema, a comunidade científica ainda não o elegeu como uma prioridade efetiva.

4.2 Rede de autores

A rede de autores mostra a interação dos pesquisadores no que se refere a pesquisa e publicação de artigos relacionados com o tema Desenvolvimento de Competências no Ensino Superior de Administração, indicando os autores que trabalharam e publicaram em conjunto.

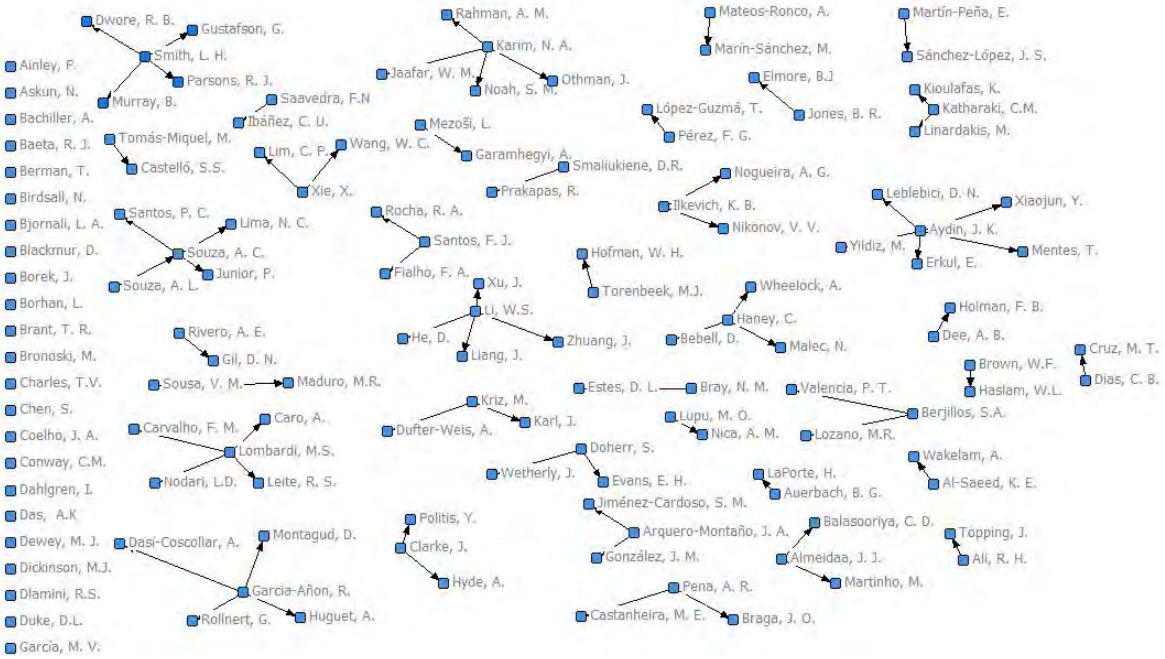


Figura 1 – Rede de autores

Analisando os dados da figura 1 é possível observar que o máximo de autores em um único artigo não ultrapassa a cinco, existindo certo equilíbrio na quantidade de artigos que possuem dois e três autores. Comparando ao número de artigos pesquisados e observando a figura 1, fica evidente que a maioria dos artigos foi produzida por um único pesquisador e que não há nenhuma rede expressiva de publicações referente ao tema. Predomina a existência de redes isoladas, com pouca interação de autores ligados a diferentes redes. Esse dado é muito significativo, visto que confirma o baixo nível de consolidação dos estudos referentes ao tema e a importância do estímulo à realização de novos estudos.

4.3 Lei de Lotka

No presente estudo, a Lei de Lotka não se confirma, uma vez que não se constituiu um núcleo de autores altamente produtivos em torno do tema, em condições de influenciar a produção de conhecimentos sobre o assunto. Esse fato confirma, uma vez mais, o baixo nível de consolidação dos estudos em torno desse tema, o qual, ao que parece, ainda não é considerado relevante pela academia havendo, portanto, um espaço enorme para pesquisa e evoluções.

No caso do Brasil, dos dezesseis artigos produzidos por autores brasileiros identificados neste estudo, nove foram produzidos por apenas um pesquisador e sete por dois ou mais autores, mostrando um certo equilíbrio entre produções individuais e em conjunto.

4.4 Estudo do impacto dos diferentes artigos publicados, medido pelo número de citações

Neste quadro estão apresentados os artigos que tiveram citações feitas por autores na elaboração de outros artigos. Para melhorar a apresentação dos dados, serão presentados apenas os artigos que possuem mais de cinco citações. Do total de artigos pesquisados, além dos apresentados no Quadro1, cabe salientar que foram identificados, sete artigos com cinco

citações, cinco artigos com quatro citações, três artigos com três citações, seis artigos com duas citações e quarenta e quatro artigos que não foram citados por outros pesquisadores.

	Título	Ano	Citações	Média citações/ano
Art 89	Public spending on higher education in developing countries: Too much or too little?	1996	46	2,3
Art 80	Defining preparation and professional development for the future	2002	38	2,71
Art 51	In pursuit of scarcity: Transnational students, 'employability', and the MBA	2009	31	4,43
Art 75	Young children's ability to engage in cognitive therapy tasks: Associations with age and educational experience	2005	20	1,82
Art 91	A matter of degree: job skills for human service administrators	1993	12	0,92
Art 33	Are business schools doing their job?	2012	11	2,75
Art 50	Occupying a 'third space': Research trained professional staff in Australian universities	2010	10	1,67
Art 69	How does professional education impact the job outlook of public child welfare workers	2007	10	1,11
Art 77	The emotional intelligence profile of academics in A merger setting	2004	10	0,83
Art 93	Conceptions of Knowledge, Professionalism and Contemporary Problems in some Professional Academic Subcultures	1985	10	0,32
Art 53	Theoretical and real effects of standardized assessment policies	2009	9	1,29
Art 60	Structural equation modeling for high school principals' data-driven decision making: An analysis of information use environments	2008	8	1
Art 59	Can we administer the scholarship of teaching? Lessons from outstanding professors in higher education	2008	7	0,88
Art 44	The interplay between students' perceptions of context and approaches to learning	2011	6	1,20
Art 84	Less truth than error? An independent study of the Massachusetts Teacher Tests	1999	6	0,35
Art 86	The development of teaching cases for instrumental music methods courses	1999	6	0,35
Art 88	The use of examinations for revealing and distinguishing between students' misconceptions, misunderstandings and "no conceptions" in college chemistry	1996	6	0,35
Art 90	Skill deficiencies: Problems, policies, and prospects	1993	6	0,26

Quadro 1 - Número de citações por artigo

A análise dos impactos das publicações indica que o artigo mais citado dentre aqueles identificados no estudo, foi “Public spending on higher education in developing countries: Too much or too little?, com quarenta e seis citações, e o artigo que teve a melhor média de citações por ano foi o “In pursuit of scarcity: Transnational students, 'employability', and the MBA”, com 4,43 citações por ano. Ainda assim, a média anual de citações é baixa, comparativamente ao que ocorre com autores líderes em outras áreas da administração. Salienta-se também que dos 95 artigos analisados, 46% não possuem nenhuma citação.

4.5 Instituições com maior número de publicações sobre o tema

Relaciona-se a seguir as instituições de ensino a que os autores em estudo encontram-se vinculados.

Instituição	**Número de publicações**
Vilnius Gediminas Technical University	5
Boston College, Ctr	3
Universidad Pablo de Olavide en el área de Economía	3
PUC Minas Gerais	3

Quadro 2 – Instituições com maior número de pesquisas sobre o tema

Foram relacionados no quadro 2 as Instituições que apresentam três artigos ou mais. As instituições que não foram citadas no quadro, ligadas a elas, possuem apenas duas ou uma publicação. Os números apresentados no quadro 2 confirmam a análise feita até este ponto. Apenas uma instituição (localizada nos EUA) aparece vinculada a 5 artigos publicados. Há também outras três instituições vinculadas a três publicações (uma delas localizada no Brasil). Além delas, seis instituições apresentam duas publicações cada e outras treze instituições aparecem com uma publicação cada.

Observando esses números é possível afirmar que o número de estudos conjuntos sobre esse tema é baixo em todo o mundo, inclusive e principalmente no Brasil, dando indicativos que as instituições que oferecem o curso de administração não possuem cooperação entre sí no estudo desse tema

4.6 Quantidade dos artigos pesquisados publicados por país

Para mensurar melhor as publicações por nacionalidade dos autores dos artigos, elaborou-se uma tabela com o país de origem e o número de artigos publicados. Para simplificar a análise optou-se por citar somente os países acima de três publicações.

Estados Unidos da América	38
Brasil	16
Inglaterra	16
Espanha	15
África do Sul	6
Malásia	6
Lituânia	6
China	6
Turquia	4
Austrália	3

Quadro 3 – Publicações por país

Conforme mostram os dados no quadro 3, as instituições localizadas nos EUA, possuem grande vantagem no número de publicações. Estas instituições publicaram mais que o dobro de outras instituições que ficaram em segundo lugar, localizadas no Brasil e Inglaterra. Comparando as instituições brasileiras com as instituições fora dos EUA, iguala-se à Inglaterra e um artigo a frente das instituições localizadas na Espanha, porém, ainda é um número muito tímido, muito precisa ser feito no Brasil, como no resto do mundo, para os números de pesquisas relacionadas as competências necessárias ao administrador ficarem pelo menos razoáveis.

4.7 Quantidade de artigos publicados por ano

O Gráfico 2 apresenta o número de publicações por ano. Cabe salientar que não foi feita limitação temporal na busca nas bases. Os artigos publicados estão distribuídos no período compreendido entre 1968 e 2015.

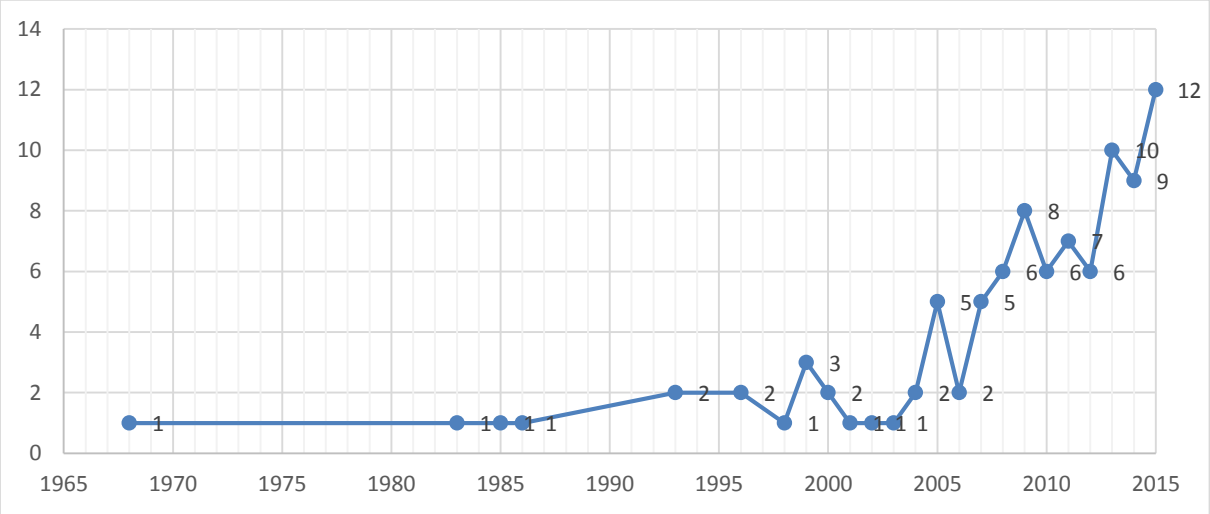


Gráfico 2 – Quantidade de artigos publicados por ano

Os resultados consolidados no Gráfico 2 indicam que o tema investigado ficou com as publicações estagnadas entre os anos de 1969 e 1985, sofrendo pequenas variações entre1985 e 2000. Como é possível constatar no gráfico, a partir de 2005 os números de publicações aumentaram, principalmente nos últimos 3 anos, onde os números praticamente dobraram se comparados aos anos anteriores a 2005. No Brasil é possível associar esses números à promulgação da Resolução nº 004 do MEC, em 13 de julho de 2005, quando foram estabelecidas as Diretrizes Curriculares Nacionais do Curso de Administração, ficando mais claro a todos os pesquisadores sobre o tema, as competências necessárias para a formação de um administrador.

4.8 Palavras chave mais utilizadas nos artigos pesquisados

Para relacionar o tema do artigo bibliométrico, aos artigos pesquisados, buscou-se identificar as palavras-chave mais utilizadas nestes artigos.

Palavras Chave	Número de incidências	Palavras Chave	Número de incidências
Education	58	Academic	8
Higher Education	23	Curriculares	7
Business	17	Development	7
Competência	15	Leardeship	7
Learning	15	Assessment	6
Skills	11	Leader	6
Management	10	Aprendizagem	5
Ensino	9	Professional	5
Teaching	9	Innovation	5
Administração	8		

Quadro 4 – Palavras chave mais utilizadas

Observa-se que as palavras chaves que mais aparecem nos artigos pesquisados estão diretamente ligadas ao estudo das competências no ensino superior da administração, e que a grande maioria são em inglês, confirmando as análises anteriores sobre o baixo número de estudos relacionados ao tema realizados no Brasil. Os dados também confirmam que as categorias de busca utilizadas para o desenvolvimento deste estudo, que foram "ensino superior de Administração" e "Competências", foram apropriadas para o estudo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Frente ao objetivo de analisar a produção intelectual, nacional e internacional, sobre a temática "desenvolvimento de competências no ensino superior de Administração", os resultados da pesquisa possibilitam descrever alguns aspectos importantes do cenário do desenvolvimento das pesquisas relativas ao desenvolvimento das competências necessárias aos administradores nos cursos de administração no cenário nacional e internacional.

No caso dos periódicos com maior número de artigos publicados, observa-se a existência de um grande equilíbrio entre eles, não tendo se constituído, até o momento, a rigor, um *core* típico, conforme definido nos critérios da Lei de Bradford, sendo que nenhum periódico se destaca por ter um grande número de artigos relacionados ao tema da pesquisa.

Com relação a rede de autores conclui-se que, mundialmente, não houve, até o momento a constituição de redes expressivas de publicações referente ao tema, predominando publicações feitas por um único autor. Mesmo nas publicações feitas por mais de um autor, observa-se a inexistência de interações significativas entre autores ligados a diferentes redes.

No que se refere à produtividade dos autores a mesma tendência é observada, não tendo se constituído, até o momento, um núcleo de autores altamente produtivos e que exerçam um liderança inconteste entre os interessados no tema. A análise dos impactos das publicações indica que o artigo mais citado dentre aqueles identificados no estudo, foi "Public spending on higher education in developing countries: Too much or too little?, com quarenta e seis citações, e o artigo que teve a melhor média de citações por ano foi o "In pursuit of scarcity: Transnational students, 'employability', and the MBA", com 4,43 citações por ano. Ainda assim, a média anual de citações é baixa, comparativamente ao que ocorre com autores líderes em outras áreas da administração.

Em termos de distribuição regional, os países em que mais estudos foram publicados, isto é, que contam com mais autores ligados as instituições são os EUA, tendo 38 instituições,

seguidos por Brasil, Inglaterra e Espanha. No Brasil, apenas a PUC de Minas Gerais aparece com três artigos publicados sobre o tema, outras treze instituições aparecem com apenas uma publicação cada, sendo as outras publicações de instituições estrangerias.

Com relação a linha do tempo das publicações sobre o tema, observa-se que a primeira publicação ocorreu em 1968. Porém, entre os anos de 1969 e 1984 não houveram publicações relacionadas ao tema pesquisado, o que representa uma grande lacuna. Entre os anos de 1985 e 2000 os números mostram poucas publicações, e igualmente aos anos de 1969 e 1984, entre 2001 e 2004, não foram publicados artigos relacionados ao tema pesquisado.

A partir de 2005, ano em que a Resolução nº 4, de 13 de julho, do Conselho Nacional de Educação, institui as diretrizes curriculares nacionais para o Curso de Graduação em Administração, as publicações sobre o tema aumentaram consideravelmente, acredita-se pela própria necessidade de evolução de estudos sobre o tema. A partir de 2009, os estudos se intensificaram e, mesmo apresentando ainda uma produção relativamente insipiente, indicam o crescimento do interesse sobre o tema e a possibilidade de uma maior consolidação das pesquisas nos próximos anos.

6 REFERÊNCIA

ARAÚJO, Carlos Alberto. **Bibliometria: evolução histórica e questões atuais.** Em Questão: Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.

BERGAMINI, Cecília Whitaker. **Competência**: a chave do desempenho. São Paulo; Atlas, 2012.

CAMPBELL, Linda, CAMPBELL, Bruce, DICKINSON, Dee. **Ensino e aprendizagem por meio das inteligências múltiplas**. 2.ed. Porto Alegre: Artmed, 2000.

DUTRA, Joel Souza. **Competências**: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna. São Paulo: Atlas, 2004.

FERREIRA, Manuel Portugal Vasconcelos; MIRANDA, Rui Mourato; PINTO, Cláudia Frias Pinto. Três décadas de pesquisa em empreendedorismo: uma revisão dos principais periódico internacionais de empreendedorismo. **REAd** | Porto Alegre – Edição 81 - N° 2 – maio/agosto 2015 – p 406 – 436.

FIALHO, Francisco Antônio Pereira, et al. **Gestão do Conhecimento e Aprendizagem**: as estratégias competitivas da sociedade pós-industrial. Florianópolis: Visual Books, 2006.

FREITAS, Ana Lúcia Souza de. **A gestão da aula universitária na PUCRS** / Ana Lúcia Souza de Freitas, Rosana Maria Gessinger, Marlene Correro Gillo, Valderez Marina do Rosário Lima (orgs). – Porto Alegre: EDIPUCRS, 2008. LIBANEO, José Carlos. **Didática**. São Paulo: Cortez, 1994.

GUBIANI, Clésia Ana; SANTOS, Vanderlei; SILVA, Júlio Orestes da; RAUSCH, Rita Buzzi. A Internacionalização em Trabalhos Publicados no EnANPAD no Período de 2005 a 2009: Uma Análise Bibliométrica. **Revista Seminários em Administração - Semead**, São Paulo, set. 2010. Disponível em :

htttp://www.ead.fea.usp.br/semead/13semead/resultado/an_resumo.asp?cod_trabalho=225>. Acesso em: 27 dez 2015.

MUSSAK, Eugênio. **Gestão Humanística das pessoas**: o fator humano como diferencial competitivo. São Paulo: Elsevier, 2010.

NONAKA, Ikujiro; TAKEUCHI, Hirotaka. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

OLIVEIRA, Maria Helena Palma de. **Estratégias de Aprendizagem de Universitários**. Sinergia (CEFEST). São Paulo. V. 5, n. 1, 2004.

RAUPP, Fabiano Maury.; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 1999.

VANTI, Nadia Aurora Peres. **Da bibliometria à webometria:** uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. Ci. Inf., Brasília, v. 31, n. 2, p. 152-162, maio/ago. 2002.

WACHOWICZ, Lilian Anna. **A interdisciplinaridade na Universidade.** Lilian Anna Wachowicz (org). Curitiba: Champagnat, 1998.

_____. **Pedagogia Mediadora**. Petrópolis, RJ: Vozes, 2009.

ZARIFIAN, Philippe. **Objetivo Competência**: por uma nova lógica. São Paulo: Atlas, 2001.

DILEMAS ÉTICOS SOB AS PERSPECTIVAS INDIVIDUAIS, PROFISSIONAIS E ACADÊMICAS DOS DISCENTES DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS

ETHICAL DILEMMA IN THE OUTLOOK PERSONAL, PROFESSIONAL AND ACADEMIC OF ACCOUNTING SCIENCES STUDENTS

Cristian Baú Dal Magro (cristianbaumagro@gmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB
Universidade Regional de Blumenau – FURB

Thiago Bruno de Jesus Silva (thiagobrunojs@gmail.com)
Mestrando em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau – FURB

Vinicius Costa da Silva Zonatto (viniciuszonatto@gmail.com)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB
Professor do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Regional de Blumenau – FURB

RESUMO

Este estudo tem como objetivo analisar a visão de estudantes de ciências contábeis, ao assumirem papel de profissionais, diante de dilemas éticos sob as características individuais, profissionais e acadêmicas. A amostra da pesquisa foi delineada tendo em vista o retorno do instrumento de pesquisa. Desta forma, 169 respondentes do estado de Santa Catarina, 71 respondentes do estado do Rio Grande do Sul, 123 respondentes do estado do Paraná, 96 respondentes do estado de São Paulo e 45 respondentes do estado da Bahia, em uma amostra geral de 504 discentes. O instrumento de pesquisa foi dividido em quatro blocos: características individuais, profissionais e acadêmicas e cenários de dilemas éticos. Foram utilizados para análise dos dados a estatística descritiva, testes paramétricos de comparação de médias e Mann-Whitney e o teste não-paramétrico do Kruskal-Wallis. Como resultado, o gênero, idade, experiência profissional na área contábil, tipologia da instituição, cursar a disciplina, titulação do professor, discussão do código de ética e ter cursado outra graduação foram considerados preponderantes para a determinação das atitudes éticas dos discentes perante os dilemas éticos apresentados. A contribuição do estudo foi por contemplar a percepção de discentes de diversos estados brasileiros, ao observar possíveis diferenças na percepção de dilemas éticos, influenciados pelos diferentes aspectos individuais, profissionais e acadêmicos.

Palavras-chave: Dilemas Éticos; Discentes de Ciências Contábeis; Características Individuais; Características Profissionais; Características Acadêmicas.

ABSTRACT

This study aimed to analyze the vision of students of accounting, to assume role of professionals in the face of ethical dilemmas in individual, professional and academic characteristics. The survey sample was designed in view of the return of the survey instrument. Thus, 169 respondents in the state of Santa Catarina, 71 respondents of the Rio Grande do Sul state, 123 respondents in Paraná, 96 respondents of São Paulo and 45 respondents of Bahia state, in a general sample of 504 students. The survey instrument was divided into four blocks: individual characteristics, professional and academic and ethical dilemmas scenarios. Were used for data analysis descriptive statistics, parametric tests mean comparison and Mann-Whitney test and the nonparametric Kruskal-Wallis test. As a result, gender, age, professional experience in

accounting, type of institution, take the course, teacher titration code discussion of ethics and have attended other graduation were regarded as especially important for determining the ethical attitudes of students towards the dilemmas ethical presented. The contribution of this study was to contemplate the perception of students from several Brazilian states, to observe possible differences in the perception of ethical dilemmas, influenced by different individual aspects, professionals and academics.

Keywords: Ethical Dilemmas; Students of Accounting; Individual characteristics; Professional features; Features Academic.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, manifesta-se uma crescente preocupação com a ausência de valores éticos (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005) indicando cada vez mais a intolerância social perante aos abusos (LUCE, BARBER, & HILLMAN, 2001). Muito das preocupações são fundamentadas nas denúncias sobre casos de fraudes (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010) oriundas de negócios cada vez mais complexos, concorrência mundial e inovações rápidas que impõem às organizações novos ajustes na forma de operar, promovendo embates sobre maximização dos resultados, compromisso e postura ética (ROBERTSON et al., 2002).

Profissionais, sobretudo da área contábil, encontram-se envolvidos nesses casos (MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010), possivelmente em função das oportunidades de manipular recursos e informações sigilosas a respeito das entidades que o cargo lhes confere (NASCIMENTO et al. 2011). Ao ocuparem posições estratégicas, são constantemente expostos a dilemas éticos capazes de impactar o mercado, a sociedade e o meio ambiente (WATSON, 2003).

A postura diante de conflitos éticos influencia na imagem da organização e no comportamento dos demais indivíduos (BEWS; ROSSOUW, 2002). Desta maneira, é essencial que a formação do contador se fundamente em preceitos éticos rigorosos, que lhes confiram diretrizes de atuação formais, como as oferecidas pelo Código de Ética do Profissional Contábil e pelo Conselho Federal de Contabilidade (NASCIMENTO et al. 2011). Apenas a formação técnica não se mostra suficiente para subsidiar as decisões organizacionais, é preciso que o profissional identifique uma finalidade social superior nos serviços prestados, defendendo os princípios e valores éticos da contabilidade (LISBOA et al., 1997), que levem a não conivência em atos reconhecidamente imorais ou ilícitos (BORGES; MEDEIROS, 2007).

Os estudos de Alves et al. (2007) e Moraes, Silva e Carvalho (2010) observaram a relação entre a ética e características individuais como questões de gênero e idade dos acadêmicos de Ciências Contábeis; Ford e Richardson (1994) Loe e Ferrell (2000) analisaram a relação entre ética e as crenças religiosas; Whipple e Swords (1992) avaliaram a relação entre ética e nacionalidade. Desta forma, compreender esses fatores torna-se fundamental para o fomento de uma cultura voltada ao desenvolvimento ético dos profissionais, sem deixar de garantir a sustentabilidade dos negócios (ALMEIDA, 2007). Contudo, a proposta desta pesquisa se pauta na necessidade de conhecer os aspectos éticos que permeiam as decisões dos acadêmicos de Ciências Contábeis a partir de suas características individuais, profissionais e acadêmicas, perspectiva ainda não esgotada em trabalhos anteriores.

Sob esta perspectiva voltada ao enaltecimento da ética na profissão contábil, o estudo apresenta a seguinte questão de pesquisa: Qual a visão dos estudantes de ciências contábeis, ao assumirem o papel de profissionais, diante de dilemas éticos sob as características individuais, profissionais e acadêmicas? O objetivo do estudo foi analisar a visão de estudantes de ciências contábeis, ao assumirem papel de profissionais, diante de dilemas éticos sob as características

individuais, profissionais e acadêmicas.

Este estudo contempla a percepção de alunos de vários estados brasileiros (SC, PR, RS, BA, SP, MS), contribuindo para observação de possíveis diferenças na percepção de dilemas éticos, talvez influenciados pelos diferentes aspectos individuais, profissionais e acadêmicos. Os dilemas éticos presentes nesta pesquisa foram estabelecidos a partir de estudos anteriores que observaram aspectos pontuais (KOHLBERG, 1984; EYNON; HILL; STEVENS, 1996; LISBOA et al., 1997; ALMEIDA, 2007; BORGES; MEDEIROS, 2007; ALVES et al. 2007; MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010; NASCIMENTO et al. 2011), porém com menor abrangência. A ética, mais especificamente a ética do profissional contábil, é o objeto do presente estudo visto que cabe a ele fazer a ligação entre a fiscalização, o contribuinte e a sociedade.

Ao longo dos últimos anos, é evidente o aumento de discussões sobre questões éticas. Este tema vem despertando o interesse tanto na esfera pessoal quanto na profissional, promovendo diversas transformações na sociedade e exigindo dos profissionais, independentemente da área, que sejam cada vez mais éticos. (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2014). Assim, justifica-se a investigação dos dilemas éticos junto aos acadêmicos, futuros profissionais da contabilidade, visto que esta profissão tem se mostrado cotidianamente palco de conflitos de ordem ética (LOPES et al. 2006; MORAES; SILVA; CARVALHO, 2010).

2 ÉTICA E O PROFISSIONAL DE CONTABILIDADE

A adoção de uma postura fundamentada em princípios éticos de respeito ao ambiente e à comunidade é uma exigência permanente da sociedade atual (LUCE; BARBER; HILLMAN, 2001). Ética refere-se aos costumes e comportamentos sociais habituais, manifestando-se por meio de princípios e obrigações que norteiam o comportamento dos indivíduos, buscando o estabelecimento de níveis aceitáveis de convivência em sociedade (LISBOA et al., 1997). Como valor subjetivo da ação humana, a ética permeia infinitas decisões pessoais e organizacionais (WASIELESKI; WEBER, 2001), e está intrinsecamente ligada à percepção de gravidade derivada da decisão tomada (JONES, 1991).

Em âmbito corporativo, a ética pode ser entendida como subordinação à lei, já que a legislação representa os anseios da sociedade (ANHER, 2009) e orienta o comportamento no mundo dos negócios, indicando o que é certo ou errado (FERREL; GRESHAM; FRAEDRICH, 1989; ALMEIDA, 2007). Especificamente na área contábil, as ações dos profissionais se pautam no código da profissão, fundamentado em preceitos como competência, sigilo, integridade, objetividade, obediência às regras sociais e servir com lealdade e diligência (LISBOA et al., 1997). De maneira geral, se existem opções conflitantes em uma organização, decisões consideradas éticas se basearão na alternativa que mais contemplar os princípios morais do indivíduo ao mesmo tempo em que atende ao objetivo pretendido pela empresa (GUY, 1990).

A ética em âmbito corporativo se delineia por meio de um conjunto de condutas técnicas e sociais praticadas por seus membros. Na área contábil, a obediência ao Código de Ética do Profissional classifica o profissional como ético elevando-o ao reconhecimento dos demais membros da própria classe e da sociedade como um todo (BORGES; MEIDEIROS, 2007).

Os contadores, no entanto, são cotidianamente pressionados pelos gestores a gerenciarem resultados contábeis de forma a otimizar os relatórios conforme o desempenho almejado. Essas pressões impõem escolhas de ordem ética aos contadores levando-os a decisões precipitadas, especialmente quando os padrões éticos da profissão permitem lacunas para interpretações e julgamentos (MEGLIORINI, et al. 2010). Assim, adotar o código de ética como balizador da conduta, habilita os profissionais a agirem com bom senso e profissionalismo perante seus colegas (KRAEMER, 2009), assegurando práticas baseadas na ética (GRUNER, 1994).

3 FATORES INDIVIDUAIS, PROFISSIONAIS E ACADÊMICOS

Diversos pesquisadores vêm se propondo a estudar a conduta ética e os fatores que a influenciam, especialmente baseando-se em níveis de explicação do comportamento ético: individual, profissional, organizacional e cultural (ALMEIDA, 2007). Os fatores individuais abrangem todos os aspectos referentes unicamente ao responsável pelas decisões individuais (FORD; RICHARDSON, 1994).

Kohlberg (1984) estudou os fatores individuais de influência na percepção moral e os processos decisórios associados, desde a infância até à idade adulta. Segundo o autor, o indivíduo evolui por meio de um processo cognitivo, à medida que aprimora as suas percepções morais. Inicialmente a percepção moral é denominada de pré-convencional e se baseia em critérios como certo e errado ou recompensas e consequências. Em seguida, no nível denominado de convencional, as decisões passam a levar em conta a opinião dos grupos sociais, resultando na aderência a comportamentos, normas e valores sociais.

Stanga e Turpen (1991) investigaram a influência de fatores acadêmicos a partir dos julgamentos feitos por estudantes de contabilidade quando confrontados com dilemas éticos pertencentes à prática contábil. As evidências indicaram que a grande maioria dos estudantes de contabilidade que participaram do estudo não adotariam comportamento antiético. No entanto, alguns ainda se mostraram incertos sobre o que fariam se confrontados com dilemas éticos, indicando a existência de uma oportunidade razoável para melhorar a consciência ética de certos estudantes de contabilidade, por meio de cursos apropriados e da educação formal.

Os fatores acadêmicos e sua relação com a sensibilidade e o raciocínio ético de 156 alunos de contabilidade foram estudados por Chan e Leung (2006). Os resultados mostram que os acadêmicos de contabilidade variam em sua capacidade de detectar a presença de questões éticas em um cenário profissional. Além disso, não existe relação entre a sensibilidade ética dos alunos e seu raciocínio ético, indicando que um indivíduo que possui a capacidade de determinar o que é eticamente certou ou errado (alto raciocínio ético) poderá falhar em se comportar eticamente devido a uma deficiência na identificação de questões éticas para determinadas situações.

Com relação aos fatores acadêmicos e profissionais, Borges e Medeiros (2007) estudaram as relações do comprometimento de 187 contadores da cidade de Natal/RN, com a ética profissional a fim de verificar se o nível de introjeção dos valores éticos influencia o nível de comprometimento. Os resultados indicaram que o profissional de nível superior tem seu comprometimento diretamente pelo índice de introjeção dos deveres éticos da profissão e que o grau de introjeção de valores e deveres éticos por parte dos profissionais em contabilidade influencia seu nível de comprometimento.

Alves et al. (2007) analisou os fatores individuais e profissionais, verificando a influência do Código de Ética sobre o processo decisório ético do profissional de Contabilidade. A maioria dos 2262 contadores e técnicos em Contabilidade de quatro estados brasileiros que responderam à pesquisa indicaram que o Código de Ética Profissional do Contabilista é um importante guia de conduta, no entanto, apenas uma minoria se atende algumas ou todas as normas derivadas do Conselho Federal de Contabilidade. O processo decisório dos contadores é influenciado pela idade e gênero, em que as mulheres demonstram posturas mais éticas do que os homens, assim como os mais velhos apresentam atitudes mais éticas do que os mais novos.

Moraes, Silva e Carvalho (2010) verificaram os fatores individuais e acadêmicos relacionados ao posicionamento de 96 estudantes de contabilidade que se depara com problemas morais de ordem prática, sob o ponto de vista ético. Com relação ao gênero, os homens se mostraram mais propensos a agir de forma antiética do que as mulheres. Com relação à idade, os

mais velhos demonstraram um posicionamento mais ético do que os mais novos. Já, em relação ao tempo de serviço, os estudantes que trabalham há mais tempo com mais tempo de trabalho tendem a discordar de atos antiéticos mais do que aqueles trabalham a menos tempo. De maneira geral, concluiu-se o gênero, idade e tempo de trabalho influenciaram o posicionamento ético dos estudantes de contabilidade entrevistados, em relação aos dilemas éticos apresentados. Estes resultados sugerem que aqueles segmentos de profissionais sejam tratados e motivados diferentemente para tornar mais eficaz a revitalização ética do ambiente.

Nascimento et al. (2011) privilegiou em sua pesquisa os fatores acadêmicos ao buscar evidenciar a percepção sobre o tema "ética" junto a 167 formandos de Ciências Contábeis em universidades da região sul do Brasil. Os respondentes indicaram que não transgridam os princípios éticos em prol do empregador, creem na relevância do código de ética para o exercício da profissão, concordam com a necessidade de penalização por infração às normas impostas pelo Conselho Federal de Contabilidade, e se mostraram dispostos a atuar de acordo tais regras. Apesar disso, mais da metade dos graduandos afirmou nunca ter sequer lido o código.

Antonovz et al. (2011) estudou o fator individual gênero para comparar as percepções dos alunos com as de profissionais de contabilidade que atuam no mercado de trabalho, levantando os aspectos da percepção destes que diferem em relação ao gênero dos respondentes. Verificou que na maioria das questões levantadas houve uma menor aceitabilidade para certos comportamentos antiéticos por parte das mulheres, do que por parte dos homens. Oliveira et al. (2011), por outro lado, ao investigarem se há diferença na disposição de agir de forma ética conforme o gênero junto a um grupo de estudantes do curso de Ciências Contábeis de uma instituição privada de ensino, observaram que o gênero não influi na disposição de agir dos participantes deste estudo.

Lustosa et al. (2012) avaliaram o nível moral individual de 259 contadores de todas as regiões brasileiras, de diferentes faixas etárias, gêneros, graus de titulação e tipos de ocupação profissional com base no julgamento sobre decisões que envolvem conflitos éticos. Os resultados revelam que os contadores que participaram da pesquisa esperam adotar decisões caracterizadas como éticas e morais, mas não contam com o mesmo comportamento dos colegas de profissão.

Antunes et al. (2013) estudou o tema ética profissional com foco a atitude ética individual do contabilista brasileiro. Identificou que o contador brasileiro se considera independente, crítico e assume como um dever profissional transmitir em seus relatórios aquilo que consideram verdades. Por outro lado, a autora alerta que não se pode ignorar a ocorrência recorrente de práticas disfuncionais que, além de causarem prejuízos financeiros expressivos para a sociedade de forma geral, comprometem a credibilidade da profissão, o que denota uma dissonância entre a percepção e a prática de alguns profissionais.

Costa e Melo (2015) avaliaram o comportamento profissional dos contadores da cidade de Mossoró-RN, frente às recentes mudanças introduzidas pela era digital à profissão contábil. Verificaram que os contadores acreditam no comportamento guiado pela ética como ocasionador do sucesso profissional, reconhecem a necessidade de estarem atualizados e adequados às transformações ocorridas na profissão por meio de recursos e comportando-se de forma oportuna em meio a existência de ameaças. Logo, são profissionais guiados pelo código de ética, aperfeiçoadores das mudanças ocorridas na profissão.

4 METODOLOGIA DA PESQUISA

O estudo é caracterizado quanto aos objetivos, como de cunho descritivo por apresentar as características de uma determinada amostra. Quanto aos procedimentos, é uma pesquisa de levantamento e a abordagem do problema é de natureza quantitativa, pelo uso de instrumentos estatísticos na análise e interpretação dos resultados.

A população da pesquisa é composta pelos alunos do curso de graduação em ciências contábeis de diferentes regiões do Brasil e a amostra da pesquisa foi delineada tendo em vista o retorno do instrumento de pesquisa, totalizando 169 respondentes localizados no estado de Santa Catarina, 71 respondentes localizados no estado do Rio Grande do Sul, 123 respondentes localizados no estado do Paraná, 96 respondentes localizados no estado de São Paulo e 45 respondentes localizados no estado da Bahia, totalizando uma amostra geral de 504 alunos de graduação em ciências contábeis.

O instrumento de pesquisa foi dividido em quatro blocos. Para tanto, tem-se o bloco das características individuais composto de quatro questões, conforme segue: gênero; idade; crença religiosa e estado de residência. O bloco das características profissionais foi composto de duas questões, conforme segue: atua ou atuou em áreas que aplicam conhecimentos da contabilidade e remuneração mensal.

O bloco de características acadêmicas foi dividido em dois subgrupos, em que o primeiro contém quatro questões aplicáveis à todos os respondentes, sendo as seguintes: qual semestre que está cursando; já cursou a disciplina de ética; qual a tipologia da instituição de ensino superior; e possui outra graduação. O segundo subgrupo contempla cinco questões aplicáveis aqueles que já cursaram a disciplina de ética, sendo as seguintes: qual a área de formação do professor que lecionou a disciplina; qual a titulação do professor que lecionou a disciplina; qual a importância atribuída à disciplina de ética; o código de ética profissional do contador foi discutido pelo professor; e a disciplina de ética modificou seu pensamento sobre a ética na profissão contábil. Por fim, tem-se o bloco dos cenários de dilemas éticos do profissional de contabilidade.

Quadro 1 – Bloco dos cenários de dilemas éticos na profissão contábil

N.	Cenários de dilemas éticos na profissão contábil	Autores
D1	Os jornais sempre noticiam a alta carga tributária brasileira. Por outro lado, a prestação de serviços públicos, a exemplo dos serviços de saúde, educação e segurança, não apresentam padrão de qualidade adequado. Você está sempre disposto, como profissional de contabilidade, a orientar seus clientes para que paguem integralmente os impostos devidos, mesmo considerando que os concorrentes não procedem da mesma forma.	Lopes et al. (2006)
D2	A recomendação positiva de um cliente, por exemplo, funciona como uma oportunidade para aumentar as chances de uma carreira profissional de sucesso. Considerando que haja indicação de amigos, você se dispõe a preparar e assinar demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, desde que possam servir para auxiliar a recuperação de uma empresa com sérios problemas econômicos e financeiros.	Lopes et al. (2006)
D3	A profissão contábil se caracteriza por uma estrutura organizacional definida em Conselhos Profissionais. Seus integrantes são remunerados por honorários decorrentes de prestação de serviços. Algumas vezes os colegas de profissão atuam de forma a reduzir os honorários, gerando uma concorrência desleal. Você está disposto a recusar serviços contábeis quando considerar uma remuneração injusta, mesmo que outro colega preste o serviço e isto signifique ter menos clientes.	Lopes et al. (2006)
D4	Você trabalha como contabilista numa empresa que fabrica detergentes. Devido à queda no preço das matérias-primas, os custos de produção diminuíram de forma significativa. A administração, entretanto, exigiu que continuasse contabilizando os gastos como se os preços não tivessem sofrido nenhuma alteração. Deste modo, os gastos contabilizados seriam superiores aos realmente apurados. Consequentemente, o lucro da empresa seria diminuído e o valor a ser tributado, também. Sabendo que o ato não seria descoberto pela auditoria, uma vez que o controle interna da empresa é fraco, você estaria disposto a concordar com a ordem imposta pela administração.	Lopes et al. (2006); Oliveira et al. (2011)
D5	Você é contador de uma empresa que constrói estradas. A percentagem de cimento utilizado para a construção da estrada é de 4%. O João e o Manuel, dois funcionários da empresa, são os responsáveis pela percentagem de cimento a ser incluído nas obras. Esses dois funcionários foram conversar com você, pois, estão pensando em colocar apenas 3% de cimento o que, segundo os mesmos, não prejudicaria as estradas. Assim, o valor correspondente ao restante (1%) seria repartido entre os três. Você aceitaria a proposta por estar desanimado no trabalho, visto que apesar de trabalhar de maneira eficiente, nunca recebeu nenhuma promoção.	Lopes et al. (2006); Oliveira et al. (2011)
D6	O Contador Manuel presta serviços de contabilidade para a empresa Casa Azul, e por se encontrar em situação conflitante com a empresa, reteve indevidamente livros e documentos de seu cliente.	Oliveira et al. (2011);

	Dependendo dos motivos, você poderia agir da mesma forma que Manuel?	
D7	Rodrigo formado em Ciências Contábeis, com registro no Conselho Regional de Contabilidade, trabalha diariamente como professor. O escritório de contabilidade Bandeira Branca por motivo alheio a sua vontade está sem funcionário que tenha registro no CRC. Rodrigo recebe uma quantia em dinheiro para assinar vários demonstrativos os quais não supervisionou. Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma forma que o Rodrigo?	Oliveira et al. (2011); Resolução CFC nº 803/96
D8	A papelaria Brilho Verde encontra-se com sérios problemas e precisa de um empréstimo bancário. O contador movido pela situação da empresa elabora demonstrativos contábeis com valores adulterados, de forma a possibilitar a concessão do empréstimo. Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma forma que o Contador?	Oliveira et al. (2011); Resolução CFC nº 803/96
D9	A Farmácia Esperança, desde sua fundação, contratou serviços de contabilidade com o Escritório Contábil Y. A farmácia não precisava se preocupar com os pagamentos dos impostos, pois o escritório efetuaria. O contador ficou vários meses sem realizar o pagamento dos impostos, embolsando todo o valor, que posteriormente será devolvido. Dependendo do motivo, eu posso agir da mesma forma que o contador?	Oliveira et al. (2011); Resolução CFC nº 803/96

Fonte: Adaptado da Resolução CFC nº 803/96 e dos estudos de Lopes et al. (2006), Oliveira et al. (2011).

A escala *likert* utilizada para verificar a percepção dos alunos sobre os dilemas éticos diante dos cenários da profissão contábil, foi de quatro pontos com concordo totalmente (1); mais concordo do que discordo (2); mais discordo do que concordo (3); discordo totalmente (4).

5 ANÁLISE E APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

Com o intuito de verificar o perfil dos estudantes em ciências contábeis que participaram da pesquisa, primeiramente são apresentados os dados que caracterizam os respondentes com relação aos seus aspectos individuais, conforme Tabela 1.

Caracterização dos Respondentes		**Número**	**Frequência %**
Gênero	Masculino	199	39,50
	Feminino	305	60,50
	Total	**504**	**100,00**
Idade	Até 20 anos	115	22,80
	De 21 a 25 anos	242	48,00
	De 26 a 30 anos	77	15,30
	De 31 a 35 anos	43	8,50
	Acima de 35 anos	27	5,40
	Total	**504**	**100,00**
Crença Religiosa	Católica	350	69,40
	Evangélica	109	21,60
	Judaísmo	02	0,40
	Islamismo	00	0,00
	Budismo	01	0,20
	Hinduísmo	00	0,00
	Não tenho crença	23	4,60
	Outras	19	3,80
	Total	**504**	**100,00**
Estado de Residência	Santa Catarina	169	33,50
	Rio Grande do Sul	71	14,10
	Paraná	123	24,40
	São Paulo	96	19,00
	Bahia	45	8,90
	Total	**504**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Caracterização dos respondentes com relação aos aspectos individuais

Verifica-se na Tabela 1 que a maioria dos respondentes (60,50%) são do gênero feminino. Destaca-se que grande parte dos estudantes possuem entre 21 a 25 anos (48,00%), mas há um grande percentual (22,80%) que possui até 20 anos de idade.

Caracterização dos Respondentes		Número	Frequência %
Já atua ou atuou em áreas que necessitou aplicação de conhecimentos contábeis	Sim	329	65,30
	Não	175	34,70
	Total	**504**	**100,00**
Remuneração Mensal	Até 2 salários mínimos	324	64,30
	De 2,1 a 4 salários mínimos	138	27,40
	De 4,1 a 6 salários mínimos	30	6,00
	De 6,1 a 8 Salários mínimos	8	1,60
	Acima de 8 salários mínimos	4	0,80
	Total	**504**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Caracterização dos respondentes com relação aos aspectos profissionais

Em relação as questões profissionais, verifica-se na Tabela 2 que a maioria dos pesquisados já atuam ou atuaram em áreas que necessitam da aplicação de conhecimentos advindos da contabilidade. Além disso, a maioria dos estudantes (64,30%) possuí uma remuneração mensal de até 2 salários mínimos, e 27,40% possui uma remuneração mensal entre 2,1 a 4 salários mínimos.

Caracterização dos Respondentes		Número	Frequência %
Semestre que está cursando	2º	62	12,30
	3º	118	23,40
	5º	29	5,80
	6º	116	23,00
	7º	52	10,30
	8º	127	25,20
	Total	**504**	**100,00**
Já cursou a disciplina de ética	Sim	230	45,60
	Não	274	54,40
	Total	**504**	**100,00**
Tipologia da Instituição de Ensino Superior	Pública	97	19,20
	Privada	407	80,80
	Total	**504**	**100,00**
Possui outra graduação	Sim	30	6,00
	Não	474	94,00
	Total	**504**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – Caracterização dos respondentes com relação aos aspectos acadêmicos

Com relação aos aspectos acadêmicos, verifica-se na Tabela 3 que parte significativa dos estudantes estão cursando os semestres finais e outra parte significante os semestre iniciais do curso de ciências contábeis, podendo oferecer uma visão de amadurecimento dos estudos no decorrer do curso com relação aos dilemas éticos aqui abordados. A maioria dos pesquisados estudam em instituição privada e não possui nenhuma graduação anterior a de contabilidade pelo qual estão estudando. Por fim, tem-se que 54,40% dos pesquisados ainda não cursaram a disciplina de ética e 45,60% já cursaram a disciplina de ética.

Dessa forma, as questões expostas na Tabela 4 consideraram apenas os respondentes que já cursaram a disciplina de ética, visto que são questões que envolvem o impacto aspectos

acadêmicos envolto da disciplina na percepção do aluno sobre dilemas éticos.

Caracterização dos Respondentes		Número	Frequência %
Área de formação do professor que lecionou a disciplina de ética	Contabilidade	183	79,60
	Outras	47	20,40
	Total	**230**	**100,00**
Titulação do professor que lecionou a disciplina de ética	Graduação	14	6,10
	Especialização	50	21,70
	Mestrado	145	63,00
	Doutorado	21	9,10
	Total	**230**	**100,00**
Importância atribuída à disciplina de ética	Sem Importância	02	0,90
	Pouco Importante	07	3,00
	Importante	73	31,70
	Muito Importante	62	27,00
	Fundamental Importância	86	37,40
	Total	**230**	**100,00**
O código de ética profissional do contador foi discutido pelo professor	Não sei do que se trata	02	0,90
	Nunca foi discutido	20	8,70
	Apenas foi apresentado pelo professor	34	14,80
	Foi discutido superficialmente	57	24,80
	Foi discutido em profundidade	117	50,90
	Total	**230**	**100,00**
A disciplina de ética modificou seu pensamento sobre a ética na profissão contábil	Não sei responder	14	6,10
	Não provocou diferença	50	21,70
	Provocou pouca diferença	145	63,00
	Totalmente diferente	21	9,10
	Total	**230**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Respondentes que já cursaram a disciplina de ética com relação aos aspectos acadêmicos

Verifica-se na Tabela 4 que a grande maioria dos estudantes que cursaram disciplina de ética tiveram professores com formação em contabilidade (79,60%), e com titulação de mestre (63,00%). Tais estudantes, na sua maioria atribuem importância para a disciplina de ética, e também discorrem que o código de ética profissional do contador foi discutido pelo professor que lecionou a disciplina de ética. Por foi, a maioria dos estudantes acreditam que a disciplina de ética provocou pouca diferença no seu pensamento sobre ética na profissão contábil.

Dilemas Éticos	Média	Desvio Padrão	Nível de Significância do Teste de Diferença de Médias (Tukey)
D1	3,6052	0,6856	D3(0,000*); D5 (0,027*); D9 (0,000*)
D2	3,5813	0,7834	D3(0,000*); D5 (0,004*); D9 (0,000*)
D3	2,8091	1,0875	D1(0,000*); D2(0,000*); D4(0,000*); D5(0,000*); D6(0,000*); D7(0,000*); D8(0,000*); D9(0,000*)
D4	3,5198	0,7720	D3(0,000*); D5(0,000*); D8(0,001*); D9(0,000*)
D5	3,7639	0,5726	D1(0,027*); D2(0,004*); D3(0,000*); D4(0,000*); D7(0,000*)
D6	3,6270	0,8172	D3(0,000*); D9(0,000*)
D7	3,5556	0,8651	D3(0,000*); D5(0,000*); D8(0,022*); D9(0,000*);
D8	3,7163	0,5855	D3(0,000*); D4(0,001*); D7(0,022*);
D9	3,8631	0,4793	D1(0,000*); D2(0,000*); D3(0,000*); D4(0,000*); D6(0,000*); D7(0,000*);

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – Estatística descritiva e teste de diferença de médias entre os dilemas éticos

Verifica-se na Tabela 5 que o dilema ético 3 (D3) apresentou a menor média em relação aos demais dilemas éticos apontados, fato comprovado pelo teste de diferenças de médias que mostrou a existência de significância ao nível de 5% com relação aos demais dilemas éticos.

Assim, conclui-se que os estudantes vislumbram a aceitação de serviços contábeis atrelada a uma remuneração injusta no intuito de obtenção e capitação de clientes como um menos antiético com relação aos demais dilemas estudados.

Por outro lado, o dilema ético 9 (D9) apresentou, significativamente ao nível de 5%, maior percepção de ato antiético com relação aos demais dilemas éticos. É possível inferir que os estudantes possuem uma alta percepção de que o recebimento dos recursos financeiros dos clientes para o pagamento dos impostos e a sua não realização, é um ato antiético. Percebe-se que os estudantes tem forte percepção de ética com relação ao aspecto apontado, visto que é um forte motivador para a cassação do registro de contador pelo conselho de classe, conforme consta no código de ética profissional. Portanto, os achados indicam que os estudantes foram bem informados com relação a retenção de recursos dos clientes e o não recolhimento adequado dos impostos que ficaram sob sua responsabilidade, conforme alínea "e" do art. 27 do DL 9.245/46, c/c a súmula 02 do CFC com art. 2, inciso I e art. 3, incisos III, VIII e X do CEPC e com art. 24, incisos I, VI e X da Res. CFC 960/03.

Na sequência, com o intuito de identificar se existem diferenças estatísticas entre as características individuais, profissionais e acadêmicas e a percepção dos dilemas éticos, foram realizados dois testes (*Mann-Whitney; Kruskal-Wallis*). O teste de *Mann-Whitney* foi utilizado para a verificação das variáveis independentes com duas amostras.

Dilemas Éticos	Gênero	Atuou na área contábil	Cursou Disciplina de ética	Tipologia da IES	Cursou outra graduação
D1	0,076	0,003*	0,245	0,078	0,033*
D2	0,011*	0,110	0,099	0,036*	0,374
D3	0,089	0,340	0,086	0,020*	0,886
D4	0,077	0,895	0,814	0,005*	0,169
D5	0,113	0,000*	0,205	0,750	0,262
D6	0,013*	0,685	0,172	0,959	0,535
D7	0,096	0,017*	0,003*	0,311	0,547
D8	0,023*	0,118	0,930	0,000*	0,285
D9	0,084	0,001*	0,099	0,353	0,618

* significância ao nível de 5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 – Teste de *Mann-Whitney* das características individuais, profissionais e acadêmicas

Conforme exposto na Tabela 6, é possível inferir que o gênero apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 2 (D2), dilema ético 6 (D6) e com o dilema ético (D8). Os resultados mostram que o gênero dos estudantes de ciências contábeis é fator preponderante para a diferente percepção sobre os dilemas éticos da profissão de contador.

Os achados demonstram que a variável de atuação na área contábil foi significante ao nível de 5% com o dilema ético 1 (D1), dilema ético 5 (D5), dilema ético 7 (D7) e com o dilema ético 9 (D9), e portanto, tem-se que os estudantes que atuam ou já atuaram na área contábil possuem diferentes percepções sobre os dilemas éticos. A variável cursou disciplina de ética, demonstrou significância ao nível de 5% apenas com o dilema ético 7 (D7), apontando que para tal quesito cursar a disciplina de ética modifica a percepção de ética dos alunos de contabilidade.

A variável tipologia da Instituição de Ensino Superior (Pública/Privada) apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 2 (D2), dilema ético 3 (D3), dilema ético 4 (D4) e dilema ético 8 (D8), indicando que a dependendo da instituição de ensino superior que o aluno tem estudado, causa diferença na percepção sobre determinados dilemas éticos da profissão contábil ante expostos. Por fim, tem-se que os alunos que já cursaram outra graduação possuem percepções diferentes sobre o dilema ético 1 (D1).

Gênero	*Rank* Médio D2	*Rank* Médio D6	*Rank* Médio D8
Masculino	236,81	238,28	239,37
Feminino	262,74	261,78	261,07

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 7 - Teste de *Mann-Whitney* da variável gênero em relação aos dilemas éticos

Os resultados da Tabela 7 mostram que os estudantes do gênero feminino possui uma melhor percepção sobre os dilemas éticos que os do gênero masculino. Portanto, as mulheres são mais perceptíveis de que, a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, com o intuito de auxiliar a recuperação de uma empresa cm problemas econômicos, é um ato de fraude contábil.

O mesmo ocorre com a retenção de livros e documentos do cliente da contabilidade, em que as mulheres percebem com maior intensidade que os homens, tal fato como um ato de fraude contábil, visto que o código de ética é claro com relação a impossibilidade, mesmo havendo qualquer conflito, de o contador reter quaisquer documentos de seus clientes.

Os mesmos resultados foram encontrados por Stevens (1984), Nyaw e Ng (1994), Coate e Frey (2000), Alves et al. (2007), Moraes et al. (2010) e Antonovz et al. (2011), no qual houve uma menor aceitabilidade para certos comportamentos antiéticos por partes das mulheres, do que por parte dos homens. Os resultados divergem do estudo do Oliveira et al. (2011), visto que os autores concluíram que o gênero não influi na disposição de agir dos participantes do estudo.

Já atua ou atuou na área contábil	*Rank* Médio D1	*Rank* Médio D5	*Rank* Médio D7	*Rank* Médio D9
Sim	263,89	265,64	261,18	260,28
Não	231,09	227,79	236,18	237,88

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 8 - Teste de *Mann-Whitney* da variável atuação na área contábil em relação aos dilemas éticos

Os resultados apontados pela Tabela 8 indicam que os estudantes que já atuaram ou atuam em áreas que exigem conhecimentos advindos da contabilidade possuem melhor percepção sobre os dilemas éticos (D1; D5; D7 e D9). Os achados apontam que a experiência na área de contabilidade oferece melhor percepção sobre a disposição do profissional em orientar seus clientes para que paguem integralmente os impostos, mesmo que os concorrentes não procedam da mesma maneira, de não aceitar propina advinda de menor percentual aplicado na produção da atividade operacional do negócio, não assinar relatórios contábeis sem a devida supervisão e de efetuar o pagamento correto dos impostos de clientes que lhe repassaram tais recursos.

Estes resultados podem ser explicados pelo estudo de Alves et al., (2007), que o profissional tem seu comprometimento diretamente pelo índice de introjeção dos deveres éticos da profissão e que o grau de introjeção de valores éticos influencia no nível de comprometimento.

Já cursou a disciplina de ética	*Rank* Médio D7
Sim	259,93
Não	246,26

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 9 - Teste de *Mann-Whitney* da variável cursou a disciplina de ética em relação aos dilemas éticos

Os achados apontam que os alunos que já cursaram a disciplina de ética possuem uma

melhor percepção de que ganhar certa quantia em dinheiro para assinar demonstrativos contábeis sem a correta supervisão, é caracterizada como uma atitude antiética do profissional de contabilidade.

Tipologia da Instituição de Ensino Superior	*Rank* Médio D2	*Rank* Médio D3	*Rank* Médio D4	*Rank* Médio D8
Pública	231,18	281,79	221,09	218,32
Privada	257,58	244,97	259,99	260,65

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 10 - Teste de *Mann-Whitney* da variável tipologia da instituição de ensino em relação aos dilemas éticos

Os estudantes de ciências contábeis das instituições de ensino superior privadas possuem melhor percepção de ética na maioria dos dilemas éticos (D2; D4; D8) com diferenças significativas para a variável. É possível indicar que os alunos de instituições privadas percebem com maior intensidade que a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, mesmo que seja para auxiliar a recuperação de uma empresa, a contabilização de gastos superiores aos realmente apurados e a adulteração de demonstrativos contábeis para obter maior facilidade na liberação de empréstimos são atitudes antiéticas.

Por outro lado, os alunos de instituições públicas percebem com maior intensidade que a concorrência desleal, gerada pela aceitação de realização de serviços à clientes com remuneração injusta àquela cobrada pelos demais colegas de trabalho é uma atitude antiética.

Já cursou outra graduação	*Rank* Médio D1
Sim	296,57
Não	249,71

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 11 - Teste de *Mann-Whitney* da variável possui outra graduação em relação aos dilemas éticos

Os achados indicam que os estudantes de ciências contábeis que já possuem outra graduação, percebem com maior intensidade que a orientação para que os clientes paguem integralmente os impostos, mesmo que os concorrentes não o façam, é uma atitude ética.

Dilemas Éticos	Idade	Crença Religiosa	Remuneração mensal	Estado de Residência
D1	0,328	0,771	0,997	0,002*
D2	0,016*	0,315	0,099	0,007*
D3	0,050*	0,907	0,042*	0,000*
D4	0,340	0,796	0,585	0,010*
D5	0,072	0,449	0,035*	0,005*
D6	0,149	0,589	0,005*	0,000*
D7	0,340	0,705	0,209	0,000*
D8	0,222	0,906	0,114	0,000*
D9	0,203	0,394	0,275	0,001*

* significância ao nível de 5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 12 – Teste de *Kruskal-Wallis* das características individuais, profissionais e acadêmicas

Conforme exposto na Tabela 12, é possível inferir que a idade apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 2 (D2) e dilema ético 3 (D3). A remuneração mensal apresentou significância ao nível de 5% com o dilema ético 3 (D3), dilema ético 5 (D5) e dilema ético 6 (D6), e por fim, o estado de residência apresentou-se significativamente com relação a todos os dilemas éticos observados. Os resultados indicam que a idade, remuneração mensal e estado de

residência são fatores preponderantes para a diferente percepção dos estudantes do curso de ciências contábeis com relação a intensidade dos dilemas éticos. Resultados similares foram encontrados por Stevens (1984), Nyaw e Ng (1994), Alves (2007), Moraes et al. (2010)

Idade dos respondentes	*Rank* Médio D2	*Rank* Médio D3
Até 20 anos	239,88	254,25
De 21 a 25 anos	247,25	263,19
De 26 a 30 anos	250,84	240,38
De 31 a 35 anos	283,03	249,66
Acima de 35 anos	309,44	179,37

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 13 - Teste de *Kruskal-Wallis* da variável idade com relação aos dilemas éticos

Os achados indicam os estudante mais maduros possuem maior intensidade na percepção de que a assinatura e preparação de demonstrativos contábeis que não condizem com a realidade é uma atitude antiética. Tal resultado tem suas razões advindas do amadurecimento pessoal, em que estudantes mais velhos, podem ter vivenciado fatos que geraram uma melhor percepção sobre determinadas atitudes antiéticas ocorridas no mundo dos negócios. Resultados similares encontrados por Stevens (1984), Nyaw e Ng (1994), Alves (2007), Moraes et al. (2010), em que a idade mais avançada apresentou menor grau de tolerância para comportamentos antiéticos.

Por outro lado, os resultados apontam que os estudantes mais jovens possuem maior intensidade na percepção de que aceitar efetuar serviços contábeis para clientes por uma remuneração injusta é uma atitude antiética. O fato pode ser explicado, visto que estudantes com maior idade, é possível que tenham vivenciado atos dessa magnitude, e percebido a não ocorrência de sanção penal do conselho de classe com relação a tal atitude antiética, e portanto, acabam considerando a possibilidade de exercer esta atitude naturalmente, conforme o art. 2, inciso IX da Resolução CFC nº 1.307/10.

Remuneração Mensal	*Rank* Médio D3	*Rank* Médio D5	*Rank* Médio D6
Até 2 salários mínimos	243,19	242,71	241,01
De 2 a 4 salários mínimos	269,79	271,72	277,21
De 4 a 6 salários mínimos	292,05	269,98	267,43
De 6 a 8 salários mínimos	154,63	260,31	273,25
Acima de 8 salários mínimos	243,75	235,88	177,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 14 - Teste de *Kruskal-Wallis* da variável remuneração mensal com relação aos dilemas éticos

Os achados apontados pela Tabela 14 mostram que os estudantes com remuneração acima de 8 salários mínimos e os com até 2 salários mínimos possuem menor percepção de que oferecer serviços contábeis por uma remuneração injusta, receber propina para fraudar composição de produtos destinados a atividades operacionais e reter indevidamente livros e documentos de clientes são características de profissionais com atitudes antiéticas.

Estado de Residência	*Rank* Médio D1	*Rank* Médio D2	*Rank* Médio D3	*Rank* Médio D4	*Rank* Médio D5	*Rank* Médio D6	*Rank* Médio D7	*Rank* Médio D8	*Rank* Médio D9
Santa Catarina	259,53	269,01	277,52	276,31	255,09	267,22	279,12	278,23	250,94
Rio Grande do Sul	294,82	248,75	149,25	253,58	281,68	188,10	191,39	226,32	275,00
Paraná	227,30	241,69	273,00	230,75	255,67	258,93	255,80	230,84	258,43

São Paulo	250,18	262,64	252,95	251,67	237,81	267,84	259,59	268,30	246,84
Bahia	233,13	204,33	259,00	222,62	219,39	248,50	224,76	222,67	218,72

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 15 - Teste de *Kruskal-Wallis* da variável estado de residência com relação aos dilemas éticos

Verifica-se na Tabela 15 que os estudantes residentes no Estado de Santa Catarina possuem, em um maior número de dilemas éticos apresentados, melhor percepção sobre a existência de atitudes antiéticas. Por outro lado, os estudantes residências na Bahia e no Rio Grande do Sul são menos suscetíveis, para um maior número de dilemas éticos, na compreensão de que os dilemas éticos apresentados contém atitudes antiéticas.

Dilemas Éticos	Área de formação do professor	Titulação do Professor	Importância atribuída a disciplina	Nível de Discussão do código de ética	Disciplina modificou a percepção de ética
D1	0,290	0,072	0,634	0,530	0,035*
D2	0,021*	0,010*	0,063	0,174	0,009*
D3	0,909	0,118	0,640	0,580	0,005*
D4	0,313	0,000*	0,358	0,106	0,056
D5	0,186	0,004*	0,483	0,040*	0,001*
D6	0,142	0,148	0,259	0,315	0,698
D7	0,043*	0,000*	0,694	0,215	0,031*
D8	0,041*	0,000*	0,104	0,070	0,001*
D9	0,118	0,000*	0,852	0,084	0,004*

* significância ao nível de 5%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 16 – Testes de *Mann-Whitney* e *Kruskal-Wallis* das características individuais, profissionais e acadêmicas daqueles que já cursaram a disciplina de ética

Conforme exposto na Tabela 16, é possível inferir que a área de formação do professor apresentou significância ao nível de 5% com relação ao dilema ético 2 (D2), dilema ético 7 (D7) e dilema ético 8 (D8). A titulação do professor apresentou significância com o dilema ético 2 (D2), dilema ético 4 (D4), dilema ético 5 (D5), dilema ético 7 (D7), dilema ético 8 (D8) e dilema ético 9 (D9). O nível de discussão do código de ética na disciplina apresentou significância ao nível de 5% com relação ao dilema ético 5 (D5). Por fim, a indicação do aluno de que a disciplina modificou a percepção sobre ética apresentou significância ao nível de 5% com dos dilemas éticos (D1; D2; D3; D5; D7; D8 e D9). De maneira geral, há indicativos de que a área de formação e titulação do professor, o nível de discussão do código de ética e a modificação da percepção do aluno sobre a ética pós disciplina tenham influência sobre a diferente percepção de ética dos futuros profissionais da contabilidade.

Área de Formação do Professor	*Rank* Médio D2	*Rank* Médio D7	*Rank* Médio D8
Formação em Contabilidade	117,74	117,35	116,89
Formação em outras áreas	99,69	101,17	102,94

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 17 - Teste de *Mann-Whitney* da área de formação do professor com relação aos dilemas éticos

Os alunos que tiveram professores da disciplina de ética com formação em contabilidade apresentaram melhor percepção de ética com relação aos dilemas éticos (D2; D7 e D8). Os resultados indicam que a formação do professor da disciplina de ética em contabilidade auxilia os alunos em compreender melhor quais são as atitudes antiéticas que ocorrem no decorrer da profissão e no mundo dos negócios.

Titulação do Professor	*Rank* Médio D2	*Rank* Médio D4	*Rank* Médio D5	*Rank* Médio D7	*Rank* Médio D8	*Rank* Médio D9
Graduação	75,93	78,21	73,71	67,21	74,25	74,57
Especialização	108,29	110,40	117,81	102,30	115,86	115,13
Mestrado	119,05	123,20	115,20	122,43	119,43	115,93
Doutorado	118,31	83,64	123,81	115,07	99,21	124,50

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 18 - Teste de *Kruskal-Wallis* da titulação do professor da disciplina em relação aos dilemas éticos

Verifica-se na Tabela 18 que os alunos que tiveram a disciplina de ética com professores que possuem titulação de mestrado, na sua maioria apresentaram melhores percepções sobre atitudes antiéticas na profissão contábil.

Nível de Discussão do Código de ética	*Rank* Médio D5
Não sei do que se trata	80,50
Nunca foi discutido	95,60
Apenas foi apresentado pelo professor	104,00
Foi discutido superficialmente	112,35
Foi discutido em profundidade	121,46

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 19 - Teste de *Kruskal-Wallis* do nível de discussão do código de ética com relação aos dilemas éticos

O achado demonstra que o maior nível de discussão do código de ética na disciplina, provoca maior intensidade de percepção dos alunos com relação ao dilema ético relacionado ao recebimento de propina para modificação da composição de produção nas atividades operacionais. O resultado é importante, pois vislumbra que a construção do conhecimento de alunos do curso de ciências contábeis na disciplina de ética deve ser pautado na discussão abrangente com relação ao código de ética da classe profissional.

Este resultado reforça a conclusão de Nascimento et al., (2011) que muito discentes afirmaram nunca ter sequer lido o código de ética. Para Costa e Melo (2015), em sua pesquisa, encontraram que os profissionais contadores afirmaram que são guiados pelo código de ética.

A disciplina modificou sua percepção sobre ética	*Rank* Médio D1	*Rank* Médio D2	*Rank* Médio D3	*Rank* Médio D5	*Rank* Médio D7	*Rank* Médio D8	*Rank* Médio D9
Não souberam responder	94,78	87,50	91,03	76,83	101,86	81,50	86,75
Não provocou diferença	120,48	122,34	125,34	122,50	87,30	105,89	113,16
Provocou pouca diferença	104,96	106,18	127,64	110,98	114,84	111,40	113,72
Totalmente diferente	122,91	122,65	99,55	119,84	119,46	122,48	117,38

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 20 - Teste de *Kruskal-Wallis* da disciplina ter modificado a percepção dos alunos sobre ética com relação aos dilemas éticos

De maneira geral, para a maioria dos dilemas éticos ante expostos, a indicação do aluno de que sua visão sobre ética foi modificada após a disciplina, mostrando que a disciplina de ética é necessária e importante para oferecer uma visão de quais atitudes são consideradas antiéticas no exercício da profissão para os quais estão sendo formados. Os resultados indicam para a maioria dos dilemas significantes que a indicação de modificação no pensamento sobre a ética pelo aluno causa impacto positivo sobre sua percepção em relação as atitudes antiéticas.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Conclui-se que as mulheres são mais perceptíveis de que a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, com o intuito de auxiliar a recuperação de uma empresa com problemas econômicos, é um ato de fraude contábil, caracterizada como atitude antiética. O mesmo ocorre com a retenção de livros e documentos do cliente da contabilidade, em que as mulheres percebem com maior intensidade que os homens, tal fato como um ato de fraude contábil, visto que o código de ética é claro com relação a impossibilidade, mesmo havendo qualquer conflito, de o contador reter quaisquer documentos de seus clientes. Por fim, os estudantes do gênero feminino têm melhor percepção de que a elaboração de demonstrativos contábeis com valores adulterados para a concessão de empréstimos, por qualquer motivo, é caracterizado um ato de fraude contábil.

Os resultados indicam que os estudantes que já atuaram ou atuam em áreas que exigem conhecimentos advindos da contabilidade possuem melhor percepção sobre os dilemas éticos. Os achados apontam que a experiência na área de contabilidade oferece melhor percepção sobre a disposição do profissional em orientar seus clientes para que paguem integralmente os impostos, mesmo que os concorrentes não procedam da mesma maneira, de não aceitar propina advinda de menor percentual aplicado na produção da atividade operacional do negócio, não assinar relatórios contábeis sem a devida supervisão e de efetuar o pagamento correto dos impostos de clientes que lhe repassaram tais recursos. Os achados apontam que os alunos que já cursaram a disciplina de ética possuem uma melhor percepção de que ganhar certa quantia em dinheiro para assinar demonstrativos contábeis sem a correta supervisão, é caracterizada como uma atitude antiética do profissional de contabilidade.

Os estudantes de ciências contábeis das instituições de ensino superior privadas possuem melhor percepção de ética na maioria dos dilemas éticos (D2; D4; D8) com diferenças significativas para a variável. É possível indicar que os alunos de instituições privadas percebem com maior intensidade que a preparação e assinatura de demonstrações contábeis não condizentes com a verdade patrimonial, mesmo que seja para auxiliar a recuperação de uma empresa, a contabilização de gastos superiores aos realmente apurados e a adulteração de demonstrativos contábeis para obter maior facilidade na liberação de empréstimos são atitudes antiéticas.

Os achados indicam os estudantes mais maduros possuem maior intensidade na percepção de que a assinatura e preparação de demonstrativos contábeis que não condizem com a realidade é uma atitude antiética. Tal resultado tem suas razões advindas do amadurecimento pessoal, em que estudantes mais velhos, podem ter vivenciado fatos que geraram uma melhor percepção sobre determinadas atitudes antiéticas ocorridas no mundo dos negócios.

Os resultados indicam que a formação do professor da disciplina de ética em contabilidade auxilia os alunos em compreender melhor quais são as atitudes antiéticas que ocorrem no decorrer da profissão e no mundo dos negócios. Os alunos que tiveram a disciplina de ética com professores que possuem titulação de mestrado, na sua maioria apresentaram melhores percepções sobre atitudes antiéticas na profissão contábil.

O maior nível de discussão do código de ética na disciplina, provoca maior intensidade de percepção dos alunos com relação ao dilema ético relacionado ao recebimento de propina para modificação da composição de produção nas atividades operacionais. O resultado é importante, pois vislumbra que a construção do conhecimento de alunos do curso de ciências contábeis na disciplina de ética deve ser pautada na discussão abrangente com relação ao código de ética da classe profissional. Por fim, tem-se que para a maioria dos dilemas éticos ante expostos, a indicação do aluno de que sua visão sobre ética foi modificada após a disciplina, mostrando que a

disciplina de ética é necessária e importante para oferecer uma visão de quais atitudes são consideradas antiéticas no exercício da profissão para os quais estão sendo formados.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. J. R. de. Ética e desempenho social das organizações: um modelo teórico de análise dos fatores culturais e contextuais. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 11, n. 3, p. 105-125, 2007.

ALVES, F J. dos S. et al. Um estudo empírico sobre a importância do código de ética profissional para o contabilista. **Revista Contabilidade & Finanças–Universidade Federal de São Paulo. São Paulo, ed**, v. 30, p. 58-68, 2007.

ANHER, G. **Ética nos negócios**. 1. Ed. São Paulo: Paulinas, 2009.

ANTONOVZ, T. et al. Atitudes éticas dos contadores: evidências recentes de uma pesquisa com alunos e profissionais contábeis sob a perspectiva de gênero. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 86-105, 2011.

ANTUNES, M. T. P. et al. Conduta ética dos profissionais da contabilidade no Brasil: a prática da parrhesia. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 5, n. 3, p. 377-404, 2013.

BEWS, N. F.; ROSSOUW, G. J. A role for business ethics in facilitating trustworthiness. **Journal of Business Ethics**, v. 39, n. 4, p. 377-390, 2002.

BORGES, E.; MEDEIROS, C. Comprometimento e Ética Profissional: um estudo de suas relações juntos aos contabilistas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 44, p. 60-71, 2007.

CHAN, S. Y.S.; LEUNG, P. The effects of accounting students ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity. **Managerial Auditing Journal**, v. 21, n. 4, p. 436-457, 2006.

COATE, C. J.; FREY, K. J. Some evidence on the ethical disposition of accounting students: Context and gender implications. **Teaching Business Ethics**, v. 4, n. 4, p. 379-404, 2000.

CORRÊA, D. V.; FERREIRA, C. R.; SHINZAKI, K. Uma breve reflexão sobre a importância da ética na profissão contábil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 57-72, 2005.

COSTA, G. A.; MELO, M. A. Ética profissional: um desafio para o contador na era digital. **Revista Cogitatem**, v. 1, n. 1, p. 1-19, 2015.

EYNON, G.; HILL, N. T.; STEVENS, K. T. Perceptions of sole practitioners on ethics training in the profession. **National public Accountant**, v. 41, p. 25-27, 1996.

FERREL, O. C.; GRESHAM, L. G.; FRAEDRICH, J. A synthesis of ethical decision models for marketing. **Journal of Macromarketing**, Fall, 1989.

FORD, R. C.; RICHARDSON, W. D. Eyhical Decision Making: A Review of the Empirical Literature. **Journal of Business Ethics, v.**13, 1994.

GRUNER, J. W. A profissão contábil em uma economia de mercado–a pedra angular da ética. **Revista do Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, Porto Alegre**, v. 23, n. 76, p. 41-48, 1994.

GUY, M. E. **Ethical decision making in everyday work situations**. *Quorum Books*. Westport, CT. 1990.

JONES, T. M. Ethical decision making by individuals in organizations: an issue-contingent model. **The Academy of Management Review**, v. 16, n. 2, p. 266-395, Apr. 1991.

KRAEMER, M. E. P. Ética, Sigilo e o Profissional Contábil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 12, n. 2, p. 33-48, 2009.

LISBOA, L. P. et al. **Ética Geral e Profissional e Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1997.

LOE, T. W.; FERRELL, L.; MANSFIELD, P. A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. **Journal of Business Ethics**, v. 25, n. 3, p. 185-204, 2000.

LOPES, J. E. de G.; FILHO, J. F. R.; VASCONCELOS, M. T. de C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Uma análise avaliativa de atitudes de estudantes de ciências contábeis e dilemas éticos sob uma perspectiva de gênero, maturidade acadêmica e ambiente institucional. **Ensaio: Avaliação e Políticas Públicas em Educação**, Rio de Janeiro, v.14, n.51, p. 209-222, abr./jun. 2006.

LOW, M.; DAVEY, H.; HOOPER, K. Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 19, n. 2, p. 222-254, 2008.

LUCE, R. A.; BARBER, A. E.; HILLMAN, A. J. Good deeds and misdeeds: A mediated model of the effect of corporate social performance on organizational attractiveness. **Business & Society**, v. 40, n. 4, p.

397-415, 2001.
LUSTOSA, P. R. B. et al. A moral do contador brasileiro: uma avaliação por meio da escala ética multidimensional. **Revista contabilidade vista & revista**, Belo Horizonte, v.23, n.1, p.15-45, jan./mar. 2012.
MEGLIORINI, E. et al. Ética na contabilidade de custos–dilemas dos profissionais da contabilidade de custos. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 13, n. 3, 2010.
MORAES, M. C. C. de; SILVA, A. M. C. da; CARVALHO, F. A. A. de. O comportamento dos futuros contabilistas perante diferentes dilemas éticos. **Pensar Contábil**, v. 12, n. 48, 2010.
NASCIMENTO, C. et al. O tema "ética" na percepção dos alunos de graduação de Ciências Contábeis em universidades da região Sul do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 7, n. 14, p. 75-96, 2011.
NYAW, M. K.; NG, I. A comparative analysis of ethical beliefs: A four country study. **Journal of Business Ethics**, v. 13, n. 7, p. 543-555, 1994.
OLIVEIRA, N. G. de; RODRIGUES, W. M. Conflitos éticos no exercício da profissão contábil. **Revista Eletrônica do Curso de Ciências Contábeis**, n. 4, 2014.
OLIVEIRA, R. R. et al. Diferenças de gênero em relação a dilemas éticos: a percepção de futuros profissionais de contabilidade a partir de cenários. In: II Congresso Nacional de Administração e Ciências Contábeis-AdCont 2011. 2011.
ROBERTSON, C. J. et al. Situational ethics across borders: a multicultural examination. **Journal of Business ethics**, v. 38, n. 4, p. 327-338, 2002.
STANGA, K. G.; TURPEN, R. A. Ethical judgments on selected accounting issues: An empirical study. Journal of Business Ethics, v. 10, n. 10, p. 739-747, 1991.
STEVENS, G. E. Ethical inclinations of tomorrow's citizens: Actions speak louder?. **The Journal of Business Education**, v. 59, n. 4, p. 147-152, 1984.
WASIELESKI, D.; WEBER, J. Investigating influences on managers moral reasoning. **Business and Society**, v. 40, n.1, 79-111.
WATSON, T. J. Ethical choice in managerial work: The scope for moral choices in an ethically irrational world. **Human Relations**, v. 56, n. 2, p. 167-185, 2003.
WHIPPLE, T. W.; SWORDS, D. F. Business ethics judgments: A cross-cultural comparison. **Journal of Business Ethics**, v. 11, n. 9, p. 671-678, 1992.

Estratégias de aprendizagem autorregulada em contabilidade: um estudo no ensino superior catarinense

Samuel Haag (samuelhaag@hotmail.com)
Mestrando em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau - FURB

Thiago Bruno de Jesus Silva (thiagobruno.silva@yahoo.com.br)
Mestrando em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau – FURB

Vania Tanira Biavatti (vania@hprada.com.br)
Doutora em Ciências Sociais Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC e Professora da Universidade Regional de Blumenau - FURB

Resumo
Este estudo analisou o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto as estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, levantou-se os seguintes objetivos específicos: (a) identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do tempo de curso, idade e gênero. Para identificar estratégias de aprendizagem autorregulada foi utilizada a estatística descritiva, para verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante, foi alcançada por meio da Análise Fatorial e de testes paramétricos de comparação de médias (teste t). Os resultados apontam que as estratégias mais empregadas são: revisão, ajuda externa, estrutura ambiental e autoavaliação. Ao explicar as estratégias de aprendizagem autorregulada através do tempo de curso, gênero e idade, os resultados indicaram que as médias são significativamente diferentes para o gênero e idade. O estudo contribui para reforçar a importância de refletir sobre o ensino-aprendizagem desenvolvido com a intenção de armazenar conhecimentos e para repensar em medidas que conduzam a aprendizagem autônoma do estudante como vital para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer rever a prática pedagógica universitária da educação contábil.
Palavras chave: Aprendizagem autorregulada, Contabilidade, Instituições de Ensino Superior.

Self-regulated learning strategies in accounting: a study in higher education of Santa Catarina

Abstract
This study analyzed the profile of the students of Accounting and their self-regulated learning strategies. Therefore, it has listed, the following Specific Objectives: (a) identify which are the self-regulated learning strategies are used by Accounting students; (B) determine how these strategies could be explained from the course of time, age and gender. To identify the self-regulated learning strategies, it was used Descriptive Statistics to determine how these strategies could be explained from the stage (semester) student is registered, the results were achieved through factor analysis and mean comparison of parametric tests (t test). The results show that the most used strategies are: review, foreign aid, environmental structure and self-assessment. In explaining the self-regulated learning strategies through the course of time, gender and age, the results indicated that the averages are significantly different for age and gender. The study helps to reinforce the importance of reflecting on the teaching-learning developed with the intention of storing knowledge and to rethink measures that lead to student

autonomous learning as vital to the development of professional skills, which requires review university teaching practice of accounting education.
Keywords: Self-regulated learning, Accounting, Higher education institutions.

1 INTRODUÇÃO

Na era da evolução tecnológica em que grandes quantidades de informações são fornecidas diariamente, torna-se natural que a formação dos estudantes sofra constantes alterações (ZIMMERMAN, 2002). A profissão contábil tem exigido da comunidade acadêmica, sobretudo das pesquisas educacionais, perspectivas para o preparo dos alunos para a vida profissional, principalmente nas atividades de aprender, manter habilidades e buscar o conhecimento (SCHLEIFER; DULL, 2009; MARTIN; DOWSON, 2009). Becker (2013) apresenta que as estratégias de aprendizagem autorregulada (*Self-regulated learning* [SRL] possuem impacto positivo em contexto educativo. Este conjunto de competências se torna extremamente importante aos graduados, sobretudo, ao entrar no ambiente dinâmico de trabalho em contabilidade dos dias atuais que exige, cada vez mais, uma constante aprendizagem. Derry e Murphy (1986) definem as estratégias de aprendizagem autorregulada como um conjunto de procedimentos ou processos mentais utilizados por um sujeito em uma situação peculiar de aprendizagem, que auxiliam na facilidade de aquisição dos conhecimentos.

Zimmerman e Martinez-Ponz (1986) desenvolveram 14 estratégias de aprendizagem autorregulada. Para estes autores, o uso dessas estratégias confere ao discente um valioso ferramental, visto que a sua utilização está altamente correlacionada com os índices de sucesso acadêmico. As estratégias são: a) Autoavaliação; b) Organização e transformação; c) Estabelecimento de objetivos e planejamento; d) Procura de informação; e) Apontamentos; f) Estrutura Ambiental; g) Autoconseqüências; h) Repetição e memorização; i) Ajuda de professores; j) Ajuda de pares próximos; k) Ajuda de especialistas; l) Revisão das anotações; m) Revisão de testes e n) Revisão da bibliografia. Para que os alunos possam ser identificados como autorregulados, a sua aprendizagem deve envolver o uso de estratégias específicas para alcançar os objetivos acadêmicos.

Para Moos e Ringdal (2012), há quatro pressupostos comuns na adoção aprendizagem autorregulada. Primeiro presumem que estudantes conseguem monitorar e regular a sua percepção, o seu comportamento e a sua motivação. Em segundo, sugerem que os alunos formulam suas próprias metas, intimamente ligadas ao seu contexto de aprendizagem e conhecimento. É também assumido que todo o comportamento do estudante é dirigido aos seus objetivos e ao processo de autorregulação. Em último, os autores concluem que o comportamento de autorregulação possui um papel mediador na relação entre o desempenho do aluno, os fatores contextuais e as características individuais da sua aprendizagem.

A construção educacional da aprendizagem autorregulada está estreitamente alinhada com a aprendizagem ao longo da vida e o conjunto de habilidades que prepara profissionais para o local de trabalho contemporâneo em contabilidade (BECKER, 2011). No entanto, Lima Filho et al. (2015) analisaram a aprendizagem autorregulada em estudantes de contabilidade em duas universidades públicas na Bahia. Os resultados apontam que os níveis de SRL ao longo dos semestres não diferem significativamente, o que, segundo os autores, é uma preocupação para o ensino de contabilidade, visto que a literatura argumenta que estudantes

concluintes devem ter uma média mais elevada em relação ao estudante em curso, e estes, em relação aos calouros.

Lombaerts et al. (2009) e Moos e Ringdal (2012) afirmam que as práticas de ensino devem incentivar a aprendizagem autorregulada. Desta forma, considerando o exposto e as sugestões da pesquisa do Lima Filho et al. (2015) em desenvolver pesquisa em outra região e instituições para ver se os resultados são análogos, este estudo busca encontrar evidências acerca do impacto que o ensino de Ciências Contábeis exerce na postura independente e proativa por meio da resposta ao seguinte problema de pesquisa: **Qual o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto as estratégias de aprendizagem autorregulada de instituições privadas em Santa Catarina?**

O objetivo do estudo consiste em analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto as estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, levantou-se os seguintes objetivos específicos: (a) identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) de curso, idade e gênero do estudante no curso.

Justifica-se a importância desta investigação por identificar o desenvolvimento autorregulado dos discentes, bem como com discussões sobre a independência do aprendizado ao longo da vida, no qual a profissão contábil tem exigido da comunidade acadêmica, especialmente da pesquisa educacional, perspectivas para a preparação de alunos ao longo da vida profissional, sobretudo envolvidos na capacidade de aprendizagem e de educação continuada (SCHLEIFER; DULL, 2009).

O estudo contribui para reforçar a importância de refletir sobre o ensino-aprendizagem desenvolvido com a intenção de armazenar conhecimentos e para repensar em medidas que conduzam a aprendizagem autônoma do estudante como vital para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer rever a prática pedagógica universitária da educação contábil. Esta contribuição é importante à luz do reconhecimento de que os discentes, futuros profissionais em contabilidade, necessitam desenvolver habilidades de pensamento crítico, de aprendizagem continuada e a capacidade de fornecer aconselhamento de qualidade para a tomada de decisões, sendo um objetivo apoiado pelo Instituto Americano de Contadores [AICPA] (2000). Como é evidente na literatura, tem sido feito um número mínimo de estudos em resposta ao apelo da *Accounting Education Change Commission* [AECC] (1990). No entanto, a profissão contábil se tornou ainda mais dinâmica e complexa desde a emissão do relatório da AECC e manter a sua competência tornou-se cada vez mais desafiador (Becker, 2013).

2 REVISÃO DA LITERATURA

Em resposta a novas demandas da sociedade do século XXI, há mais de uma década, a Declaração de Boloña (1999) enfatiza a necessidade de repensar o papel da universidade, como a reflexão e a tomada de decisões sobre vários aspectos, como a formação acadêmica e ética dos futuros profissionais, os planos curriculares, a preparação dos docentes universitários, as bases metodológicas e de avaliação. Estas medidas enfatiza a aprendizagem

autônoma do estudante como importante para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer repensar a prática pedagógica universitária subjacente utilizada para apoiar este modelo educacional (MARTIN, 2012).

A aprendizagem autorregulada tem o objetivo de fornecer habilidades de atualização, aquisição de novos conhecimentos e resolver problemas ao longo da vida (SMITH, 2001). Becker (2011, 2013) explica que a SRL é convergente com as recomendações dos órgãos internacionais, como a da Comissão para Mudanças na Educação Contábil (AECC, 1990), do Instituto Americano de Contadores (AICPA, 2000) e do *Institute of Management Accountants* (2008). Segundo Albrecht e Sack (2000), a ênfase excessiva no conhecimento técnico e abordagem mecânica são inadequados para preparação de profissionais para ambiente altamente dinâmico. Para Schleifer e Dull (2009), uma base para aprendizagem ao longo da vida em contabilidade permite o estudante a aprender a aprender, manter competências, conhecimentos e orientação profissional necessário para atender as organizações.

Zimmerman (2002) explica que a SRL é definida como um processo ativo no qual o aluno tem e faz uso adequado de um repertório de competências e estratégias para melhorar o seu próprio aprendizado. Os estudantes com uma aprendizagem autorregulada bem-sucedida estabelecem os objetivos diretos de sua aprendizagem, monitoram, regulam e controlam a própria cognição, a motivação e o comportamento com o propósito de realizar/atingir o objetivo planejado. Assim, ao enfrentar problemas, aplicam-se as estratégias, monitorizam a sua realização e interpretam os resultados dos seus esforços de uma forma autônoma e centrada.

Os investigadores educacionais argumentam que existem diferenças significativas entre os alunos autorregulados e aqueles que precisam de regulação externa na sua aprendizagem (XU et al., 2010). A participação ativa do indivíduo exige consciência dos objetivos a serem alcançados, reconhece as demandas da ação a se alcançar, separa e estabelece os recursos internos e externos para a execução da ação, avalia o nível de realização e altera os procedimentos utilizados se o resultado não for o previsto (DEMETRIOU et al., 2000).

Zimmerman e Martinez-Ponz (1986) desenvolveram 14 estratégias do aprendizado autorregulado. Para estes autores, o uso destas estratégias confere ao aluno um valioso ferramental, sua utilização está altamente correlacionada com os índices de sucesso acadêmico e com a opinião dos docentes acerca do seu grau de autorregulação em sala de aula. As estratégias são: a) Autoavaliação; b) Organização e transformação; c) Estabelecimento de objetivos e planejamento; d) Procura de informação; e) Apontamentos; f) Estrutura Ambiental; g) Autoconseqüências; h) Repetição e memorização; i) Ajuda de professores; j) Ajuda de pares próximos; k) Ajuda de especialistas; l) Revisão das anotações; m) Revisão de testes e n) Revisão da bibliografia.

No modelo desenvolvido por Zimmerman *et al*. (2000) segue uma perspectiva sociocognitiva, analisando os processos psicológicos implicados nas diversas fases da autorregulação: fase de antecipação e preparação (planejamento), fase de execução e controle (realização) e fase de autorreflexão (avaliação). Este processo se concretiza de forma dinâmica, aberta e cíclica.

Rosário (1999) realizou uma pesquisa com 558 alunos secundaristas, em Portugal, e identificou que os estudantes tendem a se apropriar das estratégias de autorregulação à medida que progridem no ensino. Concluindo ainda que, há maior busca de informações para que se aumente a profundidade do tema estudado.

Bembenutty (2007) examinou a hipótese de que o gênero e etnia de um estudante pode influenciar positivamente a atitude dos alunos autorregulados do curso de Psicologia de uma universidade pública nos Estados Unidos. Os resultados revelaram que os estudantes do gênero masculino, que na amostra analisada são uma minoria, têm baixa autoconfiança e autorregulação, o que é significativamente diferente em comparação às mulheres.

Mayville (2007), que investigou a influência da idade no contexto de estudantes de Mestrado e Doutorado em Enfermagem na faixa etária de 24-53 anos. Os resultados mostraram que os alunos com uma idade mais elevada tiveram maior dificuldade em completar o programa de orientação (online) que foi aplicado como ferramenta de pesquisa.

Valle et al. (2008) avaliaram 489 estudantes provenientes de diferentes universidades públicas da Europa, sendo a maioria deles mulheres, do primeiro ciclo (do primeiro ao terceiro ano). Identificaram três perfis de autorregulação da aprendizagem em decorrência do uso das estratégias. O primeiro corresponde ao perfil baixo, que engloba alunos que usam as estratégias de elaboração e de organização (estratégias cognitivas). O segundo, perfil moderado, envolve os alunos que gerenciam o tempo, o estudo e o esforço da autorregulação. O terceiro, perfil alto, abrange os alunos que estabelecem metas de aprendizagem e autoeficácia para aprender (estratégias motivacionais). Para eles, as estratégias cognitivas são mais preditoras da autorregulação da aprendizagem do que as estratégias motivacionais.

Lombaerts et al. (2009) argumenta que a educação deve ser direcionada para o desenvolvimento de um perfil autorregulado em que os alunos em semestres avançados devem apresentar níveis mais elevados de SRL em comparação com os iniciantes. Lima Filho et al. (2015) pesquisaram sobre o aprendizado autorregulado em duas universidades públicas baianas aplicando as mesmas estratégias de aprendizados apresentado por Zimmerman (2002). Assim, analisaram o aprendizado autorregulado em alunos presenciais de Contabilidade, apresentando diagnóstico, dimensões e possíveis explicações, contextualizadas a partir do gênero, idade e estágio no curso. Por meio da amostra formada por 249 indivíduos revelou que o gênero e a idade são fatores que influenciam o grau de autorregulação de um aluno. Mulheres e discentes mais jovens tendem apresentar melhores níveis de aprendizagem autorregulada. No entanto, na análise do estágio (semestre) do curso, os resultados não apresentaram distribuição normal, o que evidenciou a impossibilidade de perceber o aumento ou redução do grau de aprendizado autorregulado entre os respondentes.

Identificar e analisar os principais processos por meios dos quais os sujeitos (alunos) podem regular o seu aprendizado, perspectivando, dessa forma um aprendizado autônomo, autorregulado, como sujeito ativo, independente e responsável, são características fundamentais para uma adaptação adequada às exigências das constantes mutações da sociedade (PATTERSON; LEE, 2010). A aprendizagem autorregulada é influenciada pelo paradigma construtivista que enfatiza o papel do aluno no processo de aprendizagem (DRESEL; HAUGWITZ, 2008). Para Duff e McKinstry (2007), esta literatura torna-se valiosa para os educadores de contabilidade concernente ao desenvolvimento de competências de aprendizagem ao longo da vida.

3 METODOLOGIA

O objetivo do estudo consiste em analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto as estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, levantou-se os seguintes objetivos específicos: (a) identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) de curso, idade e gênero do estudante no curso. Desta forma, o estudo se caracteriza quanto ao problema como quantitativa, quanto aos objetivos como exploratória e quanto aos procedimentos como levantamento ou *survey*.

A amostra da pesquisa compreendeu discentes do Curso de Graduação em Ciências Contábeis na modalidade de ensino presencial de duas instituições privadas do estado de Santa Catarina/Brasil, conforme Tabela 2. Vale salientar que as instituições optaram em manter o nome em sigilo.

IES	Instituição 1	Instituição 2						
Fi	94	185						Total 279
Fi%	33,69	66,31						100,00
Gênero	Feminino	Masculino						
Fi	191	88						
Fi%	68,5	31,5						
Idade	Até 20	21 a 25	26 a 30	31 a 35	Acima de 36			
Fi	107	119	39	10	4			
Fi%	38,4	42,7	14,0	3,6	1,4			
Semestre	1	2	3	4	5	6	7	8
Fi	22	60	9	52	10	51	19	55
Fi%	7,9	21,5	3,2	18,6	3,6	18,3	6,8	19,8

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Características da amostra do estudo

A Tabela 2 destaca que a amostra foi formada por 279 respondentes concernentes das duas instituições, 94 na Instituição I e 185 na Instituição 2. Observa que 68,5% da amostra foi formada pelo gênero feminino. Ao analisar a faixa etária dos discentes, a maioria possui 42,7% com 21 a 25 anos, 38,4% com até 20 anos, 14% com 26 a 30 anos 3,6% entre 31 a 35 anos e apenas 1,4% acima de 36 anos. Os dados foram coletados entre julho a novembro de 2015, com alunos do primeiro ao oitavo (último semestre).

O instrumento de coleta de dados foi formado por perguntas visando a caracterização do respondente, como o gênero, idade e semestre e por perguntas com o intuito de identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada propostas por Zimmerman e Martines-Ponz (1986), conforme descrita na Quadro 1.

Afirmações	Estratégias de aprendizagem autorregulada
1. Avalio o meu desempenho, vejo o que devo melhorar e procuro superar dificuldades detectadas	1. Auto-avaliação
2. Procuro elaborar um plano (esquema) antes de iniciar uma atividade	2. Organização e transformação
3. Se tenho avaliação, começo a estudar o mais cedo possível, para ficar descansado e tranquilo no dia.	3. Estabelecimento de objetivos e planejamento
4.Antes de iniciar um trabalho, recorro à biblioteca e/ou outros meios de pesquisa seja físico ou digital.	4. Procura de informação
5. Procuro anotar o máximo de apontamentos sobre os conteúdos trabalhados	5. Tomada de apontamentos
6.Para ter melhor concentração, procuro ambientes adequados.	6. Estrutura ambiental
7. Quando faço avaliação, se o resultado for positivo, ofereço-me recompensa; caso ocorra o contrário, abro mão de algo.	7. Auto-consequências
8. Utilizo estratégias para (memorizar pontos, fórmulas) melhorar minha aprendizagem sobre assuntos a serem estudados.	8. Repetição e memorização
9. Quando surge dificuldade e não consigo resolver sozinho, busco ajuda externa (professor, colegas, outros).	9. Ajuda de professores; 10. Ajuda de pares próximos; 11. Ajuda de especialistas
10. Após conclusão de um trabalho acadêmico, eu o reviso para ter a certeza de que esteja correto.	12. Revisão das anotações; 13. Revisão de testes e 14. Revisão da bibliografia

Fonte: Adaptado de Rosário (1999).

Quadro 1 – Afirmações e estratégias de aprendizagem autorregulada

De acordo com as afirmações voltadas às respectivas estratégias de autorregulação da aprendizagem, os discentes foram convidados a basear suas respostas em sua experiência, onde deveria atribuir uma resposta entre 1 (Nunca) e 5 (Sempre).

Para análise dos dados utilizaram-se três procedimentos quantitativos visando alcançar os objetivos específicos. Para identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada foi utilizada a estatística descritiva, para verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso foi alcançada por meio da Análise Fatorial e o uso de testes paramétricos de comparação de médias (teste t). Na comparação de médias, a amostra foi dividida em dois grupos de acordo ao estágio (semestre) do curso (até o quinto semestre e a partir do sexto semestre), o gênero (masculino e feminino) e idade (até 24 anos e acima de 24 anos).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção serão apresentados e discutidos os resultados do estudo. Primeiramente, na Tabela 1, identificou-se as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas pelos estudantes da amostra. Em seguida, verificou-se como essas estratégias podem ser explicadas a partir do semestre do aluno.

Estratégia		Respostas							Total	Menor que 4	Maior que 4
		1	2	3	**4**	5	6	7			
		Nunca						Sempre			
E1	Fi	5	7	14	25	72	92	64	**279**	51,00	228,00
	Fi%	1,80	2,50	5,00	9,00	25,80	33,00	22,90	**100,00**	18,30	81,70
E2	Fi	15	15	34	42	61	70	42	**279**	106,00	173,00
	Fi%	5,40	5,40	12,20	15,10	21,90	25,10	15,10	**100,00**	37,99	62,01
E3	Fi	39	40	40	52	60	29	19	**279**	171	108,00
	Fi%	14,00	14,30	14,30	18,60	21,50	10,40	6,80	**100,00**	61,29	38,71
E4	Fi	19	19	31	36	48	57	69	**279**	105,00	174,00
	Fi%	6,80	6,80	11,10	12,90	17,20	20,40	24,70	**100,00**	37,63	62,67
E5	Fi	11	24	26	43	65	60	50	**279**	104,00	175,00
	Fi%	3,90	8,60	9,30	15,40	23,30	21,50	17,90	**100,00**	37,27	62,72
E6	Fi	5	6	10	21	52	90	95	**279**	42,00	237,00
	Fi%	1,80	2,20	3,60	7,50	18,60	32,30	34,10	**100,00**	15,05	84,95
E7	Fi	152	22	32	32	25	11	5	**279**	238,00	41,00
	Fi%	54,5	7,9	11,5	11,5	9,0	3,9	1,8	**100,0**	85,31	14,69
E8	Fi	23	21	19	32	76	67	41	**279**	95,00	184,00
	Fi%	8,20	7,50	6,80	11,50	27,20	24,00	14,70	**100,00**	34,05	65,95
E9	Fi	3	6	7	24	39	84	116	**279**	40,00	239,00
	Fi%	1,10	2,20	2,50	8,60	14,00	30,10	41,60	**100,00**	14,34	85,66
E10	Fi	3	6	9	19	51	87	104	**279**	37,00	242,00
	Fi%	1,10	2,20	3,20	6,80	18,30	31,20	37,30	**100,00**	13,26	86,74

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – Identificar as estratégias de aprendizagem autorregulada dos discentes

Na Tabela 3, destaca-se que as duas últimas colunas apresentam uma totalização das frequências, para respostas menores que quatro e maiores que quatro sendo um ponto médio entre 1 e 7. O ponto médio da escala no instrumento de coleta de dados correspondia ao número quatro. Como resultado, a maioria das estratégias estão acima do ponto médio. Das estratégias, as mais empregadas são E10 (Revisão), E9 (ajuda externa), E6 (estrutura ambiental) e E1 (auto-avaliação), respectivamente. Ao considerar as estratégias abaixo do ponto médio, E7 (auto-consequência) e E3 (Estabelecimento de objetivos e planejamento). Este resultado também foi encontrado por Lima Filho et al., (2015).

As estratégias mais empregadas são caracterizadas na segunda e terceira fase. A segunda fase (execução e controle) tem o propósito de fazer cumprir os objetivos traçados na

primeira fase. É exigido nessa etapa automonitoração através do uso de estratégias de aprendizado e do controle da atenção. A terceira fase de autorreflexão e autorreação (avaliação) envolve o julgamento, autoavaliação e atribuições de causa sobre os objetivos estabelecidos na primeira fase (estabecimento de objetivo e planejamento).

Contudo, os achados apontam que os discentes não empregam o estabelecimento de objetivos e planejamento. Desta forma, ao considerar que o processo de autorregulação se concretiza de forma dinâmica, aberta e cíclica, caso o discente da amostra deste estudo não empregue a estratégia de estabelecimento de objetivos e planejamento as demais fases (execução e controle e autorreflexão) poderão ser comprometida, visto que Demetriou et al. (2000) explica que a participação ativa do indivíduo exige consciência dos objetivos a serem alcançados, reconhece as demandas da ação a se alcançar, separa e estabelece os recursos internos e externos para a execução da ação, avalia o nível de realização e altera os procedimentos utilizados se o resultado não for o previsto.

Após identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas pelos estudantes, a partir da próxima tabela, buscou-se verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) do estudante no curso para alcançar o segundo objetivo específico. Adicionalmente, verificou-se também como as estratégias poderiam ser explicadas pela idade e semestre. Para tanto, utilizou-se, primeiramente, a análise fatorial com o intuito de resumir e reduzir dados (HAIR ET AL., 1998), conforme descrito na Tabela 4.

Componente	Autovalor Inicial			Somas extraídas dos carregamentos Quadráticos		
	Total	% da Variância	% Acumulado	Total	% da Variância	% Acumulado
1	3,669	36,687	36,687	3,669	36,687	36,687
2	1,136	11,361	48,049	1,136	11,361	48,049
3	0,986	9,863	57,911			
4	0,760	7,604	65,515			
5	0,730	7,300	72,815			
6	0,672	6,719	79,535			
7	0,597	5,972	85,507			
8	0,530	5,297	90,804			
9	0,491	4,912	95,716			
10	0,428	4,284	100,000			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Análise de componente principal para as estratégias de aprendizagem (SRL)

Foram gerados 2 fatores com percentual de informação para o modelo de 36,68% para o primeiro fator e 11, 36% para o segundo fator. Utilizou-se o método de rotação oblíqua *Promax* para analisar os coeficientes de correlação. Esta rotação disponibiliza duas matrizes e uma matriz de estrutura, além da matriz fatorial, que delineiam padrões de intercorrelações entre as variáveis obliquas (CATTELL, 1966). As cargas fatoriais determinam os padrões e o grau de envolvimento de cada variável com os padrões. Na *Pattern Matrix* demonstra quais variáveis são altamente envolvidas em termos relacionados pelas cargas fatoriais em cada

padrão, a matriz de estrutura informa à extensão da correlação das variáveis com os padrões de forma generalizada (SHIMADA et al., 2010).

Cattell (1996) explica que a determinação do fator chega ao final quando se verifica a afinidade dos itens com os fatores do modelo que expurga os constructos do modelo quando o valor absoluto da carga fatorial principal do item for menor que 0,32, na existência de cargas fatoriais similares em dois ou mais fatores em um mesmo item, sendo a diferença entre os valores absolutos das cargas fatoriais for inferior a 0,10 e também o fator deve ser formado por dois ou mais itens. Ao considerar o exposto, na Tabela 5 descreve a utilização destes critérios e os coeficientes de correlações com o método de *Pattern Matrix*.

Dimensão	E1	E2	E3	E4	E5	E6	E7	E8	E9	E10
1	**0,681**	**0,648**	**0,667**	**0,621**	**0,651**	**0,575**	0,241	**0,661**	**0,497**	**0,676**
2	0,082	0,184	0,405	0,297	0,067	-0,043	**0,460**	-0296	-0,634	-0,367

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – Análise dos coeficientes de correlações com o método de *Pattern Matrix*

Através dos critérios, o item E7 (auto-consequência) na dimensão 1 foi excluído por apresentar valor inferior a 0,32. O item E7 (auto-consequência) na dimensão 2 foi excluído considerando que um fator deve ser formado por dois ou mais itens. A única dimensão obtida por meio da análise conjunta foi formada pelos itens E1 (autoavaliação), E2 (transformação e organização), E3 (estabelecimento de objetivo e planejamento), E4 (procura de informação), E5 (estrutura ambiental), E6 (estrutura ambiental), E8 (repetição e memorização), E9 (ajuda externa) e E10 (revisão).

A dimensão foi intitulada Estratégias de Aprendizagem Autorregulada e foi validada de acordo com os procedimentos apresentados por Netemeyer et al. (2003) e resumidos na Tabela 6 com as verificações de dimensionalidade, confiabilidade e convergência da análise fatorial.

Etapas e técnicas ou Estatísticas	Regras para validação	Fatores
Dimensionalidade		
Componentes principais	Apenas um autovalor deve existir na escala	Dois autovalores na escala (autovalor igual 48,049 explicando 48,049% da variância)
Índice KMO	Maior que 0,7: desejável Menor que 0,5: Inaceitável	KMO igual a 0,856, desejável
Teste de esferidade de Bartlett	Baixo nível de significância	Qui-quadrado igual a 624,908 nível de significância igual a 0,000.
Confiabilidade		

Alfa de Cronbach	Alfa de Cronbach > 0,60	Alfa de Cronbach = 0,797
Convergência		
Coeficiente de Pearson	Coeficientes de Pearson > 0	Todos os coeficientes de Pearson foram positivos e significativos

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 – Teste de Validação dos Fatores das Estratégias de Aprendizagem Autorregulada (SRL)

O valor do teste KMO foi considerado desejável (0,856), o teste de Esfericidade de Bartlett foi de baixo nível de significância e o Alfa de Conbrach (0,762) também foi considerado desejável. A Tabela 7 apresenta a estatística descritiva da dimensão intitulada Estratégia de Aprendizagem Autorregulada.

Dimensão	**N**	**Mínimo**	**Máximo**	**Média**	**Desvio Padrão**
Estratégia de Aprendizagem Autorregulada	279	1,00	7,00	5,1982	0,78756

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 7 – Estatística descritiva das dimensões

A dimensão Estratégia de Aprendizagem Autorregulada teve média de 5,1982 com dispersão dos dados relativamente baixa de 0,78756, que indica uma amostra relativamente homogênea. Os resultados apontam que os estudantes empregam de forma relativamente alto, quando se considera que a média foi superior ao ponto médio da escala que foi de 4.

Na Tabela 8 apresenta a consecução do segundo objetivo específico. Para tanto, a amostra foi dividida em dois grupos de acordo ao estágio (semestre) do curso (até o quinto semestre e a partir do sexto semestre), o gênero (masculino e feminino) e idade (até 24 anos e acima de 24 anos).

					Teste de Levene		T teste	
	N	Média	Desvio Padrão	Erro padrão da média	F	Sig	t Graus de liberdade	Sig Bi
Estágio no curso								
Até o 5º semestre	136	5,2795	1,99264	0,21242	4,589	0,33	2,972	0,076
A partir do 6º semestre	143	5,3952	1,787	0,12933			2,991	0,089
Gênero								
Feminino	191	5,9820	1,1122	0,09303	7,569	0,006	-1,782	0,003
Masculino	88	5,2809	1,44814	0,12418			-1,712	0,003

Idade								
>= 24 anos	226	5,3062	1,3887	0,09238	3,729	0,054	-2,919	0,004
< 24 anos	53	5,9075	1,1661	0,16019			-3,252	0,002

Fonte: elaboração própria

Tabela 8: Testes de Igualdade de Média Dimensão Controle e Execução SRL

Os resultados apontam a existência de diferenças significativas na aprendizagem autorregulada na idade e gênero dos estudantes. A média de alunos abaixo de 24 anos de idade (5,3062) foi menor do que os alunos acima da média de 24 anos (5,9075), com relação de níveis de significância de 0,2% e 0,4%. Este resultado vai ao encontro dos estudos do Mayville (2007) e Lima Filho et al. (2015). Quanto ao gênero, a média das estudantes ficou superior (5,9820) da média dos estudantes (4,7420), com relação de nível de significância de 0,3%, que corrobora as pesquisas do Bembenutty (2007) e Lima Filho et al., (2015).

O estágio (semestre) do curso não foi encontrado diferença significativas de aprendizagem autorregulada, com níveis de significância de 0,76% e 0,89%. O resultado permite inferir que não houve aumento ou diminuição do grau de aprendizagem autorregulada, sendo semelhante ao estudo do Lima Filho et al. (2015). No entanto, foi de encontro ao Rosário (1999) e Lombaerts et al. (2009), onde os discentes tendem a se apropriar das estratégias de autorregulação à medida que progridem no ensino.

4.1 Discussão dos Resultados

O perfil do discentes da amostra pesquisada é caracterizado por empregar a maioria das estratégias de aprendizagem autorregulada, como buscar ajuda externa quando surge dificuldade (E9), faz uso de estrutura ambiental adequado (E6) e avalia (E1) o seu desempenho visando superar as dificuldades. Em contraste, a maioria dos estudantes não estabelece objetivo e planejamento e executa a autoconsequência. O gênero e idade explicam o aumento do grau de aprendizagem autorregulada, o que não ocorre com o avanço no estágio (semestre do curso).

Destaca-se que o baixo emprego do estabelecimento de objetivos e planejamento (E3) pode influenciar as demais fases do processo autorregulatório. Zimmerman (2002) explica que os não-autorregulados não definem metas educacionais, sendo dependente cognitivo. Este achado pode explicar o porquê destes estudantes não aumentar o emprego de estratégias de autorregulação durante a escala educativa.

Como o nível de autorregulação dos estudantes analisados ao longo dos semestres não diferem significativamente, o seu perfil vai de encontro as recomendações promovidas pelas autoridades de educação e organismos profissionais de contabilidade, como da Comissão para Mudanças na Educação Contábil *(*AECC, 1990), do Instituto Americano de Contadores (AICPA, 2000) e do *Institute of Management Accountants* (2008) que apontam para a necessidade de uma formação que conduza os estudantes de Contabilidade a adquirirem

atributos e habilidades de aprendizagem permanente, ou seja, o desenvolvimento de habilidades metacognitivas, bem como a Declaração de Boloña (1999) para repensar em medidas que enfatizem a aprendizagem autônoma do estudante como importante para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer rever a prática pedagógica universitária (Martin, 2012).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do estudo consiste em analisar o perfil dos estudantes de Ciências Contábeis quanto as estratégias de aprendizagem autorregulada. Para tanto, levantou-se os seguintes objetivos específicos: (a) identificar quais são as estratégias de aprendizagem autorregulada utilizadas por estudantes de Contabilidade; (b) verificar como essas estratégias poderiam ser explicadas a partir do estágio (semestre) de curso, idade e gênero do estudante no curso.

Os resultados apresentam que as estratégias mais empregadas são E10 (Revisão), E9 (ajuda externa), E6 (estrutura ambiental) e E1 (autoavaliação), respectivamente. Ao considerar as estratégias abaixo do ponto médio, E7 (autoconsequência) e E3 (Estabelecimento de objetivos e planejamento). Ao explicar as estratégias de aprendizagem autorregulada através do estágio (semestre) do curso, gênero e idade, os resultados indicaram que as médias são significativamente diferentes para o gênero e idade.

O estudo contribui para reforçar a importância de refletir sobre o ensino-aprendizagem desenvolvido com a intenção de armazenar conhecimentos e para repensar em medidas que conduzam a aprendizagem autônoma do estudante como vital para o desenvolvimento de competências profissionais, que, por sua vez, requer rever a prática pedagógica universitária da educação contábil.

Como limitação, a amostra envolveu apenas duas instituições privadas catarinenses. Novas pesquisas podem envolver faculdades em outros contextos para testar se os resultados são análogos, além de analisar a percepção, métodos pedagógicos e avaliação utilizados dos docentes para verificar se a sua abordagem educacional pode explicar o nível de emprego de estratégias autorreguladas dos discentes.

6 REFERÊNCIAS

ACCOUNTING EDUCATION CHANGE COMMISSION. Objectives of education for accountants: Position statement number one. **Issues in Accounting Education**, p. 307–312, 2000.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Core competency framework for entry into the accounting profession**. Durham, Carolina do Norte, Estados Unidos, 2000.

Albrecht, W. S., & Sack, R. J. (2000). Accounting education: Charting the course through a perilous future (Vol. 16). Sarasota, FL: **American Accounting Association**, 2000.

BECKER, L. L. **Self-Regulated Learning in an Introductory Undergraduate Accounting Course.** Dissertação de Mestrado, East Tennessee State University, Johnson City, United States, 2011.

Becker, L. L. Self-Regulated Learning Interventions in the Introductory Accounting Course: An Empirical Study**. Issues in Accounting Education**,*28* (3), 435-460, 2013.

Bembenutty, H. Self-regulation of learning and academic delay of gratification: Gender and ethnic differences among college students. **JOURNAL OF ADVANCED ACADEMICS**, *18*(4), 586-616, 2007.

BOLOÑA, C. B. Lecciones de economía. **Instituto de Economía del Libre Mercado**. Lima-Perú, 1999.

CATTELL, R. B. The scree test for the number of factors. **Multivariate behavioral research**, *1*(2), 245-276, 1966.

CORNO, L. Self-regulated learning: A volitional analysis. In **Self-regulated learning and academic achievement** (pp. 111-141). Springer New York, 1989.

DEMETRIOU, ANDREAS ET AL.. **Handbook of self-regulation**. , (pp. 209-251). San Diego, CA, US: Academic Press, xxix, 783 pp, 2000.

DERRY, S. J., & MURPHY, D. A. Designing systems that train learning ability: From theory to practice. **Review of educational research**, *56*(1), 1-39, 1986.

DRESEL, M.; HAUGWITZ, M. A computer-based approach to fostering motivation and self-regulated learning. **THE JOURNAL OF EXPERIMENTAL EDUCATION**, *77*(1), 3-20,, 2008.

DUFF, A.; MCKINSTRY, S. Students' approaches to learning. **Issues in accounting education**, *22*(2), 183-214, 2007.

GARNER, J. K. Conceptualizing the relations between executive functions and self-regulated learning. **The Journal of Psychology**, *143*(4), 405-426, 2009.

HAIR, J. F.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L.; WILLIAM, C. Black, Multivariate data analysis., 1998.

HOWIESON, B.; HANCOCK, P.; SEGAL, N.; KAVANAGH, M.; TEMPONE, I.,; KENT, J. Who should teach what? Australian perceptions of the roles of universities and practice in the education of professional accountants. **Journal of Accounting Education**, *32*(3), 259-275, 2014.

INSTITUTE OF MANAGEMENT ACCOUNTANTS. **Cost Management Update**. Montvale, NJ, 2008.

LIMA FILHO, R. N.; LIMA, G. A. S. F.; BRUNI, A. L. (2015). Self-regulated learning in accounting: diagnosis, dimensions and explanations. **Brazilian Business Review**, *12*(1), 36, 2015.

LOMBAERTS,K. et al. Development of the self-regulated learning teacher belief scale. **European Journal of Psychology of Education**, *24*(1), 79-96, 2009.

MARTIN, A. J.; DOWSON, M. Interpersonal relationships, motivation, engagement, and achievement: Yields for theory, current issues, and educational practice. **Review of educational research**, *79*(1), 327-365, 2009.

MAYVILLE, K. L. Knowledge construction, self-regulation, and technology strategies used by experienced online nursing students to actively engage in online learning. **ProQuest**, 2007.

MOOS, D. C.; RINGDAL, A. Self-regulated learning in the classroom: A literature review on the teacher's role. *EDUCATION RESEARCH INTERNATIONAL*, *2012*.

NETEMEYER, R. G., BEARDEN, W. O., & SHARMA, S. **Scaling procedures: Issues and applications**. Sage Publications.

PATTERSON, J. T., & LEE, T. D. Self-regulated frequency of augmented information in skill learning**. *Canadian Journal of Experimental Psychology/Revue canadienne de psychologie expérimentale***, *64*(1), 33, 2010.

POLYDORO, S. A. J.; AZZI, R. G. Autorregulação da aprendizagem na perspectiva da teoria sociocognitiva: introduzindo modelos de investigação e intervenção. **Psicologia da Educação**, (29), 75-94, 2009.

ROSÁRIO, P. **Variáveis cognitivo-motivacionais na aprendizagem: as" abordagens ao estudo" em alunos do ensino secundário**. (Doctoral dissertation, Tese (Ph. D. in Education)-University of Minho, Braga (PT), 1999.

SCHLEIFER, L. L.; DULL, R. B. Metacognition and performance in the accounting classroom. **Issues in Accounting Education**, *24*(3), 339-367, 2009.

Shimada, A. T. et al. Análise fatorial: avaliação de estabelecimentos alimentícios. **SEMEAD,** *13*., 2010.

Smith, P. A. Understanding self-regulated learning and its implications for accounting educators and researchers. **Issues in Accounting Education**,*16*(4), 663-700, 2001.

ARIAS, A. V. et al. Atribuciones causales, autoconcepto y motivación en estudiantes con alto y bajo rendimiento académico. **Revista española de pedagogía**, 525-545, 1999.

VALLE, A.et al. Self-regulated profiles and academic achievement. **Psicothema**, *20*(4), 724-731, 2008.

XU, M. et al. The relationship between parental involvement, self-regulated learning, and reading achievement of fifth graders: A path analysis using the ECLS-K database. **Social Psychology of Education**, *13*(2), 237-269, 2010.

ZIMMERMAN, B. J. PONS, M. M. Development of a structured interview for assessing student use of self-regulated learning strategies. **American educational research journal**, *23*(4), 614-628, 1986.

_____., BONNER, S.; KOVACH, R. **Developing self-regulated learners: Beyond achievement to self-efficacy.** American Psychological Association, 1996.

_____, BOEKARTS, M., PINTRICH, P. R.,;ZEIDNER, M. (2000). A social cognitive perspective. **Handbook of self-regulation**, *13*, 2000.

_____; SCHUNK, D. H. (Eds.). **Self-regulated learning and academic achievement: Theoretical perspectives**. Routledge, 2001.

_____. Becoming a self-regulated learner: An **overview.Theory into practice**, *41*(2), 64-70, 2002.

Estratégias para a Internacionalização da Educação Superior: um Estudo sobre as Práxis das Universidades no Âmbito Global

Jurema Tomelin (jurema.tomelin@gmail.com)
Doutoranda em Administração
Universidade da Região de Blumenau – FURB
Universidade da Região de Joinville - UNIVILLE

Denise Del-Prá Netto Machado (delpra@furb.br)
Doutora em Administração
Universidade da Região de Blumenau – FURB

Resumo:
A internacionalização é uma das principais forças que vem ocasionando a restruturação da educação superior no século XXI. De uma forma geral o cenário que emerge é complexo e distinto. Por outro lado, a globalização cujo processo tem aumentado o fluxo de pessoas, culturas, ideias, valores, conhecimento e tecnologia entre as fronteiras, resultam num mundo interconectado e interdependente. A sociedade do conhecimento vem impactando na forma com as quais as empresas buscam a competitividade e a diferenciação e as instituições de ensino superior tornam-se importantes formadores de recursos-chave que é o capital humano. Neste sentido, a internacionalização da educação superior passa a ser um processo intrínseco e abrangente que inclui além da mobilidade de professores e estudantes a cooperação internacional nos âmbitos de pesquisa, cultura e processos de ensino.O objetivo do presente artigo foi investigar as estratégias adotadas pelas universidades nos diversos países em relação ao processo de internacionalização da educação superior. Para alcançar esta proposição, desenvolveu-se um estudo bibliométrico tendo como fonte de dados a base de pesquisa *Science Direct*, onde foram analisados um total de 45 artigos. O método utilizado foi o indutivo. Quanto ao tipo, caracteriza-se como exploratório de abordagem qualitativa. Os dos foram analisados utilizando-se a estatística descritiva e análise de conteúdo. Os achados mostram que dentre as principais estratégias adotadas pelas universidades referem-se a questões multiculturais e o aperfeiçoamento do idioma inglês para fins acadêmicos.

Palavras chave: Vantagem Competitiva, Internacionalização, Educação Superior.

Strategies for the Internationalization of Higher Education: A Study about the Universities Praxis Globally

Abstract
Internationalization is one of the main forces that has caused the restructuring of higher education in the twenty-first century. In general, the picture that emerges is complex and diverse. On the other hand, the globalization process which has increased the flow of people, cultures, ideas, values, knowledge and technology across borders, resulted in an interconnected and interdependent world. The knowledge society is affecting the way in

which companies seek competitiveness and differentiation and higher education institutions has become important leaders on the formation of key resources which is the human capital. In this sense, the internationalization of higher education becomes an intrinsic and comprehensive process that includes in addition to the teachers and students mobility, international cooperation in the fields of research, culture and education processes.The aim of this paper was to investigate the strategies adopted by universities in different countries in relation to the internationalization of higher education. To achieve this proposal, it was developed a bibliometric study having as a source of data the *Science Direct* research base, where 45 articles were analyzed. The method was inductive and the type is an exploratory qualitative approach. The data were analyzed using descriptive statistics and content analysis. The findings show that among the main strategies adopted by universities relate to multicultural issues and improvement of English for academic purposes

Key words: Competitive Advantage, Internationalization, Higher Education.

1 INTRODUÇÃO

No discurso sobre a globalização, a noção de que a competitividade é fundamental para a sustentabilidade organizacional tem se revelado pertinente. Como consequência, recai às universidades serem responsáveis pelo desenvolvimento das habilidades que preparam o acadêmico para o ambiente corporativo competitivo, cujo caminho passa pela internacionalização do ensino superior (YERAVDEKAR; TIWARI,2014).

As pressões ambientais ocasionadas pelo processo de internacionalização das economias trouxeram importantes mudanças na maneira de se produzir pesquisa e conhecimento, levando à adequação dos currículos de forma a permitir a aquisição de habilidades específicas.

Middlehurst e Woodfield (2007) observaram que a internacionalização tem impactado a educação superior de duas formas: (i) trouxe mais competitividade para o setor e (ii) pressionou para que as instituições elaborassem políticas no âmbito organizacional. Na prática, isto implica que a educação superior é vista como uma "arena global" para estudantes, pesquisadores e fundos de pesquisa. Portanto, o entendimento da internacionalização da educação superior adiciona o elemento da vantagem competitiva, que passa a ser incorporada pelas instituições.

Os estudos sobre estratégia têm se desdobrado na questão da vantagem competitiva, a qual também está presente nas orientações das decisões empresariais. Porter (1989) já definia o termo vantagem competitiva como a criação de valor para a organização por meio de estratégias bem elaboradas que permitam elevado desempenho perante o mercado e concorrentes em geral.

Contudo, existe uma dificuldade em encontrar consenso sobre a definição e a delimitação da vantagem competitiva. Rumelt (2003) indica que o conceito tem convergido para a criação de valor. Neste sentido, de acordo com Powell (2011) a vantagem competitiva é tida como a principal hipótese para explicar o desempenho superior das empresas, e, assim, passa a representar o objetivo fundamental da gestão estratégica.

Adicionalmente, Ito et al (2012), afirmam que a criação de vantagem competitiva está fortemente ligada à capacidade que as empresas têm de gerir seus recursos internos e externos, a fim de melhor se posicionarem perante os seus concorrentes e criarem valor para seus compradores.

Desta forma, a gerência dos recursos internos, passa também pelo processo de aquisição do conhecimento e a educação transnacional abre novas oportunidades que podem não estar disponíveis no próprio país. Além disto, a interação com acadêmicos, experts da indústria e recrutadores transformam em melhores oportunidades de networking as associações no âmbito profissional (YERAVDEKAR; TIWARI,2014).

Tendo em vista este cenário, a proposta desta pesquisa é investigar as estratégias adotadas pelas universidades nos diversos países em relação ao processo de internacionalização da educação superior. Para alcançar o objetivo deste artigo, desenvolveu-se um estudo bibliométrico tendo como fonte de dados a base *Science Direct* que reúne um amplo espectro dos mais renomados periódicos internacionais.

Ao todo, este artigo está estruturado em cinco seções: introdução, referencial teórico, que foi subdivido em (i) visão baseada em recursos (RBV), (ii) internacionalização da educação superior e (iii) estratégias de internacionalização, seguida pela metodologia, análise dos dados e conclusões.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Conhecimento, Vantagem Competitiva e a Visão Baseada em Recursos (RBV)

O termo Visão Baseada em Recursos (RBV) foi inicialmente introduzido por Wernerfelf (1984). Posteriormente, pesquisadores como Barney (1986; 2001); Dierickx e Cool (1989), Mahoney e Pandian (1992), Peteraf (1993); Amit e Schoemaker (1993) contribuíram para o desenvolvimento e popularização da RBV,tanto nos meios acadêmicos como empresariais.

Essa abordagem considera que os recursos e as capacidades podem variar significativamente entre as firmas e estas diferenças podem ser estáveis (suposição da imobilidade de recursos). Por isto, a RBV difere dos pressupostos neoclássicos que viam as firmas de um mesmo ramo de atividade essencialmente idênticas.

Barney (1991) sugeriu que o desempenho superior de uma firma deve resultar de seus recursos e capacidades, ou seja, estes devem ser: valiosos ao ponto de neutralizar as ameaças; raros entre seus concorrentes, custosos de imitar e sem substitutos estratégicos próximos. Entretanto, estes recursos podem ser socialmente complexos dada a cultura da firma, o trabalho em equipe e a reputação com fornecedores e clientes.A lógica do modelo da Visão Baseada em Recursos reforça a ideia de que as firmas deveriam olhar para dentro, descobrir seu próprio valor, suas singularidades, tornando desta forma, mais onerosa a imitação de seus recursos e capacidades.

Para Oliver (1997), a Visão Baseada em Recursos analisa os meios e os recursos das empresas que lhes permitam gerar valores acima das taxas normais de retorno e uma vantagem

competitiva sustentável. Nesta perspectiva, a heterogeneidade da empresa se dá na aquisição e implantação dos recursos e capacidades para a geração de retornos económicos.

Desde os anos 1990, o conhecimento tem sido visto como um dos fatores críticos requeridos para a criação da vantagem competitiva, pois a integração do conhecimento é central para a formação das capacidades das empresas (GRANT, 1996). Isto aumentou a atenção sobre o conhecimento partilhado, coincidindo com as alianças estratégicas além fronteiras (ERNST; BLEEKE, 1995).

Zack (1999) define o conhecimento como informação acumulada obtida através da experiência, comunicação ou inferência. O conhecimento existe na forma explícita e tácita. O conhecimento explícito pode ser codificado ou articulado e permanece na organização mesmo após a saída do empregado (COUKOS-SEMMEL, 2003). Normalmente é transmitido de maneira formal, com linguagem sistematizada, podendo incluir fatos explícitos, proposições axiomáticas e símbolos (KOGUT; ZANDER, 1993).

De outra forma, o conhecimento tácito ocorre de forma não verbalizada, intuitiva e inarticulada e manifesta-se nas dimensões técnicas, sociais e cognitivas (JOHSON-LAIRD, 1983). A dimensão cognitiva está relacionada a crenças, imagens, intuição e modelos mentais. A dimensão técnica está relacionada ao "know-how" sobre situações específicas. O conhecimento técnico e cognitivo também pode ser definido como conhecimento teórico - saber o quê e prático - saber como (POLANYI, 1997).

Tendo em vista que o conhecimento é muito mais que um artefato que pode ser possuído, é importante notar que saber como "fazer as coisas" em ambientes organizacionais complexos é um processo dinâmico, mais do que a propriedade estável das competências essenciais das empresas (ORLIKOWSKI, 2002). Portanto, mais do que nunca, o conhecimento tácito é central para a obtenção do conhecimento competitivo.

2.2A Integração dos Mercados e as Estratégias na Internacionalização na Educação Superior

A globalização está diretamente relacionada à facilidade com as quais as entidades transnacionais interagem umas com as outras (ALTBACH; KNIGHT, 2007). O termo globalização, tal qual como o entendemos atualmente, começou a ser utilizado nos países anglófonos logo após o advento da Segunda Guerra Mundial, cuja nova ordem passou a ser caracterizada pela incorporação de sistemas no sentido de formar um "mundo plano" (FRIEDMAN, 2005).

É considerado um fenômeno multifacetado, com cinco dimensões (CAVISGIL;KNIGHT e RIESEMBERGER, 2012): (i) Integração e interdependência das economias nacionais; (ii) aumento dos blocos de integração econômica regional; (iii) crescimento dos fluxos globais financeiros e de investimentos; (iv) convergência dos estilos de vida e preferência dos consumidores; (v) globalização da produção.

KesslereSubramanian(2014), apresentam sete principais características da atual era da integração do comércio, quais sejam: hiperglobalização do comércio, o aumento da importância dos serviços, a globalização democrática com o alargamento das fronteiras, a

similaridade do fluxo de investimentos norte-sul e sul-note, o surgimento da China como mega comerciante mundial, a proliferação dos acordos regionais e o decréscimo das barreiras ao comércio, bem como a manutenção das barreiras aos serviços.
Outro tema de destaque com o advento da expansão dos fluxos comerciais, é o papel fundamental do capital humano no crescimento econômico que por sua vez permite a modernização institucional dos países (DUNNING e LUNDAN, 2008).

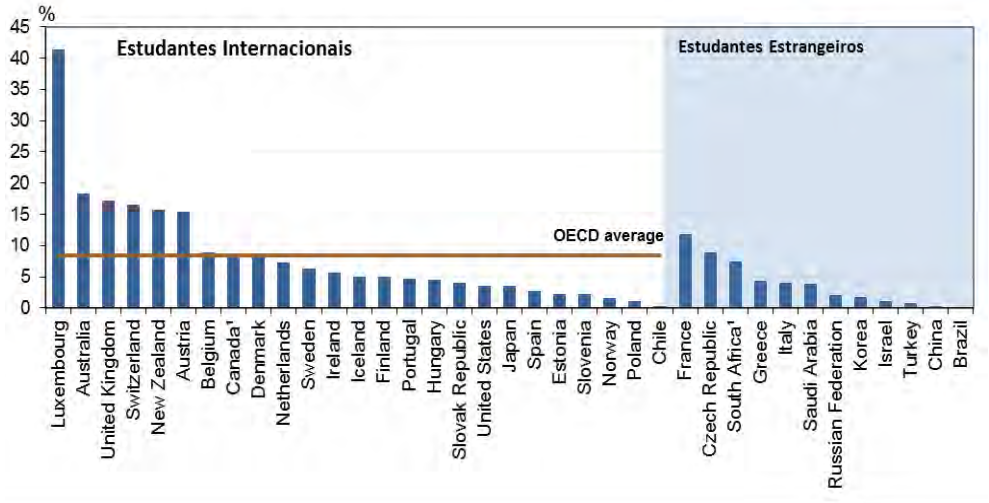
Desta forma, este contexto atual vem chamando a atenção da comunidade acadêmica sobre a crescente internacionalização da educação superior que pode ser entendida de várias formas. Durante os últimos dez anos pode-se notar um novo grupo de termos emergentes acerca da educação internacional que está diretamente relacionada com os impactos e consequências da globalização sobre a sociedade, tais como: educação sem fronteiras, educação além fronteiras, educação global, comércio internacional de serviços em educação (DE WIT, 2010).

Scott (2006) observa que tanto a internacionalização quanto a globalização são fenômenos complexos e que há distinção entre elas apesar de estarem correlacionadas. Teichler (2004) observa que a globalização pode ser inicialmente definida como mudanças substanciais no contexto da educação superior relativo a uma crescente inter-relação entre as diferentes regiões do mundo. Ainda, segundo este autor, o termo globalização tem sido substituído por internacionalização no debate da educação internacional.

A definição comumente aceita para determinar a internacionalização no âmbito educacional é "o processo de integração de dimensões internacionais e culturais no aprendizado, pesquisa e serviços das instituições" (Knight, 2008, p. 19).

Knight (2008) enfatiza sobre a importância de uma atualização constante no significado da internacionalização da educação superior, já que esta vem ganhando cada vez mais importância em tamanho, escopo e complexidade, cujas formas podem variar conforme Harman (2004), do movimento de estudantes e professores entre países, internacionalização do currículo, ligações internacionais para pesquisa e abertura de novos programas, reconhecimento bilateral, regional e internacional das qualificações da educação superior.

Conforme dados da OCDE (2014), mais de 4,5 milhões de alunos estão matriculados em nível universitário fora do seu país de origem. Austrália, Áustria, Luxemburgo, Nova Zelândia, Suíça e Reino Unido apresentam a maior proporção de estudantes internacionais em relação ao total das matrículas da educação superior. Os alunos da Ásia representam 53% dos estudantes estrangeiros matriculados no mundo todo e o maior número de estudantes estrangeiros são provenientes da China, Índia e Coréia. Cerca de 82% de todos os estudantes estrangeiros estão matriculados em países do G20, enquanto 75% estão matriculados em países da OCDE conforme pode ser observado no gráfico 01.



Fonte: OCDE (2014). "Education at a Glance 2014"
Notas: Estudantes estrangeiros são definidos a partir de seu país de cidadania e estudantes internacionais são definidos através de seu país de residência.

Gráfico 01 – Mobilidade de Estudantes na Educação Superior (2012).

Ao longo das últimas três décadas, o número de alunos matriculados fora do seu país de cidadania aumentou drasticamente de 0,8 milhões no mundo em 1975 para 4,5 milhões em 2012, um aumento de mais de cinco vezes. Ainda, durante o período 2000-2012, o número de estudantes do ensino superior estrangeiros matriculados em todo o mundo mais do que dobrou, com uma taxa de crescimento média anual de quase 7%. (OCDE, 2014).

A internacionalização da educação superior tem sido associada a vários benefícios, sendo que em primeira análise, trata-se do impacto local, regional e até mesmo nacional das relações sociais e interculturais. Em segunda instância, o movimento de professores e estudantes entre os campi tem permitido gerar novas perspectivas e possibilidades de cooperação (KNIGHT, 2008).

Teece et al (1997) trouxe o conceito de capacidades dinâmicas que é a capacidade que a empresa possui para integrar, construir e reconfigurar as suas competências internas e externas para resolver rapidamente as alterações do ambiente. Assim as capacidades dinâmicas, refletem a capacidade da organização para alcançar novas formas inovadoras de vantagem competitiva ganhando posições de mercado.

Neste sentido, as empresas estão demandando profissionais que possuam um certo conjunto de habilidades, tais como: planejamento e organização, flexibilidade, autogerenciamento, línguas estrangeiras, habilidades interpessoais e interculturais (YERAVDEKAR; TIWARI, 2014).

Um importante fator de análise do processo de internacionalização consiste nas estratégias, programas e políticas no âmbito institucional. Para o presente estudo, estratégia na educação internacional, consiste nas ações concretas que refletem uma aproximação comprometida das inciativas das organizações que podem se constituir em (i) programas acadêmicos: internacionalização dos currículos, mobilidade estudantil, programas de dupla titulação,

ensino de idiomas, professores visitante entre outros; (ii) pesquisa colaborativa como conferências internacionais e seminários, parcerias com pesquisadores internacionais; (iii) relações externas domésticas e além fronteiras: comunidades parceiras entre setores público e privado, oferecimento de programas internacionais, filiais; (iv) extracurriculares como associações de alunos e eventos interculturais (KNIGHT, 2008).

Sendo assim, este artigo procurou investigar e relacionar as estratégias mais utilizadas pelos países nos últimos cinco anos, as quais serão abordadas a seguir.

3. METODOLOGIA

A pesquisa consiste na atividade básica das ciências na sua indagação e descoberta da realidade. É uma atitude e uma prática teórica de constante busca que define um processo intrinsecamente inacabado e permanente. É uma atividade de aproximação sucessiva da realidade que nunca se esgota, fazendo uma combinação particular entre teoria e dados. (MINAYO, 1993).

Para Gil (1999), a pesquisa consiste em processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico cujo objetivo fundamental é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

A metodologia da pesquisa tem como função nortear o caminho da pesquisa, auxiliando a refletir e instigar um novo olhar sobre o mundo: um olhar curioso, indagador e criativo. Adotar uma metodologia significa escolher um caminho, um percurso.

Neste sentido, esta pesquisa utilizou o método indutivo, proposto pelos empiristas Bacon, Hobbes, Locke e Hume. Considera que o conhecimento é fundamentado na experiência, não levando em conta princípios preestabelecidos. No raciocínio indutivo a generalização deriva de observações de casos da realidade concreta, onde as constatações particulares levam à elaboração de generalizações (GIL, 1999; LAKATOS; MARCONI, 1993).

Quanto ao tipo, caracteriza-se como exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve o levantamento bibliográfico e a análise de exemplos que estimulem a compreensão. (GIL, 1991).

Quanto a abordagem, trata-se de pesquisa qualitativa, utilizando-se dados secundários, pois foi elaborada a partir de material já publicado constituído por artigos publicados na base de dados "*Science Direct*". Os dados foram analisados utilizando-se a estatística descritiva e análise de conteúdo.

3.1 Caracterização da Amostra e Constructo da Pesquisa

O estudo foi organizado em duas etapas, sendo que a primeira etapa consistiu no levantamento de publicações tendo como o tema a internacionalização da educação superior. Foi realizada uma busca em 09/07/2015 utilizando-se a base de dados *Science Direct* com os seguintes parâmetros: palavras chave: "*highereducation*" AND "*Internationalization*" nos

anos de 2009-2015. Foram encontrados 87 artigos, sendo que 33 artigos foram descartados por estarem abordando outros enfoques que não a internacionalização da educação superior.

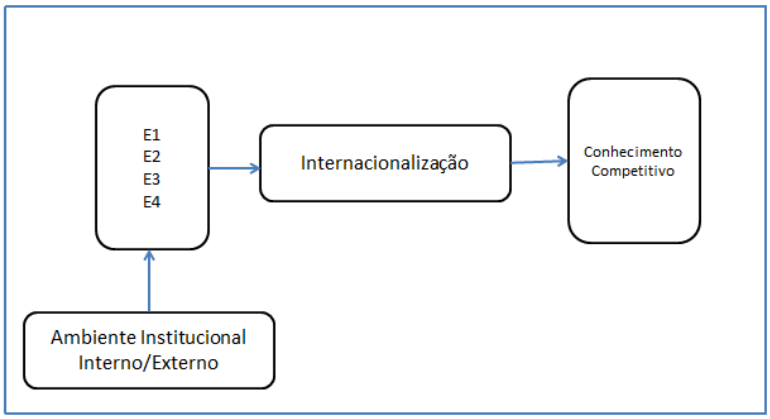
Na segunda etapa, os 54 artigos selecionados foram organizados por ano, periódicos, autores, método de pesquisa a estratégia utilizada quanto ao processo de internacionalização. Destes 54, mais uma seleção se fez necessária, já que 09 artigos tratavam da acessibilidade à educação superior, níveis de empregabilidade, rankings internacionais entre outros. Neste sentido, a amostra validada permaneceu em 45 artigos, distribuídos em 12 periódicos.
Considerando-se as estratégias utilizadas para a internacionalização do ensino superior utilizadas pelas universidades nos diferentes países, delineou-se as seguintes variáveis nominais conforme o quadro 02 a seguir:

Tipo	Variáveis	Tipo de variável	Descrição
ESTRATÉGIAS	**TEAP**	Categórica	Treinamento Inglês Acadêmico
	TMC	Categórica	Treinamento Multicultural
	JVA	Categórica	Joint-Ventures; Alianças
	EC	Categórica	Ensino Competitivo
	NC	Categórica	Networking - Cooperação
	RL	Categórica	Relacionamento Interpessoal
	EA	Categórica	Estratégias Adaptativas
	EE	Categórica	Estratégias de Ensino
	PI	Categórica	Políticas Institucionais
	AI	Categórica	Acesso à Informação
	IC	Categórica	Integração do Currículo
	PE	Categórica	Polos de Educação
	CC	Categórica	Convergência dos Currículos
	DV	Categórica	Divulgação-Visibilidade
	CE	Categórica	Convergência de Estratégias
	IP&D	Categórica	Investimento em P&D e Ensino Bilíngue
PAÍSES	**EUOC**	Categórica	Europa Ocidental Alemanha, Bélgica**,** Grécia, Ilhas Canárias, Irlanda, Reino Unido, Polônia, Suécia
	EUOR	Categórica	Europa Oriental Lituânia, República Tcheca, Romênia, Rússia, Turquia
	AL	Categórica	América Latina Argentina, Brasil
	OCA	Categórica	Oceania Austrália, Nova Zelândia
	AS	Categórica	Ásia Cazaquistão, China, Índia, Japão, Malásia, Taiwan, Turquia
	AMN	Categórica	América do Norte Estados Unidos

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 02: Variáveis Nominais sobre as Estratégias de Internacionalização

Diante da relação pretendida, mostra-se na Figura 2, a relação entre as diversas estratégias que resultam no processo de internacionalização, considerando-se o ambiente institucional interno e externo que deverá resultar no conhecimento competitivo requerido pelo cenário global.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 02: Estratégias do Processo de Internacionalização e Conhecimento Competitivo

Considerando-se as variáveis analisadas e o constructo proposto, apresenta-se a seguir a análise dos dados obtidos.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Foram analisados um total de 45 artigos, dos quais 58% utilizaram a abordagem qualitativa, sendo eminentemente estudos do tipo exploratório. Somente 18% dos artigos utilizaram a estatística multivariada como forma de tratamento dos dados e 62% utilizaram a técnica de análise de conteúdo.

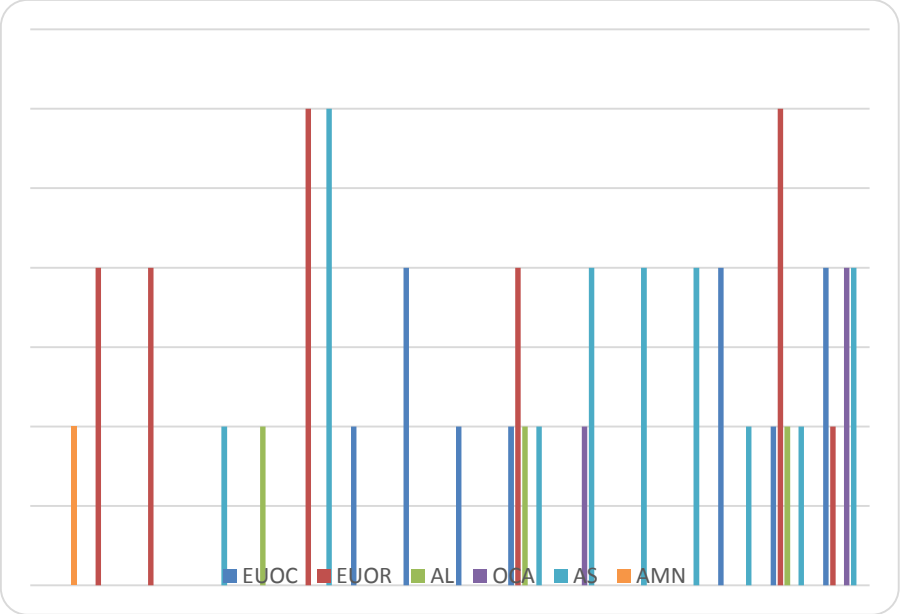
Os dados denotam a grande participação dos países do continente asiático nas publicações, mais notadamente a Malásia, Índia e China. Estes países tem-se voltado à formação de hubs estratégicos de educação internacional e estão se destacando como provedores de serviços educacionais de âmbito internacional.

Outro destaque revelado pela pesquisa é a participação crescente dos países do chamado Leste Europeu que tem se integrado no espaço europeu de educação através do sistema de Bolonha, que prevê a convergência de créditos educacionais entre outros. O incremento da participação de países como o Cazaquistão, Lituânia e Romênia no processo de internacionalização, tem ocorrido através do programa Erasmus que é um programa de intercâmbio estudantil da União Europeia criado no final 1980 cuja finalidade é fornecer opções de intercâmbio para estudantes de dentro da União Europeia por períodos que podem variar de 3 meses à 1 ano.

Para além dos recursos e capacidades de Barney (1991), Teece,Pisano e Shuen (1997) entendem que as capacidades dinâmicas podem ser vistas como uma abordagem integrativa potencial para o entendimento de novas fontes de vantagem competitiva definindo-as como a capacidade de integrar, construir e reconfigurar competências externas e internas para responder as mudanças do ambiente.
Para Eisenhard e Martin (2000), as capacidades dinâmicas são necessárias, mas não o suficiente para criar condições para a vantagem competitiva, já que elas podem ser utilizadas para aprimorar os recursos existentes, reconfigurando os na busca pela competitividade em longo prazo. Desta forma, as capacidades dinâmicas consistem do desenvolvimento de produtos, alianças e tomadas estratégicas de decisão, no sentido de criar valor para as firmas em mercados dinâmicos. Portanto, são os vetores por trás da criação, evolução e recombinação dos recursos em novas fontes de vantagem competitiva (EISENHARDT; MARTIN, 2000).

Danneels (2011) entende que para o exercício das capacidades dinâmicas, é primordial considerar como os gestores entendem os recursos da empresa, isto significa que a capacidade cognitiva dos gestores auxilia na explicação de quais os caminhos a empresa deve ou não deve tomar por meio de modelos mentais, sendo que a capacidade cognitiva passa pelo conhecimento explícito e tácito (ZACK, 1999; KOGUT; ZANDER, 1993, COUKOS-SEMMEL, 2003).

Considerando que a internacionalização no âmbito educacional é um processo de integração cultural, educacional e de pesquisa e ainda, considerando que as inciativas das organizações que podem se constituir em programas acadêmicos, pesquisa colaborativa como conferências internacionais e seminários, parcerias com pesquisadores internacionais e relações externas domésticas e além fronteiras (KNIGHT, 2008), foram analisadas as estratégias de internacionalização por continente adotadas pelas universidades objetos de estudo dos artigos que se constituem a amostra desta pesquisa e que foram traduzidas no gráfico 02 conforme segue:

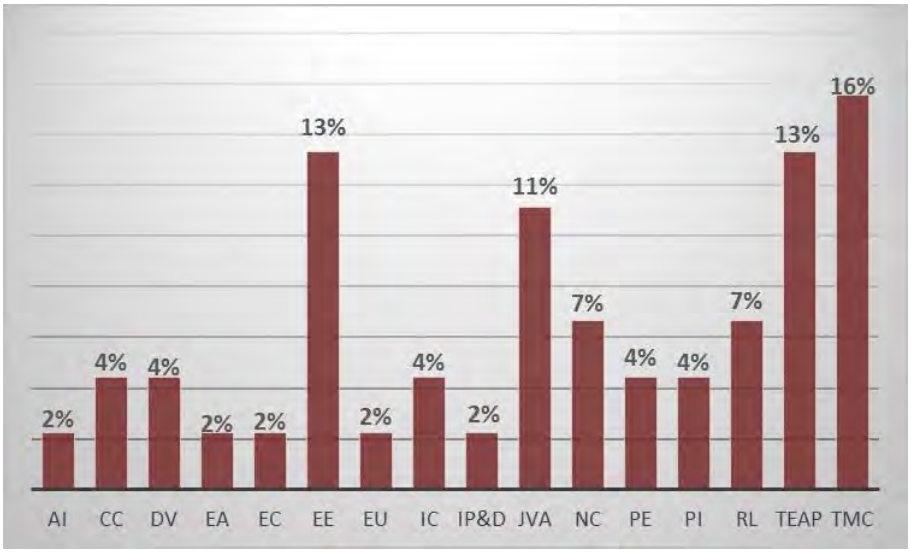


Fonte: Dados da Pesquisa

Gráfico 02: Estratégias adotadas pelas Universidades por Continente

Pode-se notar então que as universidades localizadas tanto na Europa Oriental (Leste Europeu) quanto asiáticas vem adotando mudanças nas estratégias de ensino (EE). A convergência do currículos (CC), a Divulgação-Visibilidade (DV), as alianças e joint-ventures (JVE) e o treinamento de inglês para fins acadêmicos (TEAP) são também as principais estratégias adotadas pelas universidades do Leste Europeu. Por outro lado, As universidades localizadas na Ásia também tem adotados estratégias de networking-cooperação (NC), polos de educação (PE), políticas institucionais (PI), bem como o treinamento multicultural (TMC).

No gráfico 03 são agrupadas as principais estratégias do processo de internacionalização das universidades:



Fonte: Dados da Pesquisa

Gráfico 03: Estratégias adotadas pelas Universidades

O estudo revelou que as ações voltadas as questões culturais como o treinamento multicultural (TMC) com 16% constitui a principal ação adotada seguido pelas estratégias de melhorias no ensino (EE) e o aperfeiçoamento do idioma inglês para fins acadêmicos (TEAP), ambas com 13% e o estabelecimento de acordos de cooperação e joint-ventures (JVA) com 11%. A seguir são delineadas as principais conclusões do presente estudo.

5. CONCLUSÕES

A partir da primeira revolução industrial, os avanços da tecnologia e as mudanças nas estruturas institucionais têm facilitado o incremento do comércio. Estes processos tem se acelerado a partir dos anos 1950 e foram identificados como os primeiros agentes da integração (MEYER;MUDAMBI;NARULA, 2011).

Acadêmicos como Levitt (1983), Ohmae (1989) e Fukuyama (1992), de forma bastante otimista esperavam que a globalização fosse acelerar o processo de convergência entre as culturas, dos padrões de consumo e, por conseguinte, dos mercados. Esta convergência,

implica diretamente na capacidade das empresas de gerar um desempenho superior, implementando estratégias globais.

Entretanto, pesquisadores como Narula (2003) e Rugman (2003) têm apontado para diferenças entre as regiões, países, culturas e sociedades, as quais não têm sido atenuadas com o processo de globalização. O conhecimento no contexto local ainda permanece um fator chave para o sucesso de acordo com Ghemawat (2007).

O processo de internacionalização da educação superior tem se revelado importante agente no sentido de fomentar a sociedade do conhecimento e a obtenção de habilidades específicas que contribuem para as competências essenciais da empresa que resultará no desempenho superior. (Barney, 1986, 1991; Dierickx e Cool, 1989; Mahoney e Pandian, 1992; Wernerfelt, 1984.

É notável o envolvimento de estudantes, professores e pesquisadores no processo de formação internacional, cujo número de alunos matriculados fora do seu país de cidadania aumentou drasticamente de 800 mil em 1975 para 4,5 milhões em 2012 (OCDE, 2014). Neste sentido, o presente estudo procurou investigar as estratégias mais utilizadas pelas instituições de ensino superior na internacionalização do conhecimento. Nota-se aqui a crescente participação dos países asiáticos como importantes players deste processo e a participação de uma forma mais contundente de países como Cazaquistão, Lituânia e Romênia.

Entretanto, conclui-se que as questões multiculturais ainda apresentam-se como um dos principais fatores a serem enfrentados por alunos e instituições, representando a maioria das estratégias que estão sendo implementadas pelas universidades, corroborando com o posicionamento de Narula (2003) e Rugman (2003). Em segundo plano, apresentam-se as preocupações com relação às habilidades do idioma inglês para fins acadêmicos, com o intuito de melhorar o processo de apreensão do conhecimento. Os acordos de cooperação, alianças e joint-ventures, também se revelaram importantes no contexto da amostra pesquisada.

Enfim, apesar das convergências econômicas, institucionais, bem como o incremento do acesso e a produção do conhecimento revelarem que o mundo existe sem fronteiras, há importantes contextos culturais que refletem diretamente na forma como as empresas e profissionais conseguem gerenciar suas habilidades nestescenários e desta forma, atingir um desempenho superior.

6. REFERÊNCIAS

ALTBACH, Philip G.; KNIGHT, Jane. The internationalization of higher education: Motivations and realities. Journal of studies in international education, v. 11, n. 3-4, p. 290-305, 2007.

AMIT, Raphael; SCHOEMAKER, Paul JH. Strategic assets and organizational rent. Strategic management journal, v. 14, n. 1, p. 33-46, 1993.

BARNEY, Jay. Firm resources and sustained competitive advantage. Journal of management, v. 17, n. 1, p. 99-120, 1991.

BARNEY, Jay B.; ARIKAN, Asli M. The resource-based view: Origins and implications. Handbook of strategic management, p. 124-188, 2001.

CAVUSGIL, S. Tamer; KNIGHT, Gary; RIESENBERGER, John. A Framework of International Business. Pearson Higher Ed, 2012.

COUKOS-SEMMEL, Eleni. Knowledge Management in Research Universities: The Processes and Strategies. 2003.

DANNEELS, Erwin. Trying to become a different type of company: Dynamic capability at Smith Corona. Strategic Management Journal, v. 32, n. 1, p. 1-31, 2011.

DE WIT, Hans. Internationalization of higher education in Europe and its assessment, trends and issues. 2010.

DIERICKX, Ingemar; COOL, Karel. Asset stock accumulation and sustainability of competitive advantage. Management science, v. 35, n. 12, p. 1504-1511, 1989.

DUNNING, John H.; LUNDAN, Sarianna M. Multinational enterprises and the global economy. Edward Elgar Publishing, 2008.

EISENHARDT, Kathleen M.; MARTIN, Jeffrey A. Dynamic capabilities: what are they? Strategic management journal, v. 21, n. 10-11, p. 1105-1121, 2000.

ERNST, David; BLEEKE, Joel. Is your strategic alliance really a sale?. Harvard Business Review, v. 73, n. 1, p. 97-105, 1995.

FRIEDMAN, Thomas. The world is flat: A brief history of the globalized world in the 21st century. London: Allen Lane, p. 393-395, 2005.

FUKUYAMA, F. The End of History and the Last Man. New York: The Free Press, 1992.

GHEMAWAT, Pankaj. Redefining global strategy. Boston: Harvard Business School Publishing, p. 40-64, 2007.

GIL, Antônio Carlos. Como Elaborar Projetos de Pesquisa. São Paulo: Atlas, 1991.

GIL, Antônio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Atlas, 1999.

GRANT, Robert M. Toward a knowledge-based theory of the firm. Strategic management journal, v. 17, n. S2, p. 109-122, 1996.

HARMAN, Grant. New directions in internationalizing higher education: Australia's development as an exporter of higher education services. Higher Education Policy, v. 17, n. 1, p. 101-120, 2004.

ITO, N. C., HAYASHI, P., GIMENEZ, F. A. O., & FENSTERSEIFER, J. E. Valor e vantagem competitiva: buscando definições, relações e repercussões. Revista de Administração Contemporânea, 16 (2), 290-307, 2012.

JOHNSON-LAIRD, Philip N. Mental models: Towards a cognitive science of language, inference, and consciousness. Harvard University Press, 1983.

MAHONEY, Joseph T.; PANDIAN, J. Rajendran. The resource-based view within the conversation of strategic management. Strategic management journal, v. 13, n. 5, p. 363-380, 1992.

MEYER, Klaus E.; MUDAMBI, Ram; NARULA, Rajneesh. Multinational enterprises and local contexts: the opportunities and challenges of multiple embeddedness. Journal of Management Studies, v. 48, n. 2, p. 235-252, 2011.

NARULA, R. Globalization and Technology. Cambridge: Polity Press, 2003.

KESSLER, Martin; SUBRAMANIAN, Arvind. Is the renminbi still undervalued? Not according to new PPP estimates. Real Time Economic Issues Watch, 2014.

KNIGHT, Jane. Higher education in turmoil. The Changing World of Internationalization. Rotterdam, The Netherlands: Sense Publishers, 2008.

KOGUT, Bruce; ZANDER, Udo. Knowledge of the firm and the evolutionary theory of the multinational corporation. Journal of international business studies, p. 625-645, 1993.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 1993.

LEVITT, T. The globalization of markets. Harvard Business Review, 61, 92–102, 1983.

MEYER, Klaus E.; MUDAMBI, Ram; NARULA, Rajneesh. Multinational enterprises and local contexts: the opportunities and challenges of multiple embeddedness. Journal of management studies, v. 48, n. 2, p. 235-252, 2011.

MIDDLEHURST, Robin; WOODFIELD, Steve. Responding to the internationalization agenda: implications for institutional strategy. 2007.

OECD. Education at a Glance 2013; OECD Indicators. OECD Publishing, 2014.

OLIVER, Christine. Sustainable competitive advantage: Combining institutional and resource-based views. Strategic management journal, v. 18, n. 9, p. 697-713, 1997.

PETERAF, Margaret A.; BARNEY, Jay B. Unraveling the resource-based tangle. Managerial and decision economics, v. 24, n. 4, p. 309-323, 1993.

OHMAE, K. Managing in a borderless world. Harvard Business Review, 67, 152–61, 1989.

ORLIKOWSKI, Wanda J. Knowing in practice: Enacting a collective capability in distributed organizing. Organization Science, v. 13, n. 3, p. 249-273, 2002.

POLANYI, Michael. The tacit dimension. Knowledge in organizations, p. 135-146, 1997.

PORTER, M. E. Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus; 1989.

POWELL, Thomas C.; LOVALLO, Dan; FOX, Craig R. Behavioral strategy. Strategic Management Journal, v. 32, n. 13, p. 1369-1386, 2011.

RUGMAN, A. Regional strategy and the demise of globalization. Journal of International Management, 9, 209-17, 2003.

RUMELT, Richard P. What in the world is competitive advantage? Policy working paper, v. 105, p. 1-5, 2003.

SCOTT, Peter. The Global Dimension: internationalizing higher education. In Internationalization in Higher Education: European Responses to the Global Perspective, 2006.

TEECE, David J. et al. Dynamic capabilities and strategic management. Strategic management journal, v. 18, n. 7, p. 509-533, 1997.

TEICHLER, Ulrich. The changing debate on internationalization of higher education. Higher education, v. 48, n. 1, p. 5-26, 2004.

YERAVDEKAR, Vidya Rajiv; TIWARI, Gauri. Internationalization of Higher Education and its Impact on Enhancing Corporate Competitiveness and Comparative Skill Formation. Procedia-Social and Behavioral Sciences, v. 157, p. 203-209, 2014.

WERNERFELT, Birger. A resource-based view of the firm. Strategic management journal, v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.

ZACK, Michael H. Managing codified knowledge. Sloan management review, v. 40, n. 4, p. 45-58, 1999.

EXPECTATIVAS DOS ACADÊMICOS DO CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS DAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO SUPERIOR DO SISTEMA ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DAS FUNDAÇÕES EDUCACIONAIS E SUA SATISFAÇÃO EM RELAÇÃO AO CURSO

Bradlei Ricardo Moretti (morettibrm@hotmail.com.br)
Mestrando em Ciências Contábeis - FURB

Cátia Heinzen (catiaheizen@hotmail.com)
Mestranda em Ciências Contábeis - FURB

Bianca Cecon (bcecon@outlook.com)
Mestranda em Ciências Contábeis - FURB

Vania Tanira Biavatti (Vania@hprada.com.br)
Doutora em Ciências Contábeis - FURB

RESUMO

Este estudo tem o objetivo de examinar as expectativas dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Sistema Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE) e sua satisfação em relação ao curso. Para tanto, realizou-se uma pesquisa descritiva, de levantamento e com abordagem qualitativa. A população do estudo contempla todos os acadêmicos do último ano (7º ou 9º períodos) do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior pertencentes à ACAFE, ou seja, 16 instituições. A amostra foi composta pelos acadêmicos que responderam devidamente ao questionário, isto é, 217 acadêmicos. A maior parte da amostra é do gênero feminino e com faixa etária entre 21 e 25 anos. Além disso, a maior parte dos acadêmicos, no início do curso, tinha a expectativa de atuar em empresas de terceiros e no próprio negócio. Já no último ano do curso, mais da metade mudou as suas expectativas, e isso se deve principalmente ao fato da busca por estabilidade financeira. Conclui-se que os acadêmicos estão muito satisfeitos com o curso de Ciências Contábeis. Dessa maneira, entende-se que tais cursos estão atendendo às expectativas dos seus acadêmicos. Ainda se pode inferir que, a partir da percepção dos discentes, o processo de formação, aliado ao comprometimento dos docentes e da interação em sala de aula, pode entusiasmar as decisões tomadas pelos discentes principalmente no que tange à área de atuação e às suas expectativas após a formação.

Palavras-chave: Ciências Contábeis; Expectativas; Satisfação; Sistema ACAFE.

COLLEGE ACCOUNTING STUDENTS EXPECTATIONS FROM "ASSOCIAÇÃO CATARINENSE DAS FUNDAÇÕES EDUCACIONAIS (ACAFE) SYSTEM" AND ITS SATISFACTION RELATED TO THE COURSE

This study has the main goal to examine the Accounting students expectation from Universities that are part of "Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE)" and its satisfaction related to the course. Therefore, it was performed descriptive research, survey and qualitative approach. The study population includes all students of the last year (7o or 9o periods) of the Accounting course of Universities that belongs to ACAFE, in amount of 16 institutions. The sample was composed of students who correct answered to the questionnaire, thus, 217 academics. The most piece in sample is composed by females aged between 21 and 25 years old. Besides, most of the students at the beginning of the course, had

the expectation to work to organizations and in the its own business. At last year of the course, more than fifthy percent students changed their expectations, and this is mainly due to the fact the needed of financial stability. Therefore, it is conclusive that the students are very satisfied with the Accounting course. Thus, it is understood that such courses are meeting the expectations of its academics. Although it can be inferred that, from the perception of the students, the process of training, coupled with the commitment of teachers and interaction in the classroom, can enthuse the decisions taken by the students mainly regarding to the area of work and their expectations after conclusion of the Accounting course.
Key-words: Accounting; Expectations; Satisfaction;

1 INTRODUÇÃO

As rápidas mudanças ocorridas na sociedade, como "a globalização da economia, os avanços tecnológicos, o crescimento da oferta de cursos superiores e as novas exigências do mercado de trabalho com relação à preparação dos profissionais", fazem com que as Instituições de Ensino Superior (IES) "desenvolvam nos profissionais que formam, além das capacidades técnicas, uma visão multidisciplinar, ultrapassando a complexidade do conhecimento científico" (LOUSADA; MARTINS, 2005, p. 74).

Para tanto, de acordo com Araújo e Santana (2008), é importante o conhecimento das percepções e das expectativas dos acadêmicos, a fim de auxiliar o professor a formar uma imagem de seus alunos, o que facilita a busca pela melhoria no processo de ensino-aprendizagem. Contudo, a formação universitária sempre esteve atrelada à questão da profissionalização, fazendo com que os alunos esperem da universidade o preparo necessário para ingressarem no mercado de trabalho. Desse modo, a percepção que os discentes apresentam em relação ao seu processo de formação, aliada ao comprometimento dos docentes e da interação entre os professores e os alunos, pode influenciar a tomada de decisão quanto à área de atuação e a criação de expectativas após a formação.

As pesquisas sobre a satisfação dos estudantes, de acordo com Muritiba et al. (2012), são de interesse de educadores, professores e profissionais das universidades. Algumas dessas pesquisas sugerem que a satisfação dos egressos também influencia o seu desempenho profissional. Para tanto, as universidades precisam sempre repensar, reestruturar e revitalizar os cursos que oferecem, com vistas às necessidades do mercado de trabalho. Isso vai muito além de uma questão mercadológica, de acordo com a qual alunos são tratados como clientes. Vai da relação que a satisfação pode ter com os resultados da aprendizagem e, consequentemente, no mercado de trabalho, sendo essas preocupações constantes no meio acadêmico (MURITIBA et al., 2012).

Conforme Fank et al. (2010), a satisfação dos acadêmicos com o serviço oferecido e a qualidade do curso são os fatores que determinam o desempenho e o perfil dos profissionais que irão ingressar no mercado de trabalho, o qual se encontra cada vez mais exigente.

Diante do exposto, este estudo visa responder à seguinte questão: quais são as expectativas dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Sistema Associação Catarinense das Fundações Educacionais – ACAFE e sua satisfação em relação ao curso? No intuito de responder a tal questão, o objetivo do estudo é examinar as expectativas dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Sistema ACAFE e sua satisfação no tocante ao curso.

O estudo justifica-se, em conformidade com Lagioia et al. (2007), por sua relevância, tendo em vista que, uma vez identificados os desejos dos acadêmicos, é possível promover

uma movimentação por parte da instituição de ensino e dos professores para melhor atender a tais interesses, visto que a formação que o aluno recebe no decorrer da sua graduação pode influenciar consideravelmente as expectativas, bem como as escolhas profissionais futuras do acadêmico. Além disso, auxilia o aperfeiçoamento do processo de ensino-aprendizagem.

Justifica-se ainda porque, de acordo com Vieira, Huppes e Milach (2008), se forem monitorados os níveis de satisfação dos acadêmicos e avaliado o seu interesse e dos professores, as maneiras de ensino, os currículos e, ainda, a organização do curso, isso poderá garantir a satisfação das necessidades dos alunos e da sociedade.

A contribuição do estudo pode ser explicada por Lagioia et al. (2007), pois afirmam que se pode levar em consideração o fato de que, quando são conhecidas as expectativas dos alunos, e avaliando se elas são mantidas ou então modificadas, é possível traçar um perfil de formação do curso de Ciências Contábeis das instituições. Assim sendo, a partir da presente pesquisa, espera-se contribuir para o fortalecimento da construção do saber e o estreitamento das relações entre os estudantes e as instituições de ensino. De acordo com Vieira, Huppes e Milach (2008), saber qual é a satisfação dos acadêmicos em relação ao curso é fundamental para as IES que visam manter a qualidade dos serviços prestados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico, apresenta-se inicialmente uma abordagem sobre a qualidade no serviço educacional e, na sequência, são apresentados os estudos anteriores que visam dar suporte ao estudo, bem como possibilitam o aprimoramento do tema.

2.1 Qualidade no Serviço Educacional

O aumento da quantidade de IES no país, principalmente a partir da vigência da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB 9.394/96), altera o panorama nacional de ensino e cria mecanismos que permitem que a sociedade faça comparações de desempenho entre as instituições. Diante disso, as IES, especialmente as particulares, passaram a se preocupar cada vez mais com os cursos oferecidos (VIEIRA; HUPPES; MILACH, 2008). Com isso, para que uma organização deixe seus alunos satisfeitos, é preciso que seja dada atenção aos serviços, enfatizando a qualidade do ensino, pois em qualquer empresa a satisfação é questão primordial. Nas IES não é diferente, afinal, o principal propósito é a satisfação de seus alunos com o ensino ofertado, até porque os discentes estão exercitando seu direito de buscar a realização dos seus sonhos (CORSO et al., 2008).

Para Rowley (2003), o grau de satisfação que os acadêmicos apresentam em relação ao curso que estão fazendo influencia a maneira como interagem e absorvem o conteúdo. O autor destaca quatro motivos para se avaliar o nível de satisfação dos discentes no tocante ao seu curso: (1) para os alunos expressarem opiniões acerca dos seus cursos; (2) para incentivar os alunos a refletirem sobre sua aprendizagem, considerando os fatores que levam a resultados positivos ou negativos; (3) proporcionar aos alunos a oportunidade de expressar o seu nível de satisfação com a experiência de aprendizagem; e (4) para as instituições, gerar indicadores de qualidade que possam contribuir para a sua imagem.

Vieira, Huppes e Milach (2008) entendem que as IES, assim como as outras empresas, devem cumprir com as exigências de qualidade, competência e produtividade. Todavia, as IES precisam conhecer o seu público-alvo, oferecendo programas e serviços de acordo com as exigências do mercado e do perfil de seus acadêmicos. Nesse cenário, a qualidade dos serviços que são oferecidos, bem como a satisfação dos alunos, é fundamental, visto que tais

fatores determinam o perfil e o desempenho dos profissionais que irão ingressar no mercado de trabalho, sendo que a formação de profissionais competentes é uma exigência da própria sociedade.

Nesse sentido, Dallabona et al. (2010) ressaltaram que as IES precisam adequar-se às necessidades do mercado e de seus alunos, assegurando-lhes uma qualificação que seja capaz de formar cidadãos críticos, observadores e, o mais importante, que possibilitem a inserção desses discentes no mercado de trabalho. Se não estiverem satisfeitos, irão procurar novos fornecedores, no caso outras IES que satisfaçam às suas necessidades.

De acordo com Vieira, Huppes e Milach (2008), há dois indicadores críticos, quais sejam: o tempo que os alunos precisam para concluir o curso e o número de desistentes. Os dois indicadores são influenciados pelo nível de satisfação dos acadêmicos, visto que, quanto mais satisfeitos os alunos estiverem, menor será o número de desistentes e mais rapidamente os acadêmicos concluirão o seu curso. Ademais, os autores afirmam que a satisfação é um fator primordial para garantir a motivação do acadêmico durante a sua formação acadêmica, interferindo no aproveitamento da aprendizagem e na competência dos profissionais que estão inseridos no mercado de trabalho.

Ainda, conforme Araujo e Santana (2008), o relacionamento entre docentes e discentes deve ser verificado e tratado constantemente, com vistas a alinhar as percepções e as expectativas dos alunos com as dos professores, resultando em uma formação de qualidade, que prepare o acadêmico para o mercado de trabalho.

Dessa maneira, o ambiente educacional está aprimorando seu processo educacional e, para alcançar tal aprimoramento, é necessário um padrão de qualidade nos serviços oferecidos e a satisfação dos acadêmicos, que pode ser mensurada a partir da imagem da instituição e do desempenho dos alunos no mercado de trabalho (FANK et al., 2010).

Campos, Lopes Neto e Martins (2013) destacam que as IES, especialmente as privadas (particulares), têm se dedicado à busca de vantagens competitivas, as quais estimulem a captação de novos acadêmicos e a diminuição do número de alunos que acabam desistindo. Os alunos fazem uso dessas dimensões para julgar a qualidade dos serviços oferecidos pelas instituições de ensino e baseiam-se na comparação entre o serviço esperado e o percebido.

2.2 Estudos anteriores

Diversas pesquisas foram localizadas sobre o tema; contudo, nenhum dos estudos examinou as expectativas dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis das IES do Sistema ACAFE e a satisfação dos alunos em relação ao curso. Destarte, buscaram-se estudos sobre expectativas e satisfação dos acadêmicos de Ciências Contábeis.

No estudo de Lagioia et al. (2007), os autores objetivaram examinar as expectativas dos discentes do curso de Ciências Contábeis quando ingressaram na universidade, com o intuito de verificar se tais expectativas foram mantidas ou modificadas durante o curso e, ainda, avaliar o grau de satisfação dos acadêmicos no que concerne ao curso. A amostra do estudo foi de 324 alunos, e houve aplicação de questionários. Como resultados, obtiveram que as três principais expectativas eram prestar concurso público, trabalhar em empresas de terceiros e abrir negócio próprio. Já em relação ao grau de satisfação, verificaram que os discentes estavam satisfeitos com curso de Ciências Contábeis.

Araujo e Santana (2008) analisaram a preferência dos alunos do curso em questão oferecido pela Universidade de Brasília quanto às características e à atuação de professores e no tocante à percepção e à expectativa relativas à carreira profissional após a conclusão do curso. A população do estudo compreendeu 237 estudantes matriculados no segundo semestre de 2007 no curso de Ciências Contábeis da Universidade de Brasília (UnB), e a amostra foi composta por 148 alunos que responderam devidamente ao questionário. Concluíram que, no que se refere às expectativas frente ao mercado de trabalho, os alunos demonstraram que buscavam ingressar no ensino superior com pretensões salariais acima da média, e a maioria pretendia dar entrada no serviço público.

Dallabona et al. (2010) objetivaram identificar os principais fatores que interferem na qualidade, na satisfação e na lealdade de acadêmicos do curso de Ciências Contábeis da Universidade Comunitária Regional de Chapecó (UNOCHAPECÓ). A coleta de dados foi realizada por meio de um questionário, obtendo uma amostra de 227 acadêmicos respondentes. Os resultados apontaram que a principal motivação que levava os acadêmicos a escolherem esse curso era acreditarem em um bom mercado de trabalho. Além disso, constataram que a maioria dos acadêmicos estava satisfeita com o curso frequentado.

O estudo de Antonelli, Colauto e Cunha (2012) pretendeu avaliar o grau de satisfação e a expectativa dos estudantes do curso de Ciências Contábeis com relação às competências docentes. Foi aplicado questionário com os estudantes do curso de Ciências Contábeis regularmente matriculados a partir do 5º período (cursos semestrais) e 3° ano (cursos anuais) da Universidade Federal do Paraná (UFPR), da Universidade Tecnológica Federal do Paraná – Campus Pato Branco (UTFPR) e da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Foram obtidas 202 respostas válidas. O estudo demonstrou que os discentes esperavam mais de seus docentes, com médias de satisfação (4,76) inferiores às de expectativas (7,20). Relativamente ao gênero, verificaram que as mulheres estavam mais satisfeitas que os homens e também possuíam maiores expectativas que os representantes do gênero masculino.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o intuito de responder o ao objetivo proposto de examinar as expectativas dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Sistema ACAFE e sua satisfação em relação ao curso, realizou-se uma pesquisa descritiva, de levantamento e com abordagem qualitativa.

Em consonância com Oliveira (1997, p. 114), a pesquisa descritiva pode ser definida como “um tipo de estudo que permite ao pesquisador a obtenção de uma melhor compreensão do comportamento de diversos fatores e elementos que influenciam determinado fenômeno”. Ademais, Raupp e Beuren (2006) frisam que as pesquisas descritivas são importantes, visto que esclarecem aspectos comuns e características da população analisada.

No tocante aos procedimentos utilizados para a coleta dos dados, este estudo classifica-se como de levantamento, por meio da aplicação de questionários. Já no que se refere à abordagem do problema, a pesquisa é classificada como qualitativa. Para Richardson (2012, p. 80), a investigação qualitativa tem a capacidade de “descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais, contribuir no processo de mudança em determinado grupo e possibilitar, em maior nível de profundidade, o entendimento das particularidades do comportamento dos indivíduos”.

3.1 População e Amostra

A população do estudo contempla 444 acadêmicos do último ano (7º ou 9º períodos) do curso de Ciências Contábeis das IES pertencentes à ACAFE, ou seja, 16 instituições.

Justifica-se a escolha dos acadêmicos do último ano do curso de Ciências Contábeis, em andamento no ano de 2015, pelo fato de terem sido examinadas as expectativas dos acadêmicos quando iniciaram o curso, a fim de verificar se elas se mantiveram ou se foram modificadas, além da satisfação desses alunos em relação ao curso. São os alunos do 7º e do 9º período porque há algumas instituições de ensino que oferecem o curso com duração de quatro anos, outros com duração de quatro anos e meio ou até mesmo cinco anos. A partir do Quadro 1, apresentam-se as IES que compõem a população da pesquisa.

Quadro 1 – População da pesquisa

Nº	Instituição de ensino superior	Sigla	Unidade sede
1	Centro Universitário Barriga Verde	UNIBAVE	Orleans
2	Centro Universitário de Brusque	UNIFEBE	Brusque
3	Centro Universitário de Jaraguá do Sul (Católica de SC)	UNERJ	Jaraguá do Sul
4	Centro Universitário Municipal de São José	USJ	São José
5	Centro Universitário p/ o desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí	UNIDAVI	Rio do Sul
6	Universidade Alto Vale do Rio do Peixe	UNIARP	Caçador
7	Universidade Comunitária Regional de Chapecó	UNOCHAPECÓ	Chapecó
8	Universidade da Região de Joinville	UNIVILLE	Joinville
9	Universidade do Contestado	UNC	Mafra
10	Universidade do Estado de Santa Catarina	UDESC	Florianópolis
11	Universidade do Extremo Sul Catarinense	UNESC	Criciúma
12	Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	Joaçaba
13	Universidade do Planalto Catarinense	UNIPLAC	Lages
14	Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	Tubarão
15	Universidade do Vale do Itajaí	UNIVALI	Itajaí
16	Universidade Regional de Blumenau	FURB	Blumenau

Fonte: ACAFE (2015).

A amostra do estudo foi composta por 217 acadêmicos que responderam devidamente ao questionário. O Quadro 2 mostra a quantidade de respondentes para cada IES pesquisada.

Quadro 2 – Amostra da pesquisa

Instituição de Ensino Superior	Sigla	Acadêmicos
Centro Universitário Barriga Verde	UNIBAVE	14
Centro Universitário de Brusque	UNIFEBE	25
Centro Universitário de Jaraguá do Sul (Católica de SC)	UNERJ	01
Centro Universitário Municipal de São José	USJ	06
Centro Universitário p/ o desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí	UNIDAVI	21
Universidade Alto Vale do Rio do Peixe	UNIARP	-
Universidade Comunitária Regional de Chapecó	UNOCHAPECÓ	11
Universidade da Região de Joinville	UNIVILLE	-
Universidade do Contestado	UNC	-
Universidade do Estado de Santa Catarina	UDESC	01
Universidade do Extremo Sul Catarinense	UNESC	08
Universidade do Oeste de Santa Catarina	UNOESC	06
Universidade do Planalto Catarinense	UNIPLAC	-
Universidade do Sul de Santa Catarina	UNISUL	-
Universidade do Vale do Itajaí	UNIVALI	123
Universidade Regional de Blumenau	FURB	01
Total de Acadêmicos		**217**

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se verificar, com base do Quadro 2, quanto às Instituições de Ensino Superior UNIARP, UNIVILLE, UNC, UNIPLAC e UNISUL, que elas não quiseram participar da pesquisa, ou que os acadêmicos do último ano do curso de Ciências Contábeis oferecido por elas não responderam ao questionário. Sendo assim, a amostra do estudo foi composta pelos acadêmicos das seguintes instituições: UNIBAVE, UNIFEBE, UNERJ, USJ, UNIDAVI, UNOCHAPECÓ, UDESC, UNESC, UNOESC, UNIVALI e FURB.

3.2 Coleta dos dados

A coleta dos dados ocorreu nos meses de maio a julho de 2015. Para tanto, fez-se uso de questionário adaptado e replicado do estudo de Lagioia et al. (2007), o qual se encontra dividido em três partes: I) Perfil dos Respondentes; II) Expectativas; e III) Satisfação dos Acadêmicos. Vale salientar que somente a Parte III do questionário, que diz respeito à satisfação dos acadêmicos, foi elaborada com perguntas fechadas e com escala *Likert* de 1 a 5 pontos. Justifica-se a escolha dessas expectativas para a realização da presente pesquisa pelo fato de o estudo de Lagioia et al. (2007) possuir um questionário validado.

Quanto ao processo de aplicação dos questionários, inicialmente foi realizado contato com os coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis das IES do Sistema ACAFE (unidade sede) e, em seguida, lhes foi encaminhado o *link* do questionário já disponibilizado via *Google Docs,* solicitando o envio aos seus alunos.

Após a distribuição do questionário, os dados obtidos foram tabulados por meio de planilhas eletrônicas, sendo posteriormente analisados e apresentados na forma descritiva e qualitativa a partir de Tabelas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção do estudo apresenta a descrição e a análise dos resultados da pesquisa. Após entrar em contato com os coordenadores dos cursos, que permitiram acesso à população do estudo, os questionários foram enviados aos acadêmicos do último ano dos cursos de Ciências Contábeis do Sistema ACAFE. Obteve-se 217 questionários devidamente respondidos, os quais foram analisados em seguida. Para a realização da análise descritiva dos dados, foi necessário transcrever as alternativas assinadas pelos acadêmicos nos questionários, em números e percentuais, para facilitar o entendimento dos leitores no tocante aos resultados.

4.1 Análise Descritiva

A análise descritiva apresenta o perfil dos respondentes, ou seja, o gênero e a faixa etária. No que concerne ao gênero dos respondentes, verificou-se que a maioria é de mulheres (149), o que representa 69%. Os respondentes do gênero masculino compreendem 68, isto é, 31%. Diante disso, percebe-se que, de cada três respondentes, dois são do gênero feminino. Tal resultado é diferente do encontrado no estudo de Lagioia et al. (2007), visto que nessa pesquisa 59% eram homens e 41% eram mulheres.

Apesar de na presente pesquisa a maioria dos respondentes ser formada por mulheres, de acordo com o Conselho Federal de Contabilidade (CFC, 2015), a carreira ainda é dominada pelos homens, mas está apresentando forte avanço feminino nos últimos 20 anos, com aumento significativo na quantia de mulheres. Vale ressaltar que, conforme pesquisa do CFC, nos últimos dez anos, mais de 85 mil mulheres ingressaram na carreira (CFC, 2015).

Já em conformidade com o Censo da Educação Superior de 2013, o curso de Ciências Contábeis está entre os dez maiores cursos de graduação em número de matrículas por gênero, estando na quinta colocação pelo gênero feminino e no quarto lugar pelo gênero masculino (INEP, 2015). Assim, se formos comparar o número de matrículas, mesmo que as mulheres estejam na quinta colocação e os homens na quarta, as mulheres contavam em 2013 com 191.298 matrículas, enquanto os homens matriculados no mesmo curso somavam 136.733.

A faixa etária dos acadêmicos no período em que foi aplicado o questionário pode ser visualizada na Tabela 1.

Tabela 1 – Faixa Etária

Modalidade	Quantidade	Percentual
Abaixo de 21 anos	53	24,42
De 21 a 25 anos	108	49,77
De 26 a 30 anos	35	16,13
De 31 a 35 anos	10	4,61
Acima de 36 anos	11	5,07
Total	**217**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

No que se refere à distribuição por faixa etária, observou-se que 24,42% dos acadêmicos têm abaixo de 21 anos, 49,77% situam-se entre 21 e 25 anos, 16,13% estão com idade entre 26 e 30 anos, 4,61% apresentam de 31 a 35 anos e, ainda, 5,07% têm mais de 36 anos. Destarte, nota-se que a maioria dos respondentes, no período em que foi aplicado o questionário, tinha entre 21 e 25 anos de idade, e entre eles 78 eram do gênero feminino, ou seja, 63%, o que fica bem próximo ao resultado geral, no que concerne ao gênero dos respondentes.

4.2 Expectativas dos acadêmicos

Por intermédio da Tabela 2, apresenta-se o resultado no que tange às expectativas dos acadêmicos quando ingressaram no curso de Ciências Contábeis.

Tabela 2 – Expectativas dos acadêmicos ao ingressarem no curso

Modalidade	Quantidade	Percentual
Prestar concursos públicos	39	17,97
Atuar no próprio negócio	61	28,11
Atuar em empresas de terceiros	65	29,95
Fazer especialização	16	7,37
Dedicar-se à área acadêmica voltada para o ensino	8	3,69
Indecisão	23	10,60
Outra	5	2,30
Total	**217**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 2, pode-se verificar que a maioria dos respondentes – o que corresponde a 29,95% –, ao ingressarem no curso, tinha como principal expectativa atuar em empresas de terceiros. Logo em seguida, estão os acadêmicos que tinham a expectativa de atuar no próprio negócio, o que representa 28,11%.

É importante frisar que, dessa expectativa inicial no curso, dos 65 respondentes que tinham a expectativa de atuar em empresas de terceiros, 41 tiveram sua expectativa modificada durante o curso. Além disso, dos 61 que tinham a expectativa de atuar no próprio negócio, 39 mantiveram a expectativa. Percebe-se ainda que 17,97% dos acadêmicos tinham a intenção de prestar concursos públicos. Poucos pretendiam dedicar-se à área acadêmica voltada para o ensino (3,69%) e a fazer especialização (7,37%), e 2,3% marcaram a opção correspondente a outras expectativas, isto é, nenhuma das opções que foram apresentadas. Com isso, pode-se inferir que os alunos que ingressam no curso de Ciências Contábeis buscam formação voltada ao mercado, haja vista que ele oferece uma gama de oportunidades para o profissional egresso, corroborando com o pressuposto de Dallabona et al. (2010), de que as Instituições de Ensino Superior precisam adequar-se às necessidades do mercado e de seus alunos, bem como assegurar-lhes a qualificação que possibilite sua inserção no mercado de trabalho. Ademais, os respondentes que estavam indecisos quanto às expectativas ao ingressarem nos cursos de Ciências Contábeis das IES analisadas representam 10,6%.

Tais achados vão ao encontro do estudo de Lagioia et al. (2007), tendo em vista que as três principais expectativas encontradas no presente estudo foram também apontadas como principais na pesquisa por eles efetivada, modificando-se somente a ordem das respostas. No presente estudo, as expectativas foram atuar em empresas de terceiros, atuar no próprio negócio e prestar concursos públicos. Em Lagioia et al. (2007), a ordem foi prestar concurso público, trabalhar em empresas de terceiros e abrir negócio próprio.

Nesse sentido, uma das principais opções entre os pesquisados, que é a estabilidade de um cargo público, corrobora com os achados de Araujo e Santana (2008), de acordo com os quais a maioria dos acadêmicos pretende ingressar no serviço público. No presente estudo, não foi a maioria; contudo, 17,97% dos respondentes elegeram tal opção. Já o estudo de Dallabona et al. (2010) evidenciou que a principal motivação que leva os acadêmicos a escolherem o curso de Ciências Contábeis é por acreditarem em um bom mercado de trabalho. Além disso, Antonelli, Colauto e Cunha (2012) verificaram, por meio de seu estudo, que os discentes esperam mais de seus docentes, sendo que a satisfação foi inferior às expectativas.

Na sequência do presente estudo, foi perguntado aos acadêmicos do último ano dos cursos de Ciências Contábeis do Sistema ACAFE se as expectativas mantiveram-se durante o curso ou se foram modificadas, tendo em vista que, no momento em que responderam ao questionário, estavam no 7º ou no 9º período. O resultado é apresentado na Tabela 3.

Tabela 3 – Expectativas mantidas ou modificadas

Modalidade	Quantidade	Percentual
Mantiveram-se	107	49,31
Foram modificadas	110	50,69
Total	**217**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Para os respondentes, as expectativas durante o curso, na maioria dos casos, foram modificadas, como pode ser visualizado na Tabela 3; ou seja, 50,69% assinalaram essa opção, sendo que muito próximo desse número, 107 acadêmicos, o que corresponde a 49,31% afirmaram que as expectativas iniciais eram as mesmas, isto é, mantiveram-se. Percebe-se que a quantidade de acadêmicos que destacaram que as expectativas mantiveram-se ficou praticamente a mesma daqueles que responderam terem sido modificadas. Esse fato está atrelado principalmente à satisfação, a qual, conforme Vieira, Huppes e Milach (2008), trata-

se de um fator primordial para garantir a motivação do acadêmico durante a sua formação acadêmica e que pode interferir diretamente no rendimento e no processo de aprendizagem, bem como na competência dos profissionais que serão inseridos no mercado de trabalho.

Tais resultados são semelhantes aos alcançados por Lagioia et al. (2007), os quais apontaram que, para 64,8% dos acadêmicos, as expectativas mantiveram-se, isto é, permaneceram as mesmas, sendo que 35,2% mudaram de opinião. Diante disso, percebe-se que os resultados foram diferentes dos encontrados na presente pesquisa, porquanto, dos acadêmicos respondentes, mais da metade tiveram suas expectativas modificadas.

Dessa maneira, perguntou-se aos 110 acadêmicos respondentes quais expectativas tinham sido modificadas, quais eram as novas expectativas. Os resultados obtidos por intermédio do questionário podem ser verificados a seguir, na Tabela 4.

Tabela 4 – Expectativas atuais dos acadêmicos que modificaram suas pretensões

Modalidade	Quantidade	Percentual
Prestar concursos públicos	33	30,00
Atuar no próprio negócio	10	9,09
Atuar em empresas de terceiros	13	11,82
Fazer especialização	16	14,55
Dedicar-se à área acadêmica voltada para o ensino	10	9,09
Indecisão	10	9,09
Outra	18	16,36
Total	**110**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 4, verifica-se que, dos acadêmicos que tiveram suas expectativas atuais modificadas em relação ao curso de Ciências Contábeis, 30% migraram para a possibilidade de prestar concursos públicos, 16,36% alteraram suas expectativas para outra opção e 14,55% pretendem fazer especialização. Além disso, 11,82% pretendem atuar em empresas de terceiros. Há, ainda, as três expectativas que apresentaram a mesma quantia de respondentes e, consequentemente, o mesmo percentual, quais sejam: atuar no próprio estabelecimento ou trabalhar como autônomo; expectativas acadêmicas voltadas para a área de ensino e pesquisa; os indecisos.

O resultado obtido a partir deste estudo corrobora os achados de Lagioia et al. (2007), tendo em vista que as expectativas atuais que apresentaram um maior número de respondentes nos dois estudos foram inicialmente prestar concursos públicos e, após, a opção “outra”.

Diante do exposto, foi solicitado que os acadêmicos indicassem os motivos que os levaram a modificar suas expectativas ao longo do curso. A Tabela 5 apresenta tais respostas.

Tabela 5 – Motivos que levaram o acadêmico a modificar suas expectativas

Modalidade	Quantidade	Percentual
Busca por estabilidade financeira	59	53,64
Conjuntura do mercado de trabalho	21	19,09
Deficiência didática durante o curso	8	7,27
Qualidade do curso	19	17,27
Outros	3	2,73
Total	**110**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 5, é possível verificar os motivos que levaram os acadêmicos a modificarem suas expectativas no último ano do curso. A maior parte dos discentes respondeu que as expectativas foram modificadas em função da busca por estabilidade financeira, em 53,64% dos casos, o que corresponde a 59 de 110 acadêmicos. Depois, obteve-se que as razões pelas quais foram modificadas as expectativas são a conjuntura do mercado de trabalho (19,09%) e a qualidade do curso (17,27%). De forma menos significativa, estão a deficiência didática durante o curso – em 7,27% dos casos – e outros motivos não especificados – 2,73%. Portanto, o que mais justifica a modificação das expectativas desde o início do curso é a busca por estabilidade financeira.

Os resultados encontrados neste estudo diferem ligeiramente dos achados de Lagioia et al. (2007), pois os autores verificaram que os motivos que levaram os acadêmicos à modificarem sua expectativa em relação ao curso foram, primeiramente, a conjuntura de mercado (25,27%), seguida pela qualidade do curso (20,33%). Já no presente estudo, o principal motivo foi, conforme supracitado, a busca por estabilidade financeira (53,64%), que no estudo de Lagioia et al. (2007) foi o motivo que apresentou menor número de respondentes, com um pequeno percentual de 6,59%. Entretanto, no presente estudo, o segundo motivo com maior número de respondentes foi a conjuntura de mercado (19,09%), que no outro estudo apresentou-se como o primeiro motivo.

4.3 Satisfação dos acadêmicos

Foi analisada também a satisfação dos acadêmicos em relação ao curso de Ciências Contábeis de suas instituições. Tal questão foi apresentada a partir de escala *Likert* de cinco pontos, indo de "totalmente insatisfeito" (1) até "totalmente satisfeito" (5).

Tabela 6 – Satisfação dos acadêmicos em relação ao curso

Modalidade	Quantidade	Percentual
1 - Totalmente insatisfeito	4	1,84
2 - Pouco satisfeito	12	5,53
3 – Satisfeito	42	19,35
4 - Muito satisfeito	112	51,61
5 - Totalmente satisfeito	47	21,66
Total	**217**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 6, é possível visualizar a satisfação dos acadêmicos dos cursos de Ciências Contábeis das instituições do Sistema ACAFE que responderam ao questionário. Os quatro acadêmicos que assinalaram a opção "totalmente insatisfeito" são mulheres de diferentes instituições analisadas, as quais revelaram que a expectativa quando iniciaram o curso era "indecisão". Ou seja, entende-se que essas acadêmicas responderam estarem insatisfeitas por não terem uma definição clara quanto ao caminho profissional a ser seguido. Contudo, três dessas discentes responderam que as expectativas foram modificadas no decorrer do curso. Pode-se notar, também, que apenas 5,53% dos respondentes estão pouco satisfeitos. Além do mais, desses 12 respondentes, apenas dois são homens.

Verificou-se, no entanto, que mesmo que as mulheres tenham sido as que mais assinalaram as opções "totalmente insatisfeito" ou "pouco satisfeito", foram elas que representaram maioria ao marcar que estão mais satisfeitas (considerando a escala de 3 a 5) com os cursos de Ciências Contábeis das IES analisadas, visto que foram 201 respondentes a

marcarem uma das opções – "satisfeito", "muito satisfeito" ou "totalmente satisfeito" – e, entre eles, 135 são mulheres e apenas 66 são homens. Isso representa 67% de mulheres e 33% de homens na amostra geral.

Indo ao encontro desse resultado, Antonelli, Colauto e Cunha (2012) identificaram em seu estudo que mulheres estavam mais satisfeitas que os homens com o curso. É importante frisar que mais da metade dos acadêmicos que responderam ao questionário assinalaram a opção de acordo com a qual estão muito satisfeitos em relação ao curso, o que representa 51,61% dos respondentes. Ainda, 21,66% estão totalmente satisfeitos e 19,35% estão satisfeitos.

O resultado deste estudo corrobora as pesquisas de Lagioia et al. (2007) e Dallabona et al. (2010), as quais verificaram que, no tocante ao grau de satisfação, a maioria dos acadêmicos mostrou-se satisfeita com o curso, já que, na presente pesquisa, mais da metade dos respondentes está muito satisfeita. Ademais, uma quantidade significativa de discentes está satisfeita e totalmente satisfeita. Vale ressaltar que a quantidade maior de mulheres em relação aos homens que está satisfeita ou não pode ser também explicada devido ao fato de a maior parte dos respondentes também ter sido composta por pessoas do gênero feminino.

Outro aspecto evidenciado no presente estudo é que a interação entre o aluno e o professor é de suma importância para a formação das expectativas dos discentes como futuros profissionais. Nesse sentido, Araujo e Santana (2008) inferem que a formação universitária sempre esteve atrelada à questão da profissionalização, encarregando à universidade a preparação dos acadêmicos para ingressarem no mercado de trabalho.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do objetivo de examinar as expectativas dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Sistema ACAFE e sua satisfação em relação ao curso, realizou-se uma pesquisa descritiva, de levantamento e com abordagem qualitativa. A população do estudo contemplou todos os acadêmicos do último ano (7º ou 9º períodos) do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior pertencentes à Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE), ou seja, 16 instituições. Obteve-se retorno dos acadêmicos de 11 dessas IES. Diante disso, a amostra foi composta pelos acadêmicos que responderam devidamente ao questionário, isto é, 217.

Os resultados do estudo evidenciam que a maior parte dos acadêmicos, ao ingressar no curso, tinha como principal expectativa atuar em empresas de terceiros, seguida daqueles com expectativas de atuar no próprio negócio, de prestar concursos públicos, dos indecisos, daqueles que pretendiam fazer especialização e dedicar-se à área acadêmica voltada para o ensino e, ainda, dos que tinham outras expectativas.

Constata-se que, entre os acadêmicos que tiveram suas expectativas atuais modificadas, a maior parte foi influenciada pelo desejo de prestar concursos públicos, seguida dos que alteraram suas expectativas para outra opção, daqueles que pretendem fazer especialização, dos que almejam atuar em empresas de terceiros e dos demais, que querem atuar no próprio negócio, dedicar-se à área acadêmica voltada para o ensino e, ainda, os indecisos.

Nesse sentido, é importante destacar que os motivos que levaram os acadêmicos dessas IES a modificarem suas expectativas são principalmente a busca por estabilidade financeira, seguida pela conjuntura do mercado de trabalho, pela qualidade do curso, pela

deficiência didática durante o curso e, ainda, por outros motivos não especificados. Já no que tange à satisfação dos acadêmicos, prevaleceram os que estão muito satisfeitos e totalmente satisfeitos com o curso de Ciências Contábeis.

Em resposta à questão problema do estudo e ao objetivo geral de examinar as expectativas dos acadêmicos do curso de Ciências Contábeis das Instituições de Ensino Superior do Sistema Associação Catarinense das Fundações Educacionais (ACAFE) e sua satisfação em relação ao curso, pode-se afirmar que a maioria dos acadêmicos, no início do curso, tinha a expectativa de atuar em empresas de terceiros e no próprio negócio. Agora, no último ano do curso, mais da metade já mudou as suas expectativas, e isso se deve principalmente à busca por estabilidade financeira. Ademais, conclui-se que os acadêmicos estão muito satisfeitos com os cursos que frequentam e, dessa maneira, entende-se que tais cursos estão atendendo às expectativas de seus acadêmicos.

É importante frisar que, em consonância com Vieira, Huppes e Milach (2008), as IES, principalmente as particulares, estão se preocupando cada vez mais com os seus cursos. Além do mais, Corso et al. (2008) destacam que, para que uma IES consiga deixar seus alunos satisfeitos, faz-se necessário que seja dada atenção aos serviços, enfatizando a qualidade do ensino, até porque esses discentes estão buscando a realização dos seus sonhos. Outro aspecto importante, desta vez apresentado por Rowley (2003), é que o grau de satisfação dos acadêmicos quanto ao curso influencia a aprendizagem; logo, a qualidade dos serviços que são oferecidos, bem como a satisfação dos alunos, é fundamental (VIEIRA; HUPPES; MILACH, 2008). É importante que as instituições levem em consideração a satisfação dos seus acadêmicos, pois, conforme Dallabona et al. (2010), se eles não estiverem satisfeitos com o curso, irão procurar outras IES que satisfaçam às suas necessidades.

Diante do exposto, é preciso que as instituições monitorem os níveis de satisfação dos seus acadêmicos durante o curso (VIEIRA; HUPPES; MILACH, 2008). Para Lagioia et al. (2007), quando são conhecidas as expectativas dos acadêmicos, e após avaliar se elas são mantidas ou modificadas, é possível traçar um perfil de formação dos cursos de Ciências Contábeis, tendo em vista que os alunos são uma das formas de propaganda mais fortes das instituições.

A satisfação, assim como a comunicação dos discentes, acaba por influenciar outras pessoas na escolha de um curso e de uma IES. Portanto, as instituições devem oferecer serviços de qualidade, levando em consideração aquilo que o mercado exige. Destarte, pode-se inferir que, a partir da percepção dos acadêmicos, o processo de formação, aliado ao comprometimento dos docentes e da interação em sala de aula, pode entusiasmar as decisões tomadas pelos alunos, especialmente no que diz respeito à área de atuação e às suas expectativas após a formação.

Recomenda-se, para pesquisas futuras, que sejam aplicados questionários aos alunos dos cursos de Ciências Contábeis de todo o Estado, ou até mesmo de outros Estados ou do Brasil, para fins de comparabilidade com os resultados obtidos neste estudo. As limitações da presente pesquisa consistem na dificuldade de auxílio por parte dos coordenadores dos cursos de Ciências Contábeis, bem como em obter retorno dos questionários devidamente respondidos pelos acadêmicos, isto é, de não poder contar com a participação de todas as IES do Sistema ACAFE e de todos os acadêmicos de tais instituições. Vale salientar que os resultados obtidos nesta pesquisa não podem ser generalizados.

REFERÊNCIAS

ACAFE. **Associação Catarinense das Fundações Educacionais**. Disponível em: <http://www.acafe.org.br/new/index.php> Acesso em: 25 Abr. 2015.

ANTONELLI, Ricardo A.; COLAUTO, Romualdo D.; CUNHA, Jaqueline VA. Expectativa e satisfação dos alunos de ciências contábeis com relação às competências docentes. **REICE - Revista Electrónica Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio en Educación**, v. 10, n. 1, p. 74-91, 2012.

ARAUJO, Marcelo Daiha Castro; SANTANA, Claudio Moreira. Análise das percepções e expectativas dos alunos de ciências contábeis na universidade de Brasília quanto ao perfil do professor e inserção no mercado de trabalho. In: Congresso USP de Contabilidade e Controladoria, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA/USP, 2008.

CAMPOS, Domingos Fernandes; LOPES NETO, Manoel; MARTINS, Leonardo Dias de Souza. Qualidade dos serviços na educação superior: uma visão comparativa entre dois cursos de graduação. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, v. 24, n. 2, p. 15-38, 2013.

CFC. Conselho Federal de Contabilidade. **A contabilidade, agora, veste saia**. Disponível em: <http://www.portalcfc.org.br/noticia.php?new=18032>. Acesso em: 15 Jul. 2015.

CORSO, Kathiane Benedetti; SANTOS, Débora Luíza dos; FALLER, Lisiane Pellini; VIEIRA, Kelmara Mendes, RODRIGUES, Cláudia Medianeira Cruz. Determinantes da Satisfação Discente no Ensino Noturno: uma *survey* em cursos do Centro de Ciências Sociais e Humanas de uma Universidade Federal. In: XI SEMEAD - Seminários em Administração, 2008, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2008.

DALLABONA, Lara Fabiana; BENETTI, Juliana Eliza; FIORENTIN, Marlene; RAUSCH, Rita Buzzi. Fatores que Interferem na Qualidade, Satisfação e Lealdade de Acadêmicos Perante o Curso de Ciências Contábeis da UNOCHAPECÓ – SC. In: XIII SEMEAD - Seminários em Administração, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2010.

FANK, Odir Luiz; DE MOURA, Geovanne Dias; ROCHA, Irani; HEIN, Nelson. Satisfação dos Discentes em uma Instituição de Ensino Superior do Oeste Catarinense em relação ao Curso de Ciências Contábeis. In: XIII SEMEAD - Seminários em Administração, 2010, São Paulo. **Anais...** São Paulo: FEA-USP, 2010.

INEP. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. **Censo da Educação Superior 2013**. Disponível em: <http://download.inep.gov.br/educacao_superior/censo_superior/apresentacao/2014/coletiva_censo_superior_2013.pdf>. Acesso em: 15 Jul. 2015.

LOUSADA, Ana Cristina Zenha; MARTINS, Gilberto de Andadre. Egressos como fonte de informação à gestão dos cursos de Ciências Contábeis. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 37, p. 73-84, 2005.

LAGIOIA, Umbelina Cravo Teixeira; SANTIAGO, Hugo Leonardo Ferraz; GOMES, Rafael Barbosa; RIBEIRO FILHO, José Francisco. Uma investigação sobre as expectativas dos

estudantes e o seu grau de satisfação em relação ao Curso de Ciências Contábeis. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 4, n. 8, p. 121-138, 2007.

MURITIBA, Patricia Morilha; MURITIBA, Sérgio Nunes; MOURA, Maurício José Serpa Barros de; ALBUQUERQUE, Lindolfo Galvão de. Satisfação dos egressos em administração, economia e contabilidade e desempenho profissional. **Revista Alcance**, v. 19, n. 3, p. 308-326, 2012.

OLIVEIRA, S. L. **Tratado de metodologia científica:** projetos de pesquisa, TGI, TCC, monografias, dissertações e teses. São Paulo: Pioneira, 1997.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROWLEY, Jennifer. Designing student feedback questionnaires. **Quality Assurance in Education**, v. 11, n. 3, p. 142-149, 2003.

VIEIRA, Kelmara Mendes; MILACH, Felipe Tavares; HUPPES, Daniela. Equações estruturais aplicadas à satisfação dos alunos: um estudo no curso de ciências contábeis da Universidade Federal de Santa Maria. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, v. 19, n. 48, p. 65-76, 2008.

O Cenário do *Distance-Learning* no Ensino Superior no Brasil e seus Reflexos sobre o Ensino Presencial

Jurema Tomelin (jurema.tomelin@gmail.com)
Doutoranda em Administração
Universidade da Região de Blumenau – FURB
Universidade da Região de Joinville - UNIVILLE

Maria José Carvalho de Souza Domingues (mariadomingues@furb.br)
Doutora em Engenharia da Produção
Universidade da Região de Blumenau – FURB

Resumo:
A economia baseada no conhecimento é uma expressão cunhada para descrever tendências em economias avançadas face à grande dependência pelo conhecimento, informação e níveis de qualificação elevados. A interface conhecimento-tecnologia tornou-se cada vez mais complexa, aumentando a importância do networking entre as organizações como uma forma de adquirir conhecimento especializado. O ambiente do Distance-Learning ou Ensino à Distância – EAD, insere-se num quadro de mudanças globais, onde a educação torna-se mais fragmentada, localizada, descentralizada e com múltiplas configurações, acompanhando as terceirizações, modulações e downsizings do ambiente corporativo. Neste sentido, com o intuito de analisar o atual panorama do Distance-Learning no Brasil e verificar sua influência sobre o ensino presencial na graduação, realizou-se uma pesquisa descritiva de abordagem quantitativa com dados provenientes do INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira entre os anos 2009 e 2014, aplicando-se a técnica de correlação canônica. Os resultados revelaram que há uma relação positiva e significante de uma das variáveis do EAD com o grupo de variáveis do ensino presencial.
Palavras chave: *Distance Learning*, TICS, EAD, Ensino Superior.

The Distance-Learning in Higher Education Scenario in Brazil and its Reflections over the Classroom Teaching

Abstract
The knowledge-based economy is an expression coined to describe trends in advanced economies facing the heavy reliance on the knowledge, information and high skill levels. The knowledge-technology interface has become increasingly complex, increasing the importance of networking among organizations as a way to acquire specialized knowledge. The Distance-Learning, is part of a framework of global change, where education becomes more fragmented, localized, decentralized in multiple configurations, following the outsourcing, modulations and downsizing the corporate environment. In this sense, in order to analyze the current Distance-Learning scenario in Brazil and verify its influence on the traditional presence teaching in undergraduate courses, it was used a descriptive quantitative approach with data from INEP - Instituto Nacional de Estudos e PesquisasEducacionaisAnísio Teixeira, between 2009 and 2014 by applying the canonical correlation technique. The results revealed

that there is a positive and significant relationship of in one of the Distance Learning variables with the variable group of classroom teaching.
Key words: Distance Learning, TIC´s, Higher Education.

1. INTRODUÇÃO

A Educação a Distância (EAD) é um método caracterizado pela separação entre professor e aluno no espaço e/ou tempo, no qual o controle do aprendizado é realizado mais intensamente pelo aluno do que pelo instrutor, e a comunicação entre alunos e professores é mediada por documentos impressos ou alguma forma de tecnologia. (TAROUCO, 1999).

Este método compreende duas dimensões, sendo que a primeira é a "distância transacional", que é mais abrangente do que o simples distanciamento geográfico e a segunda é a da "autonomia do aluno" (MOORE, 1972).

O ambiente do EAD insere-se num quadro de mudanças globais, onde a educação torna-se mais fragmentada, localizada, descentralizada e com múltiplas configurações, acompanhando as terceirizações, modulações e downsizings do ambiente corporativo.No entanto, em relação ao ensino à distância, encontram-se muitos pontos de discordância e resistência por parte de indivíduos e grupos, porque constitui uma questão de fundo amplo, e com impactos em diferentes perspectivas da educação e da própria Universidade: a estratégica, a estrutural, a cultural, a tecnológica, a política e a humana. (SCHROEDER, KLERING, 2007).

O desafio do uso pedagógico da internet deve ser enfrentado por professores e escolas, pois se apresenta como uma alternativa socializadora da informação. O uso da internet vem derrubando as paredes da escola, proporcionando a alunos e professores conhecerem novas realidades. O professor atua, então, como um mediador do processo de aprendizagem, pois será ele quem irá planificar as atividades, mas irá apenas seguir o seu fluxo, o qual será determinado pelo próprio aluno (EBERT, 2003).

No ensino superior, de um modo geral, a oferta da educação a distância (EAD) atrela-se à necessidade de atender a demandas da sociedade, mais especificamente àquelas que dizem respeito ao mundo do trabalho, no sentido de concretizar, de modo rápido e flexível, a preparação de profissionais. (VILARINHO e PAULINO, 2010).

Nota-se também a criação de grandes parcerias, sob a forma de consórcios e convênios, reunindo um número significativo de universidades para ofertar cursos através de uma rede de polos de atendimento presencial, vem sendo o grande estimulador da expansão da EAD no país (BRUNNER, 2004).

A educação à distância no Brasil é um fenômeno de longa data que iniciou por meio de iniciativas das mais variadas seja pelo rádio, fundações privadas, secretarias municipais e autoridades religiosas, normalmente voltadas para o ensino profissionalizante e a formação de professores mais notadamente da educação básica até culminar com a oferta de cursos no ensino superior veiculados por jornais e revistas em 1979 pela Universidade de Brasília (ALVES, 2011; CLIMACO, 2011).

Entretanto, somente a partir da criação da hoje extinta Secretaria de Educação à Distância (SEED) em 1996 pelo Ministério da Educação é que esta modalidade surge oficialmente no Brasil, sendo institucionalizada pela Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional nr. 9.394/1996, ainda que tardiamente regulamentada pelo Decreto nr. 5.622/2005.

A partir deste marco regulatório, o governo federal criou leis estabelecendo normas para que os cursos superiores apresentassem diplomas com equivalência aos dos cursos oferecidos pela modalidade presencial (UNIFESP, 2009).

Desta forma, o Distance-Learning no Brasil, vem se fortalecendo e solidificando juntamente com o acesso às tecnologias, já que o avanço das TIC´s (Tecnologia da Informação e Comunicação) abriu novas perspectivas para o desenvolvimento do ensino à distância, propiciando a criação das universidades virtuais (VIANNEY, 2003).

O Brasil tem 7,8 milhões de universitários sendo que destes, 1,3 milhões estudam nos 1.365 cursos de graduação à distância oferecidos pelas esferas pública e privada (INEP, 2015). Sendo assim, a institucionalização do EAD consolida a lógica da expansão, nivelando ofertas que seriam diferentes em razão da natureza das instituições, mas equalizadas quando da organização de seus sistemas, considerando os elementos postos como os particulares para a modalidade (ALONSO, 2010).

Diante do exposto, este estudo tem o propósito de responder às seguintes perguntas de pesquisa: (i) qual é o atual panorama do Distance-Learning no Brasil? (i) o Distance-Learning exerce alguma influência sobre o ensino presencial na graduação?

Desta forma o artigo está estruturado em quatro partes, sendo a primeira, o referencial teórico que buscou entender o processo de institucionalização do EAD no Brasil, bem como abordar os estudos mais recentes sobre a temática, na sequência é abordada a metodologia utilizada na pesquisa, a análise dos dados e por fim, as conclusões e recomendações.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Evolução e Marco Regulatório do Distance-Learning no Brasil

A inovação é a chave para a vantagem competitiva em ambientes turbulentos e também um direcionador para o crescimento econômico dos países. A habilidade para inovar possui relação direta no nível de competividade da indústria no âmbito nacional ou internacional.

A interface conhecimento-tecnologia tornou-se cada vez mais complexa, aumentando a importância do networking entre as organizações como uma forma de adquirir conhecimento especializado. Shumpeter (1934) argumentou que o desenvolvimento econômico é impulsionado pela inovação através de um processo dinâmico no qual novas tecnologias substituem as tecnologias obsoletas, cujo processo denominou de “criação destrutiva”.

Na visão Schumpeteriana, inovações radicais criam a maioria das mudanças, enquanto as inovações incrementais avançam o processo de forma contínua. Neste sentido a inovação tecnológica tem recebido cada vez mais atenção por parte dos formuladores de políticas públicas, em especial no Brasil que tem entre os seus objetivos expandir, diversificar e aperfeiçoar os mecanismos de incentivo à inovação, buscando maior adequação às necessidades, capacitações e potencialidades das empresas (MDIC, 2015).

Os valores criados pelas inovações são muitas vezes manifestados em novos produtos ou serviços que contribuem para a riqueza. Quando uma empresa possui um conjunto de recursos, habilidades e competências, então o efeito da inovação será o de transformar as capacidades internas de uma empresa, tornando-os melhor adaptáveis e condições capazes de explorar novas ideias. Esta flexibilidade é reforçada em face de mudanças nas condições de mercado. (NEELY; HII, 1998).

Essencialmente, a principal característica da inovação é a mudança e conforme notado por Rosenberg (1994), a decisão para inovar geralmente acontece num ambiente de alta incerteza e futuros desenvolvimentos em conhecimento, tecnologia, demanda por novos produtos podem ser altamente imprevisíveis e variam conforme o setor de atuação da empresa e o ciclo de vida do produto.

No âmbito educacional, as novas tecnologias não são apenas um meio para distribuir as informações e conhecimento, mas têm o papel de facilitar a interação em qualquer processo educativo, dando a visão de novas atitudes e novos enfoques metodológicos.

Keegan (1991) define a educação à distância como a separação física entre o professor e aluno, porém como uma via de mão dupla onde o estudante beneficia-se de uma diálogo com a possibilidade de encontros ocasionais para fins didáticos e de socialização. Para Moran (2009), no ensino à distância, professores e alunos estão separados fisicamente no espaço/tempo onde ocorre o uso intenso de tecnologias da informação, podendo apresentar momentos presenciais.

No ambiente virtual, podem ser disponibilizados vários espaços que permitem ao professor interagir com os alunos, respondendo as dúvidas, enviar e-mail, receber e corrigir trabalhos, atribuir notas, editar e publicar avisos, participar de fóruns. Disponibiliza também os conteúdos da disciplina, com indicativos de sites para acesso aos conteúdos complementares, dados da turma, lista de alunos, enfim, uma forma de interação e permanente comunicação que ameniza a distância geográfica.

Segundo Chaves (1999), a educação a distância é uma modalidade de ensino bastante antiga, sendo uma forma de ensino que ocorre quando o aluno e professor se encontram separados no tempo ou no espaço, entre outros vários fatores também determinantes e decisivos para o sucesso ou fracasso desse modelo de educação. Obviamente, para que possa haver Educação a Distância, é necessária a utilização de alguma tecnologia.

A primeira tecnologia que permitiu às pessoas comunicar-se sem estarem face a face foi a escrita. A tecnologia tipográfica, posteriormente, ampliou grandemente o alcance da técnica. Sartori (2002) destaca a importância das universidades que oferecem cursos a distância e ressalta que foi a partir de 1969, com a criação da pioneira Universidade Aberta (Open University) na Inglaterra, que teve como objetivo principal a democratização da educação, que ocorreu a significativa expansão dessa modalidade de educação. Considerada o marco de um modelo de sucesso, utilizava uso integrado de material impresso, rádio, televisão e contato pessoal por meio de centros de atendimento espalhados no país.

Cronologicamente, o surgimento das universidades para a oferta exclusiva de Distance-Learning ocorreu em 1951 com a Universidade de Sudáfrica – única universidade da África que se dedica a desenvolver cursos exclusivamente à distância; em 1968 a Universityofthe South Pacific e em 1972, a Universidad Nacional de Educación a Distancia (UNED). Especificamente na América Latina, os registros de universidades surgiram no início do século XX. Em 1947, no México e Colômbia, e em 1960, a Tele Escola Primária do

Ministério da Cultura e Educação - MCE, na Argentina (GOUVEA; OLIVEIRA, 2006; ALVES, 2011).

No Brasil, a educação a distância surgiu por volta do ano de 1939 com a criação do Instituto Rádio Monitor, com programas dirigidos ao ramo da eletrônica, seguida das experiências do Instituto Universal Brasileiro, a partir de 1941, dedicado à formação profissional de nível elementar e médio utilizando material impresso (VOLPATO, 2005).

Na década de 50, outras instituições motivadas pela necessidade de democratizar o saber e tomando como realidade às dimensões continentais brasileiras, passou a fazer uso do ensino a distância via correspondência (ALVES, 2011).

A educação a distância tem avançado de forma gradativa e muitas foram as experiências observadas nas últimas décadas e, no cenário internacional adquiriu com o passar dos tempos qualidade e credibilidade para a sua expansão. No Brasil, a Educação a Distância, principalmente com relação ao ensino superior, ainda é vista com resistência e descrédito, sendo motivada pela forte concorrência com as instituições privadas de ensino (ALONSO, 2010).

Conforme Moran, 2002, o primeiro curso de graduação a distância foi o de pedagogia, para professores da rede pública municipal e estadual de 1ª a 4ª séries, na Universidade Federal do Mato Grosso, em caráter experimental, a partir de 1999. Somente após a parceria com o MEC, nos anos de 2005 e 2006, é que foi instituído o Programa Universidade Aberta do Brasil (UAB). Criado pelo Ministério, em 2005, esse programa visa à oferta de cursos e programas de formação superior à distância, por meio de instituições da rede pública de ensino superior e com o apoio de polos presenciais mantidos pelos municípios ou governos estaduais.

Inúmeros autores já se dedicaram a estudar sobre o histórico e os avanços do Distance-Learning no Brasil (Mugnol, 2009; Alves, 2011, Clímaco, 2011; Gomes, 2013; Segereinch, 2013; Fiorillo et al, 2014), sendo que o marco regulatório efetivo é apontado a partir da Lei nº. 9.394/96, da LDB (Lei de Diretrizes e Bases da Educação), através do artigo 80, que a Educação a Distância foi introduzida oficialmente no sistema nacional brasileiro como mais uma modalidade de ensino e de aprendizagem, que foi tardiamente regulamentada pelo Decreto 5.622, de 19 de dezembro de 2005 (que revoga o Decreto 2.494/98 e 2.561/98).

A partir deste decreto estabeleceu-se o reconhecimento no sistema oficial de ensino dos cursos ofertados na modalidade à distância por instituições credenciadas pelo MEC, o que permitiu o desenvolvimento de novos projetos inicialmente a atender interesses e necessidades específicas de formação de professores da Educação Básica e da Educação Superior (MUGNOL, 2009).

Em 2005 e 2006, dois editais nacionais foram lançados pelo MEC para apoiar a implantação de polos de apoio presencial pelos estados e municípios e fomentar a oferta do ensino à distância pelas instituições de ensino superior (CLIMACO, 2011).

Na sequência, o quadro 1 resume os principais fatos acerca da institucionalização do Distance-Learning no Brasil:

Fase	Ano	Acontecimento

Inicialização (Pioneiros)	1939	Instituto Monitor – Cursos profissionalizantes por correspondência.
	1947	Universidade do Ar (Sesc/Senac) – Cursos sobre comércio pelo rádio.
	1961	Movimento de Educação de Base – MEB (CNBB – Conferência Nacional dos Bispos) – Letramento de jovens e adultos.
	1970	Projeto Minerva (MEC-Fundação Pe. Landell – Fundação Pe. Anchieta) – Educação e inclusão social de adultos.
	1978; 1981	Telecursos 2º Grau e 2º Grau – Fundação Roberto Marinho e Fundação Pe. Anchieta
	1992	Criação da Universidade Aberta de Brasília.
	1994	Primeiro curso de graduação à distância: pedagogia – ministrado pela UFMT
	1995	Telecurso 2000 - Fundação Roberto Marinho e FIESP.
Institucionalização	1995	Criação da ABED – Associação Brasileira de Educação à Distância.
	1996	Lei 9.394 – Diretrizes e Bases da Educação (LDB)
		Criação da Secretaria de Educação à Distância - SEED
	2005	Decreto 5.622 – Regulamenta a LDB
	2006	Decreto 5.800 – Cria o Sistema Universidade Aberta do Brasil.
Consolidação/ Expansão	2007	Decreto 6.303 – altera o Decreto 5.622 e estabelece diretrizes para a educação nacional.
	2009	Portaria 10 MEC – critérios para dispensa da avaliação *in loco*
	2011	Decreto 7.480 – extingue a SEED, e cria a Secretaria de Regulação e Supervisão da Educação Superior (Seres) - responsável pela regulação e supervisão de Instituições de Educação Superior (IES), públicas e privadas.
	2014	Total de 1365 cursos à distância; 1,3 milhões de alunos matriculados; 189 mil alunos concluintes;
	2015	Desafio: situação político-econômica do país, possível retração na oferta de cursos.

Fonte: Dados da pesquisa; Mugnol (2009), Alves (2011); Clímaco (2011).

Quadro 01: Fatos acerca da institucionalização do *Distance-Learning* no Brasil

Como pode ser notado no quadro 01, a entrada no novo século caracterizou o fim das iniciativas particularizadas no campo da EAD, surgindo então uma era de amplos debates sobre esta modalidade, muito embora uma parte significativa da comunidade educacional continue considerando-a como uma modalidade diminuída de ensino e sem qualidade suficiente para ser equiparada à educação presencial (MUGNOL, 2009).

Para Moran (2009), a legislação atual, no Brasil, privilegia o modelo semipresencial, com o monitoramento dos alunos ocorrendo nas proximidades do local onde residem (em polos), existindo, assim, uma descrença no modelo de acompanhamento on-line, principalmente nos cursos de graduação. Por outro lado, nota-se que estes espaços propiciam o uso de ferramentas especialmente produzidas ou adaptadas para a finalidade educativa, criando oportunidades para que a aprendizagem aconteça de formas diversas.

Ainda, conforme Mugnol (2009), na base do desenvolvimento da educação a distância tem-se a preocupação constante com o acesso à educação de quem não teve a oportunidade de estar presente na escola no tempo e no espaço considerados ideais para a educação escolar presencial.
O Brasil tem 7,8 milhões de universitários sendo que destes, 1, 3 milhões estudam nos 1.365 cursos de graduação à distância oferecidos pelas esferas pública e privada INEP(2015) e, apesar da sua grandiosidade, o *Distance-Learning* representa apenas 4% do total de cursos de graduação oferecidos e 23% dos ingressos e 18% dos concluintes o que nos leva à reflexão de que o país ainda possui um longo caminho para propiciar o acesso à educação superior para aqueles que por razões econômicas ou espaço-temporais não possam frequentar os cursos presenciais.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

A pesquisa consiste em um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico cujo objetivo fundamental é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos (GIL, 1999).

Desta forma, o presente estudo caracteriza-se como descritivo pois visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis.

Quanto à abordagem, trata-se de pesquisa quantitativa, utilizando-se a base de dados disponibilizada pelo INEP - Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais, cujos dados foram obtidos das Sinopses Estatísticas da Educação Superior – Graduação.

A análise dos dados foi realizada em duas etapas, sendo que a primeira foi utilizada a estatística descritiva para se conhecer o cenário geral da educação superior presencial e à distância no ano de 2014, comparando-se o número de cursos, matrículas, ingressos e concluintes, além dos cursos oferecidos na modalidade *Distance-Learning*.Na segunda etapa, com o intuito de verificar a influência do EAD sobre o ensino presencial de graduação, foi utilizada a técnica de correlação canônica com as variáveis conforme o quadro 02.

REGIÃO	ANO	EAD.VOFR	EAD.ING	EAD.CON	EP. VOFR	EP.ING	EP.CON
RG1, G2, RG3, G4, RG5	2009	EAD Vagas	EAD Ingressos	EAD Concluintes	Presencial Vagas	Presencial Ingressos	Presencial Concluintes
	2010						
	2011						
	2012						
	2013						
	2014						

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 02: Variáveis utilizadas – Correlação Canônica

A técnica de correlação canônica segundo Hair (2009) pode ser aplicada quando se precisa relacionar simultaneamente diversas variáveis dependentes com diversas variáveis

independentes, sejam métricas ou não métricas, para desenvolver uma combinação linear de cada conjunto de variáveis visando maximizar a correlação entre os dois conjuntos. A seguir são apresentados e analisados os dados da pesquisa.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

O Brasil possui um total de 7,8 milhões de alunos matriculados no ensino superior, considerando-se dados totais dos cursos de graduação presencial e à distância em 2014 (Tabela 1), o que representa apenas 4% de toda a população brasileira, com base no IBGE (2016).

O setor privado absorve 75% do total de alunos exercendo assim papel fundamental no suprimento das vagas que são complementadas pela esfera pública. A mesma proporção pode ser notada com relação ao número de concluintes. Já com relação ao grau acadêmico, percebe-se uma maior participação da esfera pública nos cursos de licenciatura com 41% do total de matrículas, corroborando com Clímaco; 2011 e Fiorillo et all, 2014.

Cursos / Matrículas / Concluintes / Vagas / Inscritos /Ingressos / Categoria Administrativa	Total Geral									
	Total		Bacharelado		Licenciatura		Tecnólogo		Não Aplicável	
Número de Cursos	32.878	100%	18.609	57%	7.856	24%	6.413	20%	-	
Pública	11.036	34%	5.507	30%	4.372	56%	1.157	18%	-	
Federal	6.177	19%	3.417	18%	2.153	27%	607	9%	-	
Estadual	3.781	12%	1.440	8%	1.884	24%	457	7%	-	
Municipal	1.078	3%	650	3%	335	4%	93	1%	-	
Privada	21.842	66%	13.102	70%	3.484	44%	5.256	82%	-	
Matrículas	7.828.013		5.309.414		1.466.635		1.029.767		22.197	
Pública	1.961.002	25%	1.192.196	22%	604.623	41%	142.289	14%	21.894	
Federal	1.180.068	15%	764.979	14%	334.688	23%	63.118	6%	17.283	
Estadual	615.849	8%	297.798	6%	240.067	16%	73.397	7%	4.587	
Municipal	165.085	2%	129.419	2%	29.868	2%	5.774	1%	24	
Privada	5.867.011	75%	4.117.218	78%	862.012	59%	887.478	86%	303	
Concluintes	1.027.092		603.904		217.059		206.129		-	
Pública	241.765	24%	140.876	23%	83.520	38%	17.369	8%	-	
Federal	128.084	12%	83.480	14%	37.759	17%	6.845	3%	-	
Estadual	89.602	9%	40.209	7%	40.276	19%	9.117	4%	-	
Municipal	24.079	2%	17.187	3%	5.485	3%	1.407	1%	-	
Privada	785.327	76%	463.028	77%	133.539	62%	188.760	92%	-	

Fonte: MEC/INEP/DEED (2014)

Tabela1 - Número de Cursos, Matrículas, Concluintes em Cursos de Graduação - Presenciais e a Distância por Grau Acadêmico 2014.

Realizando-se a comparação entre os números gerais do ensino presencial e à distância, é possível notar que do total de cursos oferecido na graduação, apenas 4% são na modalidade à distância, sendo que a região sudeste concentra 45% do total de cursos e 51% do total de ingressos (Tabela 2), entretanto 23% do total alunos ingressaram em cursos EAD em 2014.
Com relação a proporção entre concluintes e ingressantes, o ensino presencial apresenta um melhor resultado com 35% e o ensino à distância 26%, o que revela um maior nível de evasão.

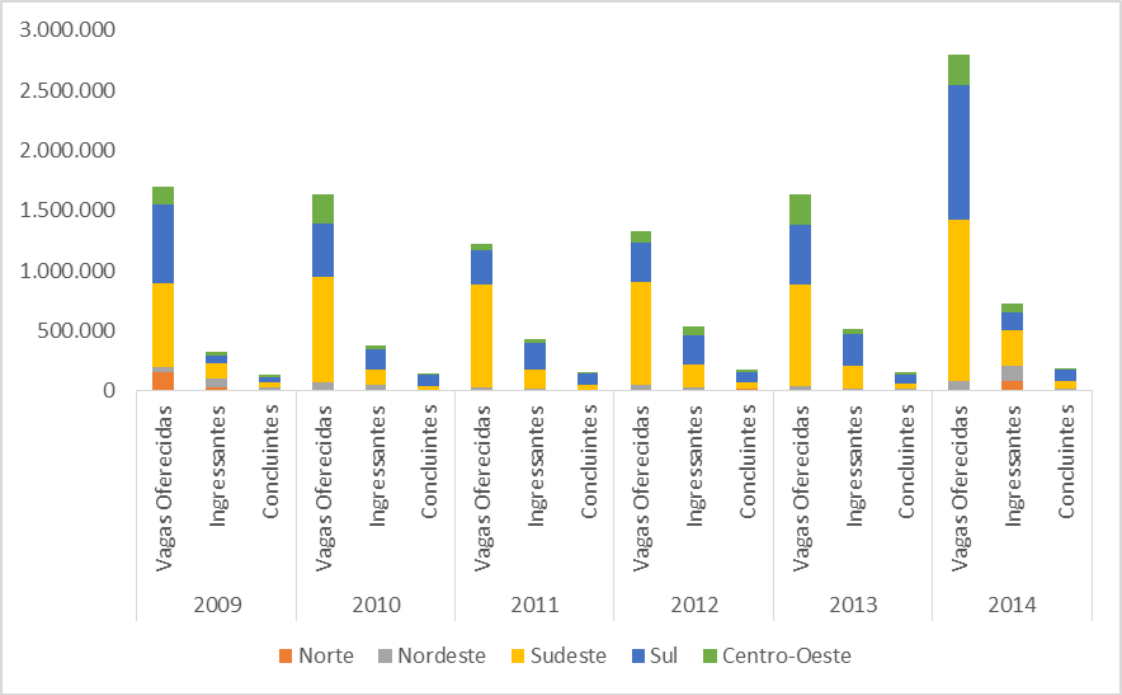
Região / Instituições	Concluintes				Cursos				Ingressos			
	Graduação Presencial		Graduação a Distância		Graduação Presencial		Graduação a Distância		Graduação Presencial		Graduação a Distância	
Brasil	837.304	**82%**	189.788	**18%**	31.513	**96%**	1.365	**4%**	2.383.110	**77%**	727.738	**23%**
Norte	56.786	**7%**	1.742	**1%**	2.401	**8%**	47	**3%**	150.231	**6%**	87.254	**12%**
Nordeste	154.726	**18%**	21.523	**11%**	5.992	**19%**	245	**18%**	462.963	**19%**	121.314	**17%**
Sudeste	410.939	**49%**	58.931	**31%**	14.296	**45%**	610	**45%**	1.189.204	**50%**	299.974	**41%**
Sul	135.579	**16%**	91.180	**48%**	6.062	**19%**	335	**25%**	345.460	**14%**	140.921	**19%**
Centro-Oeste	79.274	**9%**	16.412	**9%**	2.762	**9%**	128	**9%**	235.252	**10%**	78.275	**11%**

Fonte: MEC/INEP/DEED (2014)

Tabela 2 - Número de Concluintes, Número de Cursos e Matrículas nos Cursos de Graduação Presenciais e a Distância, por Região – 2014

Ainda, percebe-se uma ampla gama de ofertas de cursos à distância nas áreas das engenharias, agricultura, serviços, ciências e humanidades, sendo que a área da educação representa 43% e a área das socioeconômicas representa 40% do total de cursos oferecido na modalidade EAD.

Já com relação a evolução do cursos à distância, conforme pode ser observado no gráfico 01, houve um decréscimo das vagas oferecidas em 2011, seguido por uma recuperação nos anos de 2012, 2013 e 2014 com um aumento de 129% em relação a 2011.



Fonte: Dados da Pesquisa

Gráfico 01: Evolução das vagas oferecidas, número total de ingressantes e concluintes dos cursos em EAD no Brasil em 2014, por número total de alunos

Com o intuito de responder a segunda pergunta de pesquisa, ou seja, se há influência do *Distance-Learning* sobre o ensino presencial no Brasil, foi utilizada a técnica de correlação canônica que busca quantificar a força da relação existente entre dois vetores de variáveis, representados pelas variáveis dependentes e independentes.

Fávero et al., (2009) consideram a correlação canônica como a técnica de dependência mais ampla da qual todas as outras derivam, podendo a equação geral ser escrita da seguinte forma:

$$(c1...cq) = f(p1...pp)$$

sendo c as variáveis dependentes e p as variáveis independentes.

$$Y1+Y2+Y3+...+Yq+X1+X2+X3+...+Xp,$$

onde q e p referem-se ao número máximo de variáveis Y e X respectivamente.

Assim, foi utilizado o software STATGRAPHICS®, versão 16.1, pois ele permite a realização de diversas análises de dados mediante técnicas multivariadas, entre as quais está a correlação canônica, utilizada neste trabalho.

Na Tabela 3 são demonstrados os resultados da correlação canônica. De modo estatisticamente significativo ao nível de confiança de 95% ($p < 0.05$), com variáveis padronizadas. O procedimento encontrou as combinações lineares de dois conjuntos de variáveis que têm a mais alta correlação entre eles. Neste caso, dois conjuntos de combinações lineares foram formados. O primeiro conjunto de combinações lineares é formado por:2,84863*EP. VOFR + 0,456549*EP.ING - 2,36254*EP.CON, Onde as variáveis foram previamente padronizadas, subtraindo seus meios e dividindo por seus desvios-padrão. A tabela mostra a correlação estimada entre cada conjunto de variáveis canônicas. Já que um

dos P- valores é inferior a 0,05, o conjunto tem uma correlação estatisticamente significativa no nível de confiança de 95%.
O segundo conjunto de combinações lineares é formado por: 0,858644*EAD.VOFR + 0,845165*EAD.ING - 1,00621*EAD.CON.

Variáveis Canônicas		Coeficientes das Variáveis Canônicas
Grupo 1 - Ensino Presencial		
Y1	EP. VOFR	2,84863
Y2	EP.ING	0,456549
Y3	EP.CON	- 2,36254

Correlação Canônica						
Grupo 2 – Ensino a Distância						
	Eigenvalue	*Correlation*	*Lambda*	*Chi-Squared*	*D.F.*	*P-Value*
X1- EAD.VOFR	0,827229	0,909522	0,13687	50,7124	9	0,0000
X2- EAD.ING	0,14498	0,380762	0,792208	5,93976	4	0,2037
X3-EAD.CON	0,0734629	0,27104	0,926537	1,94568	1	0,1630

Fonte: MEC/INEP/DEED (2014)

Tabela3 - Correlação Canônica entre o Ensino Presencial e as demais variáveis determinantes

Na Tabela 3 com os resultados da correlação canônica, observa-se um conjunto de variáveis canônicas propostas como fatores determinantes das variáveis dependentes (X1, X2, X3) analisadas.

Os resultados apontam coeficientes estatisticamente significativos, ao nível de significância de 5% (P-value<0,005). Diante disso, constata-se uma relação entre as variáveis EP.VOFR (vagas oferecidas), EP.ING (número de ingressantes), EP.CON (número de concluintes) e o EAD.VOFR (vagas oferecidas). Verifica-se que a correlação canônica encontrada entre as variáveis foi de 90%, com um R canônico de 82%, considerado significativo.

Diante dos dados, pode-se concluir que há uma relação positiva e significante da variável EAD.VOFR (vagas oferecidas) com o grupo de variáveis de ensino presencial, ou seja, a oferta de vagas do ensino à distância influencia o ensino presencial.

5. CONCLUSÃO

Como pode ser notado pela revisão da literatura e pelos números apresentados, o *Distance-Learning* é algo intrínseco ao cenário multifacetado e tecnológico que vivenciamos tornando-se cada vez mais presente em nossa sociedade.

A pesar de inúmeras iniciativas da esfera privada, em sua maioria sem fins lucrativos, ligados à fundações e igreja, foi somente a partir de 2005 que o país começou a institucionalizar esta modalidade de ensino, criando regras e restringindo a criação de cursos de graduação para aquelas instituições previamente reconhecidas pelo MEC.

Desde então, houve uma expansão considerável não somente em relação à oferta de cursos, mas também de concluintes, entretanto, conforme apontado por Mugnol (2009), existem

algumas dificuldades para fomentar as iniciativas de EAD no Brasil devido à (i) falta de critérios para avaliação dos programas implantados; (ii) projetos desvinculados da realidade, desconexos com os rumos do desenvolvimento econômico e político do país; (iii) baixo desenvolvimento tecnológico e carência de ferramentas de gestão das iniciativas; (iv) desconhecimentos dos potenciais da EAD e de suas exigências entre outros.

Tendo em vista os números apontados pelo INEP, percebe-se a forte atuação do setor privado, seja no ensino presencial ou à distância, representando 87% do total de IES no Brasil, sendo que o *Distance-Learning* representa apenas 4% do total de cursos de graduação oferecidos, 23% dos ingressos e 18% dos concluintes o que nos leva à reflexão de que o país ainda possui um longo caminho para propiciar o acesso à educação superior.

Entretanto, apesar da modesta participação (no caso do nr. total de cursos oferecido), à luz da análise dos dados estatísticos, pode-se concluir que há uma relação positiva e significante das vagas oferecidas com o grupo de variáveis de ensino presencial, ou seja, a oferta de vagas do ensino à distância influencia o ensino presencial.

Como uma reflexão mais ampla, é fato de que a participação da esfera pública quanto ao fomento e a disseminação do EAD no Brasil é primordial, cujos esforços poderiam estar relacionados ao encorajamento de boas práticas para estimular a inovação, apoiar a formação de professores e técnicos no sentido de garantir a continuidades das ações das IES; fomentar a pesquisa e a inovação quanto aos recursos educacionais, bem como quanto ao seu uso e promover parcerias público-privadas para possibilitar o acesso equalizado à todas as regiões do país.

6. REFERÊNCIAS

ALONSO, Kátia Morosov. A expansão do ensino superior no Brasil e a EaD: dinâmicas e lugares. **Educação & Sociedade**, v. 31, n. 113, p. 1319-1335, 2010.

ALVES, Lucineia. Educação a distância: conceitos e história no Brasil e no mundo. **Revista Brasileira de Aprendizagem Aberta e a Distância**, v. 10, p. 83-92, 2011.

BRASIL. MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR. **Interação Universidade-Empresa**. Disponível em: http://www.mdic.gov.br//sitio/interna/interna.php?area=3&menu=2674. Acesso em 12/02/2106.

BRUNNER, José Joaquim. Educação no encontro com as novas tecnologias. **Educação e novas tecnologias: esperança ou incerteza**, p. 17-75, 2004.

CHAVES, Eduardo. Tecnologia na educação, ensino a distância, e aprendizagem mediada pela tecnologia: conceituação básica. **Revista Educação da Faculdade de Educação da Pontifícia Universidade Católica de Campinas**, v. 3, n. 7, 1999.

CLÍMACO, J. C. T. S. Educação a Distância: política pública essencial à educação brasileira. **RBPG**, Brasília, v. 1, n. 8, p. 15-28, 2011.

EBERT, Cristiane do Rocio Cardoso. O ensino semi-presencial como resposta às crescentes necessidades de educação permanente. **Educar em Revista**, n. 21, p. 01-16, 2003.

FÁVERO, Luiz Paulo; BELFIORE, P. et al. **Modelagem multivariada para tomada de decisões**. Rio de Janeiro: Campus, 2009

FIORILLO, Aurélio et al. A EAD no Brasil e a Importância de Competências Subjacentes para o Reconhecimento de Cursos de Acordo com a Percepção de Coordenadores de Curso. **Administração: Ensino e Pesquisa**, v. 16, n. 1, p. 141, 2015.

GIL, Antonio Carlos. Métodos e Técnicas de Pesquisa Social. São Paulo: Atlas, 1999.

GOUVÊA, Guaracira; OLIVEIRA, Carmen Irene. **Educação a distância na formação de professores: viabilidades, potencialidades e limites**. Ed. Vieira &Lent, 2006.

GOMES, Luiz Fernando. Distance education in Brazil: perspectives andchallenges. Avaliação: **Revista da Avaliação da Educação Superior** (Campinas), v. 18, n. 1, p. 13-22, 2013.

HAIR, Joseph F. et al. Análise multivariada de dados. Bookman, 2009.

INEP – Instituto Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Sinopses Estatísticas da Educação Superior – Graduação. Disponível em: http://portal.inep.gov.br/basica-censo-escolar-sinopse-sinopse. Acessoem 14/02/2016.

KEEGAN, Desmond. **Foundations of distance education**. Psychology Press, 1996.

MOORE, Michael G. Learner autonomy: The second dimension of independent learning. **Convergence**, v. 5, n. 2, p. 76, 1972.

MORAN, José Manuel. **A educação superior a distância no Brasil**. São Paulo: USP, 2002.

_____. Modelos e avaliação do ensino superior a distância no Brasil. **Educação Temática Digital**, v. 10, n. 2, p. 54, 2009.

MUGNOL, Marcio. A Educação a Distância no Brasil: conceitos e fundamentos. Rev. **Diálogo Educ**., Curitiba, v. 9, n. 27, p. 335-349, 2009.

NEELY, Andy; HII, Jasper. Innovation and Business Performance: a Literature Review. **The Judge Institute of Management Studies**. University of Cambridge, 1998.

ROSENBERG, Nathan. **Exploring the black box: Technology, economics, and history**. Cambridge University Press, 1994.

SARTORI, Ademilde Silveira. Educação a distância: novas práticas pedagógicas e as tecnologias da informação e comunicação. **RevistaLinhas**, v. 3, n. 2, 2002.

SCHUMPETER, Joseph Alois. **The theory of economic development: An inquiry into profits, capital, credit, interest, and the business cycle**. Transactionpublishers, 1934.

SCHRÖEDER, C. S.; BERGER, L. M.; KLERING, L. R. Comunidades virtuais: ausência do pensar, transgressões e crimes no ciberespaço [CD-ROM]. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração**, v. 31, 2007.

SEGEREINCH, Stella Cecilia Duarte. Educação Superior à Distância: políticas Públicas e realidades institucionais. **Revista Série-Estudos**, n. 16, 2013.

TAROUCO, Liane. **Educação a distância: Tecnologias e métodos para implantação e acompanhamento**. In: Workshop Internacional sobre Educação Virtual-WISE. p. 344-359, 1999.

UNIFESP Virtual. **Educação a Distância**: fundamentos e guia metodológico. Disponível em <http:// www.virtual.epm.br/home/resenha.htm>. Acesso em: 14/02/2016.

VIANNEY, João; TORRES, Patrícia; SILVA, Elizabeth. A Universidade Virtual no Brasil: os números do ensino superior a distância no país em 2002. **Relatório do Seminário Internacional sobre Universidades Virtuais na América Latina e Caribe**. Quito–Equador, 2003.

VILARINHO, Lúcia Regina Goulart; PAULINO, Camilla Lobo. Educação a Distância no Ensino Superior Brasileiro: das experiências pioneiras ao sistema de rede. **Revista Eletrônica de Educação**, v. 4, n. 1, p. 64-79, 2010.

VOLPATO, Luciana Arrieta. Proximidade no ensino a distância: a interação do professor com os alunos. **Salão de iniciação Científica**. Livro de resumos. Porto Alegre: UFRGS, 2005.

O desempenho dos estudantes concluintes dos cursos de ciências contábeis das universidades de Santa Catarina nas questões de custos no ENADE 2009 e 2012.

Januário José Monteiro (januariomonteiromonteiro@gmail.com)
Acadêmico do Curso de Ciências Contábeis da UNESC

Resumo
Este artigo tem o propósito de verificar o desempenho dos concluintes dos cursos de ciências contábeis das universidades de Santa Catarina nas questões de custos no ENADE em 2009 e 2012. Nesse sentido, realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagens quantitativa e qualitativa, por meio de um estudo documental nos relatórios do INEP. Os resultados evidenciam que: (a) Custos é o segundo conteúdo da profissão mais enfatizado correspondendo assim, em 20% e 27% dos conteúdos específicos nos anos de 2009 e 2012, respetivamente; (b) houve uma concentração do assunto relação custo-volume e lucro, pois, representaram em torno de 50% dos conteúdos analisados; (c) em 2009 a média de acertos da questão 25 nos cursos investigados foi maior em relação à média regional e nacional, por conseguinte nas questões 26 e 40 o percentual de acerto foi maior em relação à nacional, porém, menor à regional. Em 2012 as médias de acerto dos cursos analisados nas questões 11, 12, 13, 18, 27 apresentaram maiores médias do que a regional e nacional. Conclui-se que os cursos de ciências contábeis das universidades de Santa Catarina devem estar atentos e implementar melhorias no processo de ensino e aprendizagem afim de fazerem face à demanda do mercado por profissionais competente, pois, os resultados apontam por busca de progresso.

Palavra chaves: ENADE; Desempenho dos estudantes; Ciências Contábeis.

Abstract
This article is intended to verify the performance of graduates of Accountancy courses at the universities of Santa Catarina in the cost issues in ENADE in 2009 and 2012. In this sense, there was a descriptive research with, quantitative and qualitative approaches, through a study of reports elaborated by INEP. The results show that: (a) Cost is the second content more emphasized of the profession corresponding, 20% and 27% of specific content in 2009 and 2012 respectively; (B) there was a concentration of content cost-volume-profit, therefore represented around 50% of the analyzed content; (c) in 2009 the average of the question 25 in the investigated courses was higher in relation to the regional and national average, therefore the question 26 and 40 were higher compared to the national, but smaller than regional. In 2012 the questions 11, 12, 13, 18, 27 had higher averages than the regional and national. It is concluded that the Accounting Science courses at the universities of Santa Catarina should be attentive and implement improvements in teaching and learning process in order to cope with the market demand for competent professionals, therefore, the results point to search progress.

Keywords: ENADE; Student performance; Accounting

1. Introdução

O Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE) é um instrumento que compõe o processo avaliativo pertinente ao Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), e visa verificar o desempenho dos estudantes de graduação em relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares, às habilidades e às competências desenvolvidas. O exame contém a prova, questionário atrelado à avaliação da prova, questionário estudantil e questionário do coordenador do curso. A prova é aplicada trienalmente e contém questões de conhecimento geral e específico. Em ciências contábeis o ENADE foi aplicado em 2006, 2009, 2012, 2015.

As exigências por profissionais qualificados na área Contábil vêm aumentando significativamente, pois o contador passou a desempenhar outras funções vinculadas à gestão das organizações. Por isso é necessário que o estudante de contabilidade adquira conhecimentos técnicos e científicos e desenvolva habilidades e competências necessárias ao exercício da profissão. Silva e Mendonça (2005, p.102) afirmam que "os cursos de Ciências Contábeis devem proporcionar uma formação holística e generalista que capacite o profissional a identificar e solucionar problemas vivenciados nos diversos ambientes organizacionais e societários".

Dentre os conteúdos pertinentes à formação do contador encontrar-se a contabilidade de custos, que visa auxiliar no planejamento dos fatores de produção, no controle dos custos das operações ou de cada atividade por meio de comparações constantes entre os dados previamente ocorridos e os dados realmente ocorridos, a fim de minimizar os custos sem, no entanto, diminuir a qualidade; descobrimento de eventuais falhas nos processos e avaliação das causas propondo medidas corretivas.

Nas três primeiras edições do ENADE aplicada aos cursos de Ciências Contábeis a contabilidade de custos foi o segundo conteúdo específico da profissão de Contador mais enfatizado. Diante disso, este artigo tem por objetivo geral verificar o desempenho dos concluintes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina nas questões que abordam custos no ENADE em 2009 e 2012. Para alcançá-lo tem-se os seguintes objetivos específicos: (i) identificar os conteúdos abordados na prova ENADE pertinente à Contabilidade de Custos; (ii) investigar o desempenho dos concluintes desses cursos nas questões pertinentes à custos nas provas ENADE 2009 e 2012; e (iii) verificar os resultados obtidos por cursos no que tange a contabilidade de custos.

Esta pesquisa mostra-se relevante devido ao número crescente de Instituições de Ensino Superior (IES) e as exigências do mercado por profissionais competentes, que demandam das IES por ensino superior de qualidade. Acredita-se que a verificação do desempenho dos concluintes por meio da avaliação ENADE pode contribuir para o aprimoramento do processo de ensino e aprendizagem, servindo assim, de base revisora dos conteúdos programáticos e das metodologias de ensino às IES e aos gestores dos cursos de graduação.

Neste sentido, os cursos de graduação devem ofertar um ensino de qualidade com vistas a atender às exigências do mercado, assegurando assim a formação de profissionais melhor capacitados que possam atender as necessidades presentes do mercado. Para tal é indispensável avaliar e efetuar atualizações constante que se repercutam numa revisão do currículo de graduação, conteúdos programáticos e nas metodologias de ensino utilizadas.

Este artigo está estruturado em cinco sessões, incluindo esta introdução. A segunda seção aborda a fundamentação teórica que abrange o histórico do surgimento do Exame ENADE, com ênfase na prova aplicada aos cursos de Ciências Contábeis no ano de 2009 e 2012 no tange as questões de custos. A terceira seção trata da metodologia da pesquisa. A quarta seção descreve e analisa as variáveis. Finalmente a quinta seção se volta às considerações finais e sugestões para futuras pesquisas.

2. Revisão de Literatura

Nessa seção apresentação a revisão de literatura que trata do surgimento dos SINAIS, da prova ENADE, com ênfase nas aplicadas aos cursos de graduação em Ciências Contábeis.

2.1 Do Exame Nacional de Cursos para o SINAES

Com o intuito de melhorar a qualidade da educação o governo brasileiro na década de 90 instituiu a Lei nº 9394/96 que estabeleceu as Diretrizes e Bases da Educação Brasileira e, também, implementou um sistema avaliativo da educação. Deste modo a avaliação da educação superior, segundo Paiva (2008), se deu a partir de novembro de 1996 por meio da aplicação de Exame Nacional de Cursos (ENC). Este exame conhecido por Provão, direcionou-se aos estudantes concluintes do segundo semestre letivo do mesmo ano e tinha como objetivo primordial avaliar anualmente os cursos de graduação por meio do desempenho dos estudantes concluintes. Num primeiro momento, o Provão contemplava apenas os cursos de administração, engenharia civil e direito e era de caráter coercivo, pois, condicionava a liberação do diploma apenas aos estudantes que se submeteram ao exame.

Entretanto, tal situação originou desde a sua concepção, severas críticas da comunidade acadêmica com maior enfoque dos alunos, professores e inclusive, de especialistas em avaliação até a última aplicação, em 2003. Com isso percebeu-se que o Provão se preocupava apenas com o produto final sem avaliar o percurso do estudante na instituição e, por isso, Schmitz (2008) frisava que o ENC se interessava somente pela condição final do estudante e não avaliava seu desenvolvimento durante a realização do curso.

Desse modo, foi instaurada em 14 de abril de 2004 a Lei nº 10861, instituindo assim o Sistema de Nacional de Avaliação da Educação Superior (SINAES), que trouxe um novo modelo de avaliação de desempenho do estudante apresentando proposição de implantação de métodos avaliativos que se amoldassem às suas políticas.

Segundo INEP (2009), constituem objetivos do SINAES: (i) identificação de méritos e valores das instituições, áreas, cursos e programas nas dimensões de ensino, pesquisa, extensão, gestão e formação; (ii) melhoria da qualidade da educação superior; (iii) orientar e expandir maiores ofertas ;(iv) promoção da responsabilidade social das IES, respeitando a identidade institucional não perpassando sua autonomia. Portanto, o SINAES visa assegurar o processo nacional de avaliação das IES, dos cursos de graduação e do desempenho acadêmico de seus estudantes.

Para Britto (2008), este sistema de avaliação foi criado para colmatar as deficiências elencadas anteriormente, pela comunidade acadêmica, relativamente ao ENC. Pois, tem o objetivo de averiguar não somente a condição final estudante, mas também contemplar a análise global e integrada das dimensões, estruturas, relações, compromisso social, atividades,

finalidades e responsabilidades sociais das IES e dos cursos a ela vinculada, respeitando desse modo as particularidades de cada instituição.

Schmitz (2008, p. 38) observa que o SENAES "tem o propósito de realizar a avaliação de instituições, cursos e desempenho estudantil, para conduzi-los ao aperfeiçoamento por meio dos dados e informações obtidos, servindo também para regulamentação e supervisão da educação superior".

Compete ao SINAES, portanto: (i) a avaliação institucional que alberga duas partes distintas a auto avaliação, coordenada pela Comissão Própria de Avaliação (CPA) e orientada pelas diretrizes e pelo roteiro da auto avaliação; e a avaliação externa feita pelos avaliadores devidamente capacitados pelo INEP; (ii) avaliação do curso que é efetuada mediante questionário direcionado aos estudantes, professores e coordenadores dos cursos e a CPA; (iii) a avaliação do desempenho dos estudantes, que consiste na aplicação de um exame denominado Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes –ENADE frequentemente composto por uma prova, questionário dos coordenadores de curso e a percepção dos acadêmicos sobre a prova.

2.2 Exame Nacional de Desempenho dos Estudantes (ENADE)

ENADE é um instrumento componente do processo avaliativo pertinente ao SINAES, com a finalidade de realizar uma avaliação dinâmica do desenvolvimento do estudante, ou seja, visa conhecer o potencial de aprendizagem dos acadêmicos desde o ingresso destes nas IES. Por meio do ENADE busca-se "averiguar a trajetória do estudante, a partir do potencial de aprendizagem, domínio da área e competências profissionais" (BRITO,2008, p.846). Portanto este, relativamente à performance acadêmica, é o principal instrumento do sistema nacional de avaliação do ensino superior e tem por objetivo, de acordo com INEP (2010),

> avaliar o desempenho dos estudantes com relação aos conteúdos programáticos previstos nas diretrizes curriculares dos cursos de graduação, o desenvolvimento de competências e habilidades necessárias ao aprofundamento da formação geral e profissional, e o nível de atualização dos estudantes com relação à realidade brasileira e mundial.

Ao aludir aos conteúdos programáticos, refere-se à avaliação dos conhecimentos adquiridos inerentes às especificidades de cada área e nas habilidades acadêmicas, são testadas a capacidade de leitura e interpretação dos textos e de análise crítica.

O desenvolvimento de habilidades se refere à capacidade "de um indivíduo realizar determinados problemas, dominar com sucesso determinadas exigências do meio, obtendo e demonstrando domínio do conhecimento e de tarefas relativas a uma determinada atividade" (BRITO, 2008, p.846). Enquanto que o desenvolvimento de competências profissionais atesta a "capacidade de mobilizar, articular e colocar em ação conhecimentos, habilidades, atitudes e valores necessários para o desempenho eficiente e eficaz de atividades requeridas pela natureza do trabalho e do desenvolvimento tecnológico" (BRITTO 2008, p. 845).

Para Verhine, Dantas e Soares (2006), o ENADE é um instrumento de avaliação que visa efetuar um diagnóstico sobre as competências e habilidades dos estudantes ao longo de três anos de escolarização superior, incluindo nos resultados uma aproximação da noção de valor agregado gerado pelo curso no decorrer do tempo.

O ENADE é aplicado trienalmente aos estudantes das diversas áreas do conhecimento, com finalidade de verificação dos conhecimentos, competências e habilidades desenvolvidas

ao longo da vida acadêmica. Conforme Schmitz (2008, p.45), “esse exame visa expor o desempenho dos estudantes, sua evolução na vida universitária por isso é realizado por turmas iniciantes e com concluintes”.

De acordo com a regularização do ENADE, nas suas primeiras edições podiam realizar o exame acadêmicos ingressante (que se encontram no primeiro ano) e os concluintes (cursando o último ano). Entende-se por ingressantes aqueles que, no prazo estipulado pela legislação, tenham cumprido entre 7% a 22% da carga horária mínima do currículo curso e os concluintes que até na data inicial do período das inscrições tenham cursado pelo menos 80% daquela carga, ou aqueles que, independentemente do percentual já realizado, tenham condições de concluir o curso durante o ano letivo no qual será realizado o exame (INEP, 2010). Contudo, atualmente apenas os concluintes realizam este exame, “o ENADE foi aplicado aos estudantes concluintes, ou seja, aos que se encontravam no ultimo ano do curso” (INEP, 2012, p.2).

Destaca-se que é de caráter coercivo a execução da prova ENADE, pois é componente curricular obrigatório dos cursos de graduação, sendo o registro de participação condição imprescindível para a emissão do histórico escolar onde neste constará a data da efetivação da prova (INEP, 2010).

Para o estudante que estiver inscrito e não comparece para realizar o exame fica sujeito a alguns determinantes, como aguardar a próxima avaliação do seu curso, que ocorrerá depois de três anos para cumprimento dessa obrigação. Assim, só poderá receber o diploma de graduação e exercer sua profissão após estar regularizado com o ENADE (PAIVA, 2008).

2.2.1 Estruturação da prova ENADE

A prova do ENADE é composta por 40 questões no total, sendo 10 referente à formação geral onde 8 são de múltipla escolha e 2 discursivas; e 30 de formação específica da área, subdividida em 3 discursivas e 27 de múltipla escolha. Desse modo, a formação geral representa 25% da prova enquanto que o componente específico 75% (INEP, 2012).

Ainda segundo INEP (2009), as questões da prova inerente à formação geral são de natureza transdisciplinar e exploram habilidades e competências relacionadas à “capacidade de relatar, analisar, sintetizar, inferir, comunicar-se com clareza e coerência, usar adequadamente em diferentes contextos a língua portuguesa”. A parte específica da prova é elaborada com base nas diretrizes curriculares, aprovadas pelo Conselho Nacional da Educação (CNE). Por conseguinte, além da prova ENADE o exame é composto por um questionário sócio-econômico e questionário aplicado aos estudantes e um outro aos coordenadores de curso.

O questionário sócio-econômico é enviado antecipadamente aos acadêmicos e é entregue no momento da realização da prova, contendo itens pertinentes ao perfil económico, avaliação da contribuição dos cursos e das condições de ensino das instituições. A aplicação deste instrumento tem por objetivo, conhecer as caraterísticas do ambiente em que está inserido o estudante, a fim de contribuir para melhoria da educação superior, tanto na formulação de políticas públicas quanto no que se refere à atuação dos docentes e gestores da instituição (INEP, 2006).

O questionário aplicado aos coordenadores de curso tem como função coletar informações relativas ao curso de graduação, abrangendo assim, questões relacionadas ao

perfil do coordenador, no qual, por meio de questões de múltipla escolha e parecer este é abordado em relação "ao tempo de atuação como coordenador e titular, instalações físicas e aspetos relativos a administração, entre outras (INEP, 2010).

Em relação à classificação de curso o resultado do ENADE é apresentado em cinco níveis, de 1 a 5, sendo que 1 é resultado mais baixo e 5 o melhor resultado. O cálculo é obtido pela "média ponderada das notas padronizadas dos concluintes no componente de formação geral e no componente de conhecimento específico" (INEP, 2012, p.15). Contudo, há casos em que os cursos são classificados como sem conceito. Essa situação acontece quando menos de 11 ingressantes e concluintes participam ou quando obtém nota zero (INEP, 2009).

2.2.2 Prova Enade nos cursos de Ciências Contábeis

O ENADE foi instituído em 2004 e entre os primeiros cursos selecionados pelo MEC para a realização da prova não constava Ciências Contábeis. Em 2006 este participou pela primeira vez e, segundo o relatório INEP (2006) , naquele ano participaram 811 cursos sendo que 683 eram instituições privadas equivalendo 84,22% do total nacional; 53 instituições federais correspondendo a 6,53%; 51 estaduais com 6,29%; e 24 municipais com 2,96%.

No contexto regional verifica-se que na região norte apenas 55 cursos participaram, isto é 6,78% do total nacional, seguida pela região centro-oeste com 98 cursos participantes, representando 12,08 % e a região nordestina com 148 cursos, equivalente a 18,25%. Percebe-se que o número de participantes é reduzido em relação ao Sudeste, que contou com a participação de 329 cursos e no Sul com 181 cursos, que equivaleram 40,57% e 22,32% respectivamente (INEP, 2006).

A prova ENADE voltada aos cursos de Ciências Contábeis caminha no mesmo sentido, avaliando conteúdos que se equiparam às exigências hodiernas estabelecidas pelas diretrizes curriculares. Conforme art.5º da resolução CNE/CES N º 10/2004, os currículos devem estar estruturados de forma que contemplem: conteúdos de formação básica, profissional e teórico pratica, a saber:

> I – conteúdos de Formação Básica: estudos relacionados com outras áreas do conhecimento, sobretudo Administração, Economia, Direito, Métodos Quantitativos, Matemática e Estatística;
> II – conteúdos de Formação Profissional: estudos específicos atinentes às Teorias da Contabilidade, incluindo as noções das atividades atuariais e de quantificações informações financeiras, patrimoniais, governamentais e não-governamentais, de auditorias, perícias, arbitragens e controladoria, com suas aplicações peculiares ao setor público e privado;
> III – conteúdos de Formação Teórico Prática: Estágio Curricular Supervisionado, Atividades Complementares, Estudos Independentes, Conteúdos Optativos, Prática em Laboratório de Informática utilizando *softwares* atualizados para Contabilidade.

Neste âmbito cabe salientar que a prova ENADE de 2009 buscou aferir:

a) O nível de compreensão em relação às questões sociais, econômicas e financeiras.
b) O grau de domínio de elaboração das demonstrações contábeis e de relatórios gerenciais e de analise e interpretação das suas informações
c) A capacidade de identificar e gerar informações para o processo decisório.

d) O conhecimento dos critérios de avaliação dos elementos patrimoniais
e) O conhecimento das funções de prestação de contas, auditorias e perícias (INEP, 2009, p.10-11)

Estes objetivos buscaram avaliar se os conteúdos atrelados aos componentes específicos estavam sendo compreendidos pelos acadêmicos. Em 2012, os objetivos, por sua vez, foram:

a) Verificar a capacidade de analise critico-analítica;
b) Avaliar o nível do raciocínio quantitativo;
c) Verificar a capacidade de visão sistemática e holística;
d) Avaliar a capacidade de comunicação e interação;
e) Verificar a compreensão da inovação tecnológica aplicada;
f) Avaliar a percepção sobre a conduta ética (INEP, 2012, p.8)

De acordo com Tyler (1978, p.98, apud SCHMITZ, 2008, p.51) "o papel essencial da avaliação consiste em determinar em que medida os objetivos educacionais estão sendo realmente alcançados pelo programa do currículo e do ensino". Nesta linha releva-se que o resultado obtido no ENADE é um indicador do desempenho dos estudantes, uma vez que permite avaliar o rendimento destes no que tange à capacidade de analisar, sintetizar, criticar, deduzir, administrar conflitos, entre outras habilidades e competências, bem como verificar os conhecimentos adolescidos em relação à área profissional no transcorrer do curso.

3 Metodologia da pesquisa

Nessa seção são expostos o enquadramento metodológico e os procedimentos de coleta e análise de dados utilizados na pesquisa.

3.1 Enquadramento metodológico

Em relação aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, que segundo Gil (1999) consiste em descrever as caraterísticas de determinada população ou fenômeno e estabelecer relações entre variáveis. Assim, apresenta-se o desempenho dos concluintes dos cursos de graduação em Ciências Contábeis das universidades de Santa Catarina na prova ENADE, especificamente nas questões vinculadas a Contabilidade de Custos.

Quanto à abordagem do problema, este estudo é quantitativo e qualitativo, pois usa da análise dos resultados da prova ENADE, bem como métodos para compreensão dos dados. "Os estudos que empregam a metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar, a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais" (RICHARDSON 1999, p. 80).

A metodologia quantitativa caracteriza-se pelo emprego de quantificação, tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão às mais complexas, como coeficiente de correlação, análise e regressão (RICHARDSON, 1999).

Quanto ao procedimento, trata-se e um estudo documental, pois para a realização desta pesquisa foram utilizadas fontes secundárias como os relatórios do INEP. Gil (1999) ressalta

que a pesquisa documental se baseia em materiais que ainda não receberam tratamento analítico ou que podem ser retrabalhados conforme os objetivos do estudo.

3.2 Procedimentos de Coleta e Análise de Dados

Essa pesquisa tomou como base as provas ENADE dos cursos de graduação em Ciências Contábeis realizadas nos anos 2009 e 2012, bem como os relatórios disponibilizados no sítio eletrônico do INEP que expõe os resultados do exame. A Tabela 1 evidencia o número de participantes e o conceito de cada curso das universidades do estado de Santa Catarina na edição do ENADE em 2009.

Sigla da IES	MUNICIPIOS	Número de Participantes Concluintes	Conceito ENADE
UDESC	IBIRAMA	6	2
FURB	BLUMENAU	50	4
UNIVILLE	JOINVILLE	20	3
UNIVILLE	SÃO BENTO DO SUL	89	3
UNOESC	CHAPECÓ	49	4
UNOESC	JOAÇABA	28	3
UNOESC	PINHALZINHO	31	3
UNOESC	SÃO MIGUEL DO OESTE	43	3
UNOESC	VIDEIRA	37	4
UNOESC	XANXERÊ	40	3
UNIVALI	BIGUAÇU	57	4
UNIVALI	ITAJAÍ	27	4
UNC	CANOINHAS	20	2
UNC	CONCÓRDIA	23	2
UNC	CURITIBANOS	32	3
UNC	MAFRA	39	3
UNC	RIO NEGRINHO	24	2
UNC	CURITIBANOS	21	2
UNESC	CRICIÚMA	62	4
UNISUL	ARARANGUÁ	18	3
UNISUL	BRAÇO DO NORTE	22	3
UNISUL	PALHOÇA	72	4
UNISUL	TUBARÃO	38	3
UFSC	FLORIANÓPOLIS	114	5
UNIPLAC	LAGES	28	3
UNIPLAC	SÃO JOAQUIM	26	2
UNOCHAPECÓ	CHAPECÓ	90	3
UNOCHAPECÓ	SÃO LOURENÇO DO OESTE	-	SC

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Tabela 1 - Número de estudantes por curso e conceito obtido no ENADE em 2009.

Observa-se que em 2009, foram selecionadas 27 universidades que contemplam cursos de graduação em ciências contábeis em Santa Catarina. Destes apenas um curso, integrante da Universidade Federal de UFSC, obteve conceito máximo (5), os demais atingiram conceito 4 (25%), conceito 3 (46,43%) e conceito 2 (21,43%). O curso da UNOCHAPECÓ de São Lourenço do Oeste ficou sem conceito (SC) no ENADE e esta classificação deve-se a falta de estudantes concluintes inscritos para a realização da prova.

Na Tabela 2 tem-se esses dados referente ao ENADE 2012.

Sigla da IES	Município do Curso	Número de Estudantes Participantes	Conceito ENADE
UDESC	IBIRAMA	68	4
FURB	BLUMENAU	29	5
UNIVILLE	JOINVILLE	57	3
UNIVILLE	SÃO BENTO DO SUL	31	3
UNOESC	CHAPECÓ	46	3
UNOESC	JOAÇABA	41	4
UNOESC	PINHALZINHO	28	5
UNOESC	SÃO MIGUEL DO OESTE	50	4
UNOESC	VIDEIRA	59	4
UNOESC	XANXERÊ	50	4
UNIVALI	BIGUAÇU	44	4
UNIVALI	ITAJAÍ	62	4
UNC	CANOINHAS	28	4
UNC	CONCÓRDIA	16	4
UNC	CURITIBANOS	27	3
UNC	MAFRA	35	4
UNC	RIO NEGRINHO	1	SC
UNC	CRICIÚMA	162	3
UNESC	ARARANGUÁ	49	3
UNISUL	BRAÇO DO NORTE	1	SC
UNISUL	PALHOÇA	21	3
UNISUL	TUBARÃO	226	4
UNISUL	FLORIANÓPOLIS	166	4
UFSC	LAGES	37	3
UNIPLAC	SÃO JOAQUIM	2	3
UNIPLAC	CHAPECÓ	103	3
UNOCHAPECÓ	SÃO LOURENÇO DO OESTE	16	4
UNOCHAPECÓ	CAÇADOR	73	3

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Tabela 2 - Número de estudantes por curso e conceito obtido no ENADE em 2012.

Na prova ENADE em 2012, 28 universidades foram selecionadas, sendo que o conceito 5 foi obtido pela FURB e UNOESC de Pinhalzinho; as demais obtiveram conceito 4 (46,42%), conceito 3 (39,29%) e conceito 2 (7,15%). Percebe-se que dois cursos integrantes da UNC do Rio Negrinho e UNISUL do Braço do Norte, ficaram sem conceito.

Nota-se que os resultados de 2012 em relação a 2009 foram melhores pois, enquanto em 2009 apenas 25% das universidades apresentaram conceito 4 em 2012 houve um crescimento de 21,42%, pois, 46,42% dos cursos obtiveram conceito 4 e 7,15% conceito 5.

Assim sendo, para efeito das análises posteriores os cursos sem conceito foram excluídos, pois não apresentam dados suficientes.

4. Análise dos Dados

A seção apresenta a análise dos dados, expondo inicialmente os conteúdos abordados no ENADE relativos à contabilidade de custos. Em seguida, mostra-se o desempenho dos concluintes obtido nas questões de contabilidade de custos pelos cursos das universidades de Santa Catarina.

4.1.1 Conteúdos abordados no ENADE relativos à contabilidade de custos

Conforme abordado anteriormente, a prova ENADE é composta por 40 questões dentre as quais correspondem 25% à formação geral e 75% aos componentes específicos. Quanto às questões inerentes aos componentes específicos, percebe-se que em 2009 seis questões estiveram relacionadas com a contabilidade de custos, correspondendo assim 15% do total da prova e 20% da parte dos componentes específicos. Em 2012, estiveram relacionadas com a contabilidade de custo oito questões que correspondem a 20% do total da prova e 26,67% da parte dos conteúdos específicos.

É imprescindível realçar que, em relação aos componentes específicos a contabilidade de custos ficou em segundo lugar; sendo que em 2009 a contabilidade geral obteve o primeiro lugar e do mesmo modo em 2012. Além disso, é possível perceber um aumente de duas questões se comparar a edição 2012 em relação a 2009.

Diante disso, apresentam-se no Tabela 3 os conteúdos contemplados em cada questão pertinentes à Contabilidade de Custos, na edição do ENADE 2009.

Questão	Conteúdo	Tipo
25	Relação custo-volume e lucro; ponto de equilíbrio.	Múltipla escolha
26	Métodos de custeio por absorção e ABC.	Múltipla escolha
27	Relação custo-volume-lucro; ponto de equilíbrio.	Múltipla escolha
28	Método de custeio variável- margem de contribuição	Múltipla escolha
29	Preço de transferência.	Múltipla escolha
40	Método de custeio variável- margem de contribuição.	Discursiva

Fonte: INEP (2009)

Tabela 3 - Conteúdos de Custos contemplados na prova ENADE 2009

Nota-se que apenas uma questão era discursiva, sendo as demais de múltipla escolha. Observa-se que em 2009 nas questões 25 e 27 referem-se à relação custo-volume-lucro com ênfase no ponto de equilíbrio; a número 26 aborda métodos de custeio por absorção e ABC; as questões 28 e 40 consistem no método de custeio variável com ênfase na margem de contribuição; e a de número 29 trata do tema preço de transferência.

Salienta-se que as questões de número 26, 28 e 29 foram excluídas desta análise, pois o relatório disponibilizado pelo INEP não apresentou resultados para as essas questões.

No Tabela 4 tem-se os conteúdos de Custos contemplados na prova ENADE 2012.

Questão	Conteúdo	Tipo
11	Método de custeio ABC	Múltipla escolha
12	Método de custeio por absorção	Múltipla escolha
13	Relação custo volume e lucro	Múltipla escolha
18	Comparação método de custeio por absorção e variável	Múltipla escolha
27	Relação custo volume e lucro - Ponto de equilíbrio	Múltipla escolha
28	Custo padrão	Múltipla escolha
29	Alavancagem operacional	Múltipla escolha
32	Método de custeio variável - Margem de contribuição	Discursiva

Fonte: INEP (2012)

Tabela 4 - Conteúdos de Custos contemplados na prova ENADE 2012

Em 2012 a questão de número 11 aborda a temática método de custeio ABC; a de número 12 consiste no método de custeio por absorção; as questões 13 e 27 tratam da relação custo-volume-lucro; a 18 apresenta uma comparação entre o método de custeio por absorção e o método de custeio variável; a de numero 28 retrata sobre custo padrão; e a 29 aborda a respeito da alavancagem operacional.

Observa-se que as questões de número 28, 29 e 32 foram excluídas da análise, pelo fato de que os resultados não foram apresentados nos relatórios disponibilizados pelo INEP.

4.1.2 Desempenho dos concluintes nas questões de contabilidade de custos

Os resultados das análises das questões da prova ENADE do ano de 2009 apontaram que as 27 universidades do estado de Santa Catarina selecionadas para o estudo obtiveram na questão de número 25 (relação custo-volume-lucro) uma média de acertos de 24,49 %. Destaca-se que o maior percentual de acertos nesta questão foi 44,40% da Universidade do Vale de Itajaí localizada em Biguaçu e o mínimo foi de 8,30% da Universidade do Contestado do Rio Negrinho. Por conseguinte, esse fato resultou num diferencial de 36,10%, mostrando a dispersão dos dados em relação à média de acerto desses dois cursos. A média geral, em pontos percentuais, dos cursos investigados ficou acima da média regional e nacional que apresentaram percentuais de 23,7% e 21,2% respetivamente

Na questão 27, que também trata da relação custo-volume-lucro, a média apresentada pelas universidades foi de 28,63%. Nesse sentido, o percentual máximo de acertos é 51,80% da Universidade Federal de Santa Catarina localizada em Florianópolis e o mínimo de 8,30% da Universidade do Contestado do Rio Negrinho. Isso origina uma amplitude de 43,50%; que evidencia a dispersão dos dados na amostra. Nessa questão os cursos obtiveram uma média acima da nacional (27,0%), porém inferior a regional (31,20%).

Na questão 40, a única do tipo discursiva, a média obtida foi de 9,23%, sendo que o percentual máximo de acertos 29,90% da Universidade do Oeste de Santa Catarina em Chapecó e o mínimo de 1% da Universidade do Contestado de Curitibanos, que resultou numa amplitude total de 28,90%. Nessa questão o percentual médio obtido pelas universidades também se apresentou superior ao nacional (7,6%), contudo inferior a regional (9,9%).

Percebe-se, ainda, que a questão do tipo discursiva apresentou percentuais menores em relação as questões 25 e 27 embora tenham abordado o mesmo conteúdo. Além disso, constatou-se que a universidade que obteve o maior percentual de acertos na questão 25 não manteve esse desempenho na questão 27 que abordou o mesmo assunto. Do mesmo modo, o curso que obteve o melhor desempenho na questão 27 também, apresentou fragilidade na questão 25.A Tabela 5 mostra o percentual de acertos e as variações nas questões 25 e 27.

Universidade	Conteúdo	Percentual de acertos (2009)		Variação
		Questão 25	Questão 27	
UNIVALI-BIGUAÇU	Relação custo-volume e lucro; ponto de equilíbrio	44,40%	29,60%	14,80%
UNOESC-CHAPECÓ		35,10%	51,80%	-16,70%
UNC- RIO NEGRINHO		8,30%	8,30%	-
MEDIAS GERAL	-	24,49	28,63	4,14

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Tabela 5 – Comparativo entre os maiores percentuais de acerto na prova ENADE 2009

O curso com o percentual máximo na questão 25 apresentou na questão 27 um percentual de 29,60%, que originou uma variação de 14,80%. O curso com o maior percentual na questão 27, obteve desempenho inferior na questão 25 (35,10%), que resultou em uma variação de -16,70%. Em ambas questões o percentual mínimo de acertos das universidades do estado foi 8,30 %. Infere-se com isso, que o maior percentual de acertos obtidos não significa melhor desempenho, tendo em vista que as duas questões tratavam do mesmo assunto.

Referente às questões contempladas no ENADE de 2012, foram selecionadas 26 Universidades do Estado de Santa Catarina para a análise, pois, dos 28 cursos que se inscreveram 2 não obtiveram conceito.

Na questão de número 11, que aborda sobre método de custeio ABC, apresentou uma média de 37,92% de acertos, sendo que o percentual máximo foi de 57,10% da Universidade do Sul de Santa Catarina de Palhoça e o mínimo de 26,5% da Universidade do Sul de Santa Catarina, situada em Araranguá. Isso resultou uma amplitude de 30,60% evidenciando, desse modo, o nível de dispersão dos percentuais em relação à média obtida na questão. Nessa questão, os cursos obtiveram uma média em pontos percentuais maior do que a média regional e nacional que foram de 35,4% e 33%, respetivamente.

Na de número 12, que tratava sobre método de custeio por absorção a média de acertos apresentada foi de 54,37%, ponto máximo de 75% da Universidade do Contestado localizada em Concordia e o mínimo 40,50% da Universidade do Planalto Catarinense, que originou

num diferencial de 34,50%. Nessa questão, as médias favoreceram os cursos analisados, pois foram acima da regional (49,3%) e nacional (45%).

Na décima terceira questão, que enfocou a relação custo-volume-lucro, os cursos obtiveram uma média de acertos de 26,72%, sendo que o percentual máximo atingiu 50% pela Universidade do Planalto Catarinense de São Joaquim e o mínimo 12,90% pela Universidade da Região de Joinville de São Bento, que originou uma diferença 37,10%. O desempenho dos cursos ficou acima das médias regional (24,30%) e nacional (23,40%).

A questão 18 que compara o método de custeio por absorção e variável apresenta uma média de 26,58% cujo o ponto máximo atingido é 100% pertencente a Universidade do Planalto Catarinense localizada em São Joaquim e o mínimo de 9,70% da Universidade da Região de Joinville situada em São Bento do Sul. Isso resulta em uma dispersão de 90,30%. A média de acerto dos cursos também, ficou acima do desempenho regional (22,5%) e nacional (21,2%).

A questão de número 27 que abordou a relação custo-volume-lucro, do tipo discursiva, apresentou uma média de 45,14% de acertos com máximo de 100% e mínimo de 15,80% que variou em 84,20%. Nessa questão, a média de acertos dos cursos, ficou acima do desempenho regional (36,5%) e nacional (33,5%).

A Tabela 6 mostra o percentual de acertos e as variações nas questões 11, 12, 13, 18 e 27 dos cursos que apresentaram maior percentual de acerto.

Universidade	Percentual de acerto por questão					Média
	11	12	13	18	27	
UNIPLAC-S. JOAQUIM	50	50	50	100	100	70
UNC-CONCORDIA	43,8	75	43,8	25	56,3	48,78
UNISUL-PALHOÇA	57,1	47,6	47,6	14,3	47,6	42,84
MÉDIA GERAL	37,96	54,71	27,1	26,7	45,52	

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

Tabela 6 – Comparativo entre os maiores percentuais de acerto na prova ENADE 2012.

Nota-se que os maiores percentuais de acerto nas questões analisadas estiveram menos dispersos uns dos outros do que na edição ENADE 2009, principalmente nas questões 11 e 13 que contemplaram os conteúdos relação custo-volume-lucro e método de custeio ABC.

5. Conclusões e Recomendação para Futuras Pesquisas

O ENADE é um instrumento utilizado para avaliar o desempenho dos estudantes durante a graduação, que possibilita verificar a assimilação de conhecimentos específicos, o desenvolvimento de habilidades e competências necessárias ao exercício da profissão. Por isso, é necessário que os curso de graduação estejam atentos aos resultados obtidos, pois o ENADE serve também como instrumento avaliador do processo de ensino aprendizagem e orientador para a revisão dos currículos e das práticas pedagógicas, visando desse modo, pela qualidade do ensino superior e da formação profissional.

No que se refere a Contabilidade de Custos ao longo dos três triênios, tem sido uma das mais significativa disciplina da área contábil no âmbito nacional. Tendo em vista a

terceira edição do ENADE, foi o segundo conteúdo da profissão mais enfatizado. Na prova de 2006, foram contempladas 6 questões de contabilidade de custos que abordaram acerca do método de custeio variável, relação custo-volume-lucro, método de custeio variável-custo total de fabricação, apuração do resultado do período pelo método de custeio por absorção e variável e preço de transferência que totalizaram 20% dos componentes específicos avaliados nesta data.

Em 2009, permaneceu em 6 questões com maior ênfase na relação custo volume lucro e representaram 20%. Em 2012 a prova conteve 8 questões que equivaleram a 27%. Os conteúdos mais contemplados nas três provas sobressaíram-se: método de custeio por absorção, variável e ABC; relação custo volume e lucro (ponto de equilíbrio e margem de contribuição); e preço de transferência. Destaca-se que o mais representativo foi relação custo volume e lucro nas três edições ENADE.

Em relação ao segundo objetivo específico verifica-se que houve concentração nas questões, pois, a relação custo volume-lucro representam em torno de 50% dos conteúdos analisados nestas edições. Neste sentido, observa-se que a prova ENADE poderia ser mais abrangente no que tange a Contabilidade de Custos contemplando outros conteúdos, uma vez que em 2009 representou 20% dos conteúdos específicos e, em 2012, 27%.

Quanto ao terceiro objetivo específico verificou-se que em 2009 a média de acerto dos cursos analisados dos cursos analisados foi maior em relação a nacional em todos os momentos desta análise, porém em relação a região sul mostrou-se inferior. Em 2012, as médias por cursos em pontos percentuais foram maiores tanto no nível regional quanto no nível nacional.

Conclui-se que a contabilidade de custos é uma temática relevante para a avaliação do desempenho dos estudantes, pois, esse conteúdo é o segundo mais representativo nas questões sobre os componentes específicos aferidos pelo ENADE nas edições 2006, 2009 e 2012. Acredita-se, que isso se deve ao fato da atuação da contabilidade na gestão empresarial atualmente, que requer avaliar as competências desenvolvidas pelos estudantes nessa área. Verifica-se que nesses anos a prova ENADE apresentou algumas limitações no que tange a concentração de conteúdo de Custos, já que poderia ser mais abrangente, contudo seus resultados podem ser considerados imprescindíveis à formação de ações pedagógicas e administrativas dos cursos e instituições de ensino superior. Destaca-se, que esses resultados precisam de uma análise mais acurada, de modo contribuir para o processo de ensino-aprendizagem dos conteúdos e metodologias pertinentes à área de custos.

Cabe realçar que as observações efetuadas ficam delimitadas a população investigada. Novos estudos podem contribuir para o aprofundamento desse assunto como: aumentar o tamanho da população investigada e realizar estudos comparativos entre estados.

Referência

BARBOSA, G. de C.; FREIRE, F. de S.; CRISÓSTOMO, V. L. Análise dos indicadores de gestão das IFES e o desempenho discente do ENADE. **Avaliação**, Campinas; Sorocaba – SP, v. 16, n. 2, p. 317-344, jul. 2011.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1999

PAIVA, G. S. Avaliação do desempenho dos estudantes da educação superior: a questão da equidade e obrigatoriedade no Provão e ENADE. **Ensaio: aval. pol. públ. Educ,** Rio de Janeiro, v.16, n.58, p. 31-46, jan./mar. 2008.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed.São Paulo: atlas, 1999.

SILVA, J. L. da; MENDONÇA, J. de F. O ensino da contabilidade por projetos: uma aplicação da multidisciplinaridade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, ano 2, v. 1, n. 4, p. 99-119, jul/dez 2005

SCHMITZ, J. L. **do currículo aos exames nacionais:** uma análise da aderência do currículo do curso de ciências contábeis da UFSC às diretrizes curriculares nacionais, ao ENaDE e ao exame de suficiência do CFC. 2008. 258 p. **dissertação** (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2008.

VERHINE, R. E.; DANTAS, L. M. V. Avaliação da educação superior no Brasil: do Provão ao ENADE. **Ensaio: aval. pol. públ. Educ**., Rio de Janeiro, v.14, n.52, p. 291-310, jul./set. 2006

VIANNA, I. O. de A. **Metodologia do trabalho científico**: um enfoque didático da produção científica.São Paulo: E.P.U., 2001

_____. ENADE 2006: relatório de cursos e IES. Disponível em: http://enade2006.inep.gov.br/novo/Site/?c=CUniversidade&m=ver_listagem_ies_pdf.

ENADE 2009: relatório de cursos e IES. Disponível em: http://enade2009.inep.gov.br/novo/Site/?c=CUniversidade&m=ver_listagem_ies_pdf.

ENADE 2010: relatório de cursos e IES. Disponível em: inep.gov.br/educacao_superior/enade/questionario_estudante/questionario_estudante_enade_2010.

ENADE 2012: relatório de cursos e IES. Disponível em: http://enade2012.inep.gov.br/novo/Site/?c=CUniversidade&m=ver_listagem_ies_pdf.

Percepção dos Discentes do Curso Superior em Ciências Contábeis da Região Metropolitana de Belo Horizonte Sobre a Extensão Universitária

Victor Hugo Pereira (victorhpra@yahoo.com.br)
Graduando em Ciências Contábeis – PUC/MG

Fátima Maria Penido Drumond (fatimadrumond@pucminas.br)
Mestrando em Administração de Empresas – PUC/MG

Cristiano Moreira da Silva (cristianomoreirasilva@hotmail.com)
Mestre em Economia de Empresas – FEAD/MG

Ev'angelaBatista Rodrigues de Barros(evangelabrbarros@gmail.com)
Doutora em Letras–UFMG

Resumo:

O presente estudo se propôs a analisar a percepção dos discentes do curso superior em Ciências Contábeis de instituições da Região Metropolitana de Belo Horizonte no que tange à extensão universitária. A pesquisa caracteriza-se como descritiva exploratória, de natureza qualitativa, e a metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica para aporte teórico respaldada em procedimentos técnicos visando à validação empírica. Para tanto, foi elaborado e aplicado questionário semiestruturado como instrumento para o levantamento de dados, tomando como foco um conjunto de perguntas que permitiu identificar a percepção dos estudantes quanto ao modo como as instituições de nível superior abordam a extensão universitária, como os alunos participam de tais ações, qual o papel do coordenador de extensão e os benefícios da relação aluno/universidade e sociedade, ao desenvolver práticas de extensão. O estudo de campo realizado constituiu-se pela análise da amostra de 124 estudantes de graduação em Contabilidade, em instituições públicas e privadas da cidade de Belo Horizonte. Os dados foram avaliados através de técnica descritiva e de análise conjunta. Nestas análises, verificou-se o desconhecimento das práticas extensão nas universidades, a partir das respostas dos estudantes entrevistados. Acredita-se que os resultados podem gerar informações relevantes para o planejamento dos gestores universitários, como os coordenadores de extensão, que se revertam em maior apropriação pelos alunos universitários quanto à importância das práticas de extensão no processo de educação e formação do discente.

Palavras-chave: Extensão universitária, Competências discentes, Curso de Ciências Contábeis, Percepção sobre práticas extensionistas.

Perception of leaners the Degree in Accounting in the metropolitan region of Belo Horizonte About University Extension

Abstract

This study aimed to analyze the perception of students of higher education in accounting institutions of the Belo Horizonte metropolitan region regarding the university extension. The research is characterized as exploratory descriptive, qualitative, and the methodology used was literature for theoretical support backed by technical procedures for the empirical validation. Therefore, it designed and applied semi-structured questionnaire as a tool for data collection, taking focus a set of questions which identified the perception of students as to how higher education institutions address the university extension, as students participate in such actions, the role of extension coordinator and the benefits of the relationship student / university and society, to develop outreach practices. The field study conducted constituted by

the analysis of the sample of 124 students of accounting, in public and private institutions in the city of Belo Horizonte. Data were analyzed using descriptive technique and joint analysis. In these analyzes, it was the lack of practical extension in universities, from the responses of the students interviewed. It is believed that the results can generate information relevant to the planning of university managers, such as the extension coordinators, which revert to greater ownership by university students on the importance of extension practices in the process of education and training of students.

Keywords: Continuing education, students Skills, Course Accounting, perception of extension practices.

1 INTRODUÇÃO

A formação profissional em nível superior no Brasil vem sofrendo grandes alterações em termos de quantidade e diversificação em suas ofertas, especialmente a partir da segunda metade dos anos 1990, em razão da promulgação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB). (Costa et al., 2015). A partir da LDB, as universidades brasileiras são caracterizadas constitucionalmente por três dimensões indissociáveis: o ensino, a pesquisa e a extensão. (Barbosa, 2012).

Estas três dimensões indissociáveis – ensino-pesquisa-extensão –, apresentam-se no âmbito das universidades brasileiras como uma de suas maiores virtudes e expressão de compromisso social. O exercício de tais funções é requerido como dado de excelência no ensino superior, fundamentalmente voltado para a formação profissional à luz da apropriação e produção do conhecimento científico. (Martins, 2014).

A última e mais nova dimensão reconhecida foi à extensão, e esta é a que carece de maiores investigações. A maioria dos trabalhos realizados sobre o tema enfoca o processo de construção histórica da extensão e sua inserção na universidade como uma terceira função. Entretanto, poucos são aqueles que investigam a prática dos projetos, seu dia a dia, sua influência no processo de formação dos discentes e sua contribuição para a consolidação de um campo de conhecimento específico e das consequências dessas práticas acadêmicas. (Cerqueira, 2010).

A extensão universitária, como uma das funções que compõem os pilares da universidade, tem sido alvo de críticas e proposições, cortejada por diversos setores da sociedade e assumido, ao longo da história, diferentes concepções teóricas e ideológicas, que influenciam, inclusive, a própria concepção de universidade. Muito se critica se a extensão universitária traz alguma contribuição ao discente que está se formando e se a mesma deveria estar incluída nas dimensões de diretrizes da educação do ensino superior. (Jezine, 2004).

Dentro desse contexto importante, faz-se necessário evidenciar a percepção dos discentes no Curso de Ciências Contábeis quanto ao conhecimento, acesso e participação em práticas extensionistas em suas universidades, bem como verificar a importância da extensão universitária na formação do Contador e quais são as contribuições nesse processo de educação. Assim, este estudo tem como intuito responder ao seguinte questionamento: Qual a percepção dos discentes do curso superior em Ciências Contábeis da Região Metropolitana de Belo Horizonte sobre a extensão universitária?

A pesquisa tem sua relevância por analisar a percepção dos discentes sobre a concepção da extensão universitária e convida todos os envolvidos a uma importante reflexão sobre a relação entre sociedade e universidade enquanto espaço de criação e recriação de conhecimento.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 A história da extensão universitária no Brasil

A extensão universitária surgiu na Inglaterra, no século XIX, com a intenção de direcionar novos caminhos para a sociedade e promover a educação continuada. Com o advento da Revolução Industrial, a sociedade passou a exigir novas demandas para atender ao modelo econômico vigente, o qual necessitava de mão de obra especializada. Consequentemente, a universidade começou a cogitar alternativas para aproximar-se dos sujeitos sociais que estavam foram desse contexto. (Souza, 2014).

A ideia inicial era trazer atividades da universidade voltadas para a população mais pobre, uma espécie de movimento social. Essa ideia, considerada nobre, despertou o entusiasmo de busca por maiores e imediatos resultados, bem como constante, intenso e prolongado esforço. Ao mesmo tempo, constatou-se que para instruir pessoas que não tinham acesso à escola era necessário despertar nelas o desejo de aprender. (Celeste, 2010).

A extensão universitária desenvolvida no Brasil sofreu influência das correntes europeia e americana. As primeiras experiências extensionistas brasileiras apareceram a partir do delineamento de uma política educacional estatal. (Celeste, 2010). A extensão universitária, entre nós, está prevista desde a legislação de 1931, que, mediante o Decreto n° 19.851, de 11 de abril de 1931, estabeleceu as bases do sistema universitário brasileiro. (Florido, 2009).

De acordo com Paula (2013), a extensão universitária no Brasil é vista como tendo três grandes etapas:

Tabela 1 – Etapas da extensão universitária no Brasil

Período	Característicasprincipais
Anterior a 1964	Sua centralidade foi dada pela campanha pela escola pública e pela aproximação com o movimento das reformas de base, a partir de obra e de prática de Paulo Freire.
Entre 1964 a 1985	Polarizada pela emergência e demandas dos movimentos sociais urbanos.
Pós-Ditadura	Caracteriza pela emergência de três grandes novos elencos de demandas, a saber: (i) as decorrentes do avanço dos movimentos sociais urbanos e rurais; (ii) as que expressam a emergência de novos sujeitos e direitos, que ampliaram o conceito de cidadania e (iii) as demandas do setor produtivo nos campos da tecnologia e da prestação de serviços.

Fonte: Adaptado de Paula, 2013

A partir de 1985, com o processo de redemocratização do país, até os dias atuais, houve dois acontecimentos relevantes na base legal da educação brasileira. O primeiro foi a promulgação da Constituição Federal do Brasil, em 1988, na qual foram constatados os artigos que tratam da educação, ressaltando alguns pontos importantes para o ensino superior. (Souza, 2014). O artigo 207 da Constituição Federal de 1988 enfatiza que “as universidades gozam de autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial, e obedecerão ao princípio de indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão.”. (Brasil, 1988).

O segundo acontecimento relevante para a educação brasileira foi a aprovação da Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional (LDB), por meio da Lei nº 9.394, em 23 de dezembro de 1996. A aprovação da LDB representou o marco da institucionalização de políticas educacionais que já vinham sendo gestadas e implantadas pelo Ministério da Educação (MEC) e pelo governo anterior. (Freitas, 1999). A LDB estabelece as bases da educação nacional, institui o sistema de diretrizes curriculares e, com ele, abre caminhos para a inclusão de atividades denominadas complementares, incluindo, como parte do processo de formação dos estudantes, ações de extensão, ao lado das atividades de pesquisa.

Em 1999, no Fórum de Pró-Reitores de Extensão das Instituições Públicas de Educação Superior Brasileiras (FORPROEX), foi elaborado o Plano Nacional de Extensão Universitária, com o objetivo de promover uma reflexão acerca do compromisso da universidade com a transformação social. Como ponto de partida, o documento apresenta a extensão universitária como atividade acadêmica, traçando eixos temáticos considerados primordiais para atuação em atendimento às demandas sociais: desenvolvimento econômico, social, cultural e político, visando à produção de conhecimento, formação humana e profissional. (Cunha, 2013).

O Plano Nacional de Extensão Universitária constitui, hoje, uma referência em termos de políticas nacionais, possibilitando o desenvolvimento e a experiência enquanto prática formativa de estudantes de graduação envolvidos em atividades de extensão universitária a um espaço de construção de outros modos de pensar, resultando na produção de uma pluralidade de saberes e práticas. (Cunha, 2013).

2.2 Conceitos, diretrizes e concepções atuais da extensão universitária

A extensão universitária é definida no Plano Nacional de Extensão como o processo educativo, cultural e científico que articula, amplia, desenvolve e realimenta o ensino e a pesquisa, estabelece a troca de saberes entre a sociedade e a universidade e tem como consequência a produção de conhecimento, propicia a democratização do conhecimento acadêmico e a participação efetiva da comunidade na atuação da universidade (Nogueira, 2005).

Para Angioni, citado por Batomé (2010), a extensão universitária, antes de extensão, é universitária e, nesse sentido, sua definição decorre da concepção e da identidade da universidade. O que é essencial na delimitação do que é peculiar na extensão universitária depende de uma identidade bem estabelecida da instituição. Com isso, a extensão pode ser definida como uma via de mão dupla, com trânsito assegurado à comunidade acadêmica, que encontrará, na sociedade, a oportunidade de elaboração da práxis de um conhecimento acadêmico.

A Política Nacional de Extensão é uma pactuação entre as Instituições de Ensino Superior (IES) participantes do FORPROEX e está baseada em três documentos: Plano Nacional de Extensão de 1999, Sistemas de Dados e Informações e Avaliação da Extensão Universitária. (Celeste, 2010).

A FORPROEX define as diretrizes que devem orientar a formulação e implementação das ações de extensão universitária, de forma ampla e aberta. Essas diretrizes são as seguintes: Interação Dialógica, Interdisciplinaridade e Interprofissionalidade, Indissociabilidade Ensino-Pesquisa-Extensão, Impacto na Formação do Estudante e, finalmente, Impacto e Transformação Social. As características principais de cada diretriz serão apresentadas na tabela a seguir:

Tabela 2 – Diretrizes da extensão universitária

Diretriz	Características principais
Interação Dialógica	Orienta o desenvolvimento de relações entre universidade e setores sociais marcadas pelo diálogo e troca de saberes, superando-se, assim, o discurso da hegemonia acadêmica e substituindo-o pela idéia de aliança com movimentos e setores.
Interdisciplinaridade e Interprofissionalidade	Buscam superar essa dicotomia, combinando especialização e consideração da complexidade inerente às comunidades, setores e grupos sociais, com os quais se desenvolvem as ações de extensão, ou aos próprios objetivos e objetos dessas ações.
Indissociabilidade Ensino-Pesquisa-Extensão	Na perspectiva de processo acadêmico, o suposto é que as ações de extensão adquirem maior efetividade se estiverem vinculadas ao processo de formação de pessoas (ensino) e de geração de conhecimento (pesquisa).

Impacto na Formação do Estudante	Constitui aportes decisivos à formação do estudante, seja pela ampliação do universo de referência que enseja, seja pelo contato direto com as grandes questões contemporâneas que possibilita. Esses resultados permitem o enriquecimento da experiência discente em termos teóricos e metodológicos, ao mesmo tempo em que abrem espaços para reafirmação e materialização dos compromissos éticos e solidários da Universidade Pública brasileira.
Impacto e Transformação Social	Mecanismo por meio do qual se estabelece a inter-relação da universidade com os outros setores da sociedade, com vistas a uma atuação transformadora, voltada para os interesses e as necessidades da maioria da população e propiciadora do desenvolvimento social e regional, para o aprimoramento das políticas públicas.

Fonte: Adaptado de FORPROEX, 2012

As concepções de extensão determinam suas atividades, porém uma gama enorme e variada de atividades torna difícil qualificar qualquer atividade como conceitualmente equivalente. Celeste (2010) enfatiza que três concepções de extensão são abordadas no contexto da universidade moderna brasileira, a saber: (i) Concepção tradicional ou fundamentalista: a extensão, mesmo autônoma e independente, está desarticulada do ensino e pesquisa; (ii) Concepção processual: aqui a extensão passa a ser a articuladora entre universidade e sociedade, combatendo o puro assistencialismo; e (iii) Concepção crítica: propõe uma visão radical em relação à indissociabilidade.

A política nacional de extensão vem sendo pactuada pelas IES integrantes do FORPROEX. Está expressa no Plano Nacional de Extensão, publicado em novembro de 1999. (FORPROEX, 2015). Esse plano abrange as áreas temáticas, as linhas de extensão e ações de extensão, enfatizadas na tabela a seguir:

Tabela 3 – Política Nacional de Extensão

Divisão	Subdivisões
Áreas temáticas	1. Comunicação, 2. Cultura, 3. Direitos Humanos e Justiça, 4. Educação, 5. Meio ambiente, 6. Saúde, 7. Tecnologia e produção e 8. Trabalho.
Linhas de extensão	1. Alfabetização, leitura e escrita, 2. Educação profissional, 3. Formação de professores, 4. Espaços de ciência, 5. Tecnologia de informação, 6. Artes cênicas, 7. Artes integradas, 8. Artes plásticas, 9. Artes visuais, 10. Música, 11. Patrimônio cultural, histórico e natural, 12. Comunicação estratégica, 13. Jornalismo, 14. Desenvolvimento regional, 15. Desenvolvimento urbano, 16. Desenvolvimento rural e questão agrária, 17. Questões ambientais, 18. Recursos hídricos, 19. Resíduos sólidos, 20. Direitos individuais e coletivos, 21. Grupos sociais vulneráveis, 22. Pessoas com deficiências, incapacidades e necessidades especiais, 23. Uso de drogas e dependência química, 24. Segurança pública e defesa social, 25. Infância e adolescência, 26. Jovens e adultos, 27. Terceira idade, 28. Emprego e renda, 29. Empreendedorismo, 30. Gestão do trabalho, 31. Gestão informacional, 32. Gestão institucional, 33. Gestão pública, 34. Organizações da sociedade civil e movimentos sociais e populares, 35. Desenvolvimento tecnológico, 36. Desenvolvimento de produtos, 37. Inovação tecnológica, 38. Propriedade intelectual e patente, 39. Saúde animal, 40. Saúde humana, 41. Saúde da família, 42. Saúde e proteção no trabalho, 43. Endemias e epidemias, 44. Fármacos e medicamentos, 45. Esporte e lazer, 46. Segurança alimentar e nutricional, 47. Turismo, 48. Estilismo, 49. Línguas estrangeiras, 50. Metodologias e estratégias de ensino/aprendizagem e 51. Desenvolvimento humano.
Ações de extensão	1. Programa, 2. Projeto, 3. Curso, 4. Evento e 5. Prestação de services.

Fonte: Adaptado de FORPROEX, 2012

Para consecução de sua missão fundamental, a de dar respostas às necessidades da sociedade, optou-se por sistematizar o trabalho de extensão das Instituições de Ensino Superior Públicas de acordo com as áreas temáticas. (FORPROEX, 2007).

Todas as ações de extensão deverão ser classificadas segundo a área temática. Dado que grande parte delas pode ser relacionada a mais de uma área, as ações devem ser

classificadas em área temática principal e, opcionalmente, em área temática secundária. (Nogueira, 2005).

São considerados ações de extensão os programas, projetos, cursos, eventos, prestações de serviços especializados, além da elaboração de publicações e produtos acadêmicos decorrentes das ações de extensão, para difusão e divulgação cultural, científica ou tecnológica. (Mackenzie, 2015).

Os programas são conjuntos articulados de projetos e outras ações de extensão, preferencialmente integrando as ações de extensão, pesquisa e ensino. O projeto é ação processual e contínua de caráter educativo, social, cultural, científico ou tecnológico, com objetivo específico e prazo determinado. O curso é ação pedagógica de caráter teórico e/ou prático, presencial ou à distância, planejado e organizado de modo sistemático, com carga horária mínima de 8 horas e critérios de avaliação definidos. (Celeste, 2010).

Eventos são ações que implicam na apresentação e exibição pública e livre, ou também com clientela específica, do conhecimento ou produto cultural, científico e tecnológico desenvolvido, conservado ou reconhecido pela Universidade. Prestação de serviços é a realização de trabalho oferecido pela Instituição de Educação Superior ou contratado por terceiros. (Mackenzie, 2015).

2.3 A importância da extensão universitária em Contabilidade

A Contabilidade é uma ciência social que sofre grandes influências dos aspectos culturais, históricos, políticos e econômicos do ambiente em que atua, influenciando nos procedimentos contábeis de cada país, sofrendo, assim, constantes ações do ser humano. É um processo de identificação, medição e comunicação de informação econômica que permite juízos e decisões por parte dos usuários. (Niyama, 2009).

Contabilidade é a ciência que estuda os fenômenos patrimoniais, preocupando-se com a realidade, as evidências e o comportamento dos mesmos, em relação à eficácia funcional das células sociais .(Iudícibus et al., 2010).

O Curso de Ciências Contábeis tem sido historicamente associado à formação de um profissional prático, voltado ao mercado de trabalho meramente contábil. Contudo, com o passar do tempo, movimentos de globalização, crises internacionais nos países e a chegada da era da informação têm requerido não apenas um profissional tecnicista, mas humanista e com sensibilidade às mudanças do ambiente e disposto a aprender a aprender. (Cajavilcaet al., 2013).

O Bacharel em Ciências Contábeis é o profissional que identifica e apresenta soluções para os diversos problemas contábeis e gerenciais pertinentes às entidades, consciente da busca permanente de atualização e aperfeiçoamento profissional e pessoal. Assim, deve conhecer as práticas contábeis, societárias, fiscais e tributárias aplicadas às entidades, tendo compromisso com a sociedade, visando aplicar seus conhecimentos em prol do engrandecimento da mesma. (Sontaget al., 2007).

Castro (2009, p.11), ao citar Marion (2001), defende que “a educação para os futuros contadores deveria produzir profissionais que tivessem amplo conjunto de habilidades e conhecimentos”. Assim, o processo de ensino e aprendizagem na formação do profissional contábil deve englobar criatividade, inovação, competência, e a capacidade de se adequar à era da globalização, para que possa, enfim, enfrentar o novo mercado de trabalho.

O ensino consiste no ato de transmitir informações, de organizar as condições de aprendizagem para que o conhecimento seja construído. Representa uma face do processo educacional. A extensão consiste em um processo educativo, cultural e científico, que articula

o ensino e a pesquisa de forma indissociável e viabiliza a relação transformadora entre universidade e sociedade. (Curcino& Lemes, 2012).

Verifica-se que há uma necessária e intensa relação caracterizada pelo perfil empreendedor em Ciências Contábeis, posto que a inter-relação socioambiental depreende não apenas um postura independente e crítica do profissional contábil, mas também ousadia, autoconfiança, assertividade, liderança, criatividade, satisfação pessoal, e ainda que este possa, através do contato direto com seus pares, comunidade, organizações e sociedade, ser um multiplicador de estratégias inovadoras que busquem a sustentabilidade ecológica, ou seja, soluções ao complexo problema de aliar desenvolvimento econômico com a conservação, recuperação e proteção ambiental. (Cajavilca et al., 2013).

Atualmente, a forma de avaliação do ensino superior se dá através do Exame Nacional de Desempenho dos estudantes (ENADE). O ENADE é a avaliação dos estudantes da Educação Superior em fase final dos cursos de graduação, como forma de mensurar o conhecimento agregado durante sua formação acadêmica. É aplicado para estudantes ingressantes e concluintes de um curso em um ciclo trienal de avaliação, incluído nos resultados uma noção de valor agregado.

Os cursos de Ciências Contábeis foram avaliados no ciclo de 2012 e 2015. (Cruz & Teixeira, 2012). Com a aplicação do ENADE em 2015 para os graduandos nessa área, percebe-se a preocupação do MEC quanto às práticas de extensão no Curso de Ciências Contábeis. Dessa forma, cabe às universidades uma atuação cada vez mais voltada à apresentação de contributos efetivos ao melhor ensino da Contabilidade e às mais exitosas atividades de extensão universitária, atentando permanentemente para as realidades e peculiaridades regionais e locais. (Silva, Gomes & Guimaraes, 2008).

3 METODOLOGIA

3.1 Tipo de Pesquisa e Coleta de Dados

O presente estudo, quanto aos objetivos, caracteriza-se como pesquisa descritiva exploratória, de natureza qualitativa, e visa descrever e analisar a percepção dos discentes do Curso de Ciências Contábeis da cidade de Belo Horizonte quanto à percepção sobre a extensão universitária.

O fato de o levantamento de dados referir-se ao entendimento de um grupo sobre determinado objeto, no caso, a extensão universitária, reforça a natureza qualitativa deste estudo. Seu caráter exploratório está ligado ao fato de não ter como premissa obter números, mas *insights* imprevisíveis que irão direcionar o resultado, até então também imprevisível.

Os estudos descritivos contribuem para apresentar características específicas e/ou gerais de determinado fenômeno, potencializando o desenvolvimento de hipóteses a serem testadas quanto ao fenômeno de interesse. (Malhotra, 2009).

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica, pois se fez uso dos estudos de vários autores para a fundamentação teórica da pesquisa.

Quanto aos procedimentos técnicos utilizados, o presente estudo utilizou-se da técnica de levantamento de dados, que, conforme Beurenet al. (2008), trata-se de um método de coleta de dados feito por meio da interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

O universo da pesquisa foi constituído por alunos do Curso de Ciências Contábeis da cidade de Belo Horizonte. Foi coletada uma amostra de 124 estudantes que se dispuseram responder os questionários disponibilizados por meios eletrônicos e impressos. Assim, a

amostra configura-se como não probabilística e formada pelo critério de acessibilidade. Os dados, de origem primária, foram coletados entre novembro de 2015 e janeiro de 2016.

3.2 Tratamento dos dados

Utilizou-se, como instrumento de recolha de dados, um questionário aplicado no período de novembro de 2015 a janeiro de 2016, de duas formas distintas, a saber: (i) pessoalmente, por meio de via impressa; e (b) *on-line*, pelo direcionamento do *link* do questionário em formato de formulário *on-line*, criado pelo programa *Google Docs*, para a lista de contatos dos alunos que compõem a amostra. A motivação que levou à adoção dessas formas de coleta de dados deu-se pela acessibilidade aos alunos em decorrência do encaminhamento ao término do ano letivo. No total, verificou-se a resposta de 124 respondentes, dentre os quais 95 foram obtidos pela aplicação do questionário impresso e 29 foram recebidos na modalidade *on-line*, delimitando, portanto, a amostra do estudo.

No primeiro momento, foram analisados os dados de natureza qualitativa referentes ao teste de levantamento pela coleta dos dados. Seus resultados foram tabulados utilizando como apoio do *MS Excel*. Os dados de natureza quantitativa foram analisados por meio de procedimentos estatísticos manipulados nos programas *StatisticalPackage for the Social Sciences*(SPSS) v.20.0® e *MS Excel*, a partir da utilização da Estatística Descritiva.

Na segunda verificação, foram elaboradas perguntas relacionadas à extensão universitária na universidade dos respondentes. Os entrevistados eram convidados a dar nota de 1 (Insuficiente) a 5 (Excelente) a cada perguntas respondida. Por fim foi aplicado um questionário com perguntas abertas, com o objetivo de analisar os discentes quanto à experiência em extensão universitária, deixando, assim, a resposta livre para que o aluno desenvolvesse o raciocínio que considerasse importante sobre o assunto.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Estatística Descritiva

Por meio da estatística descritiva, busca-se identificar as características dos alunos que compõem a amostra no que tange à fase matriculada, ao gênero, à idade, ao período da graduação e ao turno em que estudam. Os resultados apresentados foram encontrados através das questões de 01 a 07.

Tabela 4 – Estratificação turno x gênero

Amostra estratificada turno	**Gênero**		**Faixa etária**				
	Masc.	Fem.	**Até 20 anos**	**Entre 21 e 25 anos**	**Entre 26 e 30 anos**	**Entre 31 e 35 anos**	**Acima de 36 anos**
Manhã	10	16	6	16	4	0	0
Noite	46	52	40	36	8	10	4
Total	**56**	**68**	**46**	**52**	**12**	**10**	**4**

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

Conforme demonstrado na Tabela 4, verifica-se que dos 124 alunos respondentes a grande maioria está matriculada no turno da noite, o que corresponde a 79% dos entrevistados. Quanto ao gênero, os percentuais de entrevistados obtiveram um valor semelhante, correspondendo 45% do sexo masculino e 55% do sexo feminino. Verificou-se ainda que as faixas etárias predominantes foram “até 20 anos”, que corresponde a 37% dos entrevistados, e “entre 21 e 25 anos”, que corresponde a 42% dos entrevistados.

Tabela 5 – Estratificação turno x período

Amostra estratificada turno	Período atual				
	Anterior ao 5° Período	5º Período	6º Período	7º Período	8º Período
Manhã	2	2	2	6	18
Noite	25	79	14	4	2
Total	**27**	**51**	**16**	**10**	**20**

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

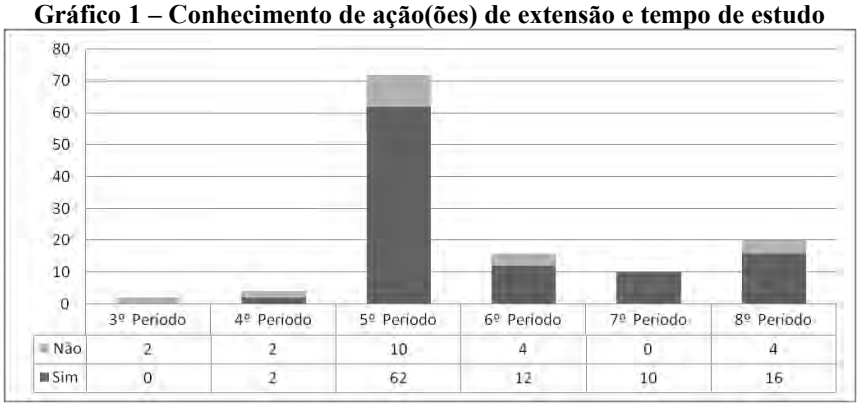
Analisando-se os resultados apresentados na Tabela 5, foi possível constatar que o período da graduação predominante foi o 5º, correspondendo a 41% dos entrevistados.

Observadas as análises das variáveis categóricas, busca-se, a seguir, relacioná-las com as demais variáveis qualitativas da pesquisa. A questão classificada no instrumento de pesquisa com a nomenclatura "questão 04" questionou se o respondente conhece alguma(s) ação(ões) de extensão em seu curso universitário. As opções de resposta eram "sim" e "não". Dos 124 respondentes da pesquisa, 24% disseram desconhecer qualquer tipo de ação de extensão, o que representa uma expressão grande da amostra. 76% responderam que conheciam, e 4% não souberam responder.

A próxima pergunta questiona se o Curso de Ciências Contábeis na instituição escolhida pelo respondente possui coordenador de extensão. As opções de resposta eram "sim", "não" e "não sei". Dos 124 respondentes da pesquisa, 32% não sabem se há coordenador de extensão no curso, o que também representa uma expressão grande da amostra. 61% responderam que conheciam, e 7% não souberam responder.

O Gráfico 1 demonstra que, quanto mais tempo o aluno permanece na universidade, maior a propensão a conhecer as ações de extensão, com destaque para os períodos derradeiros da graduação, em que 77% dos respondentes conhecem alguma ação de extensão. O mesmo ocorre com respeito ao conhecimento acerca da presença do coordenador de extensão: os alunos dos últimos períodos da graduação conhecem o coordenador, diferentemente dos alunos dos períodos iniciais.

Gráfico 1 – Conhecimento de ação(ões) de extensão e tempo de estudo



Fonte: Dados da pesquisa, 2016

A próxima questão aplicada é relacionada à participação dos alunos em ações de extensão no Curso de Ciências Contábeis que freqüentam. A questão 08 do questionário aplicado perguntou se o respondente tem vontade de participar de ações de extensão. As opções de resposta eram "sim" e "não". Dos 124 respondentes da pesquisa, 34% responderam que não, já 66% responderam que sim.

Foi aplicada ainda uma questão cujo intuito era tentar diagnosticar quais eram os empecilhos para a participação em práticas de extensão na universidade. Dos 124 respondentes da pesquisa, 75% responderam que a maior dificuldade para a participação em ações de extensão era o tempo disponível para conciliar os estudos e o serviço externo ou emprego. A tabela a seguir apresenta as demais respostas dos entrevistados.

Tabela 6 – O principal motivo que dificulta a participação em ações de extensão

Motivos	N	%
Tempo disponível para conciliar aula e o serviço externo	92	75
Orientação sobre como funciona a participação dos alunos	10	8
Informações sobre as ações de extensão	6	5
Não participo(ei) porque não tenho interesse	6	5
Falta de ações de extensão na minha área de formação	2	1
Falta de apoio financeiro ou apoio insuficiente (bolsas, passagens e outros)	4	3
Não preencheu	4	3
TOTAL	**124**	**100**

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

Devido ao alto percentual de estudantes que apontaram a dificuldade de conciliar trabalho e estudos, os entrevistados foram perguntados se atuam na área que estão graduando. As opções de resposta eram "sim" e "não". O resultado foi unânime: dos 124 entrevistados, 110 trabalham na área de estudo, o que corresponde a 89% dos entrevistados.

4.2 Análise de conteúdo da percepção dos discentes sobre o conceito de extensão universitária

A questão número 11 perguntou se os respondentes conseguiriam definir o conceito de extensão universitária. As opções de resposta eram "sim", "não" e "não sei". Dos 124 respondentes da pesquisa, 85% disseram não conseguir definir o conceito de extensão universitária, o que representa uma expressão grande da amostra. 15% responderam que conseguiriam definir. Após essa questão, o questionário apresentou uma série com cinco perguntas acerca da relação do aluno com o coordenador do curso e com a universidade no aspecto da extensão universitária. Obtiveram-se os resultados a seguir:

Tabela 7 – Percepção dos incentivos das práticas por parte das instituições

Questão	Avaliações				
	Insuficiente	Fraco	Regular	Bom	Ótimo
Com qual intensidade o curso realiza projetos de extensão?	6	19	62	22	15
Com qual intensidade a universidade desenvolve práticas de extensão?	7	35	44	19	19
O coordenador de extensão incentiva a escrever novos projetos de extensão?	6	34	30	36	18
O coordenador incentiva a participar das práticas realizadas de extensão?	4	36	40	22	22
A universidade enfatiza a importância da extensão universitária no processo de formação do profissional em Ciências Contábeis?	19	35	36	22	12

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

Nessas questões, os alunos atribuíram nota em uma escala de 01 a 05, sendo (01) Insuficiente, (02) Fraco, (03) Regular, (04) Bom e (05) Ótimo. Os resultados são apresentados na Tabela 8:

Tabela 8 – Estratificação das respostas da vivência

Avaliações 01 ao 03	%		Avaliações 04 e 05	%
87	70		37	30
86	69		38	31
70	57		54	43
80	65		44	35
90	73		34	27

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

As avaliações do nível 01 ao nível 03 (Insuficiente, Fraco e Regular) obtiveram o maior percentual de respostas em todas as questões aplicadas, apresentando um resultado preocupante. Na questão que avaliava a intensidade da realização de projetos e cursos de extensão por parte da universidade, os níveis baixos (escalas 01, 02 e 03) apresentaram uma média 69% das avaliações em um dos níveis, enfatizando que a universidade, em sua maioria, não tem realizado projetos e cursos de extensão no curso avaliado.

Nas questões abordavam o papel do coordenador de extensão, ou seja, se o mesmo incentivava a produção de novos projetos de extensão e a participação em práticas de extensão, a média também apresentou 75% das respostas avaliadas nos 3 níveis baixos. Por fim, a questão que perguntava se a universidade enfatiza a importância da extensão universitária no processo de formação do profissional , os 3 níveis baixos foram respondidos por 90 alunos, atingindo o resultado de 73%, sendo importante destacar que 19 deles atribuíram nível 01, insuficiente.

A próxima seção de questões estava relacionada à participação dos alunos em atividades de extensão. Buscou-se ainda verificar se os mesmos possuíam informações acerca desses cursos caso a universidade os oferecesse. As opções de resposta eram “sim” e “não”, e os resultados são apresentados na Tabela 9.

Tabela 9 – Estratificação das respostas dos discentes em extensão

Questão	Avaliação			
	Sim		Não	
	n	%	n	%
Você participa dos eventos de extensão da universidade?	14	11	110	89
Você participa(ou) de cursos de extensão?	14	11	110	89
Você recebeu informações sobre a extensão quando ingressou na universidade?	34	27	90	73
Você já foi informado ou tomou conhecimento sobre os programas ou projetos de extensão desenvolvidos na universidade?	100	81	24	19
As informações recebidas sobre a extensão atenderam às suas necessidades?	74	60	50	40
Você concorda que nas ações de extensão existe igualdade de acesso para a participação dos graduandos?	96	77	28	23
Você recebe(u) informações dos professores sobre a extensão universitária?	80	64	44	36
Você acessa o *site* da Pro reitoria de extensão do seu curso?	32	25	92	75
Você busca(ou) informações no site Pro-reitoria de extensão?	30	24	94	76

Fonte: Dados da pesquisa, 2016

É interessante analisar que 81% dos entrevistados foram informados ou tomaram conhecimento sobre os programas ou projetos de extensão desenvolvidos em sua universidade, mas apenas 11% destes participam de eventos ou cursos de extensão. Todavia,

apenas 27% dos entrevistados recebem informações sobre extensão universitária nas universidades, percebendo-se que os mesmos obtêm conhecimento acerca da extensão nos níveis à frente. Outro percentual preocupante é que apenas 25% dos entrevistados buscam informação de cursos de extensão no *site* ou até mesmo dos professores.

A próxima pergunta do questionário aplicado foi direcionada somente aos entrevistados que já participaram de projetos e práticas de extensão. Foi perguntado aos entrevistados qual a importância da prática de extensão no âmbito social (relação universidade / sociedade) e qual a importância da prática da extensão na formação do profissional de Ciências Contábeis. A questão "A" não foi respondida por três entrevistados, e a questão "B" teve sete abstenções. As questões foram dissertativas e algumas das respostas estão apresentados na Tabela 10, a seguir:

Tabela 10 – Estratificação das respostas dos discentes em extensão

Questão	Algumas respostas
a) Qual a importância da prática de extensão no âmbito social (relação universidade / sociedade?	Além de contribuir com o crescimento da sociedade, apresenta uma prática diferenciada do curso e na formação teórica para o graduando.
	É de vital importância para o crescimento social, além da conscientização da população em cuidar do meio ambiente, das crianças e adolescentes a fim de trazer uma sociedade melhor através das ações de extensão.
b) Qual a importância da prática de extensão com a prática acadêmica?	Fundamental, desenvolver o lado prático e social.
	É uma ótima prática para se exercitar áreas de estudo de curso, conhecimento e atuação.

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Observando-se as respostas encontradas nessas questões dissertativas, percebe-se o papel que a extensão universitária desenvolve na sociedade. A extensão permite formar uma ligação entre a universidade e a comunidade, de forma a transmitir para esta saberes e conhecimentos adquiridos dentro da academia, e assim promover uma assistência à sociedade na qual a universidade está inserida. Além do mais, o conhecimento a ser transmitido pelos discentes e docentes pode ser aprimorado à medida que se conhece e vivencia a realidade de outrem. (Cajavilcaet al., 2013).

A última questão dessa seção, também aplicada ao grupo anterior, perguntou sobre quais os temas que os entrevistados consideram interessantes de sem desenvolvidos em práticas de extensão em suas universidades no Curso de Ciências Contábeis. Os principais temas respondidos foram: (i) Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF); (ii) Finanças e educação financeira; (iii) Controladoria; (iv) Contabilidade social; (v) Práticas contábeis e (vi) Contabilidade para deficientes.

5 CONCLUSÕES

Este estudo teve a finalidade de analisar a percepção dos discentes do curso superior em Ciências Contábeis da Região Metropolitana de Belo Horizonte sobre a extensão universitária, partindo do pressuposto de que a extensão universitária contribui tanto para a sociedade quanto para o aluno graduando, além de ser, juntamente com o ensino e pesquisa, uma dimensão indissociável das universidades brasileiras.

Acredita-se que os resultados deste estudo podem servir de base para a construção e aperfeiçoamento da extensão nas universidades, como também auxiliar as instituições de ensino e os coordenadores de extensão quanto ao papel social e à visão dos discentes.

Pelos resultados obtidos, os objetivos da pesquisa foram adequadamente alcançados, verificando-se, em síntese, que a maioria dos discentes já ouviu falar de extensão

universitária, mas poucos sabem de ações extensionistas em suas universidades e, muito menos, se seu curso apresenta coordenação de extensão.

É importante ressaltar que muitos dos discentes não têm interesse em desenvolver projetos e práticas de extensão, e o fator que mais dificulta tais práticas é a falta de tempo devido aos estudos e aos serviços externos.

Quanto ao conceito de extensão universitária, poucos conseguem defini-lo, tampouco percebem a importância da extensão para a sociedade e para sua própria formação.

Foi avaliado também que faltam incentivos das universidades e dos coordenadores ao desenvolvimento de práticas de extensão, apesar de os resultados apontarem que os próprios discentes não procuram saber das ações e práticas de extensão, mesmo sabendo que as universidades as desenvolvem.

Por outro lado, uma pequena parcela dos entrevistados, que tinha conhecimento acerca do objeto analisado, destacou a importância da extensão no processo de formação do aluno e os benefícios que tais ações trazem às universidades.

Na última seção, foram destacadas as principais áreas das Ciências Contábeis em que as ações de extensão estão presentes, além de quais assuntos poderiam virar uma futura prática de extensão, na visão dos discentes.

Espera-se que esta pesquisa sirva como referencial para o desenvolvimento de ações de extensão nas universidades, servindo de alerta quanto à importância de tais práticas para o processo de formação do aluno, para a universidade e para a sociedade, além de base para o desenvolvimento de outras pesquisas na área.

Admite-se, por outro lado, a limitação dos resultados, uma vez que a amostra restringiu-se somente à cidade de Belo Horizonte, sugerindo-se, portanto, que futuras pesquisas possam ser desenvolvidas em outras cidades e estados.

Além disso, outros cursos de graduação podem ser pesquisados, possibilitando análises comparativas que evidenciem as possíveis divergências entre a percepção dos alunos de diferentes cursos. Por fim, este estudo pode ser continuado com a utilização de novos atributos para a composição da extensão nas universidades.

6 REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria et al. **Elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**.São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm>. Acesso em: 29 dez. 2015.

CAJAVILCA, Erick Samuel Rojas et al. **Importância do ensino-extensão-pesquisa no processo de internacionalização contábil: a visão dos discentes**.In: COLOQUIO DE GESTIÓN UNIVERSITARIA EN AMÉRICAS, 8, Mar del Plata, 2013.*Anais*...Disponível em <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/113141/2013220%20-%20Import%C3%A2ncia%20do%20ensino-extens%C3%A3o-.pdf?sequence=1> Acesso em 09 jan. 2016.

CASTRO, Adelvandro Felício de. **Visão e Características do ensino da Contabilidade adotado no Brasil.** Revista Mineira de Contabilidade. Belo Horizonte, 2º trim. , ano X, n. 34, p. 6-13, 2009.

CELESTE, R. K; MIGUENS Jr., S. A. Q. **A extensão universitária na Odontologia**. 2010**.** Disponível em: <http://www.academia.edu/4147666/A_Extens%C3%A3o_Universit%C3%A1ria_na_Odontologia>. Acesso em: 02 jan. 2016.

CUNHA, Ana Luiza Salgado. **A experiência como prática formativa de estudantes na extensão universitária**. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal de Viçosa, Programa de Pós-Graduação em Educação. Viçosa, 2013. Disponível em: <http://alexandria.cpd.ufv.br:8000/teses/educacao /2013/250924f.pdf>. Acesso em: 08 jan. 2016.

CUNHA, Lenilda Soares et al. **Extensão Universitária: Diálogos populares.**2002. Disponível em: <http://www2.uesb.br/pedh/wp-content/uploads/2014/02/Extens%C3%A3o-Universit%C3%A1ria-di%C3%A1logos-populares-Jos%C3%A9-Francisco-de-Melo-Neto.pdf>. Acesso em: 29 dez. 2015.

CURCINO, Geordana Mendonça;LEMES, Sirlei. **Percepção dos alunos de Ciências Contábeis sobre as atividades desenvolvidas pelo programa de educação tutorial em administração, direito e economia.***Revista Contemporânea de Contabilidade.* UFSC, Florianópolis, 9(17), 17-38, 2012. Disponível em <**Erro! A referência de hiperlink não é válida.**>. Acesso em: 22 dez. 2015.

CRUZ, Alair José da; TEIXEIRA, A.M.C. **Desempenho dos alunos no ENADE 2009: um estudo empírico a parir do conteúdo curricular dos cursos de Ciências Contábeis no Brasil.**In: ENCONTRO DA ENPAD, 36, Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <http://www.fucape.br/_public/producao_cientifica/2/ALAIR.pdf>. Acesso em: 17 jan. 2016.

CRUZ, Breno de Paula Andrade et al. **Extensão Universitária e responsabilidade social: 20 anos de experiência de uma instituição de ensino superior.**2010. Disponível em <http://pegs.ebape.fgv.br/sites/pegs.ebape.fgv.br/files/extensao_universitaria.pdf> Acesso em 09 jan. 2016.

FREITAS, Helena Costa Lopes de. **A reforma do ensino superior no campo da formação de profissionais da educação básica: As políticas educacionais e o movimento dos educadores.***Educação & Sociedade,* ano XX, n.88, 1999. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/es/v20n68/a02v2068.pdf>. Acesso em: 23 dez. 2015.

FORPROEX. **Extensão Universitária: organização e sistematização / Fórum de Pró-Reitores de Extensão das Universidades Públicas Brasileiras**. Organização: Edison José Corrêa. Coordenação Nacional do FORPROEX. Belo Horizonte: Coopmed, 2007.Disponível em <http://proex.ufpa.br/DIRETORIO/DOCUMENTOS/PROEX/00abertura.pdf> Acesso em 05 jan. 2016.

FORPROEX. **Política Nacional de extensão universitária**. 2012. Disponível em: <http://www.renex.org.br/documentos/2012-07-13-Politica-Nacional-de-Extensao.pdf>. Acesso em: 04 jan. 2016.

IUDUDÍCIBUS, Sérgio de. et al. **Manual de Contabilidade Societária FIPECAFI**. São Paulo: Atlas, 2010.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisas de marketing: uma orientação aplicada.** Tradução de Laura Bocco. 4a.ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MACKENZIE. **Programas, projetos e eventos de extensão.** 2015. Disponível em: <http://up.mackenzie.br/extensao/>. Acesso em: 19 dez. 2015.

MARION, José Carlos; MARION, Márcia Maria Costa. **A Importância da Pesquisa no Ensino da Contabilidade.**Boletim do IBRACON, São Paulo: IBRACON n. 247, 1998. Disponível em: <http://www.classecontabil.com.br/servlet_art.php?id=178>. Acesso em: 29 dez. 2015.

MARTINS, Lígia Márcia. **Ensino-Pesquisa-Extensão como fundamento metodológico da construção do conhecimento na universidade,** 2014. Disponível em <http://www.umcpos.com.br/centraldoaluno/arquivos/07_03_2014_218/2_-ensino_ pesquisa_ extensao.pdf> Acesso em 15 dez. 2015.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2009.

NOGUEIRA, Maria das Dores Pimentel. **Políticas de extensão universitária**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2005.

PAULA, João Antonio de. **A extensão universitária: história, conceito e propostas**.*Interfaces – Revista de Extensão,* 1(1), 5-23, 2013. Disponível em < http://www.dche.ufscar.br/extensao/Aextensouniversitriahistriaconceitoepropostas1.pdf>. Acesso em 05 jan. 2016.

SOUZA, Gezilda Borges de. **Extensão universitária em campo: Possibilidades para a formação dos estudantes da Universidade Federal da Bahia**. (Dissertação de Mestrado). Universidade Federal da Bahia. Programa de Pós-Graduação em Estudos Interdisciplinares Sobre a Universidade (PPGEISU), 2014. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/handle/ri/16693>. Acesso em: 27 dez. 2015.

SONTAG, Anderson Giovane et al. **Fatores que influenciam a opção pelo curso de Ciências Contábeis**. 2007. Disponível em: <http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VI%20Seminari o/>. Acesso em: 08 jan. 2016.

PERFIL DA PRODUÇÃO CIENTÍFICA SOBRE A FORMAÇÃO DO PROFESSOR DE CONTABILIDADE EM ARTIGOS PUBLICADOS NOS PERIÓDICOS NACIONAIS DO QUALIS CAPES

Bianca Cecon (bcecon@outlook.com)
Mestranda em Ciências Contábeis

Bradlei Ricardo Moretti (bradlei@berkan.com.br)
Mestrando em Ciências Contábeis

Cátia Heinzen (catiaheizen@hotmail.com)
Mestranda em Ciências Contábeis

Vania Tanira Biavatti (vania@hprada.com.br)
Doutora em Ciências Contábeis

Resumo:

Esta pesquisa teve como objetivo identificar o perfil da produção científica sobre a formação do professor de contabilidade em artigos publicados nos periódicos contábeis nacionais do Qualis CAPES. Foram analisados 29 periódicos os quais possuíam em seu título as palavras "Contabilidade" ou "Contábil". Os 13 artigos identificados que contêm no contexto as expressões "formação docente" e/ou "formação do professor", foram analisados. Elaboraram-se tabelas e redes sociais por meio do software UCINET® com o intuito de ilustrar os aspectos gerais dos artigos, a análise de autoria, as instituições as quais vinculam os autores e as referências das publicações. Os resultados do estudo mostram que o tema formação docente em contabilidade está inserido em diferentes periódicos de extratos A2, B1 e B2 e ainda é um tema pouco pesquisado nacionalmente. Os laços entre os autores é geralmente fraco, isto é, com apenas uma ligação entre os autores e que o autor com maior centralidade é um dos que apresenta maior número de publicações sobre o tema. Em relação às referências dos artigos, os livros nacionais apresentam-se como as referências mais utilizadas. Conclui-se que o tema formação docente em contabilidade está disperso entre os autores da amostra averiguada e, portanto, existe a necessidade de uma maior rede de cooperação entre os autores do tema, as instituições as quais estes estão vinculados e um aperfeiçoamento das referências.

Palavras-chave: Formação Docente, Formação do Professor, Contabilidade, Contábil.

PROFILE OF SCIENTIFIC LITERATURE ON THE FORMATION OF ACCOUNTING TEACHER IN ARTICLES PUBLISHED IN NATIONAL JOURNALS QUALIS CAPES

Abstract

The objective of this research was to identify the profile of the scientific literature on the formation of accounting teacher in articles published in national Qualis CAPES. 29 journals were analyzed which have in their title the word "Contabilidade" or "Contábil". 13 identified articles containing the context the terms "formação docente" and / or "formação do professor", were analyzed. Developed up tables and social networks through UCINET® software in order to illustrate the general aspects of articles, analysis of authorship, the institutions which bind the authors and references of publications. The study results show that the subject teacher training in accounting is inserted in different journals extracts A2, B1 and B2 and is still a subject little researched nationally. The ties between the authors is really weak, that is, with only a connection between the authors and the author more centrality is one that has a higher

number of publications on the subject. In relation to references to articles, national's books are presented as the most frequently used references. The conclusion is that the subject teacher training in accounting is scattered among the authors of the investigated sample and therefore there is a need for greater cooperation network between the theme of the authors, institutions which they are linked and an improvement of the references.

Keywords: Formação docente, Formação do professor, Contabilidade, Contábil.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com Nossa (1999), a principal organização responsável por preparar os profissionais que atuarão no futuro são as Instituições de Ensino Superior e, portanto, as mesmas precisam estar atentas às mudanças que ocorrem no ambiente onde estão inseridas e necessitam se reformular para formar estudantes capazes de posteriormente atender as exigências e necessidades da sociedade.

O profissional docente, de acordo com Nassif e Hanashiro (2001), é uma figura importante no sucesso ou fracasso do processo educativo em nível superior e é sobre ele que recai a grande responsabilidade de formar profissionais que posteriormente atuarão no mercado de trabalho e influenciarão todo o desenvolvimento da sociedade.

Referente ao ensino da contabilidade no Brasil, Iudícibus e Marion (1986) apontam um aumento no número de instituições que ofertam o curso de ciências contábeis. Para os autores, este aumento foi apenas de forma quantitativa e não qualitativa, ou seja, aumentou-se o número de cursos, mas não houve uma preocupação referente à melhoria dos mesmos. Um exemplo é a contratação de ex-alunos e profissionais liberais com pouco ou nenhum conhecimento pedagógico exercendo funções de docentes nas instituições de Ensino Superior.

Araújo e Andere (2008) corroboram essa perspectiva afirmando que os cargos de professor de contabilidade eram muitas vezes exercidos por contadores e técnicos contábeis que possuíam experiência, conhecimentos técnicos e legais na área, os quais direcionavam suas carreiras a vida docente com o objetivo de transmitir os conhecimentos adquiridos ao longe de suas vidas profissionais. Mas os autores afirmam que atualmente o professor de ciências contábeis precisa além desses conhecimentos possuir conhecimentos didáticos, teóricos estruturais e pedagógicos para exercer com excelência a profissão docente.

Segundo Andere (2007) estudar aspectos referentes à educação e a qualidade do ensino no país contribui de forma significativa para as mudanças e progressos da sociedade. Além disso, a autora entende que este fato decorre principalmente nos cursos de Ciências Contábeis por causa da rápida expansão do curso no país e consequentemente a maior oferta de vagas para docentes nesta área.

As pesquisas referentes aos saberes necessários aos professores têm demonstrado grande importância em âmbito internacional (SLOMSKI, 2008). Por outro lado, Slomski (2008) mencionou que nos periódicos brasileiros de contabilidade esta temática é relativamente nova, de modo que não foram encontrados estudos que investigaram o perfil da produção científica sobre o tema formação do professor de contabilidade em particular.

Diante deste contexto, emerge a questão que norteia o desenvolvimento desta pesquisa: qual o perfil da produção científica sobre a formação de professores de contabilidade em artigos publicados nos periódicos nacionais do Qualis CAPES? Nesse sentido com o intuito de responder a questão apresentada, o objetivo deste estudo é verificar o

perfil da produção científica sobre a formação de professores de contabilidade em artigos publicados nos periódicos nacionais do Qualis CAPES.

O estudo justifica-se pela sua contribuição teórica, uma vez que de acordo com Marques, Santos e Beuren (2012), os estudos bibliométricos possibilitam verificar qual o estágio que determinado tema se encontra difundido no meio científico, além de apontar os pontos fortes e as fragilidades do tema. Além disto, segundo os autores, este tipo de pesquisa é de grande importância para os pesquisadores que estão iniciando no assunto, apresentando o perfil das produções sobre a temática. Sendo assim a contribuição do estudo será levantar o que já foi publicado sobre o tema formação do professor de contabilidade, apresentando aos futuros pesquisadores possibilidades para novos horizontes de pesquisa sobre este tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Ensino superior no Brasil e os cursos de Ciências Contábeis

A criação das primeiras escolas de ensino superior no Brasil começou com a chegada da família real portuguesa no país, em 1808. Estas primeiras escolas surgiram ofertando cursos cujo enfoque principal direcionavam-se as áreas de cirurgia, anatomia e guarda marinha (MARTINS, 2002). Além disto, Martins (2002) abordou sobre a lenta evolução do ensino superior no Brasil Colônia até a proclamação da república em 1889, apontando que o objetivo da formação dos profissionais voltava-se à ocupação de cargos privilegiados em um mercado de trabalho bastante restrito.

A universidade no Brasil é oficialmente criada em 1920, mas já apresentava anteriormente algumas tentativas de criação. Esta se deu pela união de um agregado de faculdades, o que repercutiu polemicamente entre os educadores da época (GISA, 2006). Segundo Cunha (2004), a criação da mesma surgiu um século após a independência do país, onde já se constatavam mais de 20 universidades nas colônias espanholas no Brasil.

A partir daí, Stallivieri (2007) salienta momentos bastante significativos no contexto da história referente à educação superior no Brasil. O autor reforça que, foi neste momento que as instituições de ensino se desenvolveram com o intuito de atender as necessidades do mercado, ou seja, qualificando profissionais.

Segundo Schwartman (2007), durante a década de 80 o sistema de educação superior no Brasil manteve-se praticamente sem evolução, cresceu nos meados do ano de 2007 e tenderia a se expandir futuramente graças às mudanças ocorridas em âmbito nacional. Estas mudanças relacionavam-se a grande expansão que ocorreu no ensino médio, e que consequentemente levava a um aumento na procura de candidatos nos cursos superiores. De acordo com o autor, os candidatos buscavam benefícios sociais e econômicos que ainda resultavam da obtenção de um diploma superior.

O curso de ciências contábeis no Brasil teve sua primeira edição na metade do século XIX, com as primeiras aulas de Comercio promovidas no estado do Rio de Janeiro (PELEIAS; SILVA; SEGRETI; CHIROTTO, 2007). Mas foi em 1808, com a criação da cadeira “economia política”, a qual posteriormente passou a ser denominada pelo decreto 456/1846 “aula de comércio”, que surgiu o primeiro embrião do que hoje conhecemos por curso de graduação em Ciências Contábeis (SAES; CYTRYNOWICZ, 2001).

Devido ao crescimento econômico do Brasil, o aumento da produtividade e o crescimento na urbanização, nos anos entre 1889 e 1931, houve um aumento significativo do ensino comercial. A partir de então houve uma evolução ainda mais rápida referente ao ensino

da contabilidade no Brasil, com o intuito de atender as necessidades das demandas geradas pelo processo de industrialização (CANDIOTTO; MIGUEL, 2009).

De acordo com Candiotto e Miguel (2009) foi durante o período pós-guerra; onde houve um reforço da industrialização nacional em substituição às importações; que o governo notou a necessidade de um profissional contábil qualificado, o qual pudesse atender as demandas impostas pelo capitalismo. Mas, foi apenas alguns anos mais tarde, por volta de 1945, que houve a criação do curso de ciências contábeis e atuarias em nível superior. O curso de ciências contábeis e atuarias foi desmembrado em 1951, transformando-se nos cursos de ciências contábeis e curso de atuarias que conhecemos hoje.

2.2 Formação docente em Ciências Contábeis

Para exercer qualquer profissão, é indispensável um aprendizado, que segundo Vasconcelos (1996) pode dividir-se em formal, institucional, ou informal, empírico. Para o autor uma das grandes questões referentes à profissão professor é a indagação sobre até quando é pertinente permitir que o professor de uma universidade aprenda a ministrar aulas a partir do ensaio e erro.

A formação do professor universitário, de acordo com Silva (2008) possui algumas condições diferentes do professor de outros níveis. Para o autor, o professor universitário necessita de uma postura adequada para trabalhar com jovens e adultos, ter domínio sobre o conteúdo aplicado, entre diversos outros fatores que, de acordo com o mesmo, são obrigatórios no processo formativo.

Vasconcelos (1996) defende em sua obra a necessidade do professor de nível superior estar preparado para a sua tarefa. Segundo o autor, para que o professor de ensino superior esteja preparado é pertinente que o mesmo enquadre-se em aspectos referentes à formação técnico-científica, prática, pedagógica e, também política.

De acordo com Kuenzer (p. 171-172, 1999), o novo formato da pedagogia faz com que exista a necessidade do profissional docente consiga muito mais do que cativar a atenção dos discentes, o professor necessita de acordo com o autor:

> "[...] adquirir a necessária competência para, com base nas leituras da realidade e no conhecimento dos saberes tácitos e experiências dos alunos, selecionar conteúdos, organizar situações de aprendizagem em que as interações entre alunos e conhecimento se estabeleçam de modo a desenvolver as capacidades de leitura e interpretação do texto e da realidade, comunicação do texto e da realidade, comunicação, análise, síntese, crítica, criação, trabalho em equipe, e assim por diante" (KUENZER, 1999, p.171-72).

A formação do docente em ciências contábeis no Brasil até o ano de 1999, segundo Nossa (1999), era bastante delicada, uma vez que muitos recém-graduados ou profissionais do mercado ingressavam na profissão sem o devido preparo para atuar como professor. Em consequência disto, o desempenho docente era inadequado em sala de aula o que resultava na baixa preparação dos discentes para atuarem no mercado profissional.

Contadores e técnicos contábeis que possuíam experiência e certos conhecimentos técnicos e legais há alguns anos atrás, direcionavam suas carreiras à vida acadêmica, com o intuito de transmitir os conhecimentos adquiridos ao longo de suas vidas profissionais. Além destes conhecimentos adquiridos com a experiência profissional, atualmente um professor de

contabilidade necessita de conhecimentos didáticos, teóricos estruturais e pedagógicos (Andere e Araújo, 2008).

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

A pesquisa em questão que tem como objetivo identificar o perfil da produção científica sobre a formação de professores de contabilidade em artigos publicados nos periódicos contábeis nacionais do Qualis CAPES configurando-se como descritiva, bibliométrica e quantitativa.

Para identificar o perfil da produção científica sobre a formação dos professores de contabilidade em artigos publicados nos periódicos contábeis nacionais do Qualis CAPES alguns critérios para a seleção foram adotados, sendo um deles a restrição à área de Administração/Contabilidade/Turismo da CAPES e as respectivas edições publicadas de forma eletrônica e sem a necessidade de cadastro. Outra restrição utilizada refere-se à seleção dos periódicos que contêm as palavras "contabilidade" e/ou "contábil" em seu título e que estão classificados de forma superior a "C" no Qualis CAPES. Realizada a busca com as respectivas restrições, uma amostra de 38 periódicos foi identificada, dos quais 4 foram excluídos por serem em versão impressa e 5 por não terem sido encontrados os sites dos periódicos. Logo, a amostra final foi de 29 periódicos.

Com a seleção de periódicos concluída, realizou-se no dia 23 de junho de 2015 uma pesquisa dos artigos que utilizam as expressões "formação do professor" e "formação docente" no site de cada um dos periódicos da amostra. Foram encontrados 13 artigos, sendo que em 2 periódicos não foi possível realizar a pesquisa, pois não havia acesso livre aos artigos. Os 13 artigos foram analisados, com o intuito de verificar se realmente abordavam a temática pesquisada, ou seja, verificou-se que todos os artigos selecionados abordavam sobre questões referentes à formação do professor de ciências contábeis, logo a amostra de artigos permaneceu a mesma, sendo ela 13 artigos.

A Tabela 1 apresenta os periódicos pesquisados, juntamente com suas respectivas classificações no Qualis CAPES e a quantidade de artigos encontrados segundo as restrições apresentadas.

Periódico	ISNN	Estrato Qualis CAPES	Qualidade de artigos
Revista Contabilidade & Finanças	1808-057X	A2	5
Revista de Contabilidade e Organizações	1982-6486	B1	3
Contabilidade Vista & Revista	0103-734X	B1	2
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	1981-8610	B2	2
Revista Ambiente Contábil	2176-9036	B2	1
Total			**13**

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 – Periódicos e quantidade de artigos investigados

Verifica-se na Tabela 1 que devido os critérios de busca estabelecidos foram localizados 13 artigos publicados em 5 periódicos distintos, referentes ao tema formação do professor de contabilidade, dentre os 29 periódicos pesquisados nas edições publicadas de forma eletrônica. Logo, percebe-se uma baixa pesquisa referente à formação docente em contabilidade voltada aos periódicos Qualis CAPES, o que leva a evidenciar uma vasta lacuna de pesquisa sobre esta temática.

4 ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Aspectos gerais dos artigos da amostra

Neste item aborda-se sobre a quantidade de artigos publicados sobre a temática formação docente por periódico contábil e ano, assim como os tipos de estudos, isto é, se foram estudos teóricos ou empíricos. A Tabela 2 apresenta a quantidade de artigos publicados nos periódicos de contabilidade sobre o tema formação docente e o ano das publicações.

Periódicos	Qualis	Ano de publicação															Total
		2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	
Revista Contabilidade & Finanças	A2	0	0	0	0	0	0	0	2	0	0	0	2	0	0	1	5
Revista de Contabilidade e Organizações	B1	0	0	0	0	0	0	1	0	1	1	0	0	0	0	0	3
Contabilidade Vista & Revista	B1	1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	0	2
Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade	B2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	1	0	0	0	2
Revista Ambiente Contábil	B2	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1
Total		**1**	**0**	**0**	**0**	**0**	**0**	**1**	**2**	**1**	**1**	**1**	**4**	**1**	**0**	**1**	**13**

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Quantidade de artigos publicados por periódico e ano

Pode-se observar na Tabela 2 que o primeiro artigo publicado nos periódicos analisados foi em 2001 no periódico Contabilidade Vista & Revista, o qual está classificado atualmente como B1. O segundo artigo publicado sobre este tema foi somente em 2007 na revista Contabilidade e Organizações (B1). Além disto é possível observar que a partir do ano de 2007 até o ano de 2013 houve uma constante publicação sobre o tema nos periódicos investigados, sendo que a mesma variou de uma a quatro publicações, dependendo o ano. No ano de 2014 percebe-se que não houve nenhuma publicação sobre o tema, mas que o mesmo voltou a aparecer nos periódicos no ano de 2015, apresentando em seu primeiro semestre uma publicação na Revista Contabilidade & Finanças (A2).

O ano que apresentou maior quantidade de publicações foi o de 2012, em que quatro artigos abordaram sobre o tema formação docente. Destes quatro artigos, dois foram publicados na Revista Contabilidade & Finanças (A2), um na revista Contabilidade Vista & Revista (B1) e um na Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (B2). Um item interessante a ser observado é que os periódicos que estão publicando sobre este tema são considerados de alto impacto pelo extrato do Qualis CAPES.

Percebe-se na Tabela 2 que a Revisa Contabilidade & Finanças foi a que apresentou maior número de publicações (5), seguida pela Revista de Contabilidade e Organizações na qual foram publicados três artigos referentes ao tema investigado. Estes dois periódicos são responsáveis por mais da metade das publicações analisadas (61,54%).

A Tabela 3 aborda a classificação dos artigos analisados, ou seja, classifica-os em teóricos ou empíricos. Assim como no estudo de Marques, Dos Santos e Beuren (2012), foram considerados estudos teóricos todos os estudos que não possuíam nenhuma aplicação, ou seja, os estudos que se limitavam a discutir o assunto ou a explorar exemplos ilustrativos.

Tipos de estudos	Frequência	Porcentagem (%)
Teórico	3	23,08
Empírico	10	76,92
Total	**13**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Classificação dos artigos analisados

Observando a Tabela 3 é possível perceber que a maioria dos artigos foi classificada como estudo empírico (76,92%), isto é, estudos que tiveram algum tipo de aplicação. É relevante mencionar que o artigo mais antigo encontrado, ou seja, o artigo referente ao ano de 2001, publicado no periódico Contabilidade Vista & Revista foi um estudo teórico. Além deste, os outros dois artigos classificados como ensaio teórico foram publicados nos anos de 2007 e 2010, o que sugere uma dificuldade atualmente na publicação de artigos deste gênero, levando os autores sobre esta temática a realizar estudos de natureza mais empírica.

4.2 Análise de autoria dos artigos da amostra

Neste tópico apresenta-se a quantidade de autores por artigo, quais os autores que mais fizeram publicações nos periódicos analisados referente à formação docente em contabilidade e, além disto, a rede dos autores que fornece os laços entre os autores deste tema.

Quantidade de autores	Frequência	Porcentagem (%)
Um autor	2	15,38
Dois autores	3	23,08
Três autores	4	30,77
Quatro autores	3	23,08
Cinco autores	1	7,69
Total	**13**	**100,00**

Fonte: Dados da pesquisa

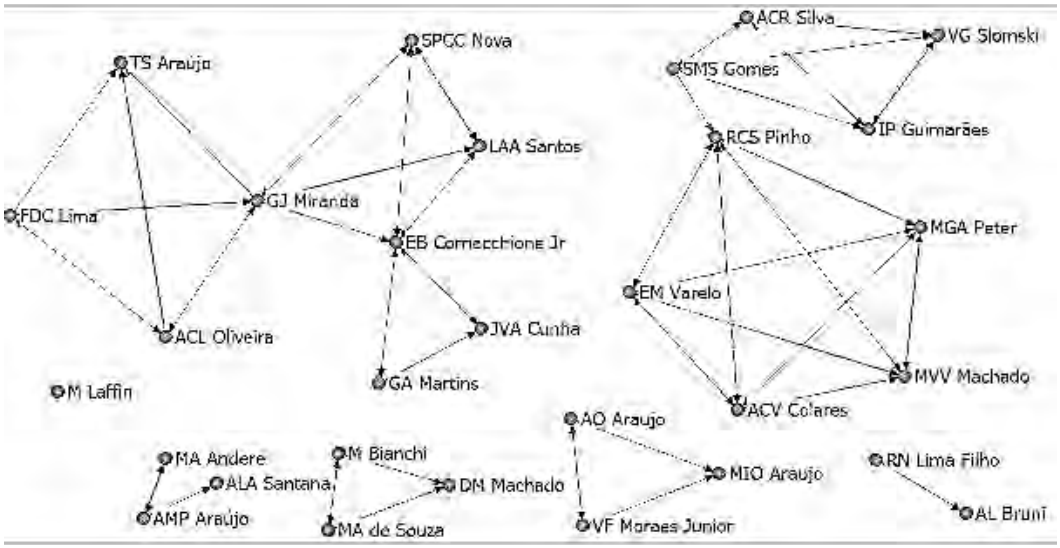
Tabela 4: Quantidade de autores por artigo

A Tabela 4 aborda a quantidade de autores por artigo com o objetivo de verificar se o tema é discutido por grupos de pesquisadores. Como pode ser observado, 30,77% dos artigos publicados sobre o tema formação docente nos periódicos analisados foram desenvolvidos por três autores. Com dois e quatro autores têm-se a mesma quantidade de artigos publicados (3), que representam individualmente 23,08% da amostra analisada. Com um autor foram identificados dois artigos (15,38%) e com quatro autores apenas um artigo (7,69%).

Durante a tabulação dos dados da pesquisa, identificou-se que houve 37 pesquisadores envolvidos no assunto nos 13 artigos da amostra. Destes os dois autores com a maior quantidade de publicação foram Edgard Bruno Cornacchione Júnior, vinculado à Universidade de São Paulo e Gilberto José Miranda, vinculado à Universidade Federal de Uberlândia, com três artigos cada. Adriana Maria Procopio de Araújo da Universidade de São Paulo, Silvia Pereira de Castro Casa Nova da Universidade de São Paulo e Vilma Geni Slomski da Universidade de São Paulo estiveram presentes em dois artigos. Os demais 25 autores apresentaram uma publicação nos artigos verificados. Desta forma, foi possível inferir que o tema referente à formação docente em contabilidade está disperso entre os autores nas pesquisas brasileiras.

A Figura 1 apresenta a rede social dos autores e co-autores em relação às pesquisas sobre formação docente elaborada pelo *software* UCINET®. Segundo Silva, Matheus,

Perreiras e Perreiras (p.3, 2013) as redes sociais "[...] são estruturas compostas por nós, ou vértices, que são os atores das redes sociais, conectados por um conjunto de linhas, ou arestas, que correspondem aos laços entre os atores".



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1 – Rede dos autores

Na Figura 1 é possível observar que somente um autor não possui laço com outros autores, isto é, apenas o autor Marcos Laffin desenvolveu seu estudo sem usar a redes sociais. Anteriormente a Tabela 4 foi abordado que dois artigos possuíam um único autor, entretanto um destes autores publicou em mais de um artigo, e nestes, portanto fez parceria com outros pesquisadores.

A maior parte dos laços entre os autores e co-autores verificada na Figura 1 é considerada fraca, ou seja, do tipo díades que é estabelecida por uma relação entre autores com apenas um artigo (WASSERMAN; FAUST, 1994). Foram localizadas três redes tríade, as quais abrangem um conjunto de três autores e os laços estabelecidos entre eles. O autor Gilberto José Miranda é o que apresenta a maior centralidade nas redes. Segundo Wasserman e Faust (1994) a análise de centralidade identifica os autores considerados mais importantes em uma rede de cooperação. Além deste, Edgard Bruno Cornacchione Júnior e Ruth de Carvalho Santana Pinho também apresentam centralidade na rede analisada.

Edgard Bruno Cornacchione Júnior da Universidade de São Paulo e Gilberto José Miranda da Universidade Federal de Uberlândia como visto anteriormente foram os que apresentaram maior número de publicações, ou seja, além de apresentarem os maiores índices de publicação, também se apresentam com maior centralidade na rede analisada. Logo o achado não corrobora com os dados encontrados por Espejo et al. (2009) e Marques, Dos Santos e Beuren (2012), na medida que estes afirmam que os autores com maior número de laços não consistem necessariamente com aqueles que apresentam os índices mais elevados de publicação.

4.3 Análise das relações entre as instituições nos artigos da amostra

Neste tópico é apresentado o vínculo institucional dos pesquisadores e a rede social formada pelas mesmas. Na Tabela 5 são apresentadas as instituições de ensino em que os

autores dos artigos analisados possuíam vínculo, sendo que as mesmas foram extraídas dos próprios artigos analisados.

Instituições	Sigla	Quantidade de artigos
Faculdades Integradas Fafibe	Fafibe	1
Universidade de São Paulo	USP	16
Universidade Regional de Blumenau	FURB	2
Universidade Federal de Uberlândia	UFU	7
Universidade Federal de Santa Catarina	UFSC	1
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	UFRN	1
Universidade Federal da Bahia	UFBA	3
Universidade Federal do Rio Grande do Sul	UFRGS	1
Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais	PUC Minas	1
Universidade Federal do Ceará	UFC	4
Total		**37**

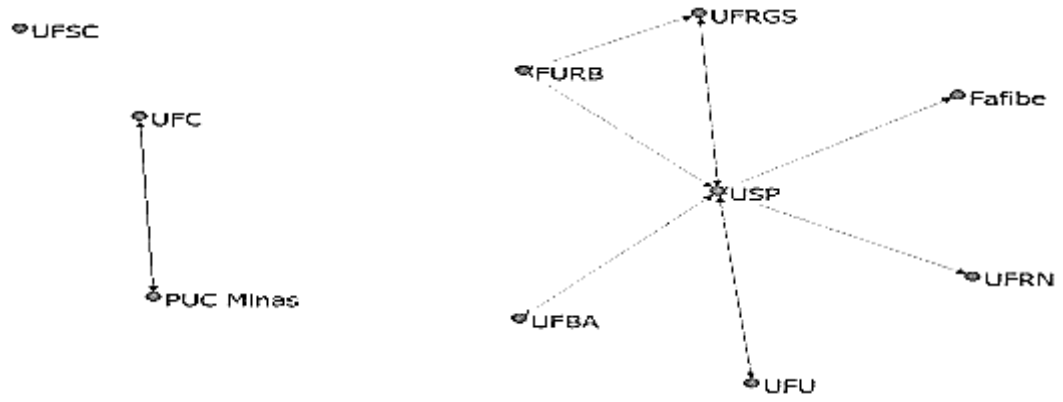
Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – Instituições dos autores dos artigos analisados.

Observa-se na Tabela 5 que a maior parte dos autores possui vínculo com a Universidade de São Paulo (USP), sendo que dos 37 autores verificados nos artigos, 16 deles possuem algum tipo de vínculo com esta instituição. Conforme Marques, Dos Santos e Beuren (2012) uma das razões possíveis é que esta instituição possui programa de *stricto sensu* em ciências contábeis consolidado, possuindo desde 1970 seu mestrado e desde 1978 o seu doutorado, ou seja, é uma universidade que apresenta há bastante tempo tais programas. Para os autores isto contribui com as discussões e estudos sobre os vários assuntos da área de contabilidade.

Logo após a Universidade de São Paulo a instituição que apresenta maior quantidade de artigos publicados sobre o tema formação docente nos periódicos da amostra foi a Universidade Federal de Uberlândia, com um total de sete artigos publicados sobre o tema. Além destas, a Universidade Federal do Ceará (com quatro artigos), a Universidade Federal da Bahia (com três artigos) e a Universidade Regional de Blumenau (com dois artigos) foram as que apresentaram respectivamente os maiores índices de publicações sobre a temática.

A Figura 2 apresenta a rede das instituições de ensino a qual os autores estão vinculados. A rede de cooperação entre as instituições foi elaborada com o objetivo de verificar os laços encontrados entre as instituições sobre o tema formação docente, a partir dos artigos analisados.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 2 – Rede das instituições de ensino

É possível verificar na Figura 2 que a instituição de ensino que ocupa a posição central é a Universidade de São Paulo (USP), sendo a mesma responsável pela ligação de laços entre diversas outras instituições, o que nos mostra a preocupação desta na integração com outros programas. Percebe-se que a Universidade Federal de Santa Catarina é a única instituição de Ensino Superior que produz sobre o tema formação docente sem estabelecer redes sociais. Além disto, é possível verificar que a Universidade Federal do Ceará e a Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais trabalham em conjunto. Todas as demais instituições possuem algum vínculo ligado a Universidade de São Paulo. Estes resultados indicam que existe a necessidade de uma maior integração entre as instituições brasileiras referente à linha de pesquisa investigada.

4.4 Análise das referências nos artigos selecionados

As tabelas 6 e 7 apresentam os tipos de referências utilizados nos artigos da amostra, isto é, o que os artigos citaram (livros, periódicos, teses ou dissertações, websites, anais e eventos científicos, entre outros). A Tabela 6 evidencia os tipos de referências utilizados nos artigos do ano de 2001 até o ano de 2010.

Tipo de referência	**Origem**	**2001**	**2007**	**2008**	**2009**	**2010**	**Total**
		Nº	**Nº**	**Nº**	**Nº**	**Nº**	
Livros	Nacional	13	16	14	11	30	84
	Internacional	0	6	2	0	3	11
Periódicos	Nacional	5	6	7	1	14	33
	Internacional	0	3	9	3	1	16
Teses e dissertações	Nacional	1	0	6	4	3	14
	Internacional	0	0	1	0	0	1
Websites	Nacional	2	0	17	4	5	28
	Internacional	0	0	0	0	0	0
Anais e eventos científicos	Nacional	3	12	6	9	6	36
	Internacional	0	0	0	1	0	1
Outros	Nacional	2	3	7	0	5	17
	Internacional	0	0	0	0	0	0
Total		**26**	**46**	**69**	**33**	**67**	**241**
Média por artigo		**26**	**46**	**34,5**	**33**	**67**	**40,17**

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6 – Tipos de referências utilizadas nos artigos de 2001-2010

Nota-se na Tabela 6 que os livros nacionais foram as referências mais utilizadas pelos autores no espaço de tempo analisado, apresentando um total de 84 citações e que o ano de 2010 foi o que apresentou maior quantidade de referências a livros (30 referências). Em sequencia o tipo de referencia que apresentou maior quantidade de referencia nos artigos de 2001 a 2010 foram os anais e eventos científicos nacionais com 36 referências utilizadas, seguido pelos periódicos nacionais que foram utilizados em 33 referências.

O ano de 2010 apresentou-se como o ano com a maior quantidade de obras referenciadas por artigos, apresentando um total de 67 referências utilizadas, seguido pelos anos de 2007 e 2008 que apresentaram 46 e 34,5 médias de referências utilizadas por artigo respectivamente.

É interessante realçar que no ano de 2001 nenhuma referência internacional foi utilizada, o que difere dos anos posteriores. Um exemplo é o ano de 2008 onde foi encontrada

a maior quantidade de referências internacionais (12), demonstrando uma ampliação e consequentemente uma melhoria nas pesquisas, uma vez que, conforme Slomski (2008), nacionalmente tal tema ainda é relativamente novo.

A quantidade total de referências utilizadas do ano de 2001 ao ano de 2010 foi de 241 referências, sendo que das mesmas 212 são referências nacionais e apenas 29 são referências internacionais. Percebe-se então a necessidade de um aperfeiçoamento nas referências utilizadas para uma internacionalização da educação, referente às pesquisas que investigam sobre a formação do professor de contabilidade.

A Tabela 7 apresenta os tipos de fontes de informação utilizados nos artigos do ano de 2011 até o ano de 2015.

Fontes de informação	Origem	2011	2012	2013	2015	Total
		Nº	Nº	Nº	Nº	
Livros	Nacional	3	45	8	7	63
	Internacional	1	15	0	2	18
Periódicos	Nacional	13	36	7	6	62
	Internacional	2	20	11	6	39
Teses e dissertações	Nacional	1	10	2	4	17
	Internacional	0	0	0	0	0
Websites	Nacional	8	4	2	2	16
	Internacional	0	1	0	0	1
Anais e eventos Científicos	Nacional	4	12	1	0	17
	Internacional	0	1	0	0	1
Outros	Nacional	0	5	2	2	9
	Internacional	0	1	0	0	1
Total		**32**	**150**	**33**	**29**	**244**
Média por artigo		**32**	**37,5**	**33**	**29**	**34,84**

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 – Tipos de fontes de informação utilizadas nos artigos de 2011-2015

Analisando a Tabela 7 percebe-se que houve uma melhora no que diz respeito às referências utilizadas comparando-as com as referências utilizadas nos artigos dos anos de 2001 a 2010, conforme a Tabela 6. É possível perceber uma queda na quantidade de livros utilizados, sendo a mesma de 95 para 81 livros. Além disto, houve um aumento significativo na quantidade de referências utilizando artigos nacionais e internacionais. É importante tal mudança, pois as questões referentes à educação atualmente vêm se alterando de forma rápida e a utilização de livros acaba por demandar mais tempo para publicação do que os artigos científicos. Outra questão observada na Tabela 7 é que, em geral, a quantidade de referências em média por artigo diminuiu em comparação com as referências dos artigos do ano de 2001 ao ano de 2010 apresentados na tabela anterior.

5 CONCLUSÕES

Este estudo buscou identificar o perfil da produção científica sobre a formação de professores de contabilidade em artigo publicados nos periódicos contábeis nacionais do Qualis CAPES. Para cumprir com esse objetivo foi realizado um estudo do tipo descritivo, bibliomético e quantitativo.

Verificando os aspectos gerais dos artigos que compuseram a amostra, percebeu-se que o tema foi abordado nos periódicos desde o ano de 2001 utilizando as restrições apresentadas na metodologia, tendo o maior número de publicações no ano de 2012.

Observou-se que o tema referente à formação do professor de contabilidade foi comtemplado em cinco periódicos, sendo estes de estrato A2, B1 e B2. Observou-se ainda que o periódico com maior quantidade de artigos sobre o tema foi a Revista Contabilidade & Finanças, com um total de 5 artigos. Além disto, verificou-se que a maior quantidade de artigos foi de natureza empírica.

Durante a análise de autoria dos artigos, verificou-se que há 30 autores investigando sobre o tema formação do professor de contabilidade nos periódicos referentes à amostra. A maior parte dos artigos averiguados foram publicados por três autores, sendo que a maioria dos autores publicou apenas um artigo sobre o tema. Durante a análise de redes foi possível verificar que os laços dos autores normalmente são fracos, onde o relacionamento normalmente é estabelecido por apenas uma publicação juntos. Além disso, foi possível perceber que o autor que possui maior centralidade foi um dos que apresentou maior quantidade de publicações.

Percebe-se na análise das instituições que os autores dos artigos da amostra estão vinculados a 10 instituições, sendo todas elas brasileiras. A instituição que apresentou maior vínculo com os autores foi a Universidade de São Paulo, a qual apresentou 16 autores com algum tipo de ligação. Em relação à rede das instituições de ensino a que os autores estão vinculados, foi possível verificar que a Universidade de São Paulo possuiu laços com 6 outras instituições e que a maioria das demais instituições apresenta somente um laço com outra instituição de ensino, sendo em maior parte com a Universidade de São Paulo.

Durante a análise das referências, observou-se que os livros nacionais são geralmente as referências mais utilizadas pelos artigos que compuseram a amostra do presente estudo. Porém foi possível verificar que a um aumento significativo na utilização de artigos nacionais e internacionais publicados em periódicos, oque demonstra um aperfeiçoamento nas referências utilizadas pelos artigos.

Logo é possível concluir que o tema formação do professor de contabilidade está disperso entre os autores nas pesquisadas brasileiras averiguadas, ainda é pouco pesquisado e não há nenhum principal autor sobre a temática em cenário nacional. Isto indica que há a necessidade de uma maior rede de cooperação entre os autores do tema, as instituições a qual estes estão vinculados e um aperfeiçoamento das referências.

Este estudo como a maioria dos estudos bibliométricos possui limitações, sendo a principal delas que os dados do mesmo não podem ser generalizados pelo fato de se restringir aos artigos que compuseram a amostra. Outra limitação do artigo é em relação aos critérios de coleta utilizados, já que outro pesquisador pode decidir utilizar outra forma de busca dos dados para a análise. Para futuras pesquisas recomenda-se uma replicação do estudo em periódicos internacionais, para identificar o perfil da produção científica sobre a formação do professor de contabilidade de forma internacional. Além disto, sugere-se um estudo similar nos artigos publicados nos anais dos principais congressos da área de contabilidade.

REFERÊNCIAS

ANDERE, M. A. **Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação.** 2007. Tese de Doutorado. Dissertação (Mestrado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto.

ANDERE, M. A.; ARAÚJO, A. M. P. de. Aspectos da formação do professor de ensino superior de Ciências Contábeis: uma análise dos programas de pós-graduação. **Revista de Contabilidade e Finanças**, v. 19, n. 48, p. 91-102, 2008.

ANDRADE, M. M. de. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

ARAÚJO, C. A. A. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, v. 12, n. 1, 2007.

ARAÚJO, T. S.; LIMA, F. D. C.; OLIVEIRA, A. C. L.; MIRANDA, G. J. Problemas percebidos no exercício da docência em Contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 26, n. 67, p. 93-105, 2015.

CANDIOTTO, L. B. C; MIGUEL, M. E. B. O curso de ciências contábeis na educação brasileira: das aulas de comércio ao curso superior de ciências contábeis (1808-1951). In: IX Congresso Nacional de Educação – Educere III Encontro Sul Brasileiro de Psicopedagogia. Curitiba. 26 – 29 out. **Anais...** Curitiba: 2009. Disponível em: <http://pucpr.br/eventos/educere/educere2009/anais/pdf/3699_2182.pdf>. Acesso em: 15 de junho de 2015.

COLARES, A. C. V.; VARELO, E. M.; PINHO, R. D. C. S.; PETER, M. D. G. A.; MACHADO, M. V. V. Análise das características acadêmicas e profissionais dos candidatos aprovados aos cursos de pós-graduação stricto sensu em contabilidade e controladoria no Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 5, n. 1, p. 132-151, 2013.

CUNHA, L. A. Desenvolvimento desigual e combinado no ensino superior: Estado e mercado. **Educação & Sociedade**, v. 25, n. 88, p. 795-817, 2004.

CUNHA, J. V. A. da; CORNACHIONE JR, E. B.; MARTINS, Gilberto A. de. Pós-graduação: o curso de doutorado em ciências contábeis da FEA/USP. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 48, p. 6-26, 2008.

DE SOUZA, M. A.; MACHADO, D. G.; BIANCHI, M.. Um perfil dos programas brasileiros de pós-graduação stricto sensu em Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 5, n. 2, p. 68-96, 2011.

ESPEJO, M. M. D. S. B.; CRUZ, A. P. C. D.; LOURENÇO, R. L.; ANTONOVZ, T.; ALMEIDA, L. B. D.. Estado da arte da pesquisa contábil: um estudo bibliométrico de periódicos nacional e internacionalmente veiculados entre 2003 e 2007. **RIC - Revista de Informação Contábil**, v. 3, n. 3, p. 94-116, jul./set. 2009.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GISI, M. L. A Educação Superior no Brasil e o caráter de desigualdade do acesso e da permanência. **Diálogo Educacional, Curitiba**, v. 6, n. 17, p. 97-112, 2006.

GUEDES, V. L. S; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. **Encontro Nacional de Ciência da Informação**, v. 6, p. 1-18, 2005.

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. As faculdades de Ciências Contábeis e a formação do contador. **Revista Brasileira de Contabilidade**, v. 15, n. 56, p. 50-56, 1986.

KUENZER, A. Z. As políticas de formação: a constituição da identidade do professor sobrante. **Educação e sociedade**, v. 20, n. 68, p. 163-183, 1999.

LAFFIN, M. O professor de contabilidade no contexto de novas exigências. **Contabilidade vista & revista**, v. 12, n. 1, p. 57-78, 2009.

LIMA FILHO, R. N.; BRUNI, A. L. Percepção dos graduandos em Ciências Contábeis de Salvador (BA) sobre os conceitos relevantes da Teoria da Contabilidade. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade (REPeC)**, v. 6, n. 2, 2012.

MARTINS, A. C. P. Ensino superior no Brasil: da descoberta aos dias atuais. **Acta Cirúrgica Brasileira**, v. 17, p. 04-06, 2002.

MARQUES, L.; SANTOS, V. dos; BEUREN, I. M. Abordagem dinâmica do capital de giro em artigos publicados nos periódicos nacionais do Qualis CAPES. **Revista de Economia e Administração**, v. 11, n. 1, 2012.

MIRANDA, G. J.; NOVA, S. P. de C. C.; CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B. Os saberes dos professores-referência no ensino de contabilidade. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 23, n. 59, p. 142-153, 2012.

MIRANDA, G. J., SANTOS, L. D. A. A., NOVA, S. P. D. C. C.; CORNACCHIONE JÚNIOR, E. B. A pesquisa em Educação Contábil: produção científica e preferências de doutores no período de 2005 a 2009. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 24, n. 61, p. 75-88, 2013.

MORAES JÚNIOR, V. F. de; ARAUJO, A. O.; ARAUJO, M. I. O. Percepção sobre a Atitude Interdisciplinar dos Professores no Curso de Ciências Contábeis: Um Estudo nas Universidades Norte Rio-Grandenses. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 127-144, 2010.

NASSIF, V. M. J.; HANASHIRO, D. M. M. A competitividade das universidades particulares à luz de uma visão baseada em recursos. **Revista de Administração Mackenzie,** v. 3, n. 1, p. 95-114, 2001.

NOSSA, V. A necessidade de professores qualificados e atualizados para o ensino da contabilidade. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**, São Paulo, SP, Brasil, 1999.

PACHECO, R. C. dos S.; KERN, V. M. Uma ontologia comum para a integração de bases de informações e conhecimento sobre ciência e tecnologia. **Ci. Inf**, v. 30, n. 3, p. 56-63, 2001.

PELEIAS, I. R.; SILVA, G. P. da; SEGRETI, J. B.; CHIROTTO, A. R. Evolução do ensino da contabilidade no Brasil: uma análise histórica. **Revista de Contabilidade e Finanças–USP, São Paulo, Edição**, v. 30, p. 19-32, 2007.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais. In. BEUREN, Ilse Maria. (Org). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap. 3, p. 76-97.

SAES, F. de A. M.; CYTRYNOWICZ, R. O ensino comercial na origem dos cursos superiores de economia, contabilidade e administração. **Revista Álvares Penteado**, v. 3, n. 6, p. 37-59, 2001.

SANTANA, A. L. A.; ARAÚJO, A. M. P. de. Aspectos do perfil do professor de Ciências Contábeis e seu reflexo no Exame Nacional de Desempenho dos estudantes (ENADE)-um estudo nas universidades federais do Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 4, p. 73-112, 2011.

SCHWARTZMAN, S. A revolução silenciosa do ensino superior. In: RIBEIRO, E.; SAMPAIO, H. **O ensino superior em transformação.** São Paulo: Núcleo de Pesquisas sobre Ensino Superior (NUPES/USP), 2000.

SILVA, A. B. de O. e; MATHEUS, R. F.; PERREIRAS, F. S.; PERREIRAS, T. A. S. Estudo da rede de co-autoria e da interdisciplinaridade na produção científica com base nos métodos de análise de redes sociais: avaliação do caso do programa de pós-graduação em ciência da informação-PPGCI/UFMG. 2013. In: Anais do Encontro Nacional de Pesquisa em Ciência Da Informação (ENANCIB), 6., 2005, Florianópolis, SC.

SILVA, S. A. I. Dimensões da formação do professor universitário: o "olhar" da Filosofia. **Ensino superior: questões sobre a formação do professor.** São Paulo: Avercamp, p. 15-26, 2008.

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

SLOMSKI, V. G. Saberes e competências do professor universitário: contribuições para o estudo da Prática Pedagógica do Professor de Ciências Contábeis do Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 1, n. 1, p. 87-103, 2007.

SLOMSKI, V. Saberes que fundamentam a prática pedagógica dos professores de Ciências Contábeis. In: **Congresso USP de Contabilidade e Controladoria,** São Paulo, SP, Brasil, 2008.

SLOMSKI, V. G.; SILVA, A. C. R. da; GOMES, S. M da S.; GUIMARÃES, I. P. Mudanças curriculares e qualidade de ensino: ensino com pesquisa como proposta metodológica para a formação de contadores globalizados. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 8, p. 160-188, 2010.

STALLIVIERI, L. O sistema de ensino superior do Brasil: características, tendências e perspectivas. **Educación superior en América Latina y el Caribe:** Sus estudiantes hoy, p. 79-100, 2007.

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

VASCONCELOS, M. L. M. C. **A formação do professor de terceiro grau.** São Paulo: Pioneira, 1996.

A inovação na agroindústria de carnes: um estudo de caso em um frigorífico de aves localizado em Ipuaçu – SC

Cleunice Zanella (UNOCHAPECÓ) cleunice@unochapeco.edu.br
Programa de Pós-Graduação em Administração - UFSC

Daiane Deon (daia_deon@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração – UNOCHAPECÓ

Maiara Castagna (mais.maiara@gmail.com)
Graduada em Administração – UNOCHAPECÓ

RESUMO
Este estudo teve como objetivo principal analisar a percepção do gestor de uma pequena agroindústria de aves a respeito da inovação. Identificar quais inovações são geradas nesta empresa, bem como verificar a visão do gestor acerca do processo inovativo, compreendendo desde a concepção do termo inovação, seus benefícios e principais dificuldades para a gestão e implementação de inovações. Trata-se de um estudo de caso com abordagem qualitativa. Para a coleta de dados, foi realizada entrevista com o gestor responsável pela agroindústria. Pode-se observar que a agroindústria objeto deste estudo, desenvolve inovações incrementais que são, em grande parte, baseadas em fornecedores, tanto de insumos, como máquinas e equipamentos, também através da introdução e/ou aprimoramento de processos na produção de bens ou serviços.
Palavras-chave: Inovação; Cadeia produtiva de aves; Agroindústria.

Innovation in meat agribusiness: a case study in a refrigerated poultry located in Ipuaçu - SC

ABSTRACT
This study aimed to analyze the perception of the manager of a small agribusiness bird about innovation. Identify which innovations are generated in this company, as well as checking the manager's vision of the innovation process, ranging from the design of the term innovation, its benefits and major difficulties for the management and implementation of innovations. This is a case study with a qualitative approach. To collect data, we interviewed the manager responsible for the agricultural industry. It can be observed that the agribusiness object of this study, develops incremental innovations that are largely based on suppliers both inputs, such as machinery and equipment, also through the introduction and / or improvement of processes in the production of goods or services.
Key-words: Innovation; Production Chain of Birds; Agribusiness.

1 INTRODUÇÃO

Diante das mudanças ocasionadas pela globalização, as empresas reagem em busca de alternativas que viabilizem a diminuição de seus custos de produção e de comercialização, bem como maior inserção no mercado. Assim, gerando a necessidade de adoção de novas posturas estratégicas como forma de manter a competitividade, tornando fundamental para a sobrevivência das empresas desenvolver estratégias competitivas diferenciadas, as quais podem ser baseadas na utilização da inovação, principalmente inovação tecnológica como um instrumento relevante para inserção no mercado mundial.

Segundo Schumpeter (1988), a inovação tecnológica cria uma ruptura no sistema econômico, tirando-a do estado de equilíbrio, alterando, desta forma, padrões de produção e criando diferenciação para as empresas. Ela representa papel central na questão do desenvolvimento econômico e de um país.

De acordo com Coral, Ogliari e Abreu (2009) para que uma organização seja considerada inovadora, torna - se necessário um esforço sistemático de planejamento e implementação de tecnologia, pois é indispensável que a empresa conheça sua capacidade e desenvolva um ambiente propício e que motive o nascimento de ideias inovadoras.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: introdução no capítulo I, revisão de literatura no capítulo II, seguido dos procedimentos metodológicos no capítulo III, na sequência se apresenta a análise dos dados, seguida das considerações finais.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 Cadeia produtiva de aves

Uma cadeia de produção agroindustrial pode ser fracionada, conforme Batalha e Silva (2001) de forma a jusante e montante, ou seja, divide-se em: comercialização, industrialização e produção de matérias-primas. A comercialização é caracterizada por empresas que possuem contato com o consumidor final; a industrialização é formada por empresas que têm por responsabilidade transformar a matéria-prima em produto final; e as empresas produção de matérias primas, são responsáveis em abastecer as primeiras matérias primas para que outras empresas avancem no processo.

As cadeias produtivas formam e estabelecem um conjunto de etapas, pelas quais são processados os diferentes bens intermediários. Neste contexto, as cadeias derivam da separação e especialização do trabalho de todas as partes, que compreendem vários elos, os quais caracterizam-se por entradas compostas por utilização da matéria-prima, por processamento, que faz uso necessário das máquinas e equipamentos, e por saídas, que se consolidam na fabricação dos produtos de consumo intermediário, ou produtos finais (TRICHES, SIMAN, CALDART, STULP, 2004).

A concepção de uma cadeia produtiva, na visão de Batalha (1997), está principalmente ligada a três elementos básicos: a) operações de transformação sucessivas, dissociáveis, capazes de serem separadas e ligadas entre si por um encadeamento técnico; b) um conjunto de relações comerciais e financeiras que estabelecem, entre todos os estados de transformação, um fluxo de troca, situado de montante a jusante, entre fornecedores e clientes; c) um conjunto de ações econômicas que presidem a valorização dos meios de produção e asseguram a articulação das operações. As cadeias representam ainda um espaço de análise das inovações tecnológicas. Isso significa que operações técnicas ao longo de sua estrutura podem ser de tecnologias de base, de tecnologias-chave e de tecnologias emergentes.

A cadeia produtiva da carne de aves por sua vez, destaca-se dentre as demais cadeias, especialmente no Brasil, pois apresenta um variado e amplo moderno sistema de planejamento, organização, coordenação dos elos, inclusão de novas tecnologias e processos gerenciais (VOILÀ, TRICHES, 2013).

Esta cadeia é distinguida por uma sequência de intervenções que geram a produção de bens, podendo ser dividida em três áreas: a) produção de insumos; b) industrialização; c)

comercialização e distribuição. Na primeira área, pode ser considerado como a matéria-prima aves, compreendendo todos os segmentos, desde a criação de matrizes e engorda. A segunda área é caracterizada por empresas responsáveis pelo abate e processamento da carne, e pode ser considerado como o elo principal da agroindústria. Já na última área de comercialização e distribuição estão concentradas as empresas que estão inteiramente vinculadas ao consumidor final (VOILÀ, TRICHES, 2013).

Conforme Voilà e Triches (2013) a produção de carne de frango no Brasil está em crescente desenvolvimento e o país é um dos principais produtores mundiais. Como fatores favoráveis pode-se citar as condições climáticas encontradas no território nacional, e a matéria-prima utilizada como o milho e a soja produzidos no próprio país.

2.2 Inovação: conceitos e características

Conforme Schumpeter (1912; 1943), a inovação pode ser definida como um processo inovativo, que decorre de três fases: invenção, inovação e difusão. A invenção institui conhecimento novo. A inovação é a implementação de um novo processo. E a difusão refere-se à obtenção de novos produtos ou processos de fontes externas. As organizações que reconhecem o potencial da inovação destacam-se como elementos essenciais para o desenvolvimento das nações mais competitivas. A inovação pode ser definida: 1) introdução de um novo bem; 2) introdução de um novo método de produção; 3) abertura de um novo mercado; 4) conquista de uma nova fonte de oferta de matérias primas ou de bens semimanufaturados e; 5) estabelecimento de uma nova organização de qualquer indústria.

O Manual de Oslo (OECD, 2005), classifica a inovação em: produto, que é a inserção de um bem ou serviço novo ou aperfeiçoado, em relação às suas características ou usos pretendidos; processo, a qual aponta a prática de um novo ou aprimorado processo produtivo ou entrega, compreendendo alterações significativas em técnicas, equipamentos e/ou softwares; organizacionais, que refere-se à prática de novas técnicas organizacionais, podendo ser modificações em práticas de negócio, na disposição do ambiente de trabalho ou nos vínculos externos da empresa; e marketing, implicando na prática de novos métodos de marketing, os quais podem envolver alterações no aspecto do produto e embalagem, na propagação e distribuição do produto.

Para que aconteça um processo de inovação, Schumpeter (1912, 1943) menciona duas rotas principais na primeira: a empresa pode inovar em equipamentos para novos processos, e também inovar, comercializando e distribuindo novos produtos; a segunda visa estimular atividades que sejam criativas e que propiciem o desenvolvimento de produtos novos ou melhorados, processos ou serviços.

Já para Kawabata (2008) as alterações de processo, de maneira geral, traduzem-se na compra de equipamentos mais atualizados, capazes de aumentar a produtividade e reduzir os custos por meio das reduções de perdas e maior eficiência produtiva. Neste caso a inovação poderá ser inserida tanto para as atividades principais como para as secundárias. Porém, a empresa poderá inovar também no uso de novas matérias-primas ou fontes de fornecimento, novos mercados, novos modelos de gestão e novas estratégias de marketing.

A inovação tecnológica por sua vez, abrange duas formas: produtos e processos. Produtos tecnologicamente novos, que suas características tecnológicas se diferem dos produtos anteriores e produtos tecnologicamente aprimorados, os quais podem ser um produto simples ou aperfeiçoado. A tecnológica nos processos pode ser considerada a adoção de

métodos de produção novos ou melhorados, que elevem o desempenho do produto na forma que ele será entregue (OECD, 2005).

Kawabata (2008) destaca a importância de observar que nem todas as empresas possuem o mesmo nível tecnológico, mas é notada as necessidades dos agentes produtivos em inovar, seja por meio da difusão ou por meio do esforço inventivo de criação de um novo ou melhorado produto, mesmo que este já seja conhecido em outros mercados.

De acordo Santini e Souza Filho (2003) as inovações tecnológicas em produto no segmento da avicultura compreendem as melhorias nas características do produto sem perder a essência, como na compra de equipamentos automatizados para melhorar a qualidade do produto.

As mudanças de processos na avicultura concentram a utilização de métodos automatizados cada vez mais eficientes como depenagem e escaldagem, evisceração, processos de resfriamento, classificação, pesagem e congelamento. Estas mudanças e aperfeiçoamentos são decisivas no aumento na produtividade da empresa e na redução dos custos, pois obtém-se maior aproveitamento dos recursos. Podem ser observadas de várias formas, como uma nova maneira de distribuição, uma nova embalagem com um designer diferenciado ou reposicionamento do produto (SANTINI, SOUZA FILHO, 2003).

No entanto existem fatores que prejudicam as atividades de inovação, tais como: fatores econômicos, que apresentam riscos excessivos, custo elevado, ausência de fontes adequadas para financiamento, prazo muito longo de retorno do investimento com inovação; fatores da empresa, que podem ser responsáveis por pouco potencial de inovação, carência de pessoal qualificado, ausência de informações e conhecimentos sobre tecnologia e mercados, gastos complicados de controlar, resistência às mudanças, deficiências na disponibilidade de serviços externos e falta de oportunidade para cooperação; e fatores como a falta de infraestrutura, legislação, normas e regulamentos, pouca oportunidade tecnológica (OECD, 2005).

Por fim destaca-se que para que uma organização seja inovadora, torna-se necessário um esforço sistemático de planejamento e implementação de tecnologia, pois é indispensável que a empresa conheça sua capacidade e desenvolva um ambiente propício e motive o nascimento de ideias inovadoras (CORAL, OGLIARI, ABREU, 2009).

2.3 Estudos correlatos

Santini e Souza Filho (2004) afirmam que as mudanças tecnológicas estão presentes de forma intensa em cadeias agroindustriais, principalmente nas cadeias de produção da pecuária de corte, da avicultura de corte e suinícola, com ênfase em seus elos de processamento. Resultado encontrado através de informações secundárias e primárias, obtidas por meio da aplicação de questionários semiestruturados com empresas de processamento nacionais e estrangeiras. O estudo evidencia que as variações e mudanças que ocorrem no mercado fazem com que as inovações estejam presentes nos diversos elos produtivos, como na área de processamento onde as organizações inovam através da aquisição de novos equipamentos e aperfeiçoando os processos, como ao desenvolver novos produtos e/ou processos.

Santini, Souza Filho e Bánkuti (2005), em sua pesquisa, destacam as inovações tecnológicas em cadeias agroindustriais nos segmentos de processamento de carnes, leite e café no Brasil. Buscando identificar e caracterizar as inovações tecnológicas nos

segmentos estudados concluem que as empresas desenvolvem inovações incrementais baseadas em fornecedores.

Para Kawabata (2008) a inovação está presente nos diferentes elos dentro da cadeia produtiva, adquirindo novos equipamentos e também pelo esforço inventivo, tornando a empresa cada vez mais competitiva. Cita como exemplo de inovação, principalmente no que refere a tecnologias encontradas nas cadeias agroindustriais de bovinocultura, avicultura e suinocultura. Para concluir aponta como resultado da pesquisa a presença da inovação nos diferentes elos dentro da cadeia produtiva, através da aquisição de novos equipamentos.

Já Costa e Rocha (2009) dedicam seus estudos na cadeia produtiva têxtil e de confecções, atrelado a inovação, apresentando panorama nacional e internacional da cadeia produtiva têxtil e de confecções na década de 2000, destacando as necessidades de desenvolver atividades inovativas como um instrumento fundamental para a estratégia competitiva das empresas dessa cadeia produtiva no Brasil. Confirmam que se tornou fundamental para a sobrevivência das empresas desenvolver estratégias competitivas diferenciadas, baseadas na utilização da inovação, principalmente inovação tecnológica como um instrumento relevante para inserção no mercado mundial.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Esta pesquisa refere-se a um estudo de caso, com abordagem qualitativa, realizado a partir de um enfoque exploratório e descritivo, visto que esta pesquisa tem como objetivo compreender a realidade, em profundidade, do processo de inovação em uma agroindústria.

Para atender os objetivos propostos, foi necessário estudar a estrutura da cadeia, na qual a agroindústria faz parte, sua composição, a inter-relação entre seus agentes, bem como o contexto no qual tal cadeia está inserida. Para a coleta de dados, foram utilizadas informações provenientes de fontes primárias coletadas com o gestor envolvido no processo inovativo desta agroindústria.

Para a coleta de dados foi construído um roteiro de entrevista, visando saber a opinião do gestor envolvido no processo inovativo desta cadeia.

Através deste roteiro pré-estabelecido com perguntas semiestruturadas, foi possível obter informações necessárias e fundamentais para o desenvolvimento do diagnóstico, bem como a interpretação e análise dos dados, os quais possibilitaram identificar o posicionamento da empresa diante das inovações.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Ao analisar os dados apresentados pela entrevista semiestrutura realizada com o diretor geral de uma pequena agroindústria localizada no município de Ipuaçu, estado de Santa Catarina, constatou-se a inexistência de um setor responsável pela inovação, porém destaca-se que anualmente destina aproximadamente um valor de dez mil reais para o processo inovativo.

Sobre o entendimento a respeito do termo inovação, o entrevistado descreve que “é tornar aquilo que já existe em algo diferente, buscado melhorar o processo”.

Com relação a introdução de aprimoramentos/ melhorias na produção destacam-se os

seguintes itens: introdução de um novo processo na produção de bens ou serviços, adaptação e aprimoramento no processo produtivo, parcerias com outros produtores, parcerias com fornecedores de insumos e parcerias com fornecedores de máquinas e equipamentos. Tal cenário é reforçado pela afirmação de Santini, Schiavi e Souza Filho (2005) que, ao estudarem as inovações tecnológicas em cadeias agroindústrias, observam que as inovações são, em grande parte, baseadas em adquirir novos equipamentos, aperfeiçoar os processos e em fornecedores (de insumos ou de equipamentos).

Como itens de média importância, foram citadas pelo gestor os aprimoramentos/melhorias na produção, sendo: melhoria na embalagem, design de embalagem ou produtos, novos aditivos, novas máquinas e equipamentos, adaptação das já existentes, consultoria, treinamento/especialização da mão de obra realizada em parcerias com Universidades e Faculdades.

Sobre os fatores que estimulam a inovação na empresa, são considerados as exigências dos clientes, o aumento da competição no setor, adequação de todas/algumas etapas de produção, as máquinas e equipamentos mais modernos, necessidade de reduzir custos, necessidade de aumentar produtividade, mudanças trabalhistas em geral, legislação de saúde e segurança no trabalho, legislação ambiental e legislação sanitária.

A empresa destaca como ações mais frequentes realizadas no quesito produto, a apresentação de produto novo no mercado nacional e produto novo na empresa, mas já existente no mercado internacional.

Quanto a introdução de inovações em processo destaca a introdução de processos tecnológicos novos para o setor de atuação, processos tecnológicos novos para sua empresa, mas já existentes no mercado nacional e internacional.

Com relação a introdução da inovação organizacional, destaca-se investimentos em sistemas de gestão de conhecimento, novos ou melhorados, destinados a melhorar a utilização e intercâmbio de informações, conhecimento e competências dentro da empresa. Também há modificações importantes na organização do trabalho, como as mudanças na estrutura de gestão, a integração de departamentos, as atividades e mudanças significativas em relações a outras empresas ou instituições públicas, como por exemplo, as alianças, associações e subcontratações.

No que se refere as ações de inovação em marketing a empresa entende como importante modificação no design ou na embalagem do produto e novos métodos de venda e distribuição. No entanto são ações raramente introduzidas pela empresa.

Ainda a empresa destaca como inovação a abertura de novos mercados para a empresa, a introdução de novas fontes de insumos e matérias primas, novas formas de organização, mudanças significativas nos conceitos e/ou práticas de gestão e mudanças significativas no controle estatístico de processos.

Sobre a importância do impacto resultante da introdução de inovações, destacou-se o aumento da produtividade, ampliação do mix/portfólio de produtos, aumento da qualidade dos produtos, assim permitindo que a empresa mantivesse sua participação nos mercados de atuação (volume de vendas, regiões atendidas, etc.) e redução da necessidade de mão de obra.

Foram mencionados como fatores de média importância o aumento da participação do mercado da empresa, abertura de novos mercados, melhoria na estrutura organizacional,

redução dos custos dos trabalhos, redução no consumo de energia, redução do impacto sobre o meio ambiente e também permitiu redução de acidentes de trabalho.

A empresa identifica como importante para a cooperação e o fluxo de informações às associações, os sindicatos, entre outros. Como média contribuição para o desenvolvimento da inovação na empresa são, as Universidades e centros de ensino.

O gestor identifica que as ações conjuntas com entidades externas são de alta importância, pois essa cooperação com agentes locais, regionais e nacionais propiciaram melhoria na qualidade dos produtos, desenvolvimento de novos produtos, melhoria nos processos produtivos, armazenagem ou distribuição, introdução de novos produtos, novos produtos ou processos que tenham gerado título de propriedade industrial (patente, marcas, desenho industrial, etc.), melhoria nas condições de fornecimento dos produtos (acondicionamento, embalagens), melhor capacitação dos recursos humanos, introdução de inovações organizacionais (organização matricial, por processos, integração de processos), maior integração à cadeia produtiva, novas oportunidades de negócio e promoção do nome/marca da empresa.

As principais estratégias de negócios que recebem prioridades da gestão, a empresa destaca a introdução de novos processos de produção, a introdução de novos modelos organizacionais, o aumento da participação no mercado (volume de vendas, regiões atendidas), maiores investimentos em P&D interno, maiores investimentos em capacitação de pessoal, expansão da capacidade produtiva (instalações físicas), redução de custos, aumento da produtividade e aperfeiçoamento do controle de qualidade. E como estratégias de média importância, o gestor cita o lançamento de novos produtos/novas linhas de produtos, o desenvolvimento de estratégias de marketing mais agressivas e desenvolvimento de novos nichos de mercados.

A empresa apresenta quatro fontes de informações, que influenciam diretamente sobre seu processo de inovação, sendo: as fontes internas, pois há um nível elevado de influência sobre o processo de informação em relação as fontes de dentro da empresa e de outras empresas do grupo; as fontes de mercado, que possui média influência sobre o processo de inovação, adquiridas dos fornecedores, concorrentes, clientes e consultores; as fontes institucionais, que também são classificadas com média influência sobre o processo de inovação, as quais são consideradas as Universidades, Órgãos públicos de pesquisa e centros tecnológicos; e por fim, com base em outra fontes de informações como: associações profissionais setoriais, feiras comerciais, exposições, revistas científicas e publicações comerciais/técnicas.

A empresa acentua a participação em todos ou programas e ações específicas para o segmento no qual atua, promovido pelos diferentes âmbitos do governo e/ou instituições. Como, programas do Governo Federal - Embrapa, Governo Federal-Universidades/Centros de pesquisa, Governo Federal - MAPA, Governo Estadual, Governo municipal e o Sistema S (SEBRAE e SENAI, etc.). E a mesma, avalia os programas ou ações específicas para o segmento no qual atua, promovido pelos diferentes âmbitos de governo, acima descritos de maneira positiva.

E por fim, o gestor classifica como fatores que dificultam a atividade de inovação: econômicos, internos e de mercado.

- ✓ Fatores econômicos são avaliados como de alta relevância, pois os custos de inovações são elevados, há falta de recursos na empresa para investir e falta de fontes de financiamento;
- ✓ Nos fatores internos, destaca-se a falta de pessoal qualificado;
- ✓ Os fatores de mercado foram todos classificados como de alta relevância: barreiras de normas ou legislação, mercados dominados por empresas estabelecidas e incerteza na demanda de produtos inovadores.

O Manual de Oslo (OECD, 2005), fundamenta os mesmos fatores como prejudiciais que as atividades de inovação, tais como: I) fatores econômicos: riscos excessivos, custo elevado, ausência de fontes adequadas para financiamento, prazo muito longo de retorno do investimento com inovação; II) fatores da empresa: pouco potencial de inovação, carência de pessoal qualificado, ausência de informações e conhecimentos sobre tecnologia e mercados, gastos complicados de controlar, resistência às mudanças, deficiências na disponibilidade de serviços externos e falta de oportunidade para cooperação. Além de outros fatores como falta de infraestrutura, legislação, normas, regulamentos e falta de oportunidade tecnológica.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir do estudo de caso realizado, foi possível analisar que a agroindústria estudada representa um importante local para a realização de inovações tecnológicas de produtos e processos, pois a avicultura é uma atividade de grande importância no sistema produtivo e no abastecimento nacional, o qual necessita de aprimoramento constante.

Mesmo diante de tal destaque no mercado, a empresa não possui setor especifico de inovação, mas não ignora a importância de inovação, como fator explicativo das mudanças e do comportamento competitivo de cadeias produtivas que compõem os sistemas agroindustriais. Entende que a inovação é capaz de gerar significativas mudanças internas e externas, além de levar à alteração no padrão de concorrência e de concentração dos mercados.

A inovação dentro desta agroindústria acontece pelo apoio e pela parceria dos fornecedores tanto de máquinas e equipamentos, quanto de embalagens e condimentos e também parcerias com outros produtores, pois a agroindústria estudada não tem nenhum setor ou grupo de trabalho específico que trata das inovações, reforçando as conclusões de Santini, Souza e Bánkuti (2005) para os quais as empresas desse segmento desenvolvem inovações incrementais e baseadas em fornecedores.

Além da constatação de que as inovações provenientes da agroindústria estudada possibilitaram aumento da produtividade e ampliação, nota-se aumento significativo da qualidade dos produtos. Neste caso, pode-se avaliar que o padrão de inovação está ligado a dinâmica do setor, a capacidade da empresa e também a própria concorrência, apresentando diversidade em termos de inovação.

Pode ser observado durante a pesquisa os esforços inovativos em diferentes níveis, variando desde mudanças no controle de qualidade, abertura de novos mercados para a empresa, inserção de um produto novo no mercado em que atua até o desenvolvimento, aprimoramento e automação de processos produtivos.

Por fim, é possível observar através deste estudo que alterações ocorridas dentro da

agroindústria foram influenciadas pelos esforços de inovação principalmente com o intuito de reduzir custos e melhorar a qualidade do produto, para atender às exigências do consumidor. Entretanto, não se trata apenas de inovação baseada em aquisição de novas tecnologias, mas sim em investimentos que podem gerar inovação dentro da empresa, como aprimoramentos no processo e produto, para assim agregar mais valor ao mesmo.

REFERÊNCIAS

BATALHA, M. O.; SILVA, A. L. Gerenciamento de sistemas agroindustriais: definições e correntes metodológicas. In: BATALHA, M. O. (Coord.). Gestão agroindustrial. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001. v. 1, p. 23-63.

BATALHA, Mário O. Gestão Agroindustrial: Gepai – Grupo de estudos e pesquisas agroindústrias. São Paulo SP, Ed. Atlas S/A. 1997, 573 p. (volume I).

CORAL, Eliza; OGLIARI, Andre; ABREU Aline França de. Gestão Integrada da Inovação: Estratégia, Organização e desenvolvimento de produtos. 1. Ed. São Paulo, Atlas, 2009.

COSTA, Ana Cristina Rodrigues da; ROCHA, Érico Rial da. Panorama das cadeias produtiva têxtil e de confecções e a questão da inovação. In: BNDES Setorial, 2009.

DOSSI, Giovanni. Fontes, Procedimentos e efeitos microeconômicos da inovação. Soucers, procedures and microeconomic effects of innovation. Journal of economic literature, vol. XXVI, n. 3 (September 1988), p. 1120- 1171. Traduzido por José Ricardo Fucidji.

KAWABATA, Celso Yoji. Inovações tecnológicas na agroindústria da carne: estudo de caso. In: Rev. Acad., Ciênc. Agrár. Ambient. Curitiba, Vol. 6, n. 4, p. 529- 532, out. / dez. 2008.

MANUAL DE OSLO: Propostas de diretrizes para coleta e interpretação de dados sobre inovação tecnológica. Ministério do estado da ciência e tecnologia. (2005).

NORTH, Douglass C. Institutions, institutional change and economic performance. Cambridge: Cambridge University Press, 1991, 152 p.

SANTINI, giuliana aparecida; FILHO, Hildo Maeirelles de Souza. Mudanças tecnológicas em cadeias agroindustriais: uma análise dos elos de processamento da pecuária de corte, avicultura de corte e suinocultura. In: Diretório da Pesquisa privada no Brasil, 2003.

SANTINI, Giuliana Aparecida; SOUZA FILHO, Hildo Meirelles de; BÁNKUTI, Sandra Maria Schiavi. Inovações tecnológicas em cadeias agroindustriais: alguns casos do segmento de processamento de carnes, leite e café no Brasil. In: Diretório da Pesquisa Privada no Brasil, financiado pela FINEP, 2005/2006.

SCHUMPETER, J. A. A Teoria do Desenvolvimento Econômico. 3a ed. São Paulo: 1912

_____ O processo de destruição criadora. In: _____. Capitalismo, socialismo e democracia. Rio de Janeiro: Zahar, 1984.

_____. A teoria do desenvolvimento econômico. São Paulo: Nova Cultura ,1988.

TRICHES, Divanildo; CALDART, Wilson, L.; SIMAN, Renildes F. e STÜLP, Valter J. A cadeia produtiva da carne de frango da serra gaúcha: Uma análise da estrutura de produção e mercado. In: Congresso da sociedade brasileira de economia e sociologia rural, XLIII, Ribeirão Preto, USP, Ribeirão Preto: v. 1, 24 a 15 de setembro. 2004.

VOILÀ, Márcia; TRICHES, Divanildo. A cadeia de carne de frango: uma análise dos mercados brasileiro e mundial de 2002 a 2010. In: Publicação de pesquisas econômicas e sociais. Rio Grande do Sul, 2013.

Evolução das Teorias Administrativas Tradicionais e seus reflexos na Gestão do Conhecimento

Amanda Daniela Da Silva (amandasilva2609@hotmail.com)
Graduanda em Engenharia de Produção
Instituto Federal de Minas Gerais – IFMG

Larissa Diniz Nazareth (larissadiniz1908@hotmail.com)
Graduanda em Engenharia de Produção
Instituto Federal de Minas Gerais – IFMG

Renata Veloso Santos Policarpo (renataveloso@ifmg.edu.br)
Doutora em Administração **e** Professora do Departamento de Engenharia de produção
Instituto Federal de Minas Gerais – IFMG

Resumo:

Este artigo tem como objetivo analisar uma evolução com relação ao tratamento do conhecimento no decorrer dos séculos. A partir da análise das Teorias Administrativas podemos perceber as diferentes formas de obter, gerenciar e utilizar o conhecimento. Busca, através de uma revisão da literatura, compreender o fenômeno da Gestão do Conhecimento que vem sendo amplamente divulgado, porém faz se necessário seu entendimento e a verificação de sua implantação e utilidade no contexto das organizações. São explicitadas por meio de estudos já existentes as dificuldades de se obter uma organização que aprende, gere e compartilhe conhecimento.

Palavras-chave: Teorias Administrativas, Gestão do conhecimento, Organização, Planejamento.

Evolution of Administrative Theories: From the end of XIX century to XXI century and effects on knowledge management.

Abstract:

This paper aims to analize an evolution related to knowledge management over the centuries. Using administrative theory analysis, we can see different ways to get, manage and use the knowledge. Through a literature review, the goal of this paper is to understand the knowledge management phenomenon. Although this phenomenon is widely reported, it is necessary to understand and validate the implantation and utility of it in the organization

context. This paper explains, based on existing researches, the dificulties to get an organization that learns, creates and shares knowledge.

Keywords: Administrative theories; Knowledge management; Organization; Planning.

1 INTRODUÇÃO

Muito se fala atualmente em gestão do conhecimento, pois tem sido um dos campos de estudo que contribui efetivamente para a sobrevivência das organizações. Diversos teóricos concordam sobre a importância do conhecimento como uma vantagem competitiva da organização (DEMING, 1993; DRUCKER, 1998; NONAKA, 1991). A partir desses estudos o ser humano passou a ser um dos principais focos de atenção visto que ele é o obtentor do conhecimento tornando-se no decorrer dos anos objeto de estudo e pode ser considerado juntamente com outros fatores essencial à manutenção e a sobrevivência das organizações. Visto que existem estudos atuais referentes à gestão do conhecimento pode-se considerar importante uma profunda análise de como esse campo de estudo surgiu. A partir de uma revisão literária das principais abordagens teóricas da administração existentes foi possível perceber que o conhecimento é abordado desde as primeiras teorias sendo possível perceber a influência direta destas tradicionais abordagens no campo de estudo que se dedica à gestão do conhecimento.

No século XX começa a ocorrer grandes mudanças econômicas, sociais e políticas e não foi diferente no campo administrativo. Essas constantes mudanças proporcionou no decorrer de décadas o colapso e o surgimento de novas teorias com o intuito de fomentar a produção e a qualidade em nível produtivo e hoje, ainda com a preocupação em nível informacional. Senge (1990), Kim (1993), Garvin (1993), Stata (1989) e Leonard-Barton (1992) defendiam, no final da década de 80, início dos anos 90, que só sobreviveriam nos seus competitivos e dinâmicos mercados as empresas que praticassem o aprendizado contínuo e a cada dia pode-se perceber a preocupação das organizações em entender esse conceito e colocá-lo em prática.

A partir do exposto, será visto como o conhecimento foi abordado em algumas teorias administrativas e como ele tem sido utilizado hoje. Nesse sentido, percebe-se a importância de analisar os primeiros estudos verificando sua contribuição e seus reflexos diretos na forma de gerenciar do século XXI. Assim, o objetivo principal deste artigo é evidenciar por meio de uma revisão da literatura essa influência direta das principais teorias administrativas na forma atual de gerenciar o conhecimento. Posteriormente os conceitos inerentes à gestão do conhecimento serão apresentados, verificando os padrões utilizados para a conversão e transferência do mesmo, e por fim, considerações finais discorre com a análise das dificuldades de implantação no contexto organizacional e como a utilização eficaz do conhecimento pode influenciar na capacidade de aprendizagem dos funcionários e na eficiência e eficácia das organizações e dessa forma tornando-a capaz de fomentar a produção e a qualidade dos seus produtos e serviços por meio dos diversos níveis de conhecimento.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 TEORIAS ADMINISTRATIVAS E SUAS FORMAS DE ADMINISTRAR O CONHECIMENTO

As teorias administrativas por décadas vem sendo motivo de estudo para os teóricos. No início do século XX começaram a surgir as primeiras teorias, cujo objetivo era o de estabelecer meios de produção que resultassem em eficiência e lucro. São deixados de lado sistemas manuais de produção sem nenhum teor científico e começam a surgir, através de Frederick W. Taylor (1856-1915), a chamada Administração Científica cujo nome deriva da tentativa de aplicação dos métodos da ciência aos problemas da administração, a fim de alcançar maior eficiência industrial (CHIAVENATO, 2001). Ainda de acordo com esse mesmo autor sua principal preocupação era elevar os níveis de produtividade através da aplicação de métodos e técnicas da engenharia industrial.

Taylor focava no *conhecimento das tarefas*, ele analisou os problemas da produção em seus mínimos detalhes e observou o trabalho dos operários, analisando cada tarefa realizada. Assim, chegou à conclusão de que o operário produzia menos do que era capaz, e que o trabalhador que produzia mais perdia o interesse ao receber a mesma remuneração daquele que produzia menos. Então, elaborou o método para que o operário se ajustasse à máquina e percebeu a necessidade de pagar mais a quem produzia mais.

Em 1903 publicou seu primeiro livro, "Administração de Oficinas", nele expôs pela primeira vez suas ideias. Propôs a racionalização do trabalho por meio do estudo dos tempos e movimentos, defendeu a padronização dos métodos e ferramentas e a divisão do trabalho, onde cada operário seria treinado para executar sua tarefa da melhor maneira possível, consumindo o mínimo de tempo.

Vendo as organizações como um objeto para a aplicabilidade de técnicas científicas, Taylor revolucionou o mundo industrial de sua época mudando drasticamente as formas de trabalho e de produção, queria que o trabalhador produzisse mais e consumisse menos tempo. Observou que não havia uma padronização dos métodos de trabalho e que os gestores não tinham conhecimento do trabalho dos operários.

Em seu segundo livro, "*Principles of Scientific Management*" Princípios de Administração Científica, publicado em 1911, introduziu os quatro princípios fundamentais da Administração Científica: i) princípio do planejamento; ii) princípio de preparo dos trabalhadores; iii) princípio de controle e, iv) princípio da execução.

Por meio desses princípios podemos perceber a importância que Taylor deu ao planejamento e entre suas metas estava inserida a necessidade vital de preparar os funcionários. Taylor entendeu a importância destes no contexto industrial, consequentemente investindo para que eles pudessem utilizar o máximo de seus conhecimentos técnicos.

De acordo com Gramsci (2001, p. 397):

> Taylor exprime com cinismo brutal o objetivo da sociedade americana: desenvolver ao máximo, no trabalhador, as atitudes maquinais e automáticas, romper o velho nexo psicofísico do trabalho profissional qualificado, que exigia uma determinada participação ativa da inteligência, da fantasia, da iniciativa do trabalhador, e reduzir as operações produtivas apenas ao aspecto físico maquinal. Mas, na realidade, não se trata de novidades originais, trata-se somente da fase mais recente de um longo processo que começou com o próprio nascimento do industrialismo, fase que é apenas mais intensa do que as precedentes e manifesta-se sob formas mais brutais,

> mas que também será superada com a criação de um novo nexo psicofísico de um tipo diferente dos precedentes e, indubitavelmente, superior.

A partir do trabalho desenvolvido por Taylor, Henry Ford (1863-1967) desenvolveu o Fordismo, um modelo de produção em massa que revolucionou a indústria automobilística a partir de 1914, com a introdução da linha de montagem.

O operário na linha de montagem tinha apenas uma tarefa, diferentemente do sistema manual de produção. Ford afirmava, em Bibliografias (1998, p. 20), "A palavra-chave para a produção em massa é a simplicidade". Godoy (2002, p. 3), disse "O processo fordista de produção caracterizava-se pela economia de movimento dos trabalhadores, o que resultava na diminuição do tempo de espera entre uma tarefa e outra".

Segundo Gounet (1999),

> O parcelamento de tarefas implica que o trabalhador não necessita mais ser um artesão especialista em mecânica, sendo necessária apenas resistência física e psíquica num processo de produção constituído por um número ilimitado de gestos, sempre os mesmos, repetidos ao infinito durante sua jornada de trabalho.

Ford conseguiu explorar a capacidade e os conhecimentos técnicos, porém tentou reduzir o esforço humano na montagem do automóvel, aumentando a produtividade e diminuindo os custos, tornando-se a maior empresa automobilística na época.

A partir da década de 1970, o Fordismo entra em crise e um novo modelo de produção começa a surgir. Criado por Taiichi Ohno (1912-1990), o Toyotismo foi implantado nas fábricas da *Toyota Motor Company* após a Segunda Guerra Mundial tornando-se uma alternativa aos modelos únicos de Ford.

Segundo Coriat (1994, p.31):

> Grandes séries de produtos rigorosamente idênticos contra séries restritas de produtos diferenciados, eis, aí, sucintamente, o coração da oposição central, fundamentalmente, entre os dois métodos e logo também a especificidade e a singularidade da intenção que presidiram a formação do método Toyota.

O Toyotismo buscava uma produção flexível, variedade de produtos e uma mão-de-obra qualificada e multifuncional onde os operários conheciam todos os processos de produção da empresa. Começava evoluir a ideia de recorrer aos conhecimentos dos funcionários, porém com uma perspectiva diferente. Somente conhecimento técnico e mecanizado não era o esperado e sim, *conhecimento técnico e qualificado*, o que significava realizar mais de uma tarefa.

O Taylorismo e Fordismo tinham o seu foco no conhecimento das tarefas e dessa maneira usufruíam de todo o conhecimento técnico de seus funcionários e consequentemente deixou de atentar para as capacidades intelectuais e criativas dos mesmos. Entretanto o Toyotismo começa a mostrar os primeiros indícios de uma gerência que atenta para uma mão de obra qualificada e multifuncional, ou seja, usufruía também dos conhecimentos individuais dos funcionários.

Henri Fayol (1841-1925), conhecido como pai da Escola Clássica de Administração, complementou o trabalho de Taylor, porém focando nos *conhecimentos gerenciais*. Ele enfatizava a administração da empresa, ou seja, no conhecimento necessário ao gestor para que este fosse capaz de manter a funcionalidade da organização. O mesmo defendia a seguinte ideia: "É certo que o líder que é um bom administrador, mas tecnicamente medíocre é, em

geral, mais útil para uma organização do que se ele for um brilhante técnico, mas um administrador medíocre (FAYOL, 2002, p. 911; 2003b, p. 180)".

Segundo a definição de Fayol, a centralização era como a diminuição da importância do papel do subordinado, enquanto a descentralização era a elevação desta importância. (SILVA, 2001, p.149).

Em seu livro "Administração Geral e Industrial", publicado em 1916 diz que a empresa tem, basicamente, seis funções: a) Funções Técnicas – produção de bens e serviços; b) Funções Comerciais – compra venda e permutação; c) Funções Financeiras – procura e gerencia de capitais; d) Funções de Segurança – proteção e preservação dos bens e das pessoas; e) Funções Contábeis – inventários, balanços, registros, estatísticas e custos; f) Funções Administrativas – integração das outras cinco funções.

Para Fayol, o administrador tinha as seguintes funções: a) Planejar; b) Organizar; c) Comandar; d) Coordenar; e) Controlar.

Teorias como as de Taylor e Fayol receberam críticas em relação à desvalorização do lado humano do trabalhador, assim surge, através de George Elton Mayo (1880-1949), a Teoria das Relações Humanas como crítica à Teoria da Administração Científica e à Teoria Clássica. Mayo enfatiza os grupos informais e suas inter-relações, foca no *conhecimento humano*.

Para fundamentar suas ideias ele realizou a Experiência de Hawthorne, entre 1927 e 1932, e foi a partir dela que nasceu a Teoria das Relações Humanas. Com essa experiência, Mayo chegou as seguintes conclusões:

a) O nível de produção é resultante da integração social;

b) O comportamento social dos indivíduos está relacionado ao grupo;

c) As pessoas são motivadas pelas recompensas e sanções sociais;

d) A empresa passou a ser vista como um conjunto de grupos informais;

e) Trabalhos repetitivos tornam-se monótonos e cansativos;

f) Os elementos emocionais passam a receber atenção.

Ainda com ênfase no ser humano, surge a Teoria Comportamental ou behaviorista como crítica às Teorias Clássicas e das Relações Humanas. Seu foco é no comportamento humano.

Segundo Abraham Maslow (1908-1970), as necessidades humanas estão organizadas em níveis: a) Necessidades de auto-realização – necessidade de crescimento; b) Necessidades de estima – necessidade de sentir-se digno, respeitado por si e pelos outros; c) Necessidades sociais – necessidade de manter relações humanas com harmonia; d) Necessidades de segurança – necessidade de se sentir sem perigo, em ordem, com segurança de conservar o emprego; e) Necessidades fisiológicas – relacionam-se com o ser humano como ser biológico.

Quando as necessidades inferiores estão satisfeitas, as necessidades de níveis superiores passam a dominar o comportamento.

Para Frederick Herzberg (Chiavenato, 2003), existem dois fatores que moldam o comportamento do ser humano dentro da organização:

a) Fatores higiênicos – ligados ao ambiente de trabalho, salário, benefícios recebidos, tipo de chefia, entre outros;

b) Fatores motivacionais – ligados ao conteúdo do cargo.

Herzberg afirmava que quando os fatores higiênicos estavam plenamente satisfeitos evitavam a insatisfação, mas não aumentavam a satisfação. E quando os fatores motivacionais estavam plenamente satisfeitos contribuíam para o aumento da satisfação.

Segundo Chiavenato (2003), a Teoria Comportamental apresenta diversos estilos de administrar. Douglas McGregor (1906-1964) compara, em seu livro "O Lado Humano da Empresa", dois estilos antagônicos de administrar: um baseado na teoria tradicional (Teoria X) e outro baseado no respeito pelo ser humano (Teoria Y).

a) Teoria X: Administração dura e rígida, onde o ser humano é visto apenas como meio de produção.

b) Teoria Y: Administração democrática, respeitando os limites do ser humano.

Já Rensis Likert (1903-1981) propôs, em seu livro, *"New Patterns of Management"* (Novos Padrões de Gestão) de 1961, uma divisão de sistemas administrativos: a) Sistema 1: Autoritário Coercitivo – controle rígido de tudo que ocorre na organização; b) Sistema 2: Autoritário Benevolente – condescendente e menos rígido; c) Sistema 3: Consultivo – abrandamento da arbitrariedade organizacional; d) Sistema 4: Participativo – democrático, o mais aberto de todos os sistemas.

A Teoria Comportamental afirma que o comportamento dos funcionários está ligado a maneira de administrar. Dentre os sistemas administrativos citados deve-se buscar aquele que o lado humano e intelectual do trabalhador seja mais explorado. Através da visão da Teoria Comportamental é possível associar produtividade a valorização humana.

É perceptível que no decorrer das décadas foram difundidas diversas teorias sendo possível destacar que cada uma delas utilizava o conhecimento de acordo com suas necessidades. Atualmente, existe uma crescente busca da utilização de modelos participativos onde o conhecimento do trabalhador seja usado e contribua de forma eficaz na qualidade do produto oferecido pela organização, dessa forma se torna capaz de se adaptar as mudanças constantes do contexto organizacional. Reed (2006, p.70), diz que a organização vista como um sistema social: "facilita uma integração de indivíduos dentro da comunidade mais ampla, bem como a adaptação desta às condições técnico-sociais de mudança, que frequentemente ocorre de forma volátil".

2.2 GESTÃO DO CONHECIMENTO- GC- BREVE CONCEITUAÇÃO

A gestão do conhecimento vem sendo amplamente estudada e discutida nos ambientes de pesquisa e também nos ambientes organizacionais. O conhecimento foi essencial para ocorrer as evoluções dos sistemas organizacionais, porém podemos identificar atualmente métodos mais eficazes de sua utilização. O conhecimento se tornou uma ferramenta útil e indispensável para garantir o crescimento e permanência das organizações no ambiente competitivo. Em 1969 Drucker (1969, p. 264) afirmava que [...] o conhecimento é hoje o custo mais elevado, o principal investimento e o principal produto da economia avançada, bem como o meio de vida do maior grupo da população. Visto a sua importância dentro do contexto organizacional surge a Gestão do Conhecimento que visa estudar e desenvolver

métodos para que o conhecimento seja adquirido, utilizado e compartilhado. Nonaka e Takeuchi (1997, p. 5) destacam a importância do conhecimento para a sociedade atual, citando Drucker:

> Na nova economia o conhecimento não é apenas um recurso, ao lado dos tradicionais fatores de produção - trabalho, capital e terra - mas sim o único recurso significativo atualmente. [...] o fato de o conhecimento ter-se tornado o recurso, muito mais do que apenas um recurso, é o que torna singular a nova sociedade.

De acordo com Prusak (1997) gestão do conhecimento é o material intelectual que foi formalizado, obtido e disponibilizado para produzir valor agregado. Significa dizer que a GC é capaz de tratar o conhecimento de forma que este gere uma contribuição adicional à organização. Por sua vez Edvinsson e Malone (1998) completam este conceito definindo a gestão do conhecimento como o conhecimento que pode ser convertido em valor.

Stewart (1998) definiu gestão do conhecimento como sendo a soma de tudo que as pessoas na empresa sabem e que levam à vantagem competitiva sustentável. Nessa linha de pensamento pode-se dizer que a gestão do conhecimento é uma estratégia que as organizações podem usufruir e investir para obter vantagem e destaque frente às demais organizações para obterem retornos superiores à média em relação àquelas que não utilizam esse método.Com pensamento análogo Davenport e Prusak (1998) destacam que a principal vantagem que permanece sustentável para uma organização é soma daquilo que ela efetivamente e coletivamente sabe e a maneira como ela usa e adquire novos conhecimentos. Explica-se dessa forma o foco dado aos investimentos aplicados com o intuito de obter uma gestão eficiente dos conhecimentos adquiridos pela organização e o incentivo a produção de conhecimentos individuais que podem ser inseridos nas atividades organizacionais.

Em estudos mais recentes pode se verificar também a utilização da gestão do conhecimento em um contexto organizacional, nesse sentido, Batista (2006) a define como um processo sistematizado de conectar pessoas e pessoas ao conhecimento que elas precisam para agir eficazmente. Nessa linha de pensamento é possível entendê-la como passos sistematizados a serem seguidos para gerar um ciclo contínuo em que o funcionário possa adquirir o conhecimento necessário para a realização de suas tarefas organizacionais.

2.3 TRANSFORMAÇÕES DO CONHECIMENTO

Os primeiros autores que apresentaram a conversão entre os conhecimentos foram Nonaka e Takeuchi (1997) que explicam gestão do conhecimento como a forma de gerir as interações dos tipos de conhecimento para promover um ciclo permanente de conversão. Por meio de seus estudos foi possível verificar o processo de conversão entre o conhecimento tácito e o conhecimento explícito, possibilitando que tais conhecimentos fossem compartilhados.

O conhecimento tácito é aquele que é demasiadamente pessoal ainda não propriamente pronto para ser compartilhado com outras pessoas. O conhecimento explícito é expresso em palavras e dados, registros, imagens nos quais podem ser compartilhados de forma sistêmica entre as pessoas. Nonaka e Takeuchi (1997) definem quatro padrões de conversão do conhecimento baseado em contatos interpessoais: Socialização, externalização, combinação e internalização.

A socialização é a conversão do conhecimento tácito em tácito, dessa forma essa conversão é feita a partir da troca de experiência entre as pessoas, a partir desse pressuposto

pode-se criar conhecimento tácitos a partir de outros conhecimentos tácitos. Para Nonaka e Takeuchi (1997) o segredo para a ocorrência dessa conversão é a experiência, se alguma forma de experiência não for compartilhada é extremamente difícil para uma pessoa projetar-se no processo de raciocínio de outro indivíduo.

Leonard e Sensiper (1998), por exemplo, destacam a importância das interações sociais para se obter e desenvolver diversos tipos de conhecimentos. Para estes autores, o conhecimento emerge, basicamente, da troca de experiências. A interação entre as pessoas, ou seja, socialização, em suas atividades profissionais é o que irá contribuir, efetivamente, para o aumento de criatividade.

A externalização trata da conversão de conhecimento tácito para explícito, isso pode ocorrer por meio da manifestação do conhecimento individual através de registros, imagens, relatos, ou seja, uma disponibilização formal do conhecimento para o aproveitamento de outros. De acordo com Nonaka e Takeuchi (1997) dentre os quatro modos de conversão do conhecimento, a externalização é a chave para a criação do conhecimento, pois cria conceitos novos e explícitos a partir do conhecimento tácito.

O terceiro padrão, a combinação, é a conversão do conhecimento explícito em conhecimento explícito, o que significa a junção de conteúdos disponíveis que possam ser agregados e acrescentados e dessa forma gere novos conhecimentos explícitos por meio da combinação de conhecimentos já existentes. Os indivíduos trocam e combinam conhecimentos através de documentos, reuniões, e-mails, etc. e reconfiguram o conhecimento existente por meio do acréscimo, classificação, combinação e categorização do conhecimento explícito, o que pode levar a criação de novos conhecimentos (NONAKA; TAKEUCHI, 1997).

E por fim, a internalização trata da conversão do conhecimento explícito em conhecimento tácito. É a aquisição do conhecimento por conhecimentos já formalmente registrados e disponibilizados através de documentos, relatos, manuais, pois dessa forma os indivíduos serão capazes de internalizar os conhecimentos explícitos de forma mais fácil. Aplicada à organização é quando esta torna seus conhecimentos acessíveis aumentando gradualmente o conhecimento tácito de seus funcionários.

Assim, o contínuo ciclo da conversão viabiliza a criação do conhecimento organizacional, o conhecimento tácito acumulado precisa ser socializado com os outros membros da organização, iniciando assim uma nova espiral de criação do conhecimento (NONAKA; TAKEUCHI, 1997).

2.4 DIFICULDADES DE IMPLANTAÇÃO NO CONTEXTO ORGANIZACIONAL

Conforme descrito, pode-se inferir que o conhecimento é uns dos ativos principais para a manutenção do funcionamento organizacional. À medida que o conhecimento veio a ser estudado e começou a ser aplicado nas primeiras teorias administrativas não foi mais deixado e cada vez mais se tornou objeto de estudo, mas após uma análise de sua aplicabilidade no contexto organizacional verifica-se que se trata de algo mais amplo e complexo. A aplicação depende de *n* fatores para que por fim fosse possível obter uma organização capaz de aprender, gerar e transferir conhecimento e dessa forma consequentemente obter uma organização que aprende sendo eficiente e eficaz em diversos âmbitos.

Leonard-Barton (1998) lembra que o conhecimento é criado apenas pelos indivíduos e a eles pertence. Uma organização não pode criar conhecimento sem as pessoas. O que ela pode fazer é incentivar aqueles que são criativos e prover contextos para que esses gerem conhecimento e que não basta somente gerar e obter o conhecimento é preciso certificar que ele será catalogado, transferido, assimilado e utilizado. Pode- se perceber de fato que a organização é incapaz de criar o conhecimento apenas com seus meios tangíveis o que evidencia uma dificuldade de implantação. Faz necessário um contexto completo composto de meios tangíveis e intangíveis, o que significa realizar uma tarefa mais árdua de planejamento e gestão já que as pessoas se tornam a peça fundamental para a implantação. Leonard-Barton (1998) ainda destaca que gerir conhecimento é organizar estoque e otimizar fluxos e conteúdos de conhecimento. É necessário organizar os conhecimentos obtidos e fazer o uso de métodos para facilitar sua distribuição. Davenport e Prusak (1998) complementam essa linha de raciocínio destacando a relevância dos trabalhadores, ou seja, os que são capazes de obter conhecimento.

> Conhecimento é uma mistura fluida de experiência condensada, valores, informação contextual e insight experimentado, a qual proporciona uma estrutura para a avaliação e incorporação de novas experiências e informações. Ele tem origem e é aplicado na mente dos conhecedores (DAVENPORT; PRUSAK, 1998, p. 6).

Fahay e Prusak (1998) confirmam a importância da GC, entretanto reforça a ideia da difícil imitação já que está enraizado nas pessoas e estas precisam obter o entendimento de um contexto organizacional compartilhado.

> Se o conhecimento existe finalmente dentro dos indivíduos, e são eles que participam simultaneamente em múltiplos grupos de processos, que tomam e executam decisões- chave, então uma finalidade fundamental da gestão do conhecimento deve ser construir algum grau de contexto compartilhado. Contexto compartilhado significa um entendimento compartilhado dos mundos interno e externo de uma organização e de como esses mundos são conectados (FAHAY;PRUSAK,1998, p. 268).

Segundo Nonaka e Takeuchi (1997) a criação do conhecimento organizacional enfatiza a capacidade da organização em criar um novo conhecimento no âmbito da ampliação do conhecimento individual em nível organizacional, incorporando a nova descoberta a seus processos, produtos e/ou serviços. O que implica na dificuldade de conversão do conhecimento em nível individual para conhecimento em nível organizacional, ou seja, ser capaz de aplicar o conhecimento tácito nas atividades diárias da organização. Senge *et al* (1999) completam explicando que uma organização é o produto social do pensar e interagir dos membros organizacionais; e que aprender em organizações é o testar continuamente a experiência, e transformar esta experiência em conhecimento acessível a toda a organização, e pertinente ao seu propósito central.

Outra questão a ser discutida é que os funcionários são dotados de características individuais e singulares o que significa ser necessária a existência de uma capacidade diferenciada capaz de identificar as diferenças entre eles e saber utilizar melhor sua individualidade para o bem coletivo e organizacional. Nonaka e Takeuchi (1997) afirmam que as diferenças culturais interferem radicalmente nas formas de descoberta e uso dos conhecimentos individuais e organizacionais. Para eles, enquanto o modelo ocidental reconhece como conhecimento útil àquele que pode ser sistematizado, ou seja, facilmente comunicável, o denominado *"conhecimento explícito"*, os orientais, consideram como mais importante o "*conhecimento tácito"* ou "*implícito"*.

Em estudos contemporâneos Barbosa (2008) expande o conceito e explica que o conhecimento, uma vez registrado, transforma-se em informação e, uma vez internalizado, torna-se conhecimento. O autor explica que gerenciar o conhecimento não implica exercer controle direto sobre o conhecimento pessoal, mas exercer o planejamento do contexto, ou seja, das situações nas quais esse conhecimento possa ser produzido, registrado, organizado, compartilhado, disseminado dessa forma apoiando as tomadas de decisão.

3 METODOLOGIA

Algumas análises de estudos já realizados foram essenciais para que o objetivo desse trabalho fosse atingido. Através de pesquisas foi possível o levantamento de alguns trabalhos já publicados relacionados às teorias administrativas e sua forma de tratar o conhecimento, sendo possível posteriormente focar na gestão do conhecimento que trata da metodologia aplicada no contexto organizacional para gerenciar as diferentes manifestações do conhecimento.

Foi encontrado em trabalhos, como o de Leonard-Barton (1998), Nonaka e Takeuchi (1997), Davenport e Prusak (1998), Fahay e Prusak (1998) respostas para a forma de tratamento que deveria ser dada ao conhecimento no contexto organizacional, entretanto pode-se perceber uma lacuna na literatura a ser explorada, na forma de introduzir de forma eficaz a gestão do conhecimento no contexto organizacional/empresarial. Sabe-se da difícil implantação da teoria descrita pelos autores na realidade organizacional do século XXI mesmo com os avanços tecnológicos e dos sistemas de informação. As bases pesquisadas para o levantamento bibliográfico foram os periódicos da CAPES, sobretudo o SIMPEP, ABEPRO.

Logo, foi possível verificar que existem muitos estudos realizados na área e muitas metodologias a serem aplicadas, como por exemplo, as quatro formas de conversão dos conhecimentos descritas no trabalho seminal de Nonaka e Takeuchi (1997), entretanto existe uma dificuldade em encontrar resultados quantitativos com relação à aplicação da GC no contexto diário da organização.

4 CONCLUSÃO

Pode-se concluir que o conhecimento foi um fator de estudo desde a criação das primeiras teorias administrativas, que surgiram no final do século XIX. Começam a surgir os primeiros indícios do que aconteceria no século XXI, pois o conhecimento se tornou o ativo principal das organizações. Após análise cronológica das formas de tratar o conhecimento a partir de uma releitura breve das teorias tradicionais da administração verificou-se sua importância surgindo dessa forma estudos que demostram métodos e meios para a sua gestão, estes estudos mais tarde receberam o nome de gestão do conhecimento. Sabe-se que atualmente que a GC toma destaque por ser considerada como uma vantagem competitiva.

Foi possível identificar, através da pesquisa, conceitos de gestão do conhecimento e também seus padrões de conversão, por fim, podendo concluir com o desafio de uma implantação eficiente dentro do contexto organizacional. Após a identificação desses conceitos e fatores foi possível inferir através desse trabalho a discrepância entre a teoria e prática dentro da realidade diária das organizações/ empresas. Na revisão da literatura foram encontrados diversos conceitos e formas de aplicação, também foi evidenciada a dificuldade

da implantação, porém faz necessário o preenchimento dessa lacuna, dessa forma pode-se propor a realização de uma pesquisa em termos quantitativos para explicar através de representações numéricas o real motivo para se implantar a gestão do conhecimento e também explicar a ineficiência da aplicabilidade da GC principalmente em empresas de pequeno e médio porte. Faz-se necessário para estudos futuros entender o porquê de muitos recursos tecnológicos terem evoluído, em contrapartida do porquê dos funcionários ainda não utilizarem todo o potencial de conhecimento que possuem e o porquê de não serem influenciados a utilizá-lo em suas atividades relacionadas à organização em que estão inseridos.

Por meio dessas considerações é possível entender a necessidade de uma pesquisa e aplicação com o objetivo de encontrar resultados quantitativos que confirmem que o conhecimento é o ativo do século XXI, e por isso as empresas devem investir em gestão do conhecimento. Acredita-se que a aplicabilidade desse estudo teórico possa ser testada em futuros estudos empíricos.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BARBOSA, R. R. Gestão da Informação e do Conhecimento: Origens, Polêmicas e Perspectivas. **Informação e Informação**. Londrina, v.13, n.esp., p.1 - 25, 2008.

BATISTA, F. F. O desafio da gestão do conhecimento nas áreas de administração e planejamento das instituições federais de ensino superior (IFES). **IPEA.** Texto para discussão. Brasília, n.esp., n. 1181, p.1-72, 2006.

BIBLIOGRAFIAS de grandes empresários – Henry Ford. **Revista Isto É Dinheiro**. São Paulo, n. 29, 1998.

CHIAVENATO, I**. Introdução à teoria geral da administração**: uma visão abrangente das organizações – 7. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2003 – 10ª reimpressão.

CHIAVENATO, I. **Teoria Geral da Administração**. 6. ed. Rio de Janeiro: Campos, 2000.

COELHO, J. M.; GONZAGA, R. M. **Administração Científica de Taylor**: O Homem do Tempo. São José- SC, 2007.

CORIAT, B. **Pensar pelo avesso**. O modelo japonês de trabalho e organização. Rio de Janeiro, Editora da UFRJ/Revan, 1994.

DAVENPORT, T. H; PRUSAK, L. **Conhecimento Empresarial:** como as organizações gerenciam o seu capital intelectual. 4. ed. Tradução de Lenke Peres. Rio de Janeiro: Campus, 1998. 237p.

DEMING, W. E. **The new economics:** for industry, government & education**.** 2. ed. Massachussets: MIT, 1993. 247p.

DRUCKER, P. F. **Introdução à administração**. Tradução de Carlos A. Malferrari. 3. ed. São Paulo: Pioneira, 1998 (Biblioteca Pioneira de administração e negócios). 714p.

DRUCKER, P. F. **The age of discontinuity:** guidelines to our changing society. New York: Harper and Row, 1969. 420p.

EDVINSSON, L.; MALONE, M. S. **Capital Intelectual:** descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação. São Paulo: Makron Books do Brasil, 1998. 214p.

FAHAY, L.; PRUSAK, L. The eleven deadliest sins of knowledge Management. **California Management Review**. California, v. 40, n. 3, p. 265–276, Spring. 1998.

FAYOL, H. **Administração industrial e geral**. São Paulo: Atlas, 1994. 138p.

GARVIN, D. A. Building a Learning Organization. **Harvard Business Review**. Massachusetts, v.71, n. 4, p.78-91, July-August 1993.

GODOY, A. M. G. **Desenvolvimento e Meio Ambiente**. Artigo científico, UEM, 2002.

GOUNET, T.. **Fordismo e toyotismo na civilização do automóvel**. Ed. Boitempo; São Paulo, 1999.

GRAMSCI, A. **Americanismo e Fordismo**. Cadernos do Cárcere. Vol. 4. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2001.

HERZBERG, F.; MAUSNER, B.; SNYDERMAN, B. B.. **The Motivation To Work**. New York: John Wiley & Sons, Inc., 1959.

KIM, D. H. The Link Between Individual and Organizational Learning. **MIT Sloan Management Review**. Massachussets, v. 35, n. 1, p.37-50, fall 1993.

LEONARD-BARTON, D. A. **Nascentes do Saber:** criando e sustentando as fontes de inovação. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1998. 367p.

LEONARD-BARTON, D. A. The Factory as a Learning Laboratory. **MIT Sloan Management Review**. Massachussets , v.34, n. 1 p.23-28, Fall 1992.

LEONARD, D. A; SENSIPER, S. The role of tacit knowledge in group innovation. **California Management Review**. California , v. 40, n. 3, p.112-132, 1998.

LIKERT, R. **Novos padrões de administração**. São Paulo, Pioneira, 1971.

LLATAS. Dra. Maria Virginia; **Administração Científica de Taylor**. Acessado em: Administração Científica de Taylor.ppt

MASLOW, A. H. **Introdução à Psicologia do Ser**. 2.ed. Rio de Janeiro: Eldorado, s/d.

MCGREGOR, D. **O lado humano da empresa**. Tradução: Margarida Maria C. Oliva, 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

NONAKA, I; TAKEUCHI, H. **Criação de conhecimento na empresa:** como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. 20. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1997. 358p.

NONAKA, I. The Knowledge-Creating company. **Harvard Business Review**. Massachusetts, v. 69, n. 6, p. 1-9, p.96-104, nov. 1991.

PRUSAK, L. **Knowledge in Organisations**. USA: Butterworth-Heinemann, 1997, 261p.

REED, M. Teorização organizacional: um campo historicamente contestado. In: CLEGG, S., HARDY, C., NORD, W. (Org.). **Handbook de estudos organizacionais: modelos de análise e novas questões em estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 2006. v.1, p.61-97.

SENGE, P. M. **A Quinta Disciplina, Arte, teoria e prática da Organização de Aprendizagem**. 14. ed. São Paulo: Best Seller, 1990. 352p.

SENGE, P., KLEINER, A.; ROSS, R.; ROBERTS, C., SMITH, B. **A Quinta Disciplina** - caderno de campo: estratégias e ferramentas para construir uma organização que aprende. Trad. de Antônio Romero Maia da Silva. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1999, 543p.

SILVA, R. O. **Teorias da Administração**. 1. ed. São Paulo : Pioneira Thomson Learning, p.142-164, 2001.

STATA, R. Organizational Learning – The Key to Management Innovation. **MIT Sloan Management Review.** Massachussets, p.63-74, Apr. 1989

STEWART, T. A. **Capital intelectual:** a nova vantagem competitiva das empresas. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1998. 23 p.

INOVAÇÃO E DESEMPENHO ECONÔMICO-FINANCEIRO DE EMPRESAS BRASILEIRAS DE CAPITAL ABERTO

Linda Jessica De Montreuil Carmona (lcarmona@al.furb.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Vinicius Costa da Silva Zonatto (viniciuszonatto@gmail.com)
Professor Titular do Programa de Doutorado em Ciências Contábeis e Administração
da Universidade Regional de Blumenau- FURB

Resumo

Esta pesquisa buscou investigar a relação existente entre a inovação e o desempenho empresarial de firmas brasileiras de capital aberto. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva e quantitativa, com tratamento multivariado dos dados através de regressão em painel, com suporte do *software* estatístico Stata/SE 12.0®, aplicada a informação dos anos 2012, 2013 e 2014. Os indicadores de desempenho financeiro foram obtidos no banco de dados da Economática® e, para análise da inovação, utilizaram-se informações constantes nos relatórios da administração e relatórios de sustentabilidade da *Global Reporting Initiative* (GRI) de 19 companhias listadas no *ranking* 2015 de inovação da consultoria Strategy&, que distingue as cem empresas mais inovadoras do país. Os resultados apontaram uma relação positiva e significativa entre a receita total, o investimento em pesquisa e desenvolvimento (P&D) o número de parcerias (PAR) e o setor da indústria (SET), que resultaram em um desempenho superior nas empresas pesquisadas. Esse resultado permite concluir que a utilização de algumas práticas de inovação gera uma fonte de vantagem competitiva e desempenho superior sustentável.

Palavras-chave: Inovação, indicadores, desempenho, BM&FBovespa.

INNOVATION AND FINANCIAL PERFORMANCE OF BRAZILIAN PUBLICLY LISTED FIRMS

Abstract

This research aimed to investigate the relationship between innovation and business performance of Brazilian publicly traded firms. For accomplishing this, a descriptive and quantitative study with multivariate techniques was held, using an unbalanced panel regression including years 2012, 2013 and 2014 and supported by statistical software Stata/SE 12.0®. The financial performance indicators were obtained from the Economática® database. For innovation analysis, management reports and Global Reporting Initiative (GRI) sustainability reports were used, for extracting information of 19 companies listed in the 2015 ranking of innovation of the Strategy& consulting company. The results showed a positive and significant relationship between total revenue and R&D investment, partnerships and industrial sectors, resulting in superior sustained performance in the companies surveyed. This outcome supports the conclusion that, through the use of some innovative practices, there is a potential source of competitive advantage which leads to sustained superior performance.

Keywords: Innovation, indicators, performance, BM&FBovespa.

1 Introdução

Pesquisadores de diversas áreas concordam com a centralidade da inovação para a evolução do produto e produtividade das organizações, sendo o motor do crescimento econômico (SCHUMPETER, 1961; MOTOHASHI, 1998; VOLBERDA et al., 2014). O entendimento sobre quais atividades de inovação devem prevalecer e quais são os impactos

econômicos das mesmas nas empresas tem evoluído com os anos. O prefácio da Terceira edição do Manual de Oslo, publicada em 2005 pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD) começa estabelecendo esta premissa, reconhecendo a deficiência do seu entendimento sobre o tema (OECD, 2005).

E ainda que o esforço para sistematizar o conhecimento sobre inovação e seu impacto econômico tenha se desenvolvido consideravelmente nos quase 25 anos de trabalhos de pesquisa e elaboração de todas as edições do mencionado Manual, desde 1992, a evolução da economia, a globalização, o consequente aumento na competição internacional, a diminuição dos ciclos de vida dos produtos, a fragmentação de mercados, as novas formas de lidar com cadeias de suprimento internacionais, as melhoras nas tecnologias e os maiores fluxos de informação têm afetado consideravelmente a concepção de inovação (OECD, 2005; GOPALAKRISHNAN, 2000).

Foi Schumpeter quem primeiramente apresentou, a começos do século XX, a distinção entre inovações de produto e processo, sendo o objetivo das inovações de produto aprimorar as posições de mercado das empresas, enquanto que as inovações de processo são introduzidas para melhorar a efetividade de custos e da produtividade (SIMONETTI et al., 1995). De acordo com Downs e Mohr (1976) o estudo da inovação não se limita a uma disciplina exclusiva, pois ele é explorado por campos de estudos tão diferentes como a antropologia e economia. A popularidade da pesquisa sobre inovação deve-se a suas implicações no comportamento de indivíduos, nas organizações e na elaboração de políticas públicas que redundam em consequências sociais significativas.

Em anos recentes, um número crescente de estudos tem explorado o impacto da inovação no desempenho empresarial. Os resultados desses estudos são variados, sugerindo uma relação positiva, negativa ou nenhuma relação de causalidade entre tais relacionamentos, reforçando a necessidade de realização de novos estudos, pois ainda existem áreas que precisam de aprofundamento, como a natureza da inovação e os tipos desta (BRITO et al., 2009; FORSMAN; TEMEL, 2011). Neely et al. (2002) sugerem que os resultados financeiros não necessariamente resultam das inovações, mas de uma ampla variedade de fatores.

Todavia, existe pouco consenso no que significa ser inovador (GOPALAKRISHNAN, 2000; WALKER et al., 2002). Por um lado, a visão econômica considera a inovação como a inclusão de produtos, processos ou práticas novas na indústria (ACS; AUDRETSCH, 1988); enfatizando a velocidade ou rapidez com que as firmas acessam e usam a tecnologia relacionada a outras firmas na indústria. Por outro lado, teóricos das organizações definem a inovação como a emergência de produtos, processos ou práticas novas para a firma, sendo a ênfase colocada no número de produtos ou processos novos adoptados pelas empresas, conceito esse conhecido como magnitude (DOWNS; MOHR, 1976).

A relação entre inovação e *performance* compara as métricas de eficiência do processo de entrada e saída de produtos - processos ou práticas - e o crescimento do negócio e a satisfação dos funcionários, podendo ser medida com indicadores objetivos e subjetivos, sendo esses últimos, relacionados a percepção. O crescimento em termos financeiros pode ser medido em termos de crescimento da receita, lucratividade, ROE, ROA, dentre outros indicadores, que são úteis e uniformes através das organizações pesquisadas (VENKATRAMAN; RAMUNUJAM, 1986; GOPALAKRISHNAN, 2000).

Downs e Mohr (1976) estabelecem que uma fonte de instabilidade na medição da inovação representa a operacionalização da variável dependente, pois diversos estudos mostraram comportamentos e resultados diferentes. Diante disso, identifica-se uma oportunidade de pesquisa, visto que este estudo trata de particularidades referentes a empresas brasileiras de capital aberto que desenvolvem atividades em diversos segmentos, ranqueadas

segundo seu nível de inovação, que demonstram através de seus relatórios um compromisso com a inovação.

Assim, este trabalho tem como objetivo contribuir com o desenvolvimento desta temática, explorando as ligações entre inovações desenvolvidas e a *performance* econômico-financeira em um contexto de empresas de capital aberto brasileiras que tenham desenvolvido diferentes tipos de inovação, de acordo com os seus relatórios de sustentabilidade, durante os anos 2012, 2013 e 2014. Para tal fim, analisaram-se os dados secundários em painel de um grupo de empresas que evidenciou os seus investimentos em inovação mediante os relatórios de sustentabilidade, seguindo as diretrizes da *Global Reporting Iniciative* (GRI, 2015).

O estudo justifica-se por fornecer evidências que contribuem para o entendimento da relação existente entre os relacionamentos teóricos investigados nesta pesquisa. Também permite avaliar os efeitos da inovação sobre o desempenho em companhias listadas no *ranking* 2015 de inovação da consultoria Strategy&, que distingue as cem empresas mais inovadoras do país, contexto adequado para os propósitos desta investigação. O entendimento da relação entre inovação e desempenho em firmas de qualquer tamanho resulta relevante para pesquisadores, criadores de políticas públicas e gestores de um modo geral, pelas implicações no crescimento econômico, da empregabilidade e o acesso a melhores salários, bem como a uma melhor qualidade de vida (KEMP et al., 2010).

O presente estudo foi estruturado por quatro seções, além desta introdução. Na seção seguinte, é apresentada uma revisão da literatura sobre os tópicos referentes à inovação, seus indicadores, a relação com o desempenho financeiro e estudos empíricos sobre o tema. Em seguida, são descritos os procedimentos metodológicos utilizados para a realização do estudo. Na sequência, apresenta-se e discutem-se os resultados da pesquisa. Por fim, foram descritas as considerações finais e as recomendações para futuros estudos.

2 Revisão da Literatura

2.1 Inovação

Diversos autores divergem na definição do termo inovação, por ser este um conceito amplo e ter diversas conotações, desde pontos de vista e áreas diferentes. O conceito de inovação pode ser entendido a partir da teoria económica de Joseph A. Schumpeter, que considera o desenvolvimento econômico como um processo cíclico e dinâmico, onde novas tecnologias substituem as antigas, tendo seu ciclo renovado a cada vez que o setor industrial necessita inovar em novos produtos ou processos, o que pode acontecer a consequência de cinco situações: o desenvolvimento de novos bens de consumo, de novos métodos de produção, abertura de novos mercados, novas fontes de suprimentos e novas formas de organização industrial (SCHUMPETER, 1934; CHANEY et al, 1991; KOSCHATZKY, 1999).

Inovação, para Schumpeter, pode ser definida como a fabricação de produtos, técnicas e estruturas novas ou melhoradas, invenções, descobrimento e inclusão de novos mercados e fatores, incluindo a ação do empreendedor e a sua relação com a inovação (SCHUMPETER, 1961).

Brown e Eisenhardt (1995) identificam duas correntes principais em pesquisa sobre inovação. A primeira, orientada à economia, examina assuntos relacionados à difusão das inovações em organizações, setores industriais e países, onde a inovação pode ser definida como tecnologia, estratégia ou prática gerencial que a empresa usa por primeira vez, sem importar se outras organizações tem-na usado antes, podendo ser resultado de uma restruturação ou melhora de processo. A segunda vertente, orientada às organizações, examina a influência da estrutura organizacional, processos e pessoas no desenvolvimento e marketing de novos produtos. Nesta abordagem, a inovação refere-se à criação de um novo

produto para o mercado, representa a comercialização de uma invenção, sendo o produto ou serviço novo para a firma e novo para o mundo.

Para Koschatzky (1999), a inovação é um processo de busca, aprendizado e solução de problemas, baseado em conhecimento, que contribui com a criação deste. Para esse autor, dois tipos de conhecimento são relevantes para os processos de inovação: o primeiro, explícito e codificado, documentado mediante informação publicada em bancos de dados, mapas, plantas, esquemas, que povoam repositórios mecanizados e processos; e o segundo, conhecimento tácito, não codificado, que é baseado em ação, pessoas e rotinas.

Partindo de uma perspectiva de mudança tecnológica, Wonglimpiyarat (2004) propõe o seguinte quadro, classificando as definições de inovação e os autores que as sustentam.

Definição de Inovação	Autores
Inovação como processo de melhoria de tecnologias existentes.	Rosenberg (1976; 1982); Nelson; Winter (1977; 1982); Dosi (1982)
Inovação como processo de tornar oportunidades de uso prático.	Pavitt (1984); Tidd et al. (1997)
Inovação como processo de integração dos dois conceitos anteriores.	Schott (1981); Daft (1982); Rothwell; Gardiner (1985)
Inovação como (algumas) novas tecnologias e novos processos.	Roger; Shoemaker (1971); Porter (1990); Voss (1994)

Quadro 1 – Conceitos alternativos de Inovação
Fonte: Wonglimpiyarat (2004, p. 230)

Quanto aos tipos de inovação, o Manual de Oslo considera quatro tipos de inovações que contêm um amplo conjunto de mudanças nas atividades das organizações: além das inovações de produto e processo, o manual destaca as inovações organizacionais e de marketing (OECD, 2005). As inovações organizacionais aludem à criação e efetivação de novos métodos organizacionais, ~~–t~~ais como mudanças em práticas de negócios, na organização do local de trabalho ou nas relações externas da empresa" (OECD, 2005, p. 23). As inovações de marketing envolvem a implementação de novos métodos de marketing e design do produto (e serviços), incluindo a embalagem, promoção e colocação, bem como a estruturação de preços.

As inovações de produtos refletem mudanças nos produtos finais ou serviços, mas inovações de processos representam mudanças na forma em que as organizações produzem tais produtos e serviços (DIBRELL et al., 2008). Inovações de produto incluem mudanças expressivas nas potencialidades de produtos e serviços. Compreendem bens e serviços novos em sua totalidade e aperfeiçoamentos importantes para produtos existentes. Inovações de processo representam mudanças significativas nos métodos de produção e distribuição.

Hinloopen (2003) salienta que a inovação também pode ser determinada pela interação com ambientes propícios à inovação. Para esse autor, os ambientes variam de acordo com os países, citando como exemplo, o suporte de governos de alguns países para atividades de P&D privadas, a criação e fomento de cooperativas de pesquisa e desenvolvimento, sistemas educativos que fornecem mão de obra qualificada, consumidores culturalmente propensos a demandar produtos inovadores, dentre outros. Decorrente disso, um processo de inovação pode ter diferentes resultados em firmas com propostas idênticas, porém localizadas em regiões e países diferentes.

2.2 Indicadores de inovação

Se mensurar a inovação é difícil, estabelecer a relação entre essas medidas de inovação e o desempenho das firmas é mais problemático ainda, devido a que os indicadores

econômicos e financeiros focam-se no curto prazo, subestimando a inovação (TIDD, 2001; DOWNS; MOHR, 1976). Idênticos gastos em pesquisa e desenvolvimento em diferentes indústrias não necessariamente sugerem similares atividades ou resultados de inovação.

Tidd (2001) explica que existem duas abordagens que permitem mensurar a inovação a nível empresa, sem ser uma melhor do que a outra. A primeira utiliza indicadores disponíveis em bancos de dados públicos onde constam estatísticas de gastos em P&D, anúncio de novos produtos e patentes. A segunda abordagem utiliza instrumentos de coleta como *surveys* para medir outros indicadores como a proporção de técnicos dedicados a pesquisa, os lucros conseguidos por produtos novos, dentre outros (TIDD, 2001).

Assim, dentre os principais indicadores de inovação identificados na literatura, a avaliação de despesas em pesquisa, desenvolvimento e patentes constitui a fonte mais comum e reconhecida de dados sobre tecnologia, porém carece de detalhamento quanto aos setores tecnológicos, não contemplando pequenas firmas, design, engenharia de produção nem software. Cabe ressaltar que investimento em pesquisa e desenvolvimento e patentes são associados a uma produtividade superior (CHANEY et al., 1991; MOTOHASHI, 1998; LI; ATUAHENE-GIMA, 2001, TIDD, 2001).

Motohashi (1998) salienta que as variáveis ligadas a P&D são afetadas pelo tamanho das firmas, setores de atuação e das estratégias direcionadas a inovação, pelo grau de comprometimento da firma com as atividades de P&D, o que tem sido especialmente verificado em setores de alta tecnologia.

Em estudo empírico conduzido na China, Li e Atuahene-Gima (2001) investigaram a interação das áreas de P&D com o marketing na inovação de produtos. Nessa pesquisa foram selecionadas 114 empresas do setor de alta tecnologia, incluindo tecnologia da informação, produtos ópticos, elétricos, de energias novas e bioengenharia. O estudo, que fora realizado com o uso de entrevistas e questionários aplicados em pessoal dedicado a atividades de P&D, teve como variáveis de controle a auto percepção de influência e o tamanho da equipe. Os resultados apontaram o impacto positivo, estatisticamente significativo, da interação entre as áreas de P&D e marketing no desempenho de novos produtos em firmas de alta tecnologia chinesas, confirmando a influência positiva da quantidade de pessoas que integram as equipes dedicadas a atividades de pesquisa e desenvolvimento.

Teh et al. (2008), em pesquisa com empresas de capital aberto brasileiras, mediram a relação entre o investimento em marcas e patentes e o desempenho das firmas. Os autores encontraram evidências sugerindo que a variável quantidade de patentes não foi significativa estatisticamente, sendo esse fenômeno explicado pelos autores, como resultado das questões estruturais que envolvem os investimentos em P&D no Brasil. Os autores salientaram que, "ao contrário de outros países mais desenvolvidos, no Brasil é muito baixo o nível de investimento em P&D. Como resultado, uma quantidade baixa de patentes é produzida pelas empresas nacionais" (TEH et al., 2008, p. 104).

Outros indicadores de inovação estão ligados ao estabelecimento e manutenção de parcerias e alianças estratégicas. Para Koschatzky (1999), os processos de inovação dependem fortemente da habilidade de interagir cooperativamente com outras organizações beneficiando-se do intercambio de conhecimento e aprendizado. O autor frisa que o conhecimento tácito é somente transferível mediante interação interpessoal verbal e não verbal. Portanto, quanto maior a atividade de inovação, o *'networking'* contribuirá mais e de forma mais diversa, sendo isto corroborado com mais força no setor de serviços.

Hinloopen (2003) testou empiricamente a influência dos ambientes inovadores de quatorze países europeus, focando na habilidade de transformar investimentos em inovação em produtos comerciais. De acordo ao ranking proposto por esse autor, Itália, Alemanha e em

menor grau a Irlanda oferecem um ambiente que estatisticamente favorece a inovação, sendo que a Dinamarca foi o país considerado nessa pesquisa como o menos favorável a inovação. Nessa pesquisa, foi também demonstrada empiricamente a relação positiva entre o percentual da receita total atribuída a produtos inovadores com a dinâmica econômica inerente aos países onde as firmas residem. No quadro 2 apresenta-se um resumo dos principais indicadores de inovação identificados a partir da revisão desta literatura.

Indicadores de Inovação	Autores
Investimento em Pesquisa e Desenvolvimento	Tidd (2001); Motohashi (1998), Li; Atuahene-Gima (2001); Walker et al. (2002); Koschatzky (1999); Chaney et al. (1991)
Despesas com patentes	Tidd (2001); Motohashi (1998); Walker et al. (2002); Kemp et al. (2003); Teh et al. (2008)
Funcionários dedicados a atividades de inovação	Tidd (2001); Motohashi (1998), Li; Atuahene-Gima (2001); Kemp et al. (2003)
Unidades de Pesquisa (laboratórios, instalações de P&D)	Tidd (2001)
Número de produtos novos	Li; Atuahene-Gima (2001); Kemp et al. (2003)
Parcerias, cooperação com outras instituições e networking externo.	Koschatzky (1999); Walker et al. (2002); Kemp et al. (2003)
Percentual de receita obtido com novos produtos	Hinloopen (2003)

Quadro 2 - Indicadores de inovação
Fonte: Adaptado de Brito et al. (2009).

Evidentemente que a literatura relacionada à temática também aponta para outros indicadores de inovação, de acordo com os modelos de análise. No entanto, este trabalho não pretendeu esgotar o assunto, mas oferecer um suporte teórico para a operacionalização da pesquisa empírica sobre inovação e desempenho proposta neste estudo. Assim, no tópico a seguir, será revisada a pesquisa acadêmica relacionada a esses assuntos, com vistas a fornecer sustento à hipótese central investigada nesta pesquisa.

2.3 Inovação e desempenho financeiro

Os vínculos entre a inovação e o desempenho das organizações têm sido estudados mostrando ênfase na relação direta entre inovação e desempenho (ACS; AUDRETSCH, 1988), entre os tipos de inovação e desempenho (ABRAHAMSON, 1991) e entre inovação e desempenho afetado por variáveis de moderação ou mediação (ZOTT, 2003; BISBE; OTLEY, 2004), entre gastos em pesquisa e desenvolvimento e patentes e rentabilidade (CHANEY et al., 1991).

Outros autores salientam que existem evidências empíricas que suportam os efeitos positivos da gestão direcionada a inovação, mesma que fornece vantagem competitiva de longo prazo, por ser um recurso valioso, raro, inimitável e específico da firma (HAMEL, 2006; VOLVERDA et al., 2014).

Estudos sobre inovação e desempenho empresarial, comparando inovações incrementais com inovações radicais, contínuas com descontinuas e evolucionistas com revolucionárias também têm sido publicados. Algumas destas pesquisas confirmam que as empresas que são capazes de usar a inovação para melhorar os seus processos ou diferenciar os seus produtos e serviços apresentam um melhor desempenho econômico-financeiro do que as suas concorrentes, medido pela quota de mercado, pela rentabilidade, pelo crescimento ou pela capitalização de mercado (GEROSKI et al., 1993; KLOMP; LEEWEN, 1999; ROCHA; FERREIRA, 2001; FORSMAN; TEMEL, 2011).

Inovação como implementação bem sucedida de uma ideia ou processo original é muitas vezes ligada a melhor desempenho organizacional, em termos de crescimento,

rentabilidade e produtividade (HEUNKS, 1998; TIDD, 2001). O crescimento de uma empresa, demonstrado pelas medidas de aumento em vendas e lucro, é de especial interesse público, pelas suas implicações nas taxas de emprego e de usabilidade dos ativos fixos. A rentabilidade pode ser medida por meio de margem de lucro, lucros absolutos e lucros por empregado, enquanto as vendas por empregado têm sido usadas como medidas de produtividade que demonstram a eficiência interna de uma empresa. (ROPER, 1997; FREEL, 2000; KANNEBLEY et al., 2010).

Gopalakrishnan (2000) pesquisou inovação em quatro bancos norte-americanos não pertencentes a holdings empresariais, assumindo uma independência nas decisões sobre inovação. O autor desenvolveu questionários e os aplicou junto aos executivos principais. O estudo confirmou suporte à hipótese de que a velocidade e a magnitude na inovação estão vinculadas a diferentes medidas de desempenho.

Motohashi (1998) investigou a relação entre estratégias inovativas e desempenho, mediante questionário aplicado em uma amostra com mais de 10 mil empresas industriais japonesas, centrando-se em fatores relacionados a atividades de pesquisa e desenvolvimento, como a distribuição setorial do gasto em P&D e o número de patentes, incluindo licenciamento de tecnologia. Os resultados do estudo comprovaram uma relação pequena, mas estatisticamente significativa entre a produtividade e o investimento em pesquisa e desenvolvimento, principalmente nas empresas dedicadas ao setor de alta tecnologia.

Sendo que a inovação pode ser representada pelos investimentos em pesquisa e desenvolvimento e patentes; recursos humanos dedicados a atividades de inovação, unidades de pesquisa, parcerias com outras instituições, produtos novos e a receita obtida com eles, e, considerando-se as evidências encontradas nos achados de estudos anteriores desenvolvidos sobre a temática, torna-se possível a elaboração da seguinte hipótese de pesquisa:

Hipótese 1: Existe uma relação positiva e significante entre a inovação e o desempenho econômico-financeiro das firmas (ACS; AUDRETSCH, 1988; ABRAHAMSON, 1991; CHANEY et al., 1991; GEROSKI et al., 1993; ROPER, 1997; MOTOHASHI, 1998; KLOMP; LEEWEN, 1999; FREEL, 2000; GOPALAKRISHNAN, 2000; ROCHA; FERREIRA, 2001; ZOTT, 2003; BISBE; OTLEY, 2004; FORSMAN; TEMEL, 2011; KANNEBLEY et al., 2010).

3 Metodologia

A pesquisa, quanto ao seu objetivo, é caracterizada como descritiva e de abordagem quantitativa, utilizando-se de dados secundários com informações disponíveis na base de dados Economática®, de onde se extraíram as informações quanto ao desempenho econômico-financeiro das empresas pesquisadas. As informações sobre os fatores de inovação foram extraídas dos relatórios de sustentabilidade estandardizados pelas diretrizes da *Global Reporting Iniciative* (GRI), referente aos anos de 2012, 2013 e 2014, publicados no site institucional de cada companhia. A análise dos resultados e as conclusões da pesquisa foram suportadas pelas análises promovidas mediante a utilização do software STATA /SE 12.0®.

3.1 População e Amostra

A amostra investigada nesta pesquisa compreendeu 19 companhias de capital aberto listadas na BM&FBovespa no ano de 2014, sendo estabelecida a partir da listagem do Ranking de Inovação promovido da parceria entre a consultoria Strategy& e a revista Valor Econômico, publicada em julho de 2015, onde foram nomeadas as cem empresas mais inovadoras do Brasil. Deste grupo de empresas que compõe a população objeto de estudo (100), foram selecionadas aquelas empresas que tinham publicado o relatório de sustentabilidade anual nos seus sites corporativos durante os anos analisados no painel. Foram

excluídas as empresas do setor financeiro e as que não forneceram nenhum dado sobre inovação.

Cabe ressaltar que a metodologia do ranking da Strategy& considera o investimento em inovação, separando as empresas realmente inovadoras das que apenas seguem ondas tecnológicas, inserindo-se em processos de criação e incremento técnico constante como base de seus planos, metas e estratégias (VALOR, 2015). A pesquisa da Strategy& engloba a criação de valor por meio de novos produtos, processos, modelos de negócios e serviços.

Para participar do ranking foram selecionadas empresas com faturamento superior a R$750 milhões de reais, que responderam o *survey* estabelecido pela consultoria. Esta etapa da avaliação teve peso de 70% da nota atribuída a organização. O restante da nota (30%) foi estabelecido com base em informações de avaliação do mercado. Os critérios do ranking da Strategy& incluíram: intenção de inovar, esforço para inovar, resultados obtidos e avaliação do mercado. Finalmente, a análise de setores foi fundamental para definir o peso das empresas que entraram no ranking, pois os segmentos têm medias distintas do investimento em inovação em todo o mundo.

Assim, nesta pesquisa, a amostra final totalizou 19 empresas, conforme a Tabela 1.

No.	Empresa	Setor (Economática)	Setor (Strategy&)	Ranking Strategy&
1	Whirlpool	Eletroeletrônicos	Bens de consumo	1
2	Natura	Comércio	Bens de consumo	3
3	Braskem	Química	Indústria	4
4	WEG	Máquinas industriais	Bens de capital	7
5	Fleury	Outros	Serviços gerais	16
6	Vale	Mineração	Indústria	17
7	Telefônica Vivo	Telecomunicações	TI&telecom	28
8	Fibria	Papel e celulose	Indústria	31
9	Light	Energia elétrica	Indústria	38
10	Energisa	Energia elétrica	Indústria	39
11	AES	Energia elétrica	Indústria	41
12	Estácio	Outros	Serviços gerais	45
13	Oi	Telecomunicações	TI&telecom	66
14	CPFL Energia	Energia elétrica	Indústria	67
15	Neoenergia	Energia elétrica	Indústria	88
16	CEMIG	Energia elétrica	Indústria	89
17	COPEL	Energia elétrica	Indústria	94
18	Duratex	Outros	Indústria	96
19	Magazine Luiza	Comércio	Comércio	99
	Total		**19 empresas**	

Tabela 1 – Empresas que compõe a amostra da pesquisa
Fonte: Dados da pesquisa.

3.2 Coleta de Dados e Variáveis da Pesquisa

Para a coleta da variável independente *inovação,* foram verificados os relatórios de sustentabilidade dos anos de 2012, 2013 e 2014 de todas as companhias pertencentes à amostra. As variáveis dependentes de *desempenho* econômico-financeiro foram obtidas por meio das informações disponibilizadas no banco de dados Economática®.

Para a operacionalização das variáveis de inovação, foram utilizadas algumas variáveis identificadas na literatura, conforme abordado na fundamentação teórica do estudo, sendo estas: número de patentes (PAT), lançamento de produtos novos (PN), investimento em pesquisa e desenvolvimento (PD), unidades de pesquisa (UP) da empresa no país, número de funcionários (FP) em pesquisa e desenvolvimento e parcerias (PAR) com outras instituições.

Para a análise das variáveis econômicas utilizou-se a receita total (RT) e o Lucro operacional antes dos juros, impostos, depreciação e amortização (EBTIDA). Adicionalmente foi utilizado o ranking de inovação (RI) da Strategy& como forma de demonstrar o parâmetro de inovação das empresas componentes da amostra e o setor da indústria (SET) como variável qualitativa categórica. Delinearam-se assim as seguintes métricas para as variáveis independentes e dependente deste estudo (Quadro 3):

Dimensões	Variável	Mensuração	Descrição	Fonte
PERFORMANCE **(dependente)**	RT	Receita Total (em milhares de reais)	Corresponde ao total de recursos arrecadados anualmente pela firma.	Economática® Relatórios de Administração das companhias pesquisadas.
	EBITIDA	Lucro Operacional Antes do Imposto de Renda e Despesa Financeira + Depreciação + Amortização (em mil.de R$)	Lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização.	
INOVAÇÃO (independente)	PAT	Patentes	Número de patentes registradas no ano.	Relatórios de sustentabilidade (GRI), relatórios de administração, revista Valor Especial.
	PN	Produtos Novos	Número de produtos novos lançados no ano de análise.	
	PD	Investimento em pesquisa e desenvolvimento (em milhares de reais)	Valor anual das despesas em pesquisa e desenvolvimento.	
	UP	Unidades de pesquisa no país	Número de laboratórios e instalações dedicados a P&D de produtos.	
	FP	Funcionários em P&D	Número de funcionários engajados em atividades de pesquisa e desenvolvimento.	
	PAR	Parcerias	Parcerias com outras instituições.	
	RI	Ranking de inovação	Ranking de inovação	
Dummy	SET	Setor (categórico)	Setor industrial	Ranking Strategy&

Quadro 3 - Variáveis da Pesquisa
Fonte: Elaborado pelos autores.

As variáveis de desempenho foram testadas na literatura relacionada a inovação, conforme os estudos de Motohashi (1998); Gopalakrishnan, (2000); Li e Atuaheme-Gima (2001); Walker et al., (2002); Kemp et al. (2003) e Teh et al. (2008). Já as variáveis de inovação com base nos estudos desenvolvidos por Chaney et al. (1991); Koschatzky (1999); Tidd (2001); Hinloopen (2003) e Teh et al. (2008). Os procedimentos adotados para a análise dos dados são apresentados a seguir.

3.3 Técnica de Análise dos Dados

Para a verificação do objetivo proposto inicialmente, foi utilizado o modelo econométrico de regressões, conforme a Equação seguinte:

$$yit = xi'_{it}\beta + z'i\,\alpha + \varepsilon_{it}$$

Onde ―i" denota o indivíduo, ―t" o tempo; x‘it é a matriz de variáveis explicativas que variam no tempo e entre as unidades de *cross-section*; z‘i α capta a heterogeneidade ou efeito individual, porque se relaciona somente com cada unidade de *cross-section*; e ε_{it} é o termo de erro aleatório relacionado a cada unidade do painel (FAVERO et al., 2009).

Cabe destacar que foram realizados dois conjuntos de regressões em painel, com o objetivo de avaliar a relação nas companhias nas quais ocorreu inovação e o desempenho econômico-financeiro. Foram testados os modelos de regressão com a receita total (RT) e com a variável de lucro operacional (EBTIDA), ambas como variável dependente. No entanto, somente serão apresentados os resultados com a variável RT, devido a que o modelo de regressão com a variável EBTIDA não apresentou significância estatística.

4 Análise dos resultados

Neste tópico apresenta-se inicialmente a estatística descritiva dos dados (Tabela 2), seguida da regressão linear para verificar a existência ou não de relação positiva entre os diversos grupos de variáveis (Tabela 3). Desse modo, buscou-se verificar a existência de relação entre a inovação com o desempenho econômico-financeiro das empresas analisadas, conforme o objetivo e a hipótese estabelecida para esta pesquisa.

Variáveis	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
RT	19	1.383.288	101.000.000	16.400.000	21.600.000
EBTIDA	19	209.210	42.400.000	4.380.407	7.267.246
PAT	19	0	137	22,52632	36,07389
PN	19	0	239	47,2807	6,19022
PD	19	3.500	338.079	78.606,07	96.278,38
UP	19	0	32	4,578947	10,7337
FP	19	0	1.300	156,5439	342,4866
PAR	19	0	800	59,70175	182,0085

Tabela 2 - Estatística Descritiva das variáveis utilizadas no estudo.
Fonte: Dados da Pesquisa.

Em relação aos indicadores de inovação, verificou-se que a média anual de número de patentes na amostra investigada resultou próxima a 23, sendo a média dos produtos novos de 47 nas empresas analisadas. A respeito de gastos de pesquisa e desenvolvimento, observa-se um mínimo de 3.5 milhões de reais, que correspondeu aos dispendios realizados em uma empresa do ramo do papel e celulose e um máximo de 338 milhões de reais correspondente a uma empresa do ramo de bens de consumo.

No que se refere aos investimentos em pesquisa e desenvolvimento, percebe-se que os valores investidos pelas empresas variaram bastante entre as analisadas. De forma geral, poderiam ser considerado baixos (0,48%) se analisados perante a receita total anual (TEH et al., 2008). Dados sobre inovação indicam que o investimento médio mundial em áreas como a farmacêutica e a de tecnologia de informação detém uma média superior a 5% anual. Já o comércio registra médias raramente superiores a 3% da receita total (VALOR, 2015).

Um valor interessante observado foi o montante máximo investido em pesquisa e desenvolvimento que representou 3,5% da receita total da companhia Whirlpool, que poderia ser considerado alto, se comparado com a média geral (0,48%). De acordo com o relatório de sustentabilidade dessa firma, para lidar com cenário de pouca diferenciação a empresa adotou uma metodologia na qual o desenvolvimento de produtos começa de forma ampla, buscando grandes tendências e novas óticas para solucionar determinados problemas. Posteriormente, em segunda etapa, a empresa trabalha a viabilidade das ideias, perdendo deliberadamente mais de 80% das ideias apresentadas. Nesse paradigma, todos os funcionários recebem treinamento sobre inovação, devido a que, nessa visão, mais de 20% da receita da companhia provém de produtos classificados como inovadores (VALOR, 2015).

4.2 Dados em Painel

Nesta seção aplicou-se a regressão em dados de painel para cada variável durante o período proposto de três anos. Segundo Fávero et al. (2009), os modelos de dados em painel

são utilizados para os casos em que diversas observações são monitoradas ao longo de vários períodos de tempo, denominados de *cross-sections across time*.

Foram realizados dois conjuntos de regressões em painel, resultando de significância estatística unicamente com a utilização da variável dependente de desempenho "receita total" (RT) em comparação com os indicadores de inovação. Os dados demonstrados a seguir correspondem aos procedimentos utilizados com esta única variável dependente.

A análise de regressão foi conduzida para determinar o efeito das variáveis independentes de inovação: número de patentes (PAT), número de produtos novos (PN), despesas em pesquisa & desenvolvimento (PD), unidades de pesquisa (UP), funcionários dedicados a atividades de pesquisa (FP), parcerias (PAR), ranking de inovação (RI) e setor (SET) sobre a variável dependente Receita Total (RT).

Fávero et al. (2009) destacam que há três abordagens na análise de dados em painel: efeitos fixos, efeitos aleatórios e *pooled independent cross-sections* ou (*POLS – pooled ordinary least squares*). Assim, em um primeiro momento, utilizou-se do modelo de análise de dados de regressão de efeitos fixos (*fixed-effects*) e o modelo de efeitos aleatórios (*rondom-effects*), para verificar qual o modelo seria o mais adequado ao estudo.

Fávero et al. (2009) apontam para a necessidade de testes para determinar o modelo de regressão mais adequado ao estudo. O teste de LM de Breusch-Pagan foi aplicado obtendo-se um resultado de χ^2 de 47.81 p(χ^2)=0.0000, sendo necessária a aplicação do teste confirmatório de Hausman, que apresentou em um resultado de χ^2 de 2.62 com uma p(χ^2)=0.4546 (>0.05), o que resultou favorável para utilização do modelo de efeitos aleatórios.

A Tabela 3 demonstra os resultados da análise de dados em painel das variáveis estudadas.

Variáveis	**Modelo***		
	Coeficiente	**T**	**P>(t)**
Constante	-1.66e+07	-1.68	0.092
PAT	38179.45	1.62	0.106
PN	-24980.45	-1.37	0.170
PD	53.03156	3.53	0.000
PAR	105341.7	6.69	0.000
RI	136579.2	1.56	0.119
SET	4919456	2.28	0.022
Observações		57	
Grupos		19	
Wald chi2 (6)		60.91	
Prob > Chi2		0,0000	
R^2		0.2363	
R^2 Ajustado		0.7647	

* Intervalo de confiança ao nível de 95%

**UP / FP foram excluídas da análise por apresentar baixa significância estatística no modelo.

Tabela 3 – Análise de dados em Painel com Efeitos Aleatórios

Fonte: dados da pesquisa.

No que tange à variável investimento em pesquisa e desenvolvimento (PD), verificou-se que ela influência significativamente (t=3.53 > 1.96) a variável dependente desempenho, representada pela Receita Total (RT), o que confirma-se com o p value de 0.000 (< 0.05) encontrado para esta relação. Estes resultados revelam que quanto maior são os investimentos em P&D realizados pelas empresas que compõe a mostra investigada na pesquisa, maior tendem a ser o seu desempenho.

O mesmo acontece com as parcerias (PAR) estabelecidas por estas organizações. Os resultados encontrados revelam que esta variável também influencia significativamente a variável dependente de desempenho (t=6.69 > 1.96), o que se confirma com o p *value* de 0.000 (<0.05) encontrado. A variável setor influi significativamente o desempenho das empresas (t=2.28, com um p value de 0.022). Esses resultados permitem confirmar que a hipótese H_1 seja parcialmente aceita no que se refere aos indicadores de inovação: investimento em pesquisa e desenvolvimento, número de parcerias e setor, ao intervalo de confiança de 95%.

Estes resultados corroboram com os achados de Motohashi (1998). Segundo o autor, o desempenho das empresas não é uniforme, mesmo considerando-se empresas com elevados níveis de inovação. Neste caso, as empresas que compõem a amostra da pesquisa fazem parte do ranking das cem listadas no *ranking* 2015 de inovação da consultoria Strategy& no Brasil.

Dentre as variáveis estudadas neste modelo, observou-se que nem todas alcançaram significância estatística para responder a pergunta de pesquisa proposta por este estudo, o que vem demonstrar que, na amostra objeto de investigação, os recursos de inovação investidos em patentes, produtos novos, funcionários devotados a atividades de P&D e unidades (instalações e laboratórios) de P&D, embora possam alavancar o desempenho nas organizações estudadas, não possibilitam que sejam tiradas quaisquer conclusões generalizáveis sobre a sua relação com o desempenho econômico-financeiro das empresas analisadas.

Estes resultados divergem dos achados encontrados em outros estudos desenvolvidos fora do Brasil. Li e Atuahene-Gima (2001) encontraram evidências de que na China o número de funcionários devotados a atividades de P&D está positivamente associado ao desempenho das empresas. Da mesma forma, os achados de Chaney et al. (1991), Motohashi (1998), Li e Atuahene-Gima (2001) e Tidd (2001) sugerem que os investimentos em pesquisa e desenvolvimento e em patentes estão associados a uma produtividade superior. Tais achados sugerem que o ambiente institucional pode influenciar os níveis de inovação das empresas, o que é convergente aos achados de Hinloopen (2003).

As evidências encontradas nesta pesquisa estimulam a realização de novos estudos. Os resultados do modelo teórico de investigação apresentaram um R^2 de 24% e R^2 ajustado de 76,47%), o que indica uma boa adequação da modelagem proposta. Em síntese, de modo geral, os resultados encontrados relacionados aos indicadores de desempenho coincidem aos achados dos estudos desenvolvidos por Motohashi (1998), Gopalakrishnan (2000), Hinloopen (2003) e Teh et al. (2008).

5 Conclusões

Os resultados desta pesquisa indicam que a inovação, representada pelo investimento em P&D e a capacidade de estabelecer parcerias interinstitucionais influenciam positivamente e de maneira estatisticamente significativa o desempenho organizacional, representado pela receita total das empresas que compõe a amostra da pesquisa. Isto ocorre uma vez que tais investimentos agregam valor, tornando as empresas mais competitivas e sinérgicas no mercado. Também revela que o setor ou ramo de atividade que a empresa atua modera significativamente a relação entre as variáveis de inovação e desempenho.

Estes resultados corroboram para a literatura da temática inovação, sugerindo seu impacto sobre o desempenho das empresas. A este respeito, a literatura que aborda o tema de inovação e seus indicadores aponta sua importância para a evolução de produtos e organizações, sendo considerado motor de crescimento econômico. Contudo, se trata de um tema complexo e de difícil compreensão (SCHUMPETER, 1961; MOTOHASHI, 1998;

VOLBERDA et al., 2014; OECD, 2015), sendo considerado de difícil mensuração e validação empírica, pois tende-se a subestimar a inovação (DOWNS; MOHR, 1976; TIDD, 200). Da mesma forma, os achados encontrados na literatura sugerem resultados divergentes, o que estimula a realização de novos estudos (BRITO et al., 2009; FORSMAN; TEMEL, 2011).

Neste caso, os resultados encontrados podem ser considerados importantes evidências para o contexto brasileiro, uma vez que se permitem avaliar os efeitos da inovação sobre o desempenho em importantes companhias listadas no *ranking* 2015 das cem empresas mais inovadoras do país.

Por meio da evidenciação dos percentuais de participação dos recursos investidos em pesquisa e desenvolvimento frente às variáveis de desempenho (receita total e EBTDA) investigadas na pesquisa, percebeu-se que os valores investidos pelas empresas analisadas variaram para mais e para menos entre os anos analisados, não tendo sido possível verificar nenhuma tendência que ateste, na grande maioria dos casos, um crescimento ou diminuição especialmente relevante nessas áreas ou em algum setor.

Observou-se que os investimentos inovativos ainda podem ser considerados pequenos em proporção a receita total ou ao lucro, se comparados com investimentos mundiais do mesmo tipo (VALOR, 2015). A partir dos resultados em painel encontrados nesta pesquisa, pode-se observar uma tendência que atesta a relação positiva entre algumas das variáveis pesquisadas das empresas que publicam seus investimentos nos relatórios anuais de sustentabilidade, seguindo as diretrizes do GRI ou nos relatórios de administração publicados nos sites institucionais.

Neste contexto, uma contribuição desta pesquisa foi a implementação de um modelo de inovação mais robusto (BRITO et al., 2009), que considera além da variável investimentos em pesquisa e desenvolvimento, outros fatores como os recursos humanos envolvidos em inovação, número de produtos novos lançados pelas empresas no ano, parcerias com outras instituições, instalações dedicadas a P&D, dentre outras variáveis investigadas na pesquisa, as quais fornecem evidências que confirmam o processo de inovação como atividade corriqueira constante nas empresas pesquisadas (mesmo que de maneira diferente entre essas organizações), o que indica que elas estão comprometidas com a inovação (GOPALAKRISHNAN, 2000).

Uma limitação identificada nesta pesquisa refere-se à escassez de informação nos relatórios de sustentabilidade de empresas ditas como as mais ―inovadoras" do país, pelo menos. Verificou-se na leitura dos relatórios analisados que estas empresas tendem a salientar seu comprometimento com a inovação, mas não divulgam dados quantitativos sobre o fato, assunto esse que pode comprometer a seriedade dos demais dados publicados no relatório, como dados sociais e ambientais. Outro problema identificado nos relatórios analisados refere-se a falta de uniformidade nas informações apresentadas de um período para outro.

Assim sendo, entende-se que a divulgação de tais informações precisa ser qualificada entre as companhias listadas no *ranking* 2015 das cem empresas mais inovadoras do país, para que se possa avaliar adequadamente os efeitos dos investimentos realizados por estas empresas sobre os seus indicadores de desempenho econômico-financeiros. A este respeito, destaca-se que a presente pesquisa permitiu a revisão minuciosa de mais de 300 relatórios de sustentabilidade, permitindo a constatação de tais afirmativas. A falta de sequencialidade e a incompletude de dados publicados por algumas empresas compromete a realização de novos estudos. Neste caso, tais condições reduziram a amostra investigada na pesquisa.

Como recomendação para futuras pesquisas, sugere-se que seja ampliada a amostra analisada, considerando-se outros indicadores de inovação, econômicos e financeiros num

período longitudinal de análise mais amplo, a fim de se realizar comparações. Estudos de casos em profundidade também podem fornecer evidências que auxiliem na compreensão de fatores que favorecem ou dificultam a realização de investimentos em inovação, bem como seu impacto no desempenho das empresas.

Referências

ABRAHAMSON, Eric. Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. Academy of Management Review, v. 16 n.3, p. 586–612. 1991.

ACS Zoltan; AUDRETSCH, David. Innovation in larger and Small firms: An Empirical Analysis. **American Economic Review**. v. 78 n.4. September, 1988.

BISBE, J.; OTLEY D. The effect of the interactive use of management control systems on product innovation. **Accounting, Organizations and Society**, v. 29, n. 8, 2004.

BRITO, Eliane Pereira; BRITO, Luiz Artur Ledur; MORGANTI, Fábio. Inovação e o Desempenho Empresarial: lucro ou crescimento? **RAE-eletrônica**, v. 8, n. 1, Art. 6, jan./jun. 2009.

BROWN, Shona; EISENHARDT Kathleen. Product Development: Past Research, Present Findings, and Future Directions. **The Academy of Management Review**, v. 20, n. 2, p. 343-378, 1995.

CHANEY, Paul K.; DEVINNEY, Timothy M.; WINER, Russell S. The impact of new product introductions on the market value of firms. **Journal of Business**, p. 573-610, 1991.

DIBRELL, Clay; DAVIS, Peter; CRAIG Justin. Fueling innovation through information technology **Journal of Small Business Management**, v. 46, n. 2, p. 203–218. 2008.

DOWNS, George W.; MOHR, Lawrence B. Conceptual issues in the study of innovation. **Administrative Science Quarterly**, p. 700-714, 1976.

FAVERO Luiz Paulo; BELFIORE P.; SILVA, F.; CHAN, B. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Elsevier, 2009.

FORSMAN, Helena; TEMEL, Serdal. Innovation and business performance in small enterprises. An enterprise-level analysis International **Journal of Innovation Management.** v. 15, n. 3. p. 641–665 Jun., 2011.

FREEL, M. S. Do small innovating firms outperform non-innovators? **Small Business Economics**, v. 14, n. 3, p. 195–210. 2000.

GEROSKI P.A.; MACHIN, S.; VAN REENAN, J. The Profitability of Innovating Firms", RAND **Journal of Economics**, n. 24, p. 198-221. 1993.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE - GRI. Disponível em: <**Erro! A referência de hiperlink não é válida.**>. Acesso em 30/08/2015.

GOPALAKRISHNAN, Shanthi. Unraveling the links between dimensions of innovation and organizational performance. **The Journal of High Technology Management Research**, v. 11, n. 1, p. 137-153, 2000.

HAMEL, Gary. The why, what, and how of management innovation. Harvard business review, v. 84, n. 2, 2006.

HEUNKS, F. J. Innovation, creativity and success. **Small Business Economics**, v. 10 n. 3. 1998.

HINLOOPEN, Jeroen. Innovation performance across Europe. **Economics of Innovation and New Technology**, v. 12, n. 2, p. 145-161, 2003.

KANNEBLEY, S. Jr., SEKKEL J. V.; Araujo B. Economic performance of Brazilian manufacturing firms: A counterfactual analysis of innovation impacts. **Small Business Economy**, v. 34. n. 3, p. 339–353. 2010.

KEMP, R. G. M.; FOLKERINGA, M.; DE JONG, J.; WUBBEN, E. Innovation and firm performance. Zoetermeer: EIM Research Report. **Business & Policy Research**, 2003.

KLOMP, L.; VAN LEEUWEN, G. The importance of innovation for firm performance, **Statistics**. Netherlands. 1999.

KOSCHATZKY, Knut. Innovation networks of industry and business-related services—relations between innovation intensity of firms and regional inter-firm cooperation. **European Planning Studies**, v. 7, n. 6, p. 737-757, 1999.

LI, Haiyang; ATUAHENE-GIMA, Kwaku. Product innovation strategy and the performance of new technology ventures in China. **Academy of Management Journal**, v. 44, n. 6, p. 1123-1134, 2001.

MOTOHASHI, Kazuyuki. Innovation strategy and business performance of Japanese manufacturing firms. **Economics of Innovation and New technology**, v. 7, n. 1, p. 27-52, 1998.

NEELY, A.; ADAMS C., KENNERLEY M. **The Performance Prism**. The Scorecard for Measuring and Managing Business Success. London: Prentice Hall. 2002.

OECD (ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT). **Manual de Oslo**: Proposta de Diretrizes para Coleta e Interpretação de Dados de Inovação Tecnológica. 2005. Disponível em: http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/4639.html Acesso em: 01 fev. 2016.

ROCHA, Elisa Maria; FERREIRA, Marta. Análise dos Indicadores de Inovação Tecnológica no Brasil: comparação entre um grupo de empresas privatizadas e o grupo geral de empresas. **Ciência e Informação**, Brasília, v. 30, n. 2, p. 64-69, maio/ago. 2001

ROPER, S. Product innovation and small business growth: A comparison of the strategies of German, UK and Irish companies. **Small Business Economics**, v. 9, n. 6, p. 523–537. 1997.

SCHUMPETER, Joseph A. **The Theory of Economic Development.** Harvard University; Press, Cambridge, Mass., 1934.

SCHUMPETER, Joseph A. **Capitalismo, Socialismo e Democracia**. George Allen e Unwin Ltd., Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1961. Disponível em: <http://capitalsocialsul.com.br/capitalsocialsul/analisedeconjuntura/analisedeconjuntura/Schumpeter%20-%20Capitalismo%20Socialismo%20e%20 Democracia %20(Livro).pdf> Acesso 14.Abril de 2015.

SIMONETTI, R, D, ARCHIBUGI; R EVANGELISTA R. Product and process innovation: How are they defined? How are they quantified? **Scientometrics**, v. 2, n. 1, p. 77–89. 1995.

TEH, Chang Chuan; KAYO, Eduardo Kazuo; BASSO, Leonardo Fernando Cruz. Ativos intangíveis e estrutura de capital: a influência das marcas e patentes sobre o endividamento. **Revista de administração**, v. 41, n. 2, p. 158-168, 2008.

TIDD, Joe. Innovation management in context: Environment, organization and performance. **International Journal of Management Reviews**, v. 3, n. 3, p. 169–183. 2001.

VALOR Econômico especial Inovação Ano 1 n° 1, Julho 2015. Disponível em: http://www.revistavalor.com.br/home.aspx?pub=53&edicao=7 Acesso 17.set. 2015.

VENKATRAMAN, Natarjan; RAMANUJAM, Vasudevan. Measurement of business performance in strategy research: A comparison of approaches.**Academy of management review**, v. 11, n. 4, 1986.

VOLBERDA, Henk W.; VAN DEN BOSCH, Frans AJ; MIHALACHE, Oli R. Advancing Management Innovation: Synthesizing Processes, Levels of Analysis, and Change Agents**. Organization Studies**, v. 35, n. 9, p. 1245-1264, 2014.

WALKER, Richard M.; JEANES, E. ROWLANDS, R. Measuring innovation-applying the literature-based innovation output indicator to public services. **Public Administration**, v. 80, n. 1, 2002.

WONGLIMPIYARAT, Jarunee. The use of strategies in managing technological innovation, **European Journal of Innovation Management**, v. 7 n. 3 p. 229 – 250. 2004.

ZOTT, Cristoph. Dynamic capabilities and the emergence of intraindustry differential firm performance: Insights from a simulation study. **Strategic Management Journal**, v. 24, n. 2, 97–125. 2003.

Inovação, Intensidade Tecnológica e Desempenho de Setores Industriais

Linda Jessica De Montreuil Carmona (lcarmona@al.furb.com.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Jurema Tomelin (jurema.tomelin@gmail.com)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB /
Professora da Universidade da Região de Joinville- UNIVILLE

Andréia Carpes Dani (andreiacarpesdani@gmail.com.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Nelson Hein (hein@furb.br)
Doutor em Engenharia da Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
Professor Titular do PPGCC Universidade Regional de Blumenau - FURB

Resumo:

O objetivo deste artigo foi verificar a relação entre o investimento em inovação, o desempenho das indústrias e a intensidade tecnológica do setor. Para tal fim, esta pesquisa descritiva e de abordagem quantitativa utilizou–se de dados secundários provindos da quinta edição da Pesquisa de Inovação Tecnológica, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2014) que consolida dados de 45.950 empresas industriais brasileiras. Foram selecionadas vinte categorias industriais divididas em subsetores por intensidade tecnológica: baixa, média-baixa, média-alta e alta, conforme a classificação da OCDE (2005). Para a consecução do objetivo proposto, foi utilizada a técnica de regressão linear, constatando-se uma inter-relação positiva, mediada pelo nível de intensidade tecnológica, entre o investimento em inovação representado pelos dispêndios em P&D, investimento em maquinário, equipamentos e gastos em introdução de projetos de inovação; com a *performance*, representada pela receita líquida de vendas, com um poder explicativo estatisticamente significativo.

Palavras-chave: Inovação, Intensidade Tecnológica, Pesquisa PINTEC.

Innovation, Technological Intensity and Performance of industrial sectors

Abstract

The aim of this paper was to investigate the relationship between investment in innovation, performance of industries and technological intensity of the sector. Therefore, this descriptive and quantitative research used secondary sources extracted from the fifth edition of the Technological Innovation Survey (PINTEC), prepared by the Brazilian Institute of Geography and Statistics (IBGE) and published in 2014, which consolidates data from 45,950 Brazilian industrial enterprises. There were selected twenty industrial categories divided in sub-sectors by technological intensity: low, medium-low, medium-high and high intensity, according to the OECD classification (2005). To achieve the proposed objective, the linear regression technique was used, noting a positive interrelation mediated by the technological intensity level between investment in innovation represented by R & D expenditures, investment in machinery and equipment, expenditures in introduction of innovation projects; with performance, represented by net sales, with a statistically significant explanatory power model.

Keywords: Innovation, Technological Intensity, Performance, industry.

1 INTRODUÇÃO

A discussão sobre o efeito da competição na sobrevivência das organizações teve origem nas teorias econômicas clássica e neoclássica, a partir dos trabalhos de Adam Smith. Em 1937, Ronald Coase publicou o artigo "*The Nature of the firm*", no qual ampliava a análise, sugerindo que às vezes, o custo de gerenciar transações econômicas por meio dos mercados pode ser maior que o custo de fazê-lo dentro da organização, colocando os custos de transação no centro da questão. Posteriormente, na década de 1970, uma releitura do trabalho de Coase e o desenvolvimento de um modelo completo de custos do mercado para gerenciar transações econômicas dava origem à teoria de Custos de Transação (WILLIAMSON, 1976; CLEGG; HARDY; NORD, 2004).

Em paralelo, a publicação do trabalho de Alchian e Demsetz (1972), no qual se enfatizava que o problema da supervisão do trabalho das equipes de produção pode ser superado mediante a entrega de direitos de propriedade residuais ao agente ou gestor, deu inicio à discussão do que hoje se denomina custos da agência. Assim, a Teoria de Custos de Transação e a Teoria da Agência são conhecidas como teorias clássicas de economia das organizações, no entanto, elas não conseguem explicar por que umas empresas superam às outras (CLEGG; HARDY; NORD, 2004).

Para abordar essa questão, a visão baseada em Recursos (RBV) apresenta-se uma alternativa teórica pertinente, pois tem como unidade de análise os recursos e capacidades controlados pela firma que a capacitam para implementar estratégias, que podem afetar positivamente os resultados do processo de inovação e a capacidade da firma para inovar Estes recursos podem ser financeiros, físicos - como máquinas e fábricas - recursos humanos e organizacionais. (BARNEY, 1991; KOSTOPOULOS; SPANOS; PRASTACOS, 2002;CLEGG; HARDY; NORD, 2004). A Visão baseada no Conhecimento é uma extensão da RBV e enfatiza que o conhecimento fornece de uma vantagem competitiva estratégica promovendo um desempenho superior (KOGUT; ZANDER, 1992).

Nessa linha de pensamento, a inovação resulta central para o crescimento do produto e da produtividade das empresas (OECD, 2005). A Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OECD) cunhou a expressão "economia baseada em conhecimento" para descrever as tendências em economias desenvolvidas no sentido de maior dependência do conhecimento, informação, altos níveis de especialização, tecnologia e crescente necessidade de acesso a esses fatores. A inovação é um processo dinâmico, no qual a mudança na técnica e na organização da produção são resultados de novos métodos de produção ou de novas formas de lidar com aqueles já existentes (TUNZELMANN, 1995).

A intensidade tecnológica refere-se ao grau de sofisticação e customização do processo produtivo. Baixa intensidade tecnológica pode ser caracterizada por um grau limitado do uso da tecnologia, quanto que alta intensidade tecnológica pode se diferenciar pela customização em resposta ao mercado consumidor. Uma implicação da intensidade tecnológica resulta no grau de conhecimento com que as organizações devem produzir, o que é reflexo da especialização do processo de produção (THOMPSON, 1967).

A OCDE, através do *Science, Technology and Industry Working Papers* 1997/2, (OCDE, 2005) padronizou e classificou as atividades econômicas industriais com o intuito de prover uma ferramenta simples e consistente para comparações internacionais, categorizando as atividades em quatro tipos: o primeiro, de alta intensidade tecnológica, incluindo os setores aeroespacial, farmacêutico, de informática, de eletrônica e telecomunicações, de instrumentos; o segundo, de média-alta intensidade tecnológica onde se incluem os setores de materiais

elétricos, de veículos automotores, de química, ferroviário e de equipamentos de transporte, de máquinas e equipamentos.

O terceiro grupo, ou de média-baixa intensidade tecnológica incorpora os setores de construção naval, de borracha e plástico, de coque, de refinados de petróleo e combustível nuclear, de não metálicos, de metalurgia básica e metálicos; e finalmente, o quarto, de baixa intensidade tecnológica engloba os setores de reciclagem, madeira, papel e celulose, editorial, gráfico, de alimentos, bebidas e fumo, têxteis e confecções, couro e calçados (OCDE, 2015).

Ademais da intensidade tecnológica, Tunzelmann (1995) salienta que, as empresas devem ampliar esforços que resultem em uma continuidade inovadora contingencial, para o qual precisam desenvolver sua adaptabilidade, incentivando a criatividade das pessoas a fim de gerar um ambiente competitivo estratégico que contribua à inovação, mesmo que deve estar alinhado aos objetivos corporativos.

Com base nestes argumentos, esta pesquisa pretendeu responder à seguinte pergunta: *Qual é a relação entre o investimento em inovação, a intensidade tecnológica do setor e o desempenho das indústrias?* O presente trabalho visa verificar a relação entre investimento em inovação e desempenho nos setores industriais de alta, média alta, média baixa e baixa intensidade tecnológica.

Este estudo se justifica pela necessidade de identificação da natureza e escopo dos efeitos dos investimentos em inovação e a sua repercussão para a sociedade que permeiem a formulação de políticas públicas, sendo os investimentos em inovação como pesquisa e desenvolvimento importantes para o desenvolvimento de capacidades, geração de novos conhecimentos, instrumentos científicos e metodologias a serem incorporados em novos produtos e processos (SALGER; MARTIN, 2001).

Para alcançar tal objetivo, este estudo descritivo e quantitativo foi desenvolvido mediante monitoramento de dados secundários provindos da quinta edição da Pesquisa de Inovação Tecnológica PINTEC (IBGE, 2014). Assim, ao todo, este artigo está estruturado em cinco seções: introdução, referencial teórico, que foi subdivido em visão baseada em recursos (RBV), inovação e desempenho e classificação por intensidade tecnológica, metodologia, análise dos dados e conclusões.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Visão Baseada em Recursos (RBV)

Enquanto as teorias clássicas que tratam da economia das organizações: Teoria dos Custos de Transação (WILLIAMSON, 1976) e Teoria da Agência (ALCHIAN; DEMSETZ, 1972), explicam por que as firmas existem, elas não podem ser usadas para explicar as razões pelas quais determinadas empresas superam outras (CLEGG; HARDY; NORD, 2004). Quando empresas num ambiente de competição escolhem enfoques similares para solucionar problemas de agência e relativos aos custos de transacionar com o mercado, estes podem não ser fontes de vantagem competitiva ou desempenho superior. Estas questões não seriam propriamente problemáticas se o desempenho das organizações fosse similar.

O estudo sobre a heterogeneidade no desempenho das firmas se desenvolveu a partir de duas explicações básicas (CLEGG; HARDY; NORD, 2004). A primeira explicação desenvolveu-se a partir dos trabalhos de Mason (1959) e Bain (1956), que focam a estrutura do ramo em que uma firma atua, também conhecido como paradigma SCP – Estrutura, Conduta e Desempenho. Para esses autores, a explicação para a heterogeneidade do desempenho das firmas residiria na estrutura do ramo incluindo a concentração, o nível de

diferenciação dos produtos e as barreiras à entrada. Sob esta ótica, a concentração do ramo pode produzir economias de escala, pois há uma relação próxima entre os custos e o volume de produção (BAIN, 1956; MASON, 1959).

A segunda proposição apoia-se na teoria econômica, mais notadamente da Teoria da Firma (PENROSE, 1959), que argumenta que é a heterogeneidade e não a homogeneidade dos recursos que empregam às firmas o seu caráter único. Desta forma, as noções de heterogeneidade dos recursos são à base da RBV ou Visão Baseada em Recursos, cujo artigo seminal de Wernerfelt (1984) sugeriu que a avaliação das firmas em termos dos seus recursos poderia gerar suposições que diferem das perspectivas tradicionais.

A RBV considera como unidade fundamental de análise os recursos e capacidades controlados pela firma, e que estes recursos e capacidades podem variar significativamente entre firmas, diferindo dos pressupostos neoclássicos onde as firmas num ramo de atividade são consideradas essencialmente idênticas (TEECE, 1982; RUMMELT; SCHENDEL; WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1986, TEECE, 1991).

Barney (1991) aponta que o desempenho superior de uma firma deve resultar dos seus recursos e capacidades: que sejam valiosos para neutralizar as ameaças, raros entre seus concorrentes, difíceis de imitar e sem substitutos estratégicos próximos. A lógica do modelo da Dependência de Recursos reforça a ideia de que as firmas devem olhar para dentro, descobrir seu próprio valor, suas singularidades, tornando mais difícil a imitação de seus recursos e capacidades.

Kostpoulos et al. (2002) indicam que uma das questões de pesquisa mais importantes na literatura organizacional foca-se na relação entre inovação e as características estruturais das firmas -formalização, centralização, especialização- e o ambiente industrial. Dosi (1988) acrescenta que sob uma ótica comportamentalista, alguns estudos têm relacionado a *performance*, não somente em termos de estrutura organizacional, mas também em termos de recursos e capacidades. Na figura seguinte, os recursos que determinam a capacidade de inovação da firma.

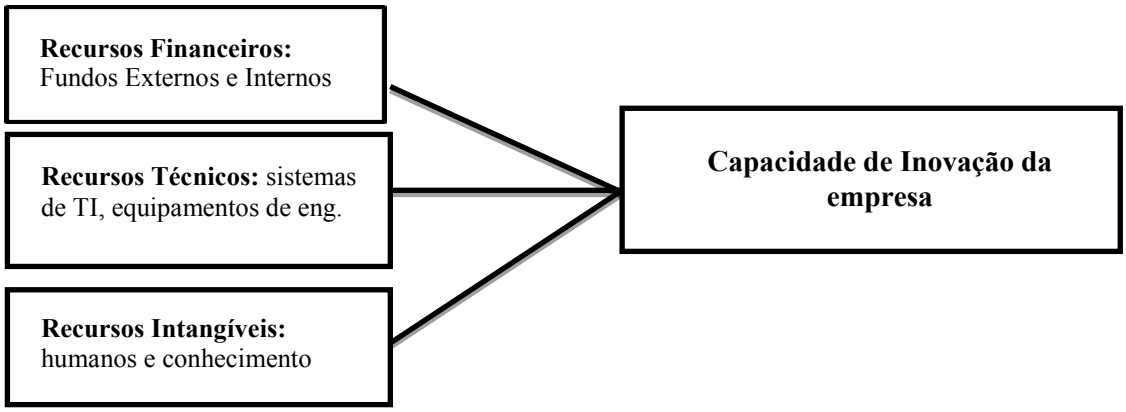


Figura 1: Recursos que determinam a capacidade de inovação da firma.
Fonte: Kostopoulos et al., (2002).

A pesquisa sobre inovação baseada em recursos, parte da premissa fundamental de que os recursos organizacionais e suas capacidades são os determinantes para a inovação das firmas (KOSTOPOULOS et al, (2002). Além disto, a disponibilidade de recursos financeiros pode expandir a capacidade para a realização de atividades inovadoras. (LEE et al, 2001; HARRIS; TRAINOR, 1995). Adicionalmente, o papel dos ativos intangíveis tem levado à extensão da RBV para a Visão Baseada no Conhecimento – KBV onde a ênfase particular no

conhecimento tácito ou explícito como um importante determinante para o sucesso competitivo. (KOGUT; ZANDER, 1992; DEEDS; DECAROLIS, 1999).

Assim, sob a perspectiva da Visão Baseada em Recursos (RBV) a inovação tem origem nas capacidades internas e das competências-chave da organização, baseando-se na combinação de ativos específicos estratégicos (RUMMELT; SCHENDEL; WERNERFELT, 1984; WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991; KOSTOPOULOS et al., 2002).

2.2 Inovação e Desempenho

O conceito de inovação pode ser entendido a partir da visão de Joseph A. Schumpeter, quem considera o dinamismo e periodicidade do desenvolvimento econômico como processo, onde novas tecnologias substituem às antigas, tendo seu ciclo renovado a cada vez que o setor industrial precisa inovar em produtos ou processos. Assim, tendo como base à perspectiva schumpeteriana, as inovações podem ser categorizadas como incrementais e radicais, dependendo do grau em que se utilizam avanços fundamentais na ciência e na tecnologia e novos conhecimentos transformam produtos, métodos de produção e mercados (SCHUMPETER, 1961).

O Manual de Oslo conceitua a inovação como a conceição e implementação de mudanças significativas no produto, processo, marketing ou a organização da empresa, visando melhoria de resultados. Ditas mudanças são realizadas mediante a aplicação de novos conhecimentos e tecnologia, que podem ser desenvolvidos internamente, com colaboração externa ou adquiridos por meio de serviços de assessoramento ou por compra de tecnologia. As atividades de inovação incluem as ações científicas, tecnológicas, organizativas, financeiras e comerciais que conduzem à inovação (OECD, 2005).

A classificação dos tipos de inovação de acordo com o Manual de Oslo é descrita no quadro seguinte:

Tipo de Inovação	Características
De produto	Envolvem mudanças significativas nas potencialidades de produtos e serviços. Incluem—se bens e serviços novos ou significativamente aperfeiçoados, quanto às características técnicas, usabilidade ou funcionalidades.
De processo	Aplicado a setores de produção e distribuição. Alcança-se mediante mudanças significativas em técnicas, materiais, software que tenham como objetivo diminuir os custos unitários, melhorar a qualidade, a produção e distribuição de novos produtos ou sensivelmente melhorados.
Em marketing	Métodos de comercialização não utilizados antes na empresa, que introduzam mudanças significativas no *design*, embalagem, posicionamento, promoção ou precificação, visando aumentar as vendas. As mudanças de posicionamento podem incluir novos canais de venda, franquias ou forma de exibir ou licenciar o produto.
Em organização	Referem-se à implementação de novos métodos organizacionais Mudanças nas práticas e procedimentos da empresa, na infraestrutura, relações externas, aplicação de decisões estratégicas reduzindo custos de transação. A atualização da gestão de conhecimento, a produção, sistemas de gestão da qualidade também se incluem nesta classificação.

Quadro 1: Tipos de Inovação.
Fonte: Adaptado de Manual de Oslo (2005).

Estudos sobre a capacidade de inovação incluindo modelos teóricos propostos e testados fizeram evoluir o conhecimento no campo (AVLONITIS; KOUREMENOS; TZOKAS, 1994; TANG, 1998; LAWSON; SAMSON, 2001; CROSSAN; APAYDIN 2010; SMITH et al., 2008). Pesquisas mostrando os vínculos entre a inovação, tipos desta e o desempenho das organizações (ACS; AUDRETSCH, 1988; ABRAHAMSON, 1991) e os

efeitos positivos da gestão direcionada a inovação, mesma que fornece vantagem competitiva de longo prazo (VOLVERDA et al., 2014).

Nos setores de alta tecnologia, a pesquisa e desenvolvimento desempenha um papel central nas atividades de inovação, enquanto outros setores adaptam conhecimento e tecnologia existente. No setor serviços, a inovação dá-se através de um processo contínuo, com modificações progressivas em produtos e processos.

Em setores de baixa intensidade tecnológica, as atividades de inovação se orientam a melhorar a eficiência dos processos de produção, diferenciação de produtos, melhora na comercialização, que frequentemente implicam a integração com produtos de alta tecnologia (OECD, 2005).

Empresas inovadoras possuem altos padrões de produtividade tendendo a crescer mais rápido do que empresas não inovadoras. Em um contexto de exportações, Rodil e Vence (2008) apontam que a vantagem competitiva da empresa e conseguinte *performance* superior seriam resultado do diferencial das habilidades específicas e dos recursos competitivos.

2.3 Classificação por intensidade tecnológica

A intensidade tecnológica pode ser apontada como consequência da utilização das tecnologias inovativas, as quais são geradas no interior das empresas, entendendo a tecnologia como fator chave para o crescimento e a competitividade dos negócios. Empresas que são intensivas em tecnologia inovam mais, conquistam novos mercados e utilizam os recursos disponíveis de uma forma mais produtiva, geralmente oferecendo melhor remuneração para quem nelas atuam (HATZICHRONOGLOU, 1997).

Palda (1986) assevera que a intensidade tecnológica ou o grau em que o esforço de pesquisa científica contribui para aumentar a produtividade pode, em consequência, alavancar o desempenho. Suarez-Porto e Guisado-González (2014) argumentam que as empresas que possuem maior intensidade tecnológica, apresentam grande capacidade para o aprendizado e para a inovação, tornando-se dessa forma, mais competitivas e com melhores resultados.

Segundo Felsenstein e Bar-El (1988), a intensidade tecnológica possui três dimensões, duas dessas referidas aos *inputs* da indústria, como trabalho e capital e uma delas referidas ao *output* da indústria: o produto. A intensidade tecnológica do fator produção *mão de obra* é relativa à quantidade de experiência e ao nível de habilidade presente na força de trabalho na indústria e a intensidade tecnológica do fator produção ou capital, refere-se à qualidade do capital investido na indústria. Assim, indústrias de alta intensidade tecnológica são aquelas que se expandem de uma forma mais robusta no mercado internacional e o seu dinamismo tende a impactar na *performance* da indústria (*spillover*).

Com o objetivo de analisar o impacto da tecnologia na *performance* da indústria, é importante a identificação destas indústrias e produtos que são mais intensivos em tecnologia através da utilização de um critério que permita a construção de uma classificação harmônica e que possa ser utilizada internacionalmente (HATZICHRONOGLOU, 1997). Uma classificação apresenta a vantagem de proporcionar uma ferramenta simples e consistente para facilitar comparações internacionais, porém possui suas limitações, normalmente devido à falta de informações setoriais de uma forma desagregada.

De acordo com a OCDE (2005), a construção de indicadores iniciou ainda na década de 70, mas a classificação final adotada pela OCDE foi refinada entre os anos 80 e 90 e estão distribuídas em quatro grupos industriais: alta, média-alta, média baixa e baixa tecnologia. No grupo de **alta intensidade tecnológica** estão atividades voltadas em grande parte para a produção de bens de capital e de bens de consumo duráveis (exceto o refino de petróleo),

consideradas difusoras de progresso técnico e que realizam intensivamente desenvolvimento de novas tecnologias, adotando procedimentos para ampliar sua competitividade.

O grupo de **média alta intensidade tecnológica**, com presença tanto de produtores de bens intermediários como de bens de consumo duráveis, têm perfil mais heterogêneo, sobressaindo aqueles setores intensivos em economias de escala, em recursos naturais e, por fim, em conhecimento, como é o caso das indústrias química e farmacêutica. **O grupo de média baixa e baixa intensidade tecnológica** constituem de setores com proporção de gastos em P&D baixa e intensivo esforço para minimizar os custos de produção, em grande parte através da aquisição de máquinas e equipamentos e da melhoria dos processos produtivos. No quadro No. 2, a classificação dos setores por intensidade tecnológica de acordo com a OCDE.

Indústria de alta tecnologia (I)	
Aeronáutica e aeroespacial	Instrumentos médicos de ótica e precisão
Equipamentos de radio, TV e comunicação.	Material de escritório e informática.
Farmacêutica	
Indústria de média-alta tecnologia (II)	
Equipamentos para ferrovia e material de transporte n. e.	Produtos químicos, excl. farmacêuticos.
Maquinas e equipamentos elétricos n. e.	Veículos automotores, reboques e semi reboques.
Máquinas e equipamentos mecânicos n. e.	
Indústria de média-baixa tecnologia (III)	
Borracha e produtos plásticos	Outros produtos minerais não-metálicos
Construção e reparação naval	Produtos de petróleo refinado e outros combustíveis
Produtos metálicos	
Indústria de baixa tecnologia (IV)	
Alimentos, bebidas e tabaco.	Produtos manufaturados n.e. e bens reciclados
Madeira e seus produtos, papel e celulose.	Têxteis, couro e calçados.

Quadro 2: Classificação dos Setores por Intensidade Tecnológica.
Fonte: OCDE (2005)

Dessa forma, surgem as hipóteses desta pesquisa relacionadas à variável independente Inovação:

H_{1a}: Existe uma relação positiva e significante entre o investimento em inovação e o desempenho das industriais brasileiras (ACS; AUDRETSCH, 1988; ABRAHAMSON, 1991; VOLVERDA, et al., 2014; SUAREZ-PORTO; GUISADO-GONZÁLEZ, 2014).

H_{1b}: A intensidade tecnológica explica a relação positiva e significante entre o investimento em inovação e o desempenho das empresas industriais brasileiras (ACS; AUDRETSCH, 1988; ABRAHAMSON, 1991; VOLVERDA, et al., 2014; SUAREZ-PORTO; GUISADO-GONZÁLEZ, 2014).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Com o objetivo de verificar a relação significante entre o investimento em inovação, a intensidade tecnológica do setor e o desempenho das indústrias, esta pesquisa descritiva e de abordagem quantitativa, utilizou de dados documentais provindos da quinta edição da Pesquisa de Inovação Tecnológica 2011, elaborada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e publicada em 2014.

3.1 A pesquisa PINTEC

A Pesquisa de Inovação Pintec tem por objetivo a construção e monitoramento de indicadores setoriais, nacionais e regionais, das atividades de inovação das empresas do setor de Indústria e de indicadores nacionais das atividades de inovação nas empresas dos setores de Eletricidade e gás e de Serviços selecionados (IBGE, 2011). Na quinta edição, a Pintec utilizou a Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE 2.0, seções B e C

(Indústrias extrativas e Indústrias de transformação, respectivamente), seção D (Eletricidade e gás), divisões de serviços 61 (Telecomunicações), 62 (Atividades dos serviços de tecnologia da informação), 71 (Serviços de arquitetura e engenharia; testes e análises técnicas) e 72 (Pesquisa e Desenvolvimento), grupo de serviços 63.1 (Tratamento de dados, hospedagem na Internet e outras atividades relacionadas), além da combinação de divisão e grupo de serviços 58 + 59.2 e Atividades de gravação de som e de edição de música.

3.2 População e Amostra

Segundo dados do IBGE (2014) o universo da pesquisa compreendeu 128.699 empresas com 10 ou mais pessoas ocupadas, 45.950 das quais implementaram produtos ou processos novos ou significativamente aprimorados, correspondendo a uma taxa geral de inovação de 35,7%. De acordo com a Pesquisa Pintec, esse percentual engloba diversas informações de empresas industriais, coletadas mediante *survey* e dados secundários, categorizadas por setor e classificadas como inovadoras, potencialmente inovadoras e sem potencial inovador. Diante disso, a Tabela 1, apresenta a amostra da pesquisa conforme o nível de intensidade tecnológica e setor de atuação.

IT	Setor de Atuação	∑	%
Baixa Intensidade Tecnológica	Fabricação de produtos alimentícios	4.030	48%
	Fabricação de bebidas	235	3%
	Fabricação de produtos do fumo	16	0%
	Fabricação de produtos têxteis	847	10%
	Preparação de couros e fabricação de artefatos de couro, artigos de viagem e calçados	1.331	16%
	Fabricação de produtos de madeira	1140	14%
	Fabricação de celulose, papel e produtos de papel	739	9%
	Subtotal	**8.338**	**36%**
Média-Baixa Intensidade Tecnológica	Fabricação de coque, de produtos derivados do petróleo e de biocombustíveis	96	1%
	Fabricação de artigos de borracha e plástico	1.957	24%
	Fabricação de produtos de minerais não-metálicos	2.334	29%
	Metalurgia	587	7%
	Fabricação de produtos de metal	3.031	38%
	Subtotal	**8.004**	**34%**
Média-Alta Intensidade Tecnológica	Fabricação de produtos químicos	1.879	32%
	Fabricação de máquinas, aparelhos e materiais elétricos	785	14%
	Fabricação de máquinas e equipamentos	2.212	38%
	Fabricação de veículos automotores, reboques e carrocerias	604	10%
	Fabricação de automóveis, caminhonetas e utilitários	0	0%
	Fabricação de outros equipamentos de transporte	316	5%
	Subtotal	**5.795**	**25%**
Alta Intensidade Tecnológica	Fabricação de produtos farmo-químicos e farmacêuticos	211	16%
	Fabricação de equipamentos de informática, produtos eletrônicos e ópticos	838	63%
	Fabricação de instrumentos e materiais para uso médico e odontológico e de artigos ópticos	276	21%
	Subtotal	**1.325**	6%
Toral Geral		**23.462**	**100%**

Tabela 1: Número de empresas selecionadas, por estrato.
Fonte: IBGE (2014)

A amostra desta pesquisa compreendeu 20 setores industriais, que englobam informações das 23.462 empresas industriais, classificadas pelo seu potencial inovador. Verifica-se que dessas empresas, 8.338 (36%) possuem um nível de intensidade tecnológica baixa, 8.004 (34%) possuem um nível de intensidade tecnológica média-baixa, 5.795 (25%) possuem um nível de intensidade tecnológica média-alta, e 1.235 (6%) possuem um nível de

intensidade tecnológica alta. Foram excluídos os setores de eletricidade, gás e serviços, pelas características singulares dessas atividades.

3.3 Variáveis da Pesquisa

Para operacionalização das variáveis de investimento em inovação foram utilizadas variáveis conferidas na literatura explicada em tópicos anteriores: dispêndios totais (DISPTOT), dispêndios em pesquisa e desenvolvimento (DISPPD), dispêndios em maquinário (DISPMAQ), dispêndios em introdução de projetos (DISINTROD). Para análise da variável de desempenho utilizou-se a receita líquida de vendas (RLV). Adicionalmente foi utilizada a classificação da OCDE que ranqueia os setores por intensidade tecnológica (INTENSIDADE), como variável mediadora, como pode se observar no quadro a seguir.

Tipo		Variáveis	Tipo de variável	Descrição
Dependente	Desempenho	RLV	Numérica	A Receita líquida de vendas é a receita bruta proveniente da venda de produtos e serviços, deduzidos dos impostos incidentes, IPI, vendas canceladas, abatimentos e descontos incondicionais.
Independente (s)	Investimentos em inovação	DISPTOT	Numérica	Dispêndios totais em inovação.
		DISPPD	Numérica	Dispêndios em Pesquisa e Desenvolvimento de produtos (reais).
		DISPMAQ	Numérica	Dispêndios em aquisição de maquinário e equipamentos (reais).
		DISINTROD	Numérica	Dispêndios das empresas envolvidas em introdução de projetos de inovação tecnológica.
	Intensidade tecnológica	INTENSIDADE	Numérica	Nível de intensidade tecnológica- classificação de acordo com a (OECD 2005), com quatro categorias: alta, média-alta, média- baixa e baixa.

Quadro 3: Variáveis da pesquisa.
Fonte: Elaborado pelos autores.

3.4 Técnica de Análise dos Dados

Para a verificação do objetivo proposto inicialmente, foi utilizado modelo econométrico de regressão linear múltipla, mesma que segundo Fávero et al., (2009) pode ser aplicada quando se deseja estudar como uma variável dependente é afetada por uma ou diversas variáveis independentes, conforme a equação genérica (1):

$$Y_{i,t} = \beta_0 + \beta_n X_{i,t} + \varepsilon i,t \quad (1)$$

Onde: $Y_{i,t}$ é a variável dependente;
β_0= é a constante;
β_n= é o parâmetro a ser estimado;
$\varepsilon i_{,t}$= é o resíduo da regressão.

Assim, foi utilizado o software STATA/SE®, versão 12.0 que possibilita a realização de diversas análises de dados mediante técnicas multivariadas, entre as quais está a regressão linear, utilizada neste trabalho.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

4.1 Estatística Descritiva

Por meio da estatística descritiva se buscou apontar as características das companhias analisadas, considerando a média e desvio padrão das variáveis, utilizando-se para tal fim o suporte do pacote estatístico SPSS v.22, conforme tabela a continuação (dispêndios em milhares de reais):

Variáveis	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
RLVENDAS	6.100.291,00	386.232.882,00	96.902.780,55	97.991.808,26
DISPTOTAL	181.638,00	7.814.361,00	2.368.954,10	2.120.723,66
DISPPD	34.522,00	3.378.604,00	728.191,55	911.108,89
DISPMAQ	78.595,00	5.953.243,00	1.104.940,00	1.284.463,75
DISINTROD	0,00000	700.365,00	110.171,25	165.476,52
INTENSIDADE	1,00	4,00	2,20	1,11

Tabela 2- Estatística Descritiva das variáveis utilizadas no estudo.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Legenda: RLVENDAS: Receita líquida de vendas; DISPTOTAL: Dispêndios totais em inovação; DISPPD: Dispêndios em Pesquisa e Desenvolvimento de produtos; DISPMAQ: Dispêndios em aquisição de maquinário e equipamentos; DISINTROD: Dispêndios das empresas envolvidas em introdução de projetos de inovação tecnológica; INTENSIDADE: Nível de intensidade tecnológica por setor.

Em relação aos indicadores de inovação, verificou-se que a média anual dos dispêndios totais com inovação dos setores industriais analisados resultou próxima a 2,4 bilhões de reais. A respeito dos investimentos em pesquisa e desenvolvimento a média foi de 728 milhões, chegando aos 1,1 bilhões de reais os investimentos maquinário e 110.1 milhões em despesas de introdução de projetos de inovação.

Os setores que mais investiram em inovação foram o de fabricação de produtos alimentícios, seguido do setor de fabricação de veículos automotores, fabricação de produtos químicos e fabricação de produtos derivados de petróleo. Cabe ressaltar que o investimento em inovação do setor de produtos alimentícios concentrou-se em aquisição de maquinários e equipamentos, que absorveu 76% dos seus investimentos totais em inovação. Ressaltam os setores que investiram menos em inovação: o setor de instrumentos para uso médico e de produtos para fumo.

No que se refere aos investimentos em pesquisa e desenvolvimento, percebe-se que os valores investidos pelos setores variaram bastante entre eles sem uma tendência definida, mas, de forma geral poderiam ser considerados baixos se analisados perante a receita líquida de vendas, pois chegam a um patamar inferior a 1% (0,8%). Dados sobre inovação indicam que o investimento médio mundial em áreas como a farmacêutica e a de tecnologia de informação detém uma média superior a 5% anual sobre a receita líquida, enquanto o comércio registra médias raramente superiores a 3% da receita total (VALOR, 2015).

O setor de produtos farmoquímicos e farmacêuticos teve o maior investimento em P&D relativo à receita líquida de vendas, próximo a 2,4%o em contraste com o investimento em P&D dos setores de produtos alimentícios, bebidas e produtos de minerais não metálicos, cujos investimentos foram inferiores a 0,2% da RLV.

Em seguida, a Tabela 3 apresenta os resultados da Correlação de *Pearson* das variáveis da pesquisa.

Correlação de *Pearson*	RLVENDAS	DISPPD	DISPMAQ	DISINTROD	INTENSIDADE
RLVENDAS	1,000	,794	,909	,289	-,001
DISPPD	,794	1,000	,583	,310	,448
DISPMAQ	,909	,583	1,000	,218	-,122
DISINTROD	,289	,310	,218	1,000	,341
INTENSIDADE	-,001	,448	-,122	,341	1,000

Obs.:(*) As variáveis se encontram positivamente correlacionadas, mostrando significância a p<0,005.

Tabela 3: Matriz de Correlação das variáveis.

Fonte: Dados da Pesquisa.

Na Tabela 4, mostra-se os resultados da análise da estimação do modelo 1 de regressão das varáveis, sem a variável mediadora.

Variáveis Independentes	Coeficiente	Estatística T	VIF
(Constante)	2,068	,000	
DISPPD	,431	,000*	2,589
DISPMAQ	,579	,000*	2,197
DISINTROD	,026	,295	1,226
INTENSIDADE	-,081	,024*	1,919
R2:	,952		
R2 Ajustado:	,939		
Durbin-Watson:	2,277		
ANOVA	0,000		

**p < 0.01; * p < 0.05

Tabela 4: Estimação do Modelo 1 de Regressão.
Fonte: Dados da Pesquisa.
Legenda: DISPPD: Dispêndios em Pesquisa e Desenvolvimento de produtos; DISPMAQ: Dispêndios em aquisição de maquinário e equipamentos; DISINTROD: Dispêndios das empresas envolvidas em introdução de projetos de inovação tecnológica; INTENSIDADE: Nível de intensidade tecnológica por setor.

A estimação do modelo 1 que testa a Hipótese 1 é demonstrada na Tabela 4. Os resultados apresentados inferem que aproximadamente 93% (R^2 ajustado) das variáveis independentes (dentre elas, duas que representam os investimentos em inovação) explicam o desempenho das indústrias inovadoras. A variável DISPPD que representa os dispêndios em pesquisa e desenvolvimento de produtos e a variável DISPMAQ, que representa os dispêndios em aquisição de maquinário e equipamentos estão positivamente relacionadas com o desempenho, a um nível de significância de 5% (0,000*) respectivamente. Bem como, a variável INTENSIDADE, que representa o nível de intensidade tecnológica por setor, a um nível de 5% (0,024*). Ressalta-se ainda, que o modelo apresentado está livre de heterocedasticidade e autocorrelação entre as variáveis.

Porém, a variável DISINTROD, que representa os dispêndios das empresas envolvidas em introdução de projetos de inovação tecnológica, não tem relação com o desempenho representado pela receita líquida de vendas (RLVENDAS).

A partir do exposto por Rodil e Vence (2008), de que empresas inovadoras possuem altos padrões de produtividade, que possibilitam vantagem competitiva e, por conseguinte, *performance* superior, pressupõe-se que os recursos que representam os investimentos em inovação envolvem habilidades específicas e se tornam recursos competitivos que proporcionam um diferencial para as empresas inovadoras.

Quanto a variável INTENSIDADE verificou-se nos dados analisados, que o nível de intensidade tecnológica, que se refere ao grau de sofisticação e customização do processo produtivo está positivamente relacionado com o desempenho. Assim, a empresa que possui uma alta intensidade tecnológica pode se diferenciar das outras organizações pelo nível de customização em resposta ao mercado consumidor, em razão ao grau de conhecimento e especialização do processo produtivo (THOMPSON, 1967).

Os investimentos em inovação como P&D contribuem para o desenvolvimento de capacidades, geração de novos conhecimentos, instrumentos científicos e metodologias a serem incorporados em novos produtos e processos (SALGER; MARTIN, 2001). Diante desses resultados, aceita-se a H_{1a}. No caso analisado, verifica-se que o conhecimento, representado pela intensidade tecnológica, cria uma vantagem competitiva estratégica promovendo um desempenho superior, como preconizado pela RBV (BARNEY, 1991; KOGUT; ZANDER, 1992; KOSTOPOULOS; SPANOS; PRASTACOS, 2002).

Na Tabela 5, mostra-se os resultados da análise da estimação do modelo 2 de regressão das varáveis. Neste modelo foram consideradas as variáveis mediadoras na relação.

Variáveis Independentes	Coeficiente	Estatística T
(Constante)	1,011	,269
DISPPD	,935	,005 *
DISPMAQ	,433	,027 *
DISINTROD	-,125	,168
INTENSIDADE	,160	,681
DISPPDxIT	-,220	,086**
DISPMAQxIT	,034	,708
DISINTRODxIT	,152	,079**
R2:	,965	
R2 Ajustado:	,944	
Durbin-Watson:	2,075	
ANOVA	0,000	

**p < 0.01; * p < 0.05

Tabela 5: Estimação do Modelo 2 de Regressão
Fonte: Dados da Pesquisa.

Legenda: DISPPD: Dispêndios em Pesquisa e Desenvolvimento de produtos; DISPMAQ: Dispêndios em aquisição de maquinário e equipamentos; DISINTROD: Dispêndios das empresas envolvidas em introdução de projetos de inovação tecnológica; INTENSIDADE: Nível de intensidade tecnológica por setor; DISPPDxIT: Dispêndios em Pesquisa e Desenvolvimento de produtos multiplicada pelo nível de intensidade tecnológica; DISPMAQxIT: Dispêndios em aquisição de maquinário e equipamentos multiplicada pelo nível de intensidade tecnológica; DISINTRODxIT: Dispêndios das empresas envolvidas em introdução de projetos de inovação tecnológica multiplicada pelo nível de intensidade tecnológica.

Os resultados apresentados inferem que aproximadamente 94% (R^2 ajustado) das variáveis independentes explicam o desempenho das indústrias inovadoras. As variáveis que representam os investimentos em inovação, como a DISPPD (0,005 *), DISPMAQ (0,027 *), estão positivamente relacionadas com o desempenho a um nível de 5%, respectivamente. Bem como, verificou-se uma relação positiva e significativa das variáveis mediadoras, DISPPDxIT (0,086**) e DISINTRODxIT (0, ,079**), a um nível de 5% e 1%. Porém, a variável INTENSIDADE, que representa o nível de intensidade tecnológica por setor, não foi significativa, quando analisada isoladamente, mas foi significativa quando se considera o efeito de variáveis mediadoras do modelo.

Dessa forma, considera-se que a intensidade tecnológica explica a relação positiva e significante entre o investimento em inovação e o desempenho das empresas industriais brasileiras, quando mediada pelas variáveis DISPPDxIT e DISINTRODxIT. Assim aceita-se a hipótese H_{1b}. Esses resultados coadunam com o exposto por Acs e Audretsch (1988), Abrahamson (1991), Volverda, et al. (2014), Suarez-Porto e Guisado-González (2014).

5. CONCLUSÕES

Neste trabalho foi avaliada a relação dos indicadores de inovação: dispêndios com atividades de inovação, dispêndios com atividades internas de P&D e dispêndios em aquisição de maquinário dos diversos setores industriais, com o desempenho econômico representado pela receita líquida de vendas e o nível de intensidade tecnológica, mesma que foi confirmada.

A relação confirmada é importante, se consideramos que os dados da quinta edição da pesquisa Pintec (IBGE, 2014), apontaram a uma queda de 6,7% da taxa de inovação com respeito à pesquisa de anterior, realizada em 2008 no setor industrial, depois de ter tido um crescimento sistemático da taxa de inovação nas quatro pesquisas anteriores.

A estagnação dos indicadores de inovação no Brasil está relacionada a um conjunto de fatores relacionados com as características do próprio setor produtivo brasileiro, da infraestrutura de pesquisa existente no país e com os instrumentos utilizados para incentivar os esforços tecnológicos das empresas e sua interação com os centros de pesquisa e universidades, entre outros. Entre esses fatores, de acordo com a Pintec pode-se destacar uma estrutura produtiva especializada em segmentos de menor intensidade tecnológica, a baixa escala de produção das empresas brasileiras e a existência de poucas empresas brasileiras de capital nacional em segmentos mais intensivos em tecnologia (IBGE, 2014).

Os resultados do modelo 1 de regressão, apontam que as variáveis DISPPD, DISPMAQ e INTENSIDADE estão positivamente relacionadas com o desempenho, a um nível de 5%. Assim, verificou-se que existe uma relação positiva e significante entre o investimento em inovação e o desempenho das industriais brasileiras. Já os resultados do modelo 2 de regressão, apontam que a intensidade tecnológica explica a relação positiva e significante entre o investimento em inovação e o desempenho das empresas industriais brasileiras, quando mediada pelas variáveis DISPPDxIT e DISINTRODxIT. De modo geral, as hipóteses H_{1a} e H_{1b} foram aceitas.

De modo geral, verificou-se que a variável que representa o nível de intensidade tecnológica por setor, quando analisada considerando o efeito de variáveis mediadoras, reforça a relação entre a variável dependente, bem como o poder explicativo do modelo 2. No caso analisado, verifica-se que o conhecimento, representado pela intensidade tecnológica, cria uma vantagem competitiva estratégica promovendo um desempenho superior, como preconizado pela RBV (BARNEY, 1991; KOGUT; ZANDER, 1992; KOSTOPOULOS; SPANOS; PRASTACOS, 2002).

Desta forma, pode-se concluir que sob a perspectiva da Visão Baseada em Recursos (RBV) a inovação advém das capacidades internas e das competências-chave da organização, visto que o processo de inovação baseia-se na combinação de ativos específicos estratégicos, portanto, difíceis de imitar idênticas (RUMMELT; SCHENDEL; WERNERFELT, 1984; WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991; KOSTOPOULOS et al., 2002).

Novas avenidas de pesquisa podem surgir com a publicação da sexta edição da Pesquisa Pintec pautada para 2016, relacionando as variáveis de inovação com a evolução dos setores industriais. Dessa forma, sugere-se para futuras pesquisas, que seja ampliada a amostra, e que sejam consideradas outras *proxys* para mensuração do desempenho, separando-se em desempenho contábil e de mercado.

6. REFERÊNCIAS

ABRAHAMSON, E. Managerial fads and fashions: The diffusion and rejection of innovations. Academy of Management Review, v. 16 n.3, p. 586–612. 1991.

ALCHIAN, A. A.; DEMSETZ, Harold. Production, Information Costs, and Economic Organization. **The American Economic Review**. Vol. 66, nº 5, Dec., 1972.

AVLONITIS, G. J.; KOUREMENOS, A.; TZOKAS, N. Assessing the Innovativeness of Organizations and its Antecedents. **European Journal of Marketing**, v. 28, n. 11, 1994.

BAIN, J. S. **Barriers to new competition**. Cambridge, MA Harvard University Press, 1956.

BARNEY, J. Strategic factor markets: expectations, luck and business strategy. **Management Science**, 32, 1231-1241, 1986.

_____. Firm resources and sustained competitive advantage. **Journal of Management,** 17, 1991.

CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**. CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (coord. Ed. Brasileira); Vol. 3, São Paulo: Atlas, 2004.

CROSSAN, M.; APAYDIN, M. A Multi-Dimensional Framework of Organizational Innovation: A Systematic Review of the Literature**. Journal of Management Studies**, v. 47, n. 6. 2010.

DEEDS, D. L.; DECAROLIS, D. M. The impact of stocks and flows of organizational knowledge on firm performance: An empirical investigation of the biotechnology industry. **Strategic management journal**, 1999.

DOSI, G. Sources, procedures, and microeconomic effects of innovation. **Journal of economic literature**: 1120-1171, 1988.

FAVERO L.; BELFIORE, P.; SILVA; F.; CHAN, B. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Elsevier, 2009.

FELSENSTEIN, D.; BAR-EL R. Measuring the technological intensity of the industrial sector: a methodological and empirical approach. **Research Policy**, v. 18, n. 4, p. 239-252, 1989.

HARRIS, R.; TRAINOR, M. Innovations and R & D in Northern Ireland manufacturing: a Schumpeterian approach. **Regional Studies**, v. 29, n. 7, p. 593-604, 1995.

HATZICHRONOGLOU, T. Revision of the High-Technology Sector and Product Classification", **OECD Science, Technology and Industry Working Papers**. OECD Publishing, 1997.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística **– Pesquisa de Inovação Tecnológica** – PINTEC 2011. Rio de Janeiro, 2014. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br>. Acessoem: 20/03/2016.

KOGUT, B.; ZANDER, U. Knowledge of the firm, combinative capabilities, and the replication of technology. **Organization science**, v. 3, n. 3, p. 383-397, 1992.

KOSTOPOULOS, K. C., SPANOS, Y. E.; PRASTACOS, G. P. The resource-based view of the firm and innovation: identification of critical linkages. **European Academy of Management Conference,** Stockholm, Sweden. 2002.

LAWSON, B.; SAMSON, D. Developing innovation capability in organisations: a dynamic capabilities approach. **International Journal of Innovation Management**, v. 5, n.3, 2001.

LEE, C.; LEE, K.; PENNINGS, J. M. Internal capabilities, external networks, and performance: A study on technology-based ventures. **Strategic Management Journal** 22.6-7, p. 615-640, 2001.

MASON, E. S. **The corporation in modern society**. Cambridge: Harvard University Press, 1959.

OECD (ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT). **Manual de Oslo**: Proposta de Diretrizes para Coleta e Interpretação de Dados sobre Inovação Tecnológica. 2005. Disponível em: http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/4639.html Acesso em: 11 março 2016.

PALDA, K. Technological intensity: concept and measurement. **Research Policy**, v. 15, n. 4. 1986.

PENROSE, E. **The theory of the growth of the firm**.Oxford: Brasil Blackwell, 1959.

RODIL, Ó.; VENCE, X. Tipo de innovación y comportamiento exportador de las empresas gallegas. **XXXIV Reunión de estudios regionales, asociación andaluza deficiencia regional**. Jaén, 2008.

RUMELT, R. P.; SCHENDEL, D.; TEECE, D. Strategic management and economics.**Strategic Management Journal**, 12, p. 167-186, 1991.

SCHUMPETER, J. A. **Capitalismo, Socialismo e Democracia**. George Allen e UnwinLtd., Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1961.

SMITH, M.; BUSI, M.; BALL, P.; MEER, R. Factors influencing an organisation's ability to manage innovation: a structured literature review and conceptual model. **International Journal of Innovation Management**, v. 12, n. 4. 2008.

TANG, H. K. An integrative model of innovation in organizations. **Technovation**, n. 18. v. 5. 1998.

TEECE, D. J. Towards an economic theory of the multiproduct firm. **Journal of Economic Behavior & Organization** 3.1 (1982): 39-63.

THOMPSON, J. D. **Organizations in action**. New York: Prentice-Hall, 1967.

TUNZELMANN, N. V. **Technology and Industrial Progress**: The Foundations of Economic Growth, Edward Elgar, Aldershot, October, 1995.

VALOR ECONÔMICO ESPECIAL INOVAÇÃO. Ano 1 n° 1, Julho 2015. Disponível em: http://www.revistavalor.com.br/home.aspx?pub=53&edicao=7 Acesso 17. abril. 2015.

VOLBERDA, H. W.; VAN DEN BOSCH, F. A. J.; MIHALACHE, O. R. Advancing Management Innovation: Synthesizing Processes, Levels of Analysis, and Change Agents. Organization Studies, v. 35, n. 9, p. 1245-1264, 2014.

WERNERFELT B. A resource based view of the firm. Strategic **Management Journal**, 5, 1984.

WILLIAMSON, O. E. The Economics of Internal Organization: Exit and Voice in Relation to Markets and Hierarchies. **The American Economic Review**. Vol. 66, nº 2, May, 1976, pp. 369-377.

O empreendedorismo no meio acadêmico da Unochapecó: o modelo do Escritório de Negócios e Empreendedorismo

Marcio da Paixão Rodrigues[1]
Ademar Tibola[2]
Mariane Elena Bruschi[3]
Liziane Carlesso[4]
Rafael Alfredo Weber Hoss[5]

Resumo:
O empreendedorismo é encontrado com maior frequência em ambientes acadêmicos, onde uma gama de ideias inovadoras surgem decorrentes da relação entre acadêmicos e professores. A fim de incentivar e auxiliar no apoio à gestão e incentivo da inovação, a Unochapecó constituiu em novembro de 2013, a Rede de Inovação, um ambiente destinado a fomentar a articulação dos agentes do setor produtivo entre si. Dentre os setores integrantes dessa Rede, temos o Escritório de Negócios e Empreendedorismo - ENE, o qual tem como objetivo, dentre outros, apoiar novos empreendimentos gerados na Universidade. Assim, nesse breve estudo, pretende-se estudar o caso do Escritório de Negócios e Empreendedorismo, a fim de verificar como este modelo de espaço é capaz de beneficiar tanto a comunidade acadêmica como a sociedade em geral. Como resultados até o momento constatou-se, com base nos projetos circulantes no ENE, que o âmbito acadêmico é propício para alavancar o empreendedorismo e gerar reflexos no desenvolvimento econômico regional. Para elaboração do presente artigo, a metodologia a ser utilizada, além do estudo de caso, é analítica de cunho exploratório, baseada na consulta de fontes secundárias, como textos bibliográficos e artigos científicos.
Palavras-chave: Empreendedorismo, acadêmico, universidade, modelo.

Abstract
Entrepreneurship is found more frequently in academic circles, where a range of innovative ideas arise resulting from the relation between students and teachers. In order to assist in the management support and encouragement of innovation, Unochapecó constituted in November 2013, the Innovation Network, an environment designed to foster the articulation of the agents of the productive sector with each other. Among the members of this network, we have the Office of Business and Entrepreneurship - ENE, which aims, among others, support new enterprises created at the University. So, in this brief study, we intend to study the case of the Business and Entrepreneurship Office in order to see how this space model can benefit both the academic community and society in general. As results so far, it was found, based on current projects in the ENE, the academic environment is propitious to boost the entrepreneurship and generate impacts on regional economic development. For elaboration of this article, the methodology to be used, in addition to the case study, is analytical and

[1] Mestre em Economia com ênfase em finanças pela Universidade Federal de Santa Catarina. Vice-reitor de Planejamento e Desenvolvimento da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó. E-mail: mpr@unochapeco.edu.br.
[2] Mestre em Engenharia Elétrica pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó. E-mail: ademar.tibola@unochapeco.edu.br.
[3] Especialista em Gestão de Pessoas pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó. E-mail: marianeb@unochapeco.edu.br.
[4] Mestranda em Tecnologia e Gestão da Inovação pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó. E-mail: liziane-cc@unochapeco.edu.br.
[5] Mestrando em Direito pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó. Analista de projetos do Núcleo de Inovação e Transferência Tecnológica da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – Unochapecó. E-mail: rafa_hoss@unochapeco.edu.br.

exploratory nature, based on the consultation of secondary sources such as bibliographic texts and scientific articles.
Key-words: Entrepreneurship, academic, university, model.

1 INTRODUÇÃO

A construção de um ambiente empreendedor exige daqueles que se dispõem à tanto um grande esforço, tanto para que possa dele fazer parte ou para aquele que deseje iniciar um empreendimento de sucesso.

Mas para que se possa efetivamente colocar em prática a ideia ou o desenvolvimento de um ambiente empreendedor, há que se ter um determinado nível de conhecimento sobre a temática, a fim de que não se perca o potencial do negócio no meio do caminho.

No meio acadêmico há uma quantidade incalculável de ideias inovadoras e empreendedoras, das quais podem surgir grandes e representativos negócios. No anseio de ver a sua ideia em prática e trazendo-lhe o resultado almejado, o acadêmico busca mais conhecimento para fundamentar, tem a seu dispor uma gama de trabalhos acadêmicos e científicos e exemplos de negócios que deram certo. Mas, em muitos casos, pode faltar à ele a prática, que é fundamental para que possa seguir nessa trajetória de conquistas.

Para auxiliar os acadêmicos nesse aspecto, a Unochapecó, dentro da Rede de Inovação, criada em novembro de 2013, conta com, além de outros setores, o Escritório de Negócios e Empreendedorismo – ENE. Esse escritório tem como objetivos apoiar novos empreendimentos gerados na Universidade, além de atender a demandas de organização e auxílio a projetos desenvolvidos por acadêmicos, docentes ou empresas externas, oferecendo análise de viabilidade para implantação desses novos projetos.

Destarte, neste estudo pretende-se analisar o modelo do Escritório de Negócios e Empreendedorismo da Unochapecó. Para tanto, serão apresentados resultados obtidos até o momento com os projetos que transitaram, ou transitam, por esse escritório, bem como os objetivos a serem ainda alcançados.

A metodologia a ser utilizada é analítica de cunho exploratório, baseada na consulta de fontes secundárias, como textos bibliográficos e artigos científicos. Além disso, será realizado um estudo de caso do Escritório de Negócios e Empreendedorismo da Unochapecó, eis que esse método permite uma aproximação entre a teoria e a prática e viabiliza um diagnóstico sobre a sua situação.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O empreendedorismo no ambiente acadêmico

O empreendedorismo encontra-se cada vez mais em prática, tendo se tornado para o mercado uma garantia de diferencial, eis que ao empreendedor se atribui características como criatividade, autossuficiência, a capacidade de identificar, inovar, explorar e comercializar produtos, além de ter uma visão mais ampla de mercado.

Por sua vez, as universidades, além de serem um ambiente de promoção do conhecimento, também são responsáveis pelo desenvolvimento social e econômico da região

onde encontram-se inseridas. Além disso, o ambiente acadêmico proporciona ao acadêmico empreendedor a possibilidade de estabelecer uma conexão entre a sua ideia e a prática.

Tal perspectiva, segundo Guerra e Graziottin (2010), advém da realidade brasileira, na qual estão inseridas as Instituições de Ensino responsáveis pela formação dos futuros empreendedores. As universidades devem ter em mente a ideia de criar uma rede de saberes inter-relacionados capazes de ofertar ao aluno a busca pela transformações de ideias que idealizem impulsionar o desenvolvimento de uma sociedade.

As universidade empreendedoras, por sua vez, prestam um suporte aos docentes e discentes, eis que é de onde advém ideias comerciais e inovadoras, que consequentemente acarretam no surgimento de empresas capazes de explorarem comercialmente o resultado das suas próprias pesquisas.

Reis (2008, p. 142) destaca que as universidades, como atores que possuem estruturas de ensino e incentivam a inovação, devem se engajar no processo de desenvolvimento econômico do país, sem deixar de lado o ensino e a pesquisa, outros dois pilares da instituição.

Nota-se que estudantes de graduação tendem a ser criativos, ousados e inventivos, faores que os levam diretamente ao empreendedorismo, o que consequentemente, indica que a educação deve ser baseada em conceitos, ideias e métodos que auxiliem de forma a fazer a criatividade fluir. Os jovens estudantes encontram na educação empreendedora uma forma de buscar novas soluções para a nova dinâmica social da pós-modernidade, sendo uma forma de enfrentar as desigualdades do mundo contemporâneo.

No modelo da Tríplice Hélice, Audy et al. (2002) explanam que a universidade transmuta-se de uma instituição centrada essencialmente no ensino para um ambiente que alia seus recursos e potenciais na área de pesquisa com uma nova incumbência, voltada ao desenvolvimento econômico e social da sociedade onde atua, fomentando o surgimento de ambientes de inovação e difundindo uma cultura empreendedora. Ao passo que a sociedade vai se tornando mais fundamentada no conhecimento, as empresas vão modificando suas características e o mercado de trabalho vai ficando mais intensivo em conhecimento e competitivo em diferenciais tecnológicos (AUDY, 2006).

Conforme Dolabela (2003, p. 24):

> O espírito empreendedor é um potencial de qualquer ser humano e necessita de algumas condições indispensáveis para se materializar e produzir efeitos. Entre essas condições estão, no ambiente macro, a democracia, a cooperação e a estrutura de poder tendendo para a formação de rede.

O empreendedorismo acadêmico ou tecnológico é uma atividade que aproxima a universidade do mercado. Isso porque a criação de empresas *spin-offs* seria uma forma eficiente de transferir as invenções desenvolvidas na universidade para o mercado, criando assim as inovações tecnológicas (GUERRA; GRAZIOTTIN, 2010)

A discussão referente ao tema empreendedorismo e realidade brasileira e sobre a questão da abordagem cientifica na formação empreendedora dos acadêmicos é um esforço não somente para administradores, mas para todo o ensino superior. Trata-se de uma tema transversal que perpassa a formação, e não apenas a capacitação técnica do aluno dos cursos de graduação e pós graduação. Do ponto de vista da educação, ha a necessidade de criação de uma política educacional competente, implementada pelas autoridades de ensino, e de

professores preparados, com formação profissional solida e condições de trabalho condizentes com os novos modelos em educação.

2.2 A cooperação universidade - governo - empresa e o empreendedorismo acadêmico

As discussões sobre a interação da tríplice hélice (Universidade - Empresas – Governo) tem se acirrado desde meados de 1970, sobretudo em decorrência do curto ciclo de vida das inovações. Os primórdios desses estudos ocorreram na Alemanha, no século XIX, chegando ao Reino Unido no início do século XX. Entretanto, as práticas concernentes a esse tipo de relacionamento adquirem uma personalidade mais definida nos Estados Unidos, a partir dos anos da década de 1980 (SCHMOCH, 1999; SBRAGIA, 2006; GARNICA et al. 2005).

Os autores Etzkowitz (2004), Etzkowitz e Klofsten (2005) e Garnica, Ferreira-Júnior e Fonseca (2005) revisam os conceitos complementares de "universidade empreendedora" e de "empreendedorismo acadêmico". Dentre estes conceitos , podemos destacar o seguinte:

> A existência de uma instituição acadêmica que não está só preocupada em formar profissionais qualificados para o mercado, mas também em desempenhar um papel no Sistema de Inovação e no desenvolvimento econômico, tecnológico e social do país, através da criação de estruturas complexas dentro da universidade para abrigar empresas de base tecnológica, e que tem na cooperação com empresários e com os pesquisadores da universidade sua base operacional.

Etzkowitz (2004) e Etzkowitz e Klofsten (2005), explicam que para que haja um arranjo organizacional mais evoluído, é necessária a interação entre os três principais participantes do Sistema de Inovação, sendo este o evento chave para a criação de uma "universidade empreendedora" e capaz de promover condições favoráveis em prol de uma sociedade baseada no conhecimento.

Sobre o aspecto da cooperação entre universidade, governo e empresa, esta pode ser refletida como algo mutuamente enriquecedor, a qual pode cooperar para que cada ator, dentro da sua realidade, adiante-se na busca pela excelência. Desta forma, a cooperação é um tipo de interação complexa e ativa para os envolvidos, pois pode-se perceber que tanto empresas como universidades buscam benefícios na parceria para promoção do desenvolvimento (IPIRANGA; FREITAS e PAIVA, 2010).

As relações entre Universidade-Empresa e Universidade-Governo-Empresa têm intensificado discussões nos últimos tempos. A Universidade está no centro dessa discussão, eis que nos últimos anos o papel de ensino, pesquisa e desenvolvimento da Universidade vem se alterando de mera formadora de recursos humanos e facilitadora da transferência de tecnologia para incentivadora do desenvolvimento econômico e social (ETZKOWITZ, 2002).

Cada vez mais cresce a cobrança por uma aproximação da universidade com a sociedade, incluindo principalmente seu setor produtivo pelas empresas que visam lucro. Segundo Goergen (2010) existe uma pressão por parte dos estudantes e da sociedade em geral para que seja adotado um novo modelo de universidade, com uma aproximação da academia para com a sociedade e que seja conectada aos problemas humanos, de forma a contribuir para a diminuição da pobreza, violência, degradação ambiental, além de outros problemas sociais.

Para fomentar o crescimento econômico por meio do empreendedorismo, em especial criação de empresas de base tecnológica, as universidades devem criar um ambiente propício com base em uma cultura inovadora e programas de apoio acessíveis e consistentes.

3 METODOLOGIA

A pesquisa realizada é considerada qualitativa com abordagem exploratória e descritiva. Segundo Flick (2009, p. 24) nesse tipo de pesquisa "os objetos não são reduzidos a simples variáveis, mas sim representados em sua totalidade, dentro de seus contextos cotidianos, portanto, os campos de estudo não são situações artificiais criadas em laboratório, mas sim práticas e interações dos sujeitos na vida cotidiana".

Conforme essa perspectiva "um fenômeno pode ser melhor compreendido no contexto em que ocorre e do qual é parte, devendo ser analisado numa perspectiva integrada" (GODOY, 1995, p. 21).

Para chegar às respostas referentes aos objetivos do artigo, foi realizado um estudo de caso referente ao Escritório de Negócios e Empreendedorismo da Unochapecó, sendo que esse tipo de pesquisa é característica da própria pesquisa qualitativa, de modo que pretende-se promover uma análise, revisão bibliográfica e estudo dos fatores e institutos que influenciam a natureza e objeto de estudo (MEZZAROBA; MONTEIRO, 2009, 121-8).

4 ESTUDO DE CASO

4.1 A Rede de Inovação e o Escritório de Negócios e Empreendedorismo da Unochapecó

O desenvolvimento de ambientes de inovação vem ocorrendo mais efetivamente nas últimas décadas apoiado pela necessidade de agregação de valor a produtos e processos, fator preponderante na economia do conhecimento.

Esta efetivação tem se dado em consonância com a participação das Universidades nas regiões em que elas se inserem, apoiadas também pela abertura dada pela legislação para incorporação de mecanismos promotores e facilitadores da promoção da inovação.

Com o fim de otimizar ainda mais o ambiente empreendedor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó, houve a implantação da Rede de Inovação, a qual buscou criar as condições para que os agentes da Tríplice Hélice encontrassem um ambiente único com diversos escritórios para prover serviços ligados ao desenvolvimento da inovação. Um primeiro desafio que se colocou é no estabelecimento de uma compreensão por parte da sociedade sobre a importância da inovação tecnológica como instrumento para gerar o crescimento econômico e o desenvolvimento regional.

Com a criação da Rede de Inovação busca-se o aumento da transferência do conhecimento produzido na universidade, bem como uma maior aproximação com empresas, gerando novos produtos, processos, negócios, além de desenvolver a região em que está inserida. Tal estrutura organizacional é essencial para a gestão eficaz do conhecimento produzido neste ambiente de inovação.

Além da estrutura organizacional, a Rede de Inovação, desde a sua implantação, vem desenvolvendo uma cultura de inovação, compartilhamento do conhecimento e disseminação

da importância da proteção dos direitos de propriedade intelectual, de modo que o conhecimento flua em toda a sociedade, atraindo o desenvolvimento regional.

A Rede de Inovação foi constituída para fomentar a articulação entre os agentes da tríplice hélice em prol da inovação, gerando resultados como o desenvolvimento regional. Os objetivos desta rede compreendem o fortalecimento da produção acadêmica para geração de soluções para a comunidade regional, a formação de estrutura para criação de programas de mestrado e doutorado, o desenvolvimento de atividades produtivas com base na inovação, o fortalecimento de empresas de base tecnológica e geração de produtos de alto valor agregado, o fomento do empreendedorismo e da inovação como principal instrumento de desenvolvimento regional.

A estrutura da Rede de Inovação compreende:

a) Parque Científico e Tecnológico CHAPECÓ@ (em implantação);

b) Escritório de Projetos e Prestação de Serviços - EPPS;

c) Escritório de Negócios e Empreendedorismo - ENE;

d) Núcleo de Inovação e Transferência Tecnológica - NITT;

e) Incubadora Tecnológica - INCTECh;

f) Centro de Residência de Software - CRS;

g) Laboratórios Especializados.

Para fins do artigo, voltaremos nossa atenção especificamente para o Escritório de Negócios e Empreendedorismo.

O ENE é o escritório de apoio às empresas da sociedade em geral e um laboratório acadêmico voltado ao fomento do empreendedorismo na região e na comunidade acadêmica. Os novos empreendimentos gerados dentro da Universidade passam pelo ENE para análise de viabilidade e auxílio na elaboração e implantação de um plano de negócios, a fim de que o empreendimento possa obter melhores resultados desde a sua criação.

Como serviços prestados pelo ENE, podem-se elencar:

a) Ações voltadas à comunidade acadêmica e ao setor produtivo;

b) Consultorias organizacionais;

c) Estágios de graduação;

d) Apoio à constituição de empresas;

e) Capacitação para elaboração de Plano de Negócios;

f) Assessoria financeira;

g) Associação com iniciativas da Instituição, visando a consolidação da estruturação estratégica de inovação na região;

h) Apoio à estruturação de micro e pequenas empresas;

i) Pesquisa de mercado;

j) Treinamentos e cursos de capacitação;

k) Auxílio para elaboração de projetos, tanto para implantação de empresas quanto para captação de recursos.

A estrutura do ENE torna-se de fundamental importância, na medida em que apoia o empreendimento nos cinco eixos fundamentais definidos na metodologia Cerne Sebrae/Anprotec, que são: perfil empreendedor, tecnologia, gestão, capital e mercado.

Com o intuito de dinamizar a atuação das Incubadoras de empresas Brasileiras, a ANPROTEC propôs em 2009 o modelo CERNE – Centro de Referência para Apoio a Novos Empreendimentos.

O modelo tem como principal intuito criar uma plataforma de soluções ampliando assim a capacidade das Incubadoras em gerar empreendimentos inovadores e bem sucedidos. A metodologia CERNE traz as Incubadoras à possibilidade de reorganizar seus processos buscando reduzir ao máximo a variabilidade na obtenção de sucesso das empresas apoiadas.

(ANPROTEC, 2013).

De acordo com o SEBRAE São Paulo (2011, p. 35), "Foca-se na natureza e extensão em que ocorre a relação entre criatividade e economia, combinando-se para gerar valor e riqueza".

Atualmente, a estrutura do ENE conta com um coordenador, uma técnica-administrativa e professores dos cursos de administração e contabilidade, os quais prestam atendimento diariamente aos empreendedores.

4.2 Fluxograma dos projetos no ENE

Com o intuito de organizar os procedimentos e passos a serem seguidos quando da chegada de novos projetos no ENE, foi desenvolvido o seguinte fluxograma:

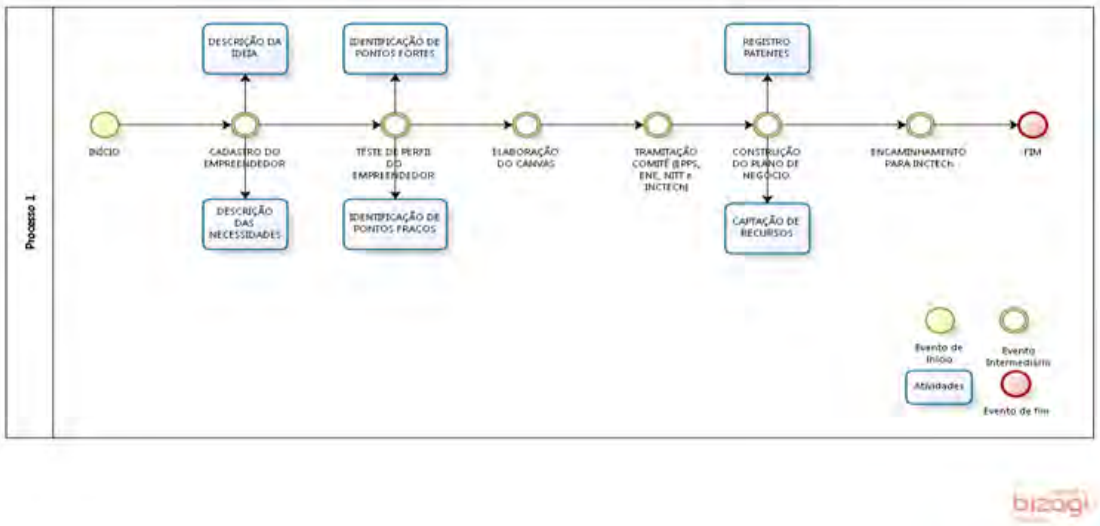


Figura 1: Fluxograma do Escritório de Negócios e Empreendedorismo

Quando procurado pelo acadêmico e/ou comunidade externa, o ENE inicialmente procede um cadastro do empreendedor, para que se possa ter uma descrição quanto a ideia do negócio e quais são as necessidades deste para com o Escritório.

Após essa fase cadastral, é realizado um teste de perfil do empreendedor, onde observam-se os pontos fortes e os pontos fracos. O teste de perfil tem como base o eneagrama, um estudo de personalidade que tem por objetivo proporcionar autoconhecimento, melhorar os relacionamentos e a vida profissional das pessoas.

Para garantir que haja uma melhor organização e objetividade do negócio, usa-se a ferramenta CANVAS. O modelo utiliza os conceitos do *Design Thinking*, sendo um *framework* composto por nove blocos que apresentam os seguintes títulos: Segmentos de Clientes, Proposta de Valor, Canais, Relacionamento com Clientes, Fontes de Receita, Recursos Principais, Atividades-Chave, Parcerias Principais e Estrutura de Custos.

Para a preparação de um bom plano de negócios, é fundamental que todos tenham a compreensão do que realmente é um modelo de negócios. Feito isso, incia-se pelo modelo Canvas, podendo-se analisar e até mesmo testar as estratégias dos empreendedores antes de colocá-las em prática no mundo dos negócios.

Após a utilização do Canvas, os projetos passam por um Comitê avaliador, o qual é composto por Empresários de diversos ramos da Cidade de Chapecó/SC, os quais em conjunto avaliam o grau inovativo e comerciável das ideias. Desta análise, é elaborado pelo comitê um parecer quanto à viabilidade mercadológica dos projetos.

Dependendo do resultado da avaliação do Comitê, segue-se ou arquiva-se o projeto. Em caso de parecer favorável a viabilidade do negócio, passa-se a estruturação, em conjunto com os professores do ENE, do Plano de Negócios. Neste momento, avalia-se juntamente com o Escritório de Projetos e Prestação de Serviços- EPPS, a possibilidade da inserção dos projetos em editais de prospecção de recursos externos que possam fomentar o desenvolvimento e efetiva implantação do negócio.

Ao mesmo tempo, analisa-se também se a ideia é possui potencial de inovação, e, sendo constatada a necessidade, procede-se a consulta ao Núcleo de Inovação e Transferência Tecnológica - NITT para que sejam dadas as tratativas necessárias junto aos órgãos governamentais os registros de proteção da propriedade intelectual.

Finalizando-se o processo, o Professor consultor responsável pelo projeto, designado pelo ENE, irá dar um parecer sobre a viabilidade do Plano de Negócios, de acordo com as análises realizadas, e com o auxílio de um software especializado, chamado Software de Plano de Negócio Institucional, desenvolvido com base nas necessidades advindas do próprio escritório.

Caso o plano de negócios seja considerado como viável para ser posto em prática, o projeto é encaminhado à Incubadora Tecnológica da Unochapecó - Inctech, para que lá os empreendedores possam constituir sua própria empresa e disponibilizar seus produtos e/ou serviços no mercado.

4.3 Resultados obtidos

Através da exposição de ideias de cunho inovativo, tanto advindas do público interno de alunos, e externos da Comunidade, alguns projetos foram selecionados para a consultoria de Professores da Unochapecó especializados em Empreendedorismo, prestando assim,

auxílio e capacitação para os então empreendedores. Os projetos foram separados por Professor, sendo este responsável pela cobrança dos resultados esperados.

Como resultados, no último ano, estão o desenvolvimento de políticas internas para setores da própria instituição de ensino, o desenvolvimento do "Projeto de Software de Plano de Negócio Institucional" – software criado para facilitar os trâmites dentro do próprio escritório, atividades ligadas ao fomento da cultura empreendedora, como a Maratona da Inovação, o *Startup Day*, e o *Startup Weekend*, além de outros.

Também foram realizados encaminhamentos de Planos de Negócios sobre os projetos entrantes que serão absorvidos na própria estrutura da Rede de Inovação, os quais são planejados com o uso das ferramentas CANVAS e de estruturação de Planos de Negócios.

O ENE também acompanha os projetos desenvolvidos pelos vencedores da Maratona da Inovação realizada pela Incubadora Tecnológica no ano de 2015, evento onde acadêmicos e professores podem apresentar ideias ligadas a determinada linha e concorrem a prêmios, dentre os quais a assessoria integral da Universidade para desenvolvimento do projeto.

Além desses projetos, o Escritório de Negócios também acompanha os projetos que concorreram no prêmio Sinapse na Inovação, premiação estadual de Santa Catarina que tem "como objetivo transformar e aplicar as boas ideias geradas por estudantes, pesquisadores e profissionais dos diferentes setores do conhecimento e econômicos em negócios de sucesso", criando uma rede de empreendedores.

No ano de 2015, 13 projetos foram selecionados para iniciar seus trabalhos junto ao ENE, destes, 03 eram de público externo, 04 público interno (setores da Instituição) e 06 de acadêmicos da Unochapecó, ou seja, 46,15%.

Quanto às metas para o ENE no decorrer de 2016, estão à abertura de edital para chamada de projetos inovadores, aberto a toda a comunidade acadêmica interessada em trazer sua ideia de negócio para análise, a estruturação de uma equipe para gestão de pessoas e a difusão na comunidade acadêmica sobre as atividades exercidas pelo Escritório.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A realidade demonstra a necessidade das universidades se adaptarem a um novo perfil, onde, além dos pilares bases de uma instituição de ensino superior, encontramos o empreendedorismo. Há assim uma nova missão para essas instituições, que está ligada diretamente a sua responsabilidade em gerar o desenvolvimento econômico da região onde se encontra inserida.

Além disso, não basta às universidades se proporem a desenvolver o empreendedorismo se os próprios professores não reformularem suas metodologias de ensino, de forma a incentivar e cativar e difundir ainda mais essa ideia dentre do escopo acadêmico.

Os acadêmicos, como visto, também podem ser considerados fatores fundamentais para que cresça o espírito empreendedor, eis que são propulsores de ideias valoráveis e capazes de gerar empreendimentos que lhes mudarão a perspectiva sobre investir em negócios e consequentemente refletir no desenvolvimento da sua região.

A Unochapecó, frente ao seu comprometimento e seus fundamentos de universidade comunitária, como vimos, pode ser considerada uma universidade empreendedora, eis que se preocupa em criar um cenário propício para a prática empreendedora e inovação.

Tais constatações podem ser tidas quando vemos a inserção da tecnologia como uma preocupação institucional. Essa percepção pode ser tida com a implantação da estrutura da Rede de Inovação, a qual engloba espaços que se complementam no auxílio a propulsão do empreendedorismo e da inovação, tais como a Incubadora Tecnológica, o Núcleo de Inovação e Transferência Tecnológica e a criação de um parque tecnológico, o Chapecó@, além, claro, do próprio Escritório de Negócios e Empreendedorismo. Outro fator que demonstra o incentivo ao empreendedorismo é perceptível através dos projetos que tramitaram no ENE no ano de 2015, os quais representam mais de um terço do número total daqueles acompanhados.

O modelo proposto através do Escritório reflete a preocupação da universidade no que tange ao empreendedorismo dentro do ambiente acadêmico, eis que se trata de um espaço onde docentes e discentes dispõem de auxílio e orientação para dar os primeiros passos de seus empreendimentos. O correto assessoramento nos trâmites de uma ideia empreendedora podem resultar em negócios reconhecidos dentro do cenário empresarial atual, onde o diferencial se demonstra necessário para manter-se no mercado.

Por fim, mesmo sendo incipiente a consolidação do empreendedorismo nas universidades empreendedoras, há que se desenvolver maneiras de consolidar ainda mais esses conceitos na prática. Outrossim, considera-se importante que seja dada continuidade a pesquisas como esta, de modo que se observe melhor cada projeto e seja realizado o monitoramento do perfil empreendedor entre os acadêmicos e professores da instituição.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANPROTEC / SEBRAE. Edital Sebrae/Anprotec 01/2011 - Aplicação do Modelo Cerne. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/EDITAL%20CERNE%202011_21102011final.docx.pdf. Acesso em: 29 de março de 2016.

CERNE. Centro de Referência para Apoio a Novos empreendimentos / Associação Nacional de Entidades Promotoras de Empreendimentos Inovadores. – 2. ed. – Brasília, DF: ANPROTEC, 2013.

DOLABELA, F. Pedagogia empreendedora. Sao Paulo: Editora de Cultura, 2003.

ETZKOWITZ, H. Incubation of incubators: innovation as a triple helix of university-governement networks. **Science and Public Policy,** v.29, n.2, p.115-128, 2002.

ETZKOWITZ, H. The evolution of the entrepreneurial university. Int J. Technological and Globalization. Vol.1, no. 1, 2004, p. 64-77.

ETZKOWITZ, H; KLOFSTEN, M. The innovation region: toward a theory of knowledge – based regional development. R&D Management 35, MA, USA: Blackwell Publishing Ltd, 2005.

FLICK, Uwe. **Desenho da pesquisa qualitativa**. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GARNICA, L. A.; FERREIRA-JÚNIOR, I.; FONSECA, S. A. Relações empresa-universidade: um estudo exploratório da UNESP no município de Araraquara/SP 2005. In: XXV Encontro Nacional de Engenharia de Produção. *Anais do XXV Enegep* (CD-Rom), Porto Alegre, 2005.

GODOY, A. S. (1995). **Pesquisa Qualitativa: tipos fundamentais**. Revista de Administração de Empresas, São Paulo, v. 35, n. 3, p. 21-29.

GOERGEN, P. Formacao superior: entre o mercado e a cidadania. In: PEREIRA, E.M.D.A. **Universidade e currículo**: perspectivas de educacao geral. Campinas: Mercado de Letras, 2010.

GUERRA, M.J; GRAZZIOTIN, Z.J. Educação empreendedora nas universidades brasileiras. In: LOPES, R.M.A (org). **Educação empreendedora conceitos, modelos e práticas.** Rio de Janeiro, Elsevier; São Paulo, Sebrae, 2010.

IPIRANGA, A.S.R; FREITAS, A.A.D.de; PAIVA, T.A. O empreendedorismo acadêmico no contexto da interação universidade-empresa-governo. **Cadernos EBAPE.BR**, v.8, n.4, artigo 7. Rio de Janeiro, Dez.2010.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia Servilha. **Manual de metodologia da pesquisa no direito.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

REIS, Dálcio Roberto dos. **Gestão da Inovação Tecnológica.** 2ª ed. Barueri, SP: Manole, 2008.

SBRAGIA, R. (Coord.) **Inovação**. Como vencer esse desafio empresarial. São Paulo: Clio Editora, 2006.

SCHMOCH, U. Interaction of Universities and Industrial Enterprises in Germany and the United States - a comparison. **Industry and Innovation**, v. 6, nº. 1, June,1999.

SISTEMAS DE GESTÃO, CONTROLE DE CUSTOS E A CRIAÇÃO DE VANTAGEM COMPETITIVA EM EMPRESAS DE INOVAÇÃO TECNOLÓGICA

Marcello Christiano Gorla
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade Regional de Blumenau – Furb-SC
gorlacontabil@yahoo.com.br

Jurema Tomelin
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade Regional de Blumenau – Furb-SC
jurema.tomelin@gmail.commailto:gorlacontabil@yahoo.com.br

Vinicius Costa da Silva Zonatto
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB
Universidade Regional de Blumenau – Furb-SCmailto:gorlacontabil@yahoo.com.br
viniciuszonatto@gmail.com mailto:gorlacontabil@yahoo.com.br

Cristian Baú Dal Magro
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Universidade Regional de Blumenau – Furb-SC
cristianbaumagro@gmail.commailto:gorlacontabil@yahoo.com.br

RESUMO
A vantagem competitiva procura explicar o desempenho superior das empresas e representa o objetivo fundamental da gestão estratégica. Por outro lado, os parques de inovação tecnológica atuam no sentido de gerenciar o fluxo de informações, facilitando a comunicação entre diversos atores, proporcionando inovação e contribuindo para a criação de vantagem competitiva. Esta pesquisa objetiva verificar quais são os determinantes da vantagem competitiva em empresas catarinenses. A pesquisa foi exploratória e analisou 11 empresas instaladas no INOVAPARQ na cidade de Joinville, SC. Os resultados demonstraram que o grupo de fatores vinculados ao sistema de gestão foram os determinantes mais importantes para a vantagem competitiva com média de 71%. Outros grupos tiveram uma importância menor: o dinamismo da empresa e mercado obtiveram em média 50% de importância e os fatores vinculados ao controle de custo das empresas e disponibilidade de mão de obra obtiveram médias de importância de aproximadamente 36% e 43%, respectivamente. Em relação a vantagem de ser participante de um parque tecnológico, os respondentes consideram que os aspectos positivos desta inserção foram avaliados em média com 54% de importância. Percebeu-se ainda com a Entropia que os gestores das empresas pesquisadas possuem uma maior concordância sobre a importância dos sistemas de gestão utilizados para permitir vantagem de aumento das vendas (0,9960), e também com relação a melhoria de comunicação externa (0,9943) e interna (0,9938). Estes resultados revelam que os sistemas de gestão são percebidos pelas empresas instaladas no INOVAPARQ como instrumentos que contribuem para a criação de vantagem competitiva.

Palavras-chave: Determinantes da vantagem competitiva; Custos e vantagem competitiva, Sistema de gestão.

ABSTRACT
Competitive advantage seeks to explain the superior performance of companies and represents the fundamental aim of strategic management. On the other hand, technological innovation

parks act to manage the flow of information, facilitating communication between different actors, providing innovation and contributing to the creation of competitive advantage. This research aims to verify what are the determinants of competitive advantage in Santa Catarina companies. The research was exploratory and analyzed 11 companies located in INOVAPARQ in Joinville, SC. The results showed that the group of factors linked to the management system were the most important determinants of competitive advantage with an average of 71%. Other groups had a minor: the dynamism of the company and market obtained on average 50% of importance and the factors related to cost control of enterprises and labor availability obtained average value of approximately 36% and 43%, respectively. Regarding the advantage of being a participant in a technology park, the respondents consider that the positive aspects of integration were evaluated on average with 54% of importance. It is also realized with the Entropy that managers of the companies surveyed have a greater agreement on the importance of management systems in place to allow advantage of increased sales (0.9960), and also with respect to improvement of external communication (0, 9943) and internal (0.9938). These results reveal that the management systems are perceived by companies established in INOVAPARQ as instruments contributing to the creation of competitive advantage.

Keywords: Determinants of competitive advantage; Costs and competitive advantage, management system.

1 INTRODUÇÃO

Os estudos sobre estratégia têm se desdobrado na questão da vantagem competitiva, a qual também está presente nos estudos sobre decisões empresariais. Porter (1989) já definia o termo vantagem competitiva pela criação de valor para a organização por meio de estratégias bem elaboradas que permitam elevado desempenho perante o mercado e aos concorrentes.

Contudo, existe dificuldade para o consenso sobre a definição e delimitação da vantagem competitiva. Rumelt (2003) indica que o conceito tem convergido para a criação de valor. De acordo com Powell, Lovallo e Fox (2011), a vantagem competitiva é tida como a principal hipótese para explicar o desempenho superior das empresas, e, assim, passa a representar o objetivo fundamental da gestão estratégica. Complementarmente, Ito, Hayashi, Gimenez e Fensterseifer (2012) afirmam que a criação de vantagem competitiva está fortemente ligada à capacidade que as empresas têm de gerir seus recursos internos e externos, a fim de melhor seu posicionamento perante os concorrentes e criarem valor para seus compradores.

Ao longo da evolução dos estudos sobre vantagem competitiva, atribuiu-se uma distinção entre a Vantagem Competitiva (VC) e Vantagem Competitiva Sustentável (VCS), sendo que, conforme Wernerfelt (1995), Barney (1991) e Barney e Arikan (2001), a VCS tende a resistir às tentativas de duplicação. Barney (1991, p. 102) já salientava que a firma possuiria uma vantagem competitiva sustentável caso adotasse uma estratégia que não fosse, simultaneamente, implementada por todos os concorrentes atuais ou potenciais e quando essas outras empresas não fossem capazes de duplicar os benefícios de tal estratégia.

Recentemente, estudos sobre os determinantes da vantagem competitiva sustentável têm buscado confirmar a relação entre essas variáveis e a VCS. Brito e Berardi (2010) estudaram se as estratégias socioambientais aplicadas à gestão da cadeia de suprimentos se configuram em uma fonte de vantagem competitiva. Por sua vez, Silva e Dacorso (2013)

averiguaram se a existência de inovação aberta pode trazer vantagens duradouras de inovação e gerar vantagem competitiva.

Neste âmbito, há de se considerar também a importância dos parques de inovação tecnológica que são reconhecidamente, indutores da inovação e de conhecimento. Tal modelo indutor de inovação e conhecimento às organizações, surgiu nos EUA na década de 1950, e seu objetivo principal é a interação entre a universidade e iniciativa privada (Cooper, 1971). Portanto, os parques tecnológicos atuam no sentido de gerenciar o fluxo de informações, facilitando a comunicação entre os diversos atores e ainda proporcionando uma cultura de inovação e criatividade, facilitando desta forma, o surgimento de novas empresas (IASP, 2013).

Além disto, o agrupamento de empresas ou clusters, são considerados os mais eficientes caminhos para o crescimento da competitividade, devido à sinergia e os efeitos destas interações sobre os seus agentes, reduzindo custos e possibilitando decisões cooperadas, além da habilidade de implementar inovações produtivas (Kanishchenko, Kuznetsova & Ustimenko, 2013).

Neste contexto, esta proposta de pesquisa busca contribuir com a investigação dos determinantes da VCS em empresas de base tecnológica que participam de um parque de inovação no Estado de Santa Catarina, observando entre as suas variáveis determinantes, os efeitos dos sistemas de gestão e de controle de custos.

As empresas, em um total de doze, foram constituídas entre os anos 2009 e 2014. Destas, sete empresas atuam na plataforma tecnológica de Tecnologia da Informação e Comunicação, quatro na área de Tecnologia em Meio Ambiente e outra na área de gestão da inovação. Estes empreendimentos estão localizados junto ao INOVAPARQ - parque tecnológico na cidade de Joinville, SC que tem como objetivo criar um ambiente de aproximação entre universidades, empresas e governos, de modo a promover a inovação e o desenvolvimento regional sustentável.

O trabalho tem seu valor na medida em que é imperativo para as empresas criarem e adquirirem capacidades que ajudem a gerar uma vantagem competitiva sustentável sobre seus rivais de forma contínua e há uma lacuna nos estudos nacionais quanto a testes empíricos que investiguem determinantes da VCS. Especificamente na área contábil, a análise dos efeitos dos sistemas de gestão e de controle de custos sobre a criação de VCS pode contribuir para o desenvolvimento da pesquisa em controle gerencial, observando-se seus efeitos sobre a gestão estratégica das organizações, contribuindo para a sua diferenciação competitiva.

Diante do exposto, definiu-se como problema da pesquisa a seguinte questão: Quais são os determinantes da vantagem competitiva sustentável que atuam sobre empresas integrantes de um Parque Tecnológico em SC? Para isso buscar-se-á atingir o objetivo de verificar quais são os determinantes da vantagem competitiva sustentável que atuam sobre empresas integrantes de um Parque Tecnológico em SC.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A fim de dar respaldo teórico a pesquisa que aborda multicascos, faz-se necessário discorrer sobre os recursos organizacionais e sua importância no alcance da vantagem competitiva. Ainda nesta seção também se apresenta o papel dos agentes empreendedores diante da sobrevivência e competitividade. Por fim, na terceira parte deste referencial são

trazidos estudos anteriores que versam sobre parques tecnológicos e as características deles próprios e suas empresas.

2.1 Os Recursos Organizacionais, a Vantagem Competitiva e a RBV

Oliveira, Gonçalves e De Paula (2010) apontam que na busca por uma definição mais abrangente de vantagem competitiva, Barney e Clark (2007) enfatizaram alguns pontos a serem analisados. O primeiro considera a criação de valor a partir das diferenças percebidas e obtidas pelo mercado em relação aos produtos e serviços oferecidos pela empresa. Já o segundo, denota a visão de criação de valor derivada dos princípios fundamentais da economia, ressaltando a diferença entre valor percebido por parte dos consumidores e o custo econômico em relação aos produtos e, ou serviços oferecidos pela empresa.

A vantagem competitiva tem sido posicionada como um antecedente do desempenho, que pode trazer diferentes resultados, contudo dependendo da estratégia de apropriação de valor das empresas. Logo, esta percepção caracteriza a vantagem competitiva como condição insuficiente para o desempenho financeiro, e, notadamente, para o lucro superior (Powell, 2001; Tang & Liou, 2010). Segundo Brito e Brito (2012) a vantagem competitiva sustentada, foi introduzida como aquela que rende um desempenho superior em longo prazo (Porter, 1989).

Para dar luz aos estudos sobre vantagem competitiva algumas abordagens teóricas têm sido utilizadas na literatura, dentre elas a (RBV), a qual foi escolhida, neste estudo, para ser a teoria de base que permita a análise da (VC), na realidade das empresas a serem investigadas. O termo visão baseada em recursos (RBV) foi inicialmente apresentado por Wernerfelf (1984). Posteriormente, pesquisadores como Barney (1991) e Peteraf e Barney (2003) contribuíram para o desenvolvimento e popularização da RBV, tanto nos meios acadêmicos como empresariais.

A lógica do modelo da Visão Baseada em Recursos reforça a ideia de que as firmas deveriam olhar para dentro, descobrir seu próprio valor, suas singularidades, tornando desta forma, mais onerosa a imitação de seus recursos e capacidades. Para Oliver (1997), a Visão Baseada em Recursos (Amit & Schoemaker, 1993; Barney, 1991; Dierickx & Cool, 1989; Mahoney & Pandian, 1992; Wernerfelt, 1995) analisa os meios e os recursos das empresas que lhes permitam gerar valores acima das taxas normais de retorno e uma (VC) sustentável.

Vários autores classificam e elencam os recursos pertencentes as empresas, para Caves (1984) se considera recursos os ativos tangíveis e intangíveis que estejam vinculados de forma semipermanente à empresa. Já na visão de Amit e Schoemaker (1993) e Wernerfelt (1995) os atributos, como marcas, reputação, avanços tecnológicos desenvolvidos internamente, informações sobre clientes, trabalho capacitado e especializado, competência gerencial, contratos, equipamentos, cultura da organização, processos eficientes e recursos financeiros, podem ser avaliados como recursos organizacionais.

Ainda quanto a relação gestão de custos e vantagem competitiva, Zhu, Wittamann e Peng (2012) pretenderam analisar como a gestão estratégica de custo se caracteriza na busca da vantagem competitiva para as empresas. Trata-se de um ensaio teórico a partir de um quadro de referência em autores de estratégia. Os resultados apontam que a gestão estratégica de custos na busca da vantagem competitiva, ocorre a priori, da estrutura de custos que se instala com a estratégia selecionada, e, depois quando as informações de custos subsidiam as decisões para a manutenção ou melhoria da vantagem competitiva já conquistada.

Faoro e Abreu (2015) discutiram a influência de cada postura de adoção de inovações de TI na obtenção de vantagens competitivas pelas organizações. Os autores partiram da reflexão sobre a adoção de inovações em TI e a visão baseada em recursos (RBV). Ao final, propuseram uma síntese teórica da adoção de inovações em TI e a (VC), buscando oferecer uma visão geral da discussão realizada. Como o trabalho limitou-se a um foco teórico, concluiu-se que devem se realizar estudos empíricos com vistas à validação ou rejeição da proposição apresentada.

2.2 Parques de Inovação e Incubadoras Tecnológica como Vetores da Inovação

Phan, Siegel e Wright (2005) entendem os parques científicos e incubadoras como organizações com propriedades próprias com um centro administrativo focado na missão de aceleração de negócios através a aglomeração do conhecimento e compartilhamento de recursos. Em estudos anteriores, Monck (1988), Currie (1985) e Eul (1985) tentaram empregar esforços no sentido de distinguir centros de inovação de parques científicos e parques de pesquisa, porém McDonald (1987) conclui que estes termos são utilizados de forma intercambiável para descrever um conjunto de iniciativas próximas a um local de aprendizado e que proporciona unidades de alta qualidade em um ambiente agradável.

Para Löfsten e Lindelöf (2002) uma incubadora tecnológica é uma organização pública ou privada que proporciona recursos no sentido de formar novos pequenos negócios de base tecnológica proveniente da academia ou do ambiente corporativo. A Associação Americana de Incubadoras de Negócios (NBIA) define uma incubadora de negócios como ~~"u~~ma ferramenta de desenvolvimento econômico designada para acelerar o crescimento e o sucesso de empresas empreendedoras através de uma gama de suporte em recursos e serviços".

Ainda, Phan *et al.* (2005) afirmam que os estudos acerca dos parques tecnológicos são propostos em quatro níveis de análise: (i) os parques e incubadoras em si, (ii) as empresas localizadas nestes parques e incubadoras, (iii) os empreendedores e times de empreendedores envolvidos nestas empresas e (iv) o nível sistêmico destes ambientes. Propõem um modelo de processo de incubação baseado nas políticas de gestão e sua efetividade.

Desta forma, os parques tecnológicos podem ser considerados como um ambiente geográfico distinto no qual processos sociais e institucionais emergem à medida em que se tornam mais integrados (Johannsisson, 1998). Dettwiler *et al*. (2006) examinaram o desempenho de novas empresas de base tecnológica localizadas dentro e fora de parques tecnológicos. Foram pesquisados um total de 10 parques suecos e os resultados comprovaram que há uma performance superior entre as empresas localizadas nos parques e que interações formais (networking) entre empresas localizadas fora dos parques precisam ser suportadas por um número maior de relações contratuais.

Atualmente há no Brasil 28 parques tecnológicos em operação, outros 28 em implantação e 94 iniciativas de parques já conhecidas (MCT, 2013). Dos parques em operação, há 939 empresas instaladas, gerando 32.237 empregos. A região sul sudeste lidera o número de iniciativas com 43%, seguido da região sudeste com 41%. Estes habitats de inovação receberam investimentos da ordem de R$ 5,78 bilhões de diferentes esferas: 42% estaduais e municipais, 36% privados e 22% federais.

Enfim, Link e Scott (2003) enfatizam que um crescente nível de atividade nesta área tem estimulado um importante debate acadêmico relativo a como estas iniciativas melhoram o desempenho de corporações universidades e economias regionais. Perussi Filho (2001)

verificou a contribuição das cooperações universidade-empresa e inter-empresas para a competitividade de empresas industriais do polo tecnológico de São Carlos, sob a ótica do empreendedor. Foi utilizado o método de estudo de caso, com uma amostra de onze empresas do Polo Tecnológico de São Carlos. O resultado da pesquisa mostrou que os empreendedores têm dificuldades de entendimento sobre o conceito de competitividade e das dimensões que sustentam a competitividade e apresentou quais são as dimensões da competitividade mais impactadas pelas cooperações (velocidade, qualidade e custo).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa exploratória, por proporcionar maior familiaridade com o problema e construção de novas abordagens para o tema estudado. Além disso, o estudo busca o aprimoramento de ideias e novas descobertas sobre a constituição da vantagem competitiva em empresas com inovação tecnológica.

Em relação à abordagem do problema a pesquisa é quantitativa pelo uso de dados estatísticos como essência das informações de análise e interpretação da problemática abordada. Para o delineamento da pesquisa foram utilizados questionários/survey e um estudo multicaso.

O estudo multicaso foi realizado em empresas de Santa Catarina, as quais foram selecionadas devido ao interesse em aprofundar os estudos realizados neste tipo de cluster, e por apresentarem acessibilidade. As empresas estão listadas no Quadro 1, juntamente com a descrição de seu objeto de negócio e suas principais atividades.

Empresa	Descrição do Negócio
BiaTechnlogy	Atua no desenvolvimento de um Sistema de Bioimpedância Elétrica para Análise da Qualidade e Rastreabilidade do Leite, uma inovação tecnológica que propõe beneficiar a população produtora e consumidora de leite.
BioFractal	A empresa trabalha com prestação de serviços em consultoria em tratamento de efluentes e meio ambiente. Atua no modelo B2B e em empreendimentos públicos oferecendo tecnologias inovadoras para o tratamento de efluentes.
Curupira	O Curupira desenvolve atividades que recuperam e protegem o meio ambiente, gerando experiências de consumo positiva para as pessoas
Ecobabitonga	Atua no desenvolvimento tecnologias de ponta inovadoras voltadas à qualidade de vida e saúde de ecossistemas.
EloVerde	Desenvolve uma solução inovadora de gerenciamento de resíduos e uma rede de serviços capaz de facilitar a identificação e o descarte desses resíduos, identificando os melhores fornecedores, possibilitando leilão desses resíduos, e com isso gerando até receita.
Iafox	Desenvolve hardware de coleta de dados e software web para monitoramento do chão de fábrica.
Instituto Mobi	O Instituto MOBI atua em vertentes complementares para a difusão do conceito da Inovação Natural transformando a cultura das empresas para desenvolver modelos de negócio únicos de alto desempenho e lucratividade.
Planare	É uma plataforma SaaS de Gestão de Equipes e Atendimento a Clientes que substitui o e-mail tradicional, ajudando pequenas e médias empresas a aumentar a produtividade do seu pessoal.
Pro-GT	A ProGT atua no mercado em segmentos variados, proporcionando soluções para elaboração de novos projetos mecânicos, desenvolvimento de produtos, engenharia reversa, modelamento 3D, detalhamento 2D e na confecção de protótipos plásticos.
Realface	RealFace atua com uma tecnologia para reconhecimento facial customizadas para atender à vários segmentos do mercado.
SizeBay	Plataforma tecnológica de algoritmos de recomendação de vestuário a partir de medidas corporais auxiliando na demonstração da vestibilidade do produto de moda nas lojas.
ViviDisk	Desenvolve uma ferramenta de vídeo marketing.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 1 – Lista de Empresas estudadas

Foi utilizado como instrumento de pesquisa um questionário com 4 seções; sendo três seções com escala *likert* de 1 a 5 pontos, e a última seção composta de duas questões abertas. O questionário foi enviado via e-mail aos gestores das doze empresas em 15 de Junho de 2015. A população da pesquisa foi composta pelas 12 empresas pertencentes ao parque tecnológico e amostra foi delineada considerando o retorno do questionário aplicado, sendo composta de 11 empresas.

Destaca-se que as seções 1 e 2 do instrumento de pesquisa, foram construídas a partir dos estudos de Ward, Duray, Leong e Sum (1995) e Griffiths e Finlay (2004). Ward *et al.* (1995) analisaram o ambiente de negócios, as estratégias operacionais e o desempenho em empresas industriais de Singapura e encontraram que empresas de alto desempenho sob o mesmo estimulo ambiental de empresas de menor desempenho enfatizam diferentes prioridades competitivas.

Dentro deste contexto, das questões oriundas destes trabalhos citados e elaboradas pelos autores, a primeira seção do questionário busca avaliar a relação de quatro focos: custos das empresas, disponibilidade de trabalho, hostilidade competitiva e dinamismo com a obtenção da vantagem competitiva pela organização. Na segunda seção, as questões pretendem analisar a concordância dos gestores relativa ao sistema de informação da empresa e seus efeitos sobre a vantagem competitiva.

Por fim, a seção 3 do questionário analisa qual a contribuição da presença da empresa dentro do parque tecnológico, e a influência da participação dela neste cluster, em relação a conquista de vantagem competitiva. A seguir a análise dos resultados trará a descrição dos achados coletados junto aos gestores das empresas respondentes.

Para a análise dos dados, as informações obtidas pelos questionários foram tabuladas com o uso do *excel,* e posteriormente, foi utilizada da frequência para a análise das categorias de fatores da vantagem competitiva, e foi utilizada da estatística descritiva para observar o comportamento dos fatores de maneira agregada.

Além disso, com o intuito de verificar à extensão e concordância dos aspectos da vantagem competitiva para cada fator observado, foi utilizado da entropia, aplicada em planilhas eletrônicas (*excel*). Para elaboração da entropia foi necessário o estabelecimento de um ponto de referência, ou seja, um valor âncora para seu cálculo. Desse modo, foi utilizado o valor 5, determinado pelo tamanho da escala *likert* utilizada no questionário para captar as informações dos fatores de competitividade. O valor da entropia obtido indicará a quantidade de informação em cada lote de questões observadas.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A primeira sessão do instrumento, enviado aos gestores das empresas, buscou avaliar o quanto os custos da empresa, a disponibilidade de trabalho, a hostilidade competitiva e o dinamismo são importantes na obtenção da vantagem competitiva. A seguir na Tabela 1 vê-se o resultado apurado quanto aos custos das empresas.

Custos das Empresas	Escala *likert*					Média	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
	Pouco importante				Muito Importante			
	1	**2**	**3**	**4**	**5**			

Aumento do custo do trabalho	10,00%	10,00%	10,00%	60,00%	10,00%	3,36	0,9717	0,1435
Aumento do custo de material	9,09%	18,18%	36,36%	18,18%	18,18%	3,18	0,9686	0,1593
Aumento do custo de transporte	18,18%	36,36%	18,18%	18,18%	9,09%	2,63	0,9545	0,2312
Aumento do custo de aluguel	18,18%	45,45%	18,18%	18,18%	0,00%	2,36	0,9639	0,1834
Aumento do custo de cuidados de saúde	2,73%	2,73%	18,18%	18,18%	9,09%	2,54	0,9444	0,2823
Média dos Fatores	**11,64%**	**22,55%**	**20,18%**	**26,55%**	**9,27%**			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – A importância dos Custos das Empresas para a obtenção da Vantagem Competitiva

Dentro do aspecto de aumento dos custos, na visão dos gestores das empresas, o custo com os trabalhadores foi a variável com importância mais destacada, pois para 70% dos respondentes este custo se situou como um gasto importante ou muito importante para obter-se vantagem competitiva. Em outro extremo ficou o custo de aluguel considerado por aproximadamente 64% das empresas como pouco importante. Os custos de transporte e de cuidados com saúde também foram avaliados como de menor importância não chegando aos 30% de grau de importância.

Os resultados podem ser suportados pois o estudo de Wittmann, Hunt e Arnett (2009) apontava que quando se faz a gestão estratégica de custos, com a estrutura de custos instalada de acordo com a estratégia selecionada se favorece a vantagem competitiva e, somente, 34,19% das opiniões classificam os fatores de custos, em média, pouco importantes.

Além disso, os achados obtidos pela entropia remetem à inferência de que o aumento do custo de transporte (0,2312) e aumento do custo de cuidados de saúde (0,2823) apresentaram os menores pesos, demonstrando que nestes quesitos houve uma maior variabilidade de respostas entre as empresas pesquisadas, ou seja, os gestores das organizações em estudo indicam que o aumento do custo de transporte e o aumento do custo de cuidados de saúde não são amplamente importantes. Por outro lado, o aumento do custo do trabalho (0,1435) e aumento do custo de material (0,1563) foram respondidos com menor variabilidade, em que há concordância efetiva quanto a estes quesitos, com maior grau de importância dada pelos gestores das empresas pesquisadas. A seguir na Tabela 2 procurou-se avaliar seis fatores que caracterizam o favorecimento da vantagem competitiva por meio da disponibilidade do trabalho.

Disponibilidade do Trabalho	Escala *Likert* Pouco importante Importante				Muito	Média	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
	1	**2**	**3**	**4**	**5**			
Escassez de pessoal de gestão e administrativo	9,09%	9,09%	36,36%	36,36%	9,09%	3,27	0,9754	0,1332
Escassez de técnicos	9,09%	18,18%	0,00%	45,45%	27,27%	3,63	0,9687	0,1701
Escassez de trabalhadores de escritório e afins	18,18%	27,27%	36,36%	18,18%	0,00%	2,54	0,9661	0,1840
Escassez de trabalhadores qualificados	0,00%	10,00%	10,00%	30,00%	50,00%	3,90	0,9715	0,1546
Escassez de trabalhadores da produção	20,00%	20,00%	20,00%	40,00%	0,00%	2.72	0,9606	0,2141

Incapacidade para operar terceiro turno	27,27%	54,55%	18,18%	0,00%	0,00%	1,90	0,9735	0,1436
Média dos Fatores	**13,94%**	**23,18%**	**20,15%**	**28,33%**	**14,39%**			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – A importância da Disponibilidade do trabalho para a obtenção da Vantagem Competitiva

Em relação à média de importância dos fatores vinculados a ~~"d~~isponibilidade do trabalho" verificou-se que atingiram, na média, aproximadamente 43% de grau de importância. A escassez de trabalhadores qualificados foi analisada como sendo importante e muito importante por 80% das empresas participantes, acompanhada pela escassez de técnicos com quase 73% de opiniões que reconhecem sua importância.

Desta forma, os achados convergem para a análise feita por Hitt *et al*. (2008), o qual destacou a importância do desenvolvimento do capital humano referindo-se ao conhecimento e as habilidades de toda a força de trabalho de uma empresa e atribuindo a esses recursos, ao treinamento e a recompensa dos indivíduos uma importância no desempenho estratégico.

As empresas, por outro lado não veem que a incapacidade de operar num terceiro turno interfira atualmente na sua competitividade e apenas 18,18% atribuem a escassez de trabalhadores de escritório e afins um fator que esteja sendo importante para uma menor competitividade.

Por fim, a entropia demonstrou que o maior efeito surpresa foi com relação a escassez de trabalhadores de escritório e afins (0,1840) e na escassez de trabalhadores da produção (0,2141). Tal achado demonstra há divergência entre as empresas com relação à importância dada à escassez de trabalhadores de escritório e aqueles voltados à atividades produtivas. Na tabela 3 apresentada na sequência é possível ver que os componentes do dinamismo do ambiente são percebidos em média com, aproximadamente, 50% de importância em relação a conquista de vantagem sobre a concorrência.

Dinamismo	Escala *Likert* Pouco importante				Muito Importante	Média	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
	1	**2**	**3**	**4**	**5**			
Forte concorrência nos mercados locais	0,00%	18,18%	45,45%	18,18%	18,18%	3,36	0,9824	0,1304
Forte concorrência nos mercados externos	0,00%	9,09%	54,55%	36,36%	0,00%	3,27	0,9923	0,0568
Baixas margens de lucro	9,09%	9,09%	9,09%	63,64%	9,09%	3,54	0,9766	0,1738
Diminuição da procura no mercado local	18,18%	0,00%	27,27%	54,55%	0,00%	3,18	0,9684	0,2347
Diminuição da procura em mercado externo	9,09%	0,00%	54,55%	36,36%	0,00%	3,18	0,9827	0,1281
Produzir com os padrões de qualidade exigidos	0,00%	9,09%	18,18%	36,36%	36,36%	4,00	0,9872	0,0952
Qualidade de fornecedor não confiável	9,09%	9,09%	45,45%	27,27%	9,09%	3,18	0,9757	0,1806
Média dos Fatores	**6,49%**	**7,79%**	**36,36%**	**38,96%**	**10,39%**			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – A importância do Dinamismo para a obtenção da Vantagem Competitiva

Dentre os elementos do dinamismo, os achados enfatizam as baixas margens de lucro como um fator com mais de 70% de importância para um desempenho vantajoso, assim como a produção com padrões de qualidade exigidos. Logo depois, com uma importância na

percepção dos gestores de 54,55% vem a diminuição da procura do mercado local. Por fim, fatores como a diminuição da procura do mercado externo e a qualidade do fornecedor se apresentam majoritariamente na escala 3, ou seja, sua importância ainda se apresenta indefinida.

Os resultados da entropia apontam que há uma maior concordância dos respondentes quanto à importância do dinamismo do fator concorrência nos mercados externos (0,9923), e com relação ao dinamismo na produção com padrões de qualidade exigidos (0,9872). Por outro lado, há uma maior variabilidade na concordância sobre a importância para o dinamismo na diminuição da procura no mercado local (0,2347), e também sobre a qualidade de fornecedor não confiável (0,1806).

Na segunda seção, o instrumento de pesquisa procurou analisar a influência do sistema de gestão sobre a obtenção da vantagem competitiva. Para isto, dez fatores vinculados a presença e utilização do sistema de gestão foram avaliados pelos gestores das empresas e os resultados são apresentados na Tabela 4.

Sistema de Gestão	Escala *Likert* Pouco importante Importante				Muito	Média	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
	1	**2**	**3**	**4**	**5**			
Permite aumentar o *market share* da empresa	0,00%	0,00%	27,27%	36,36%	36,36%	4,09	0,9920	0,0564
Permite aumentar as vendas	0,00%	0,00%	9,09%	63,64%	27,27%	4,18	0,9960	0,0281
Contribui para o Lucro	0,00%	0,00%	27,27%	27,27%	45,45%	4,18	0,9914	0,0605
Melhora comunicações externas	0,00%	0,00%	18,18%	54,55%	27,27%	4,09	0,9943	0,0399
Aumenta ou capacita para alcançar melhores economias de escala	0,00%	18,18%	9,09%	36,36%	36,36%	3,90	0,9823	0,1244
Reduz os custos associados com a coordenação de atividades: produção, compra, planejamento, marketing, administração	9,09%	0,00%	27,27%	54,55%	9,09%	3,54	0,9802	0,1393
Permite monitorar os custos	9,09%	9,09%	18,18%	27,27%	36,36%	3,72	0,9709	0,2054
Melhora o nível de serviço ao cliente	0,00%	9,09%	0,00%	36,36%	54,55%	4,36	0,9901	0,0694
Melhora as comunicações internas	0,00%	0,00%	27,27%	54,55%	18,18%	3,90	0,9938	0,0432
Reduz os custos de obtenção dos suprimentos	9,09%	36,36%	27,27%	18,18%	9,09%	2,81	0,9670	0,2329
Média dos Fatores	**2,73%**	**7,27%**	**19,09%**	**40,91%**	**30,00%**			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – A importância do Sistema de Gestão para a aquisição da Vantagem Competitiva

Quanto ao Sistema de Gestão houve uma relação alta entre a sua importância e uma consequente vantagem competitiva das empresas presentes no Parque Tecnológico. Pode-se visualizar que 70,91% das respostas sobre os fatores analisados referentes ao sistema operacional foram considerados importantes ou muito importantes para a competitividade da empresa. Neste sentido, a pesquisa contribuiu com a recomendação de Faoro e Abreu (2015), os quais apresentaram estudos teóricos da relação entre o sistema operacional, tecnologia e

desempenho, mas haviam solicitado pesquisas empíricas que comprovassem a revisão de literatura.

A presença e funcionamento do sistema de gestão permitindo o controle sobre o aumento de vendas e possibilitando uma melhora no acompanhamento do nível de serviço ao cliente obtiveram os maiores graus de importância para o alcance da vantagem competitiva (90%). Tais achados foram seguidos pela melhora das comunicações externas (81,82%), e respectivamente pelo aumento do *market share*, pela capacidade de aumentar ou melhorar as economias de escala e aperfeiçoar a comunicação interna, os quais obtiveram mais de (70%). O destaque negativo foi a capacidade do sistema de gestão reduzir os custos de obtenção dos suprimentos que na percepção dos gestores atingiu uma importância de apenas (27,27%).

Os achados relacionados pela entropia indicam que há discordância em relação ao grau de importância do sistema de gestão permitir monitorar os custos (0,2054) e reduzir os custos para obtenção de suprimentos (0,2329). Em direção contrária, percebe-se que os gestores das empresas pesquisadas possuem uma maior concordância sobre a importância dos sistemas de gestão utilizados para permitir vantagem de aumento das vendas (0,9960), e também com relação a melhoria de comunicação externa (0,9943) e interna (0,9938). A Tabela 5 mostra a importância da existência do parque tecnológico para a geração de vantagem competitiva.

Vantagem Competitiva gerada através do Parque Tecnológico	Escala *Likert* Pouco importante Importante				Muito	Média	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
	1	**2**	**3**	**4**	**5**			
Gera vantagens de negociação junto a fornecedores	18,18%	9,09%	36,36%	9,09%	27,27%	3,18	0,9553	0,2704
Aumenta a relação com *prospects*	9,09%	18,18%	18,18%	36,36%	18,18%	3,36	0,9689	0,1883
Facilita a internacionalização da empresa	9,09%	0,00%	36,36%	36,36%	0,00%	3,54	0,9775	0,1359
Favorece as atividades do setor de Pesquisas e Desenvolvimento	0,00%	0,00%	27,27%	45,45%	27,27%	4,00	0,9928	0,0435
Amplia a realização de operações comerciais conjuntas	9,09%	0,00%	36,36%	36,36%	18,18%	3,54	0,9775	0,1359
Oportuniza a troca de conhecimento com instituições de ensino	0,00%	9,09%	0,00%	36,36%	54,55%	4,36	0,9901	0,0595
Favorece o atendimento de solicitações junto ao setor publico	9,09%	0,00%	45,45%	18,18%	18,18%	3,27	0,9725	0,1662
Média dos Fatores	7,79%	5,19%	28,57%	31,17%	23,38%			

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – A existência do Parque Tecnológico e a Vantagem Competitiva

Por fim, a Tabela 5 anteriormente apresentada, demonstra que (12,98%) dos respondentes atribuíram uma relação pouco importante a existência do parque em relação a vantagem competitiva, enquanto (28,57%) mostraram-se indecisos. Porém, na média, mais da metade (54,51%) dos respondentes concordam que o Parque tecnológico seja importante para a obtenção de vantagem competitiva. Tais resultados adicionaram uma visão similar à de Perussi Filho (2001), o qual encontrou nas empresas do Parque Tecnológico de São Carlos –

SP na percepção dos gestores três fatores como qualidade, velocidade e custo; os quais favoreciam a vantagem competitiva.

Os fatores relativos ao Parque que favorecem a uma competitividade interessante são, principalmente, a troca de conhecimento com instituições de ensino com (90,91%) de grau de importância, seguida de favorecimento as atividades de Pesquisa e Desenvolvimento (72,72%), e com cerca de (55%) o aumento da relação com prováveis clientes *(prospects*) e uma maior realização de operações comerciais conjuntas.

As evidências obtidas pela entropia suportam a inferência de que há uma maior dissociação entre as empresas com relação à sua participação no parque tecnológico gerar vantagens de negociação junto à fornecedores (0,2704) e de aumentar a relação com *prospects* (0,1883). Em contrapartida, evidencia-se que à participação no parque tecnológico gera à empresas, com maior concordância de respostas, atividades de pesquisa e desenvolvimento (0,9928) e oportuniza a troca de conhecimento com instituições de ensino (0,9901). Por fim, com vista a observar a importância e grau de informação obtida pelos fatores, os mesmos, foram agrupados de maneira conjunta, conforme exposto na Tabela 6.

Fatores da Vantagem Competitiva	Média	Desvio Padrão	Entropia $e(d_i)$	Peso λ_i
Custos das Empresas	2,8181	0,4376	0,9861	0,2338
Disponibilidade do Trabalho	3,0000	0,3324	0,9811	0,3175
Dinamismo	3,3896	0,2645	0,9924	0,1264
Sistema de Gestão	3,8818	0,2386	0,9936	0,1069
Vantagem Competitiva gerada através do Parque Tecnológico	3,6103	0,3049	0,9872	0,2151

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 - Teste dos Fatores Agrupados para a Vantagem Competitiva

Os achados da Tabela 6 mostram que existe uma maior importância das empresas para a obtenção de vantagem competitiva pelos fatores relacionados ao sistema de gestão (média 3,8818), e também uma importância determinante da vantagem competitiva obtida pela participação da empresa no parque tecnológico (3,6103). Os custos das empresas foram os fatores determinados com menor importância, pelos gestores das empresas pesquisadas, com vistas à obtenção de vantagem competitiva.

Lançando tais achados à luz da teoria da visão baseada em recursos, sugere-se que as organizações estudadas utilizam dos meios disponibilizados pelo sistema de gestão para a obtenção de vantagem competitiva, visto que diminuem a dependência de recursos Inter organizacionais e intraorganizacionais. Portanto, o sistema de gestão exerce papel preponderante para estabelecer dinamismo e competitividade, por intermédio da redução da dependência de recursos.

5 CONCLUSÃO

O trabalho realizou uma análise dos empreendimentos localizados junto ao INOVAPARQ - parque tecnológico na cidade de Joinville, SC com o intuito de, através da percepção dos gestores destas organizações, verificar o que é imperativo para as empresas criarem e adquirirem capacidades geradoras e mantenedoras de uma vantagem competitiva sobre a concorrência. Em especial, buscou-se observar os efeitos dos sistemas de gestão e de controle de custos na determinação de VCS.

Ao fim das análises, os resultados permitiram responder à questão problema: quais são os determinantes da vantagem competitiva sustentável que atuam sobre empresas de base tecnológica em SC? Além do que se alcançou o objetivo de verificar como agem os determinantes da vantagem competitiva em empresas de base tecnológica em SC.

Neste sentido, evidenciou-se que o grupo de fatores vinculados ao sistema de gestão foram os determinantes mais importantes para a vantagem competitiva com média de 71%, sendo que os aspectos mais importantes foram: a melhora da comunicação externa, a melhora do acompanhamento dos serviços aos clientes, seguidas de um aumento da capacitação em alcançar economias de escala e redução de custos.

Outros grupos avaliados de determinantes da vantagem competitiva tiveram uma importância avaliada de forma menor. Os itens que definem o dinamismo da empresa e mercado obtiveram em média 50% de importância sendo que os itens: baixas margens e a produção com qualidade se destacaram com importância acima de 70%. Os grupos de fatores vinculados ao custo das empresas e disponibilidade de trabalho ficaram com médias de importância de aproximadamente 36% e 43%, respectivamente.

Em relação a vantagem produzida pela inserção das empresas em um parque tecnológico foi constatado que os responsáveis pelas empresas consideram que os aspectos positivos desta inserção foram avaliados em média com 54% de importância. Além disso, os respondentes enfatizaram que o parque favorece a vantagem competitiva, em especial, por meio do favorecimento das atividades do setor de Pesquisas e Desenvolvimento e a troca de conhecimento com instituições de ensino.

Estes resultados revelam que os sistemas de gestão são percebidos pelas empresas instaladas no INOVAPARQ como instrumentos que contribuem para a criação de vantagem competitiva, o que abre novas perspectivas de investigação na área contábil. A identificação de evidências que sugerem a existência de efeitos positivos dos sistemas de gestão e de controle de custos sobre a criação de VCS contribui para o desenvolvimento da pesquisa em controle gerencial. Estes achados sugerem que a adoção de tais práticas de gestão pode favorecer a gestão estratégica das empresas, a melhor tomada de decisões gerenciais e a diferenciação competitiva das organizações. Logo, tais evidências estimulam a realização de novos estudos.

Por fim, a pesquisa trouxe indícios que sugerem que as instalações de parques favorecem o desempenho das empresas a ele pertencentes e é capaz de colaborar na obtenção de vantagem competitiva. Porém, o estudo apresenta limitações, tais como: se tratar de um estudo de caso com doze empresas pertencentes a um parque específico, as quais tem seus negócios baseados na área tecnológica, ou seja, um segmento apenas foi avaliado.

Tendo como base os achados, sugere-se que novos estudos possam avaliar com abordagem quantitativa um número maior de empresas e parques industriais a fim de confirmarem ou rejeitarem os resultados encontrados nesta pesquisa. Assim como, pode-se ampliar a amostra de respondentes coletando-se as percepções de diversos colaboradores em posições hierárquicas diferentes que possam favorecer a uma análise mais ampla e envolver mais amplamente os controles gerenciais na análise da vantagem competitiva.

REFERÊNCIAS

Amit, R., & Schoemaker, P. J. (1993). Strategic assets and organizational rent. *Strategic Management Journal*, *14*(1), 33-46.

Barney, J. (1991). Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, *17*(1), 99-120.

Barney, J. B., & Arikan, A. M. (2001). The resource-based view: Origins and implications. *Handbook of Strategic Management*, *124188*.

Barney, J. B., & Clark, D. N. (2007). *Resource-based theory: Creating and sustaining competitive advantage*. Oxford: Oxford University Press.

Brasil, Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. (2013). *Parques Tecnológicos:* Habitats de Inovação. Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico, Brasília: CDT/UnB.

Brito, R. P. D., & Berardi, P. C. (2010). Competitive advantage and sustainable supply chain management: a meta-analisys. *Revista de Administração de Empresas*, *50*(2), 155-169.

Brito, R. P. D., & Brito, L. A. L. (2012). Vantagem competitiva e sua relação com o desempenho–uma abordagem baseada em valor. *RAC-Revista de Administração Contemporânea*, *16*(3), 360-380.

Bulgacov, S., Souza, Q. R., Prohmann, J. D. P., Coser, C., & Baraniuk, J. (2007). Administração estratégica: teoria e prática. *São Paulo: Atlas*, *10*.

Caves, R. E. (1984). Economic analysis and the quest for competitive advantage. *The American Economic Review*, *74*(2), 127-132.

Cooper, A. C. (1971). Spin-offs and technical entrepreneurship. *Engineering Management, IEEE Transactions on*, (1), 2-6.

Corner, P. D., Kinicki, A. J., & Keats, B. W. (1994). Integrating organizational and individual information processing perspectives on choice. *Organization Science*, *5*(3), 294-308.

Currie, J. (1985). *Science parks in Britain: Their role for the late 1980's*. CSP Economic Publications.

Dettwiler, P., Lindelöf, P., & Löfsten, H. (2006). Utility of location: A comparative survey between small new technology-based firms located on and off Science Parks—Implications for facilities management.*Technovation*, *26*(4), 506-517.

Dierickx, I., & Cool, K. (1989). Asset stock accumulation and the sustainability of competitive advantage: reply. *Management Science*, *35*(12).

Etzioni, A. (1965). Dual leadership in complex organizations. *American Sociological Review*, 688-698.

Eul, F. M. (1985). Science parks and innovation centres—property, the unconsidered element. *Science Parks and Innovation Centres: Their Economic and Social Impact, Amsterdam: Elsevier*.

Faoro, R. R., & Abreu, M. F. D. (2014). As posturas de adoção de inovações em ti com vistas a obtenção de vantagens competitivas: um síntese teórica. *GEINTEC-Gestão, Inovação e Tecnologias*, *4*(1), 504-517.

Freitas, J. B., de Almeida, M. L., & Costa, I. (2008). Custos ocultos e agronegócio: discussões acerca de um caso observado. *Custos e @gronegócio on line, 4*(1), jan/abr.

Gary, M. S., & Wood, R. E. (2011). Mental models, decision rules, and performance heterogeneity. *Strategic Management Journal*, *32*(6), 569-594.

Griffiths, G. H., & Finlay, P. N. (2004). IS-enabled sustainable competitive advantage in financial services, retailing and manufacturing. *The Journal of Strategic Information Systems*, *13*(1), 29-59.

Hitt, M. A, Ireland, R. D., & Hoskisson, R. E. (2008). *Administração estratégica*: competitividade e globalização.2. ed. São Paulo: Cengage Learning.

Ito, N. C., Hayashi, P., Gimenez, F. A. O., & Fensterseifer, J. E. (2012). Valor e vantagem competitiva: buscando definições, relações e repercussões. *Revista de Administração Contemporânea*, *16*(2), 290-307.

Johannissson, B. (1998). Personal networks in emerging knowledge-based firms: spatial and functional patterns. *Entrepreneurship & Regional Development*, *10*(4), 297-312.

Kanishchenko, O., Kuznetsova, N., & Ustimenko, M. (2013). Internationalization of industrial clusters: objectives and perspectives. *Вісник Київського національного університету Тараса Шевченка. Серія: Економіка*, (152).

Link, A. N., & Scott, J. T. (2003). US science parks: the diffusion of an innovation and its effects on the academic missions of universities. *International Journal of industrial organization*, *21*(9), 1323-1356.

Löfsten, H., & Lindelöf, P. (2002). Science Parks and the growth of new technology-based firms—academic-industry links, innovation and markets. *Research Policy*, *31*(6), 859-876.

Macdonald, S. (1987). British science parks: reflections on the politics of high technology. *R&D Management*, *17*(1), 25-37.

Machado, M. M., Santana, S. V., & Toledo Filho, J. R. D. (2013). Análise dos recursos organizacionais que levam a vantagem competitiva em uma indústria do setor metalúrgico. *Revista Interdisciplinar Científica Aplicada*, *7*(2), 73-97.

Mahoney, J. T., & Pandian, J. R. (1992). The resource-based view within the conversation of strategic management. *Strategic management journal*, *13*(5), 363-380.

Mintzberg, H., Ahlstrand, B., & Lampel, J. (2000). *Safari de estratégia:* um roteiro pela selva do planejamento estratégico. Porto Alegre: Bookman.

Monck, C. S. (1988). *Science parks and the growth of high technology firms*. Croom Helm, in association with Peat Marwick, McLintock.

Morgan, G. (1996). Imagens da organização. Sao Paulo: Atlas.

National Business Incubation Association (NBIA). Disponível em <www.nbia.org> acesso em 29/08/2015.

Oliveira, A. M. B., & Oliveira, A. J. (2011). Gestão de recursos humanos: Uma metanálise de seus efeitos sobre desempenho organizacional. *RAC. Revista de Administração Contemporânea*, (4), 650-669.

Oliveira, P. H., Gonçalves, C. A., & De Paula, E. A. M. (2010). Visão baseada em recursos da empresa, inteligência competitiva e Balanced Scorecard: em busca da vantagem competitiva sustentável. *Revista de Ciências da Administração*, *12*(28), 60.

Oliver, C. (1997). Sustainable competitive advantage: Combining institutional and resource-based views. *Strategic Management Journal*, *18*(9), 697-713.

Perussi Filho, S. (2001). *Uma avaliação da contribuição das cooperações universidade-empresa e inter-empresas para a competitividade das empresas industriais do pólo tecnológico de São Carlos.* 2001. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

Peteraf, M. A., & Barney, J. B. (2003). Unraveling the resource-based tangle. *Managerial and Decision Economics*, *24*(4), 309-323.

Phan, P. H., Siegel, D. S., & Wright, M. (2005). Science parks and incubators: observations, synthesis and future research. *Journal of Business Venturing*, *20*(2), 165-182.

Porter, M. E. (1989). *Estratégia competitiva:* técnicas para análise de indústrias e da concorrência. Rio de Janeiro: Campus.

Powell, T. C. (2001). Competitive advantage: logical and philosophical considerations. *Strategic Management Journal*, *22*(9), 875-888.

Powell, T. C., Lovallo, D., & Fox, C. R. (2011). Behavioral strategy. *Strategic Management Journal*, *32*(13), 1369-1386.

Rumelt, R. P. (2003). What in the world is competitive advantage. *Policy Working Paper*, *105*, 1-5.

Silva, G., & Dacorso, A. L. R. (2013). Inovação aberta como uma vantagem competitiva para a micro e pequena empresa. *RAI: Revista de Administração e Inovação*, *10*(3), 251-268.

Ward, P. T., Duray, R., Leong, G. K., & Sum, C. C. (1995). Business environment, operations strategy, and performance: an empirical study of Singapore manufacturers. *Journal of Operations Management*, *13*(2), 99-115.

Wernerfelt, B. (1995). The resource-based view of the firm: Ten years after. *Strategic Management Journal*, *16*(3), 171-174.

Wittmann, C. M., Hunt, S. D., & Arnett, D. B. (2009). Explaining alliance success: Competences, resources, relational factors, and resource-advantage theory. *Industrial Marketing Management*, *38*(7), 743-756.

A CENTRAL DE COMPRAS COMO VANTAGEM COMPETITIVA:
Estudo de caso da Rede Mais Compras de Supermercados

Patricia Ines Schwab (paty_schwaab@hotmail.com)
Graduanda em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Juliana Capelezzo (ju.capelezzo@hotmail.com)
Graduanda em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Moacir Francisco Deimling (moacir.deimling@uffs.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção e Professor na Universidade Federal da Fronteira Sul

Resumo

Frente ao atual mercado competitivo, saber comprar de maneira correta implica em economias significativas para a empresa, bem como auxilia no alcance dos objetivos estratégicos e das metas traçadas. As redes de cooperação nos mais variados segmentos, principalmente no setor supermercadista, destacam-se pela busca de melhores preços, espaço no setor de atuação e por tornarem-se mais competitivas frente aos grandes varejistas, trabalhando assim sob a ótica das centrais de compras. Sob esse enfoque, o estudo tem como objetivo compreender o processo de compras de uma central de compras e suas vantagens e desvantagens, na visão do setor de compras e associados de uma rede de supermercados do oeste catarinense. Para tanto, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva e predominantemente qualitativa, sendo que os dados foram coletados mediante entrevista semiestruturada. Os resultados comprovam a grande importância do setor de compras para as organizações e a satisfação dos associados perante as vantagens conquistadas com a rede em questão.

Palavras chave: Compras, Competitividade, Redes de cooperação, Central de compras.

THE CENTRAL PURCHASING AS A COMPETITIVE ADVANTAGE:
Case study of "Rede Mais Compras de Supermercados"

Abstract

Because the current competitive market, to know the right way to buy implies significant savings for the company as well to assist in the achievement of strategic objectives and the set targets. The cooperation networks in different segments, mainly in supermarket sector, stand out to find the better prices, space in the actuation sector and become more competitive against the big retailers, working, this way, from the central purchasing's perspective. In this scenario, the goal of the study is to understand the shopping process of a central purchasing and its advantages and disadvantages in the purchasing department's vision and supermarket chain's members of west of Santa Catarina. To do it, we developed a descriptive and predominantly qualitative research. The datas were collected through semi-structured interview. The results show the great importance of purchasing department for the companies and the members' satisfaction because the benefits earned with the networks in question.

Key-words: Purchasing, Competitiveness, Cooperation networks, Central purchasing.

1 INTRODUÇÃO

A Administração de materiais vem sendo incorporada gradativamente pelos gestores de micro a grandes empresas, e a gestão de compras passou a assumir um papel significativo dentro da administração de materiais das organizações. Isto se deve para manter ou aumentar sua competitividade, saber comprar de maneira correta implicando em economias significativas para a empresa, bem como auxiliar no alcance dos objetivos traçados.

A atividade de compras há muito tempo se tornou estratégica, principalmente para empresas de varejo e distribuição, devido ao alto volume de mercadorias adquiridas. Por isso, para quem compra entender as ferramentas e formas de cooperação em compras, bem como suas tendências torna-se fator principal para aqueles que já ocupam posições em departamentos de compras e suprimentos ou para os que pretendem fazê-lo.

O setor supermercadista brasileiro vem crescendo e seus faturamentos aumentando consideravelmente, como mostra a pesquisa da Associação Brasileira de Supermercados – Abras, onde o setor faturou R$ 272,2 bilhões em 2013, o que representou uma alta de 5,5% na comparação com o ano anterior. Além disso, grandes redes de supermercados vêm ganhando espaço no setor, aumentando a concorrência.

Nesse contexto se observa a necessidade de pequenos supermercados se unirem a outros com um objetivo em comum: efetuar compras em conjunto e possibilitar ganhos aos clientes finais como ofertas e menores preços. Essas uniões resultam em centrais de compras. Assim, este estudo tem como objetivo compreender o processo de compras de uma central de compras e suas vantagens e desvantagens, na visão do setor de compras e associados de uma rede de supermercados do Oeste Catarinense.

A relevância do estudo se dá pelo fato de que as associações de supermercados se fazem presentes na região e ainda, por contribuírem na permanência ativa de muitos supermercados dos municípios do Oeste Catarinense. A formação de associações, principalmente na área supermercadista, tem se mostrado uma opção para os pequenos estabelecimentos comercializarem seus produtos e conseguirem competir no mercado com os grandes supermercados. Além disso, um sistema associativo tem como alicerce pressupostos da economia solidária, almejando não apenas objetivos econômicos, mas também sociais.

Inicialmente este estudo apresenta pressupostos teóricos acerca da gestão de compras, varejo e centrais de compras. Em seguida são apresentados os procedimentos metodológicos empregados e discussões dos resultados. Por fim relatam-se as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Apresentam-se nesta parte os pressupostos teóricos acerca da gestão de compras, varejo e central de compras.

2.1 Gestão de Compras

A gestão de compras passou a assumir um papel significativo dentro da administração de materiais das empresas, onde para se manterem no mercado competitivo, devem saber comprar de maneira correta implicando em ganhos significativos para a organização, bem como auxiliando no alcance dos objetivos estratégicos e das metas traçadas.

De acordo com Simões e Michel (2004), as organizações que tiverem e manterem uma gestão de compras eficiente terão por consequência uma maior agilidade nas operações efetuadas, bem como um processo de aquisição de maior qualidade, proporcionando um diferencial positivo frente ao mercado.

Silva (2008, p.8) comenta que

> A gestão de compras tem por finalidade suprir as necessidades de materiais ou serviços, planejá-las quantitativamente e qualitativamente, verificar o recebimento efetivo do que foi comprado e providenciar andamento, dispor os produtos no momento certo com quantidades corretas.

Para Martins e Alt (2009) a gestão de compras pode ser conhecida também como gestão da aquisição e assume características estratégicas dentro das organizações, justamente por trabalhar com um volume considerável de recursos, principalmente financeiros, estimados hoje entre 50% a 80% da receita bruta. Consequentemente, as decisões de compras não são mais decididas isoladamente, mas sim pela integração de outras áreas que também compõe o quadro estratégico da organização.

Corroborando com as ideias acima mencionadas, Simões e Michel (2004) afirmam que compete ao setor de compras a responsabilidade de equilibrar a quantidade de materiais a serem comprados, para que os demais setores e/ou departamentos da empresa encontrem-se satisfeitos e possam dar continuamente as suas atividades.

2.1.1 Processo de compras

No mundo globalizado constata-se que as empresas vêm buscando cada vez mais a utilização de técnicas que as tornem mais competitivas no seguimento onde atuam. O processo de compras vem ao encontro desta perspectiva e procura oportunizar a melhor decisão ao adquirir mercadorias e serviços na quantidade certa, com qualidade e menor custo, garantia de que a entrega seja feita de maneira correta e no desenvolvimento das relações com os fornecedores (SIMÕES; MICHEL, 2004).

Pozo (2010, p.135) define que a responsabilidade do setor de compras está "nos resultados de uma empresa em face de sua ação de suprir a organização com os resultados materiais para seu perfeito desempenho e atender as necessidades de mercado".

O referido autor (2010, p.134) destaca ainda que dentro do processo de compras existem algumas atividades centrais, são elas:

- Assegurar descrição completa das necessidades;
- Selecionar fontes de suprimento;
- Conseguir informações de preço;
- Colocar os pedidos (ordens de compra);
- Acompanhar (*follow up*) os pedidos;
- Verificar notas fiscais;
- Manter registros e arquivos;
- Manter relacionamentos com vendedores.

Segundo These, Matos e Brambilla (2010) uma das principais responsabilidades da área de compras é a busca de equilíbrio entre o volume estocado e a falta de produtos, ou seja, é indispensável ter conhecimento da rotatividade dos produtos para que se consiga efetuar as compras na quantidade e/ou volume adequado a sua demanda. Nesse sentindo, para evitar a falta de produtos e por consequência interferir nas atividades rotineiras da empresa é sugerível manter uma quantidade de produtos de segurança, justamente para que se que evite a falta dos

mesmos. Também faz parte das atribuições dos do setor de compras, conduzir negociações com fornecedores que assegurem a disponibilidade dos produtos no tempo, quantidade, qualidade e custos adequados.

Toda e qualquer atividade de uma empresa somente será abastecida com informação e materiais. Tudo precisa estar em sintonia, para que a movimentação aconteça de maneira eficaz se faz necessário à disponibilidade dos materiais no momento certo e com especificações corretas, resultando num sistema contínuo que satisfará o processo operacional (POZO, 2010).

2.2 Varejo

No Brasil o varejo iniciou suas atividades no século XIX, juntamente com a industrialização e com o surgimento dos meios de transportes. A evolução do contexto social com a nova infraestrutura das cidades desencadeava uma nova conjuntura mercadológica, onde seria necessária a participação de mais pessoas, recursos, autoridade pra comprar e disposição para a compra. Caminhando sob um mesmo trilho, a industrialização, à facilidade de transporte e comunicações, foram determinantes para o crescimento varejista e consequentemente para o próprio crescimento das cidades (LAS CASAS; GARCIA, 2014).

Tendo o varejo em sua essência a comercialização de produtos e serviços a consumidores finais, Dalmagro *et al.* (2010) apresentam que as principais funções do varejo consistem em oferecer variedades de produtos e serviços aos consumidores, além de coletar informações sobre o mercado atuante. Desse modo, pode-se afirmar que o varejo abrange todas as atividades envolvidas na venda de bens ou serviços, direto aos consumidores finais para uso pessoal e não empresarial. O varejo se designa à empresas cujas vendas vêm primordialmente do varejo, como as lojas de especialidades, lojas de departamentos, supermercados, lojas de conveniências entre outras.

A globalização vem moldando e ocasionando mudanças no setor varejista, seus consumidores estão cada vez mais exigentes e prezam por produtos diferenciados. Se manter vivo no mercado competitivo já não é uma tarefa fácil, haja vista que nunca o varejo sofreu tanta modificação como agora, tanto no seu relacionamento com o cliente, como na sua forma de oferecer produtos e serviços (LAS CASAS; GARCIA, 2014).

Atualmente, de acordo com o Instituto para Desenvolvimento do Varejo – IDV (2014) o varejo é responsável por gerar o maior número de empregos formais no país e nos últimos quatro anos o setor apresenta números expressivos de crescimento e consistentes indicadores de modernização.

2.2.1 Setor Supermercadista

Levando em consideração a grande diversidade e complexidade do setor supermercadista, Silveira e Lepsch (1997) definem este setor como um varejo generalista, que revende ao consumidor final uma ampla variedade de produtos, dispostos de forma departamentalizada, no sistema de auto-serviço. Nesse sistema, a seleção dos produtos que estão expostos em gôndolas de maneira ordenada é feita pelo próprio cliente, ou seja, por conta própria, substituindo a venda assistida com atendimento.

Conforme Kotler e Armstrong (1993, apud RÉVILLION, 1998, p.38) definem supermercado como:

> [...] uma operação de grande porte, com baixo custo, pequena margem de lucro, grande volume e autoserviço, que visa a satisfação praticamente total das necessidades do consumidor no tocante alimentos, produtos de higiene pessoal e limpeza, e produtos de manutenção do lar.

Rojo (1998, apud RÉVILLION, 1998) destaca que o setor supermercadista passou por uma série de mudanças no decorrer da história, sobretudo sempre se apresentou como um elemento indispensável na vida social dos consumidores. Apesar de altas e baixas, o setor supermercadista desde a década de 80 já se fazia presente em praticamente todo o país. A partir dos anos 90 passou por modificações significativas, onde se buscou por meio de supermercados voltados às exigências dos consumidores um aproveitamento mais racional.

Para Dalmagro et al. (2010), os supermercados são lojas de varejo com grande frequência de compradores e disponibilizam de grande variedade de produtos. São considerados relativamente grandes, de baixo custo aos proprietários se comparado com o alto nível de movimentação de mercadorias, baixas margens, mas com grande volume de venda. Todavia, com a concorrência cada vez mais acirrada, percebe-se a ascensão de lojas de conveniência e o crescimento de novos mercados nesse ramo.

Desse modo, este setor ainda se encontra em grande expansão e vem buscando seu aperfeiçoamento junto ao consumidor, visando atender de maneira eficaz seus desejos e necessidades, oferecendo um aparato de produtos diferenciados.

2.3 Central de Compras

Frente a atual situação que se encontra o mercado, onde a competitividade se faz cada vez mais presente, torna-se necessário que as organizações adotem estratégias que visem a permanência do negocio. Optar em fazer parte de uma central de compras é uma das estratégias que estão sendo adotadas principalmente por pequenos e médios comerciantes, no intuito de ganharem espaço e sobrevivência no mercado.

Nesse sentido, Cervi; Razzolini Filho; Rodriguez (2004, p. 952) argumentam que "central de compras é uma estratégia que um grupo de comerciantes ou industriais utilizam com o objetivo de efetuar compras de mercadorias ou matérias-primas em maior volume e assim obter melhores preços dos fornecedores".

Para que de fato a centralização das atividades de compra sejam vantajosas é necessário que o responsável por realizar essa função, use eficazmente o poder de compra da empresa. Isso incluirá a consolidação das exigências, o desenvolvimento das fontes, a racionalização dos estoques, a simplificação dos procedimentos, o trabalho com fornecedores para eliminar custos desnecessários em vantagem mútua e o trabalho com colegas para assegurar um fluxo de informações eficaz que possibilitará o atendimento dos objetivos da empresa. (BAYLI *et al*., apud DALMAGRO et al, 2010).

A criação de uma central exige dos associados espírito coletivo, pois se trabalha com um bem comum. As centrais de compras apresentam características como estruturas enxutas, com poucos funcionários, contratados exclusivamente para negociar preços e prazos com fornecedores e as despesas são divididas entre os associados no final do mês (CERVI; RAZZOLINI FILHO; RODRIGUEZ, 2004). Atualmente, a maioria das centrais de compras é administrada pelos próprios associados.

As centrais de compras, cujo objetivo é ter maior poder de barganha na aquisição do produto, na grande maioria das vezes passam a ser centrais de negócios. Assim sendo, as centrais que inicialmente só uniam forças para comprar junto, começam a desenvolver mais ações, como: investimento em mídia, em ambientação de lojas, treinamento e padronização de marca.

A seguir serão vistas as principais vantagens e desvantagens das centrais de compras. Conforme These, Matos e Brambilla (2010, p. 17), a centralização de compras oferece algumas vantagens, dentre elas pode-se citar:

- Menores custos no processamento de pedidos;
- Possibilita a compra de maiores quantidades, oferecendo ganhos de escala nas negociações;
- Decisões são tomadas por gestores que possuem uma visão global da empresa. Estas escolhas são mais consistentes com os objetivos empresariais globais, eliminando esforços duplicados e reduzindo os custos operacionais.
- Promover uma maior especialização e o aumento das habilidades com a centralização das atividades/operações.

No que concerne às desvantagens, These, Matos e Brambilla (2010) argumentam que elas decorrem principalmente em função das decisões serem tomadas por gestores que muitas vezes estão distantes dos fatos ocorridos. Não há envolvimento efetivo entre o grupo e tão pouco, conhecimento acurado das situações envolvidas. As linhas de comunicação, geralmente por serem distanciadas, ocasionam demoras e maior custo operacional e ainda, pelo envolvimento de muitas pessoas, cresce a possibilidade de distorções e erros pessoais no processo.

3 METODOLOGIA

A pesquisa de natureza aplicada objetiva o estudo descritivo, visto que se pretende descrever uma determinada realidade, ou seja, a central de compras. Quanto à abordagem, classifica-se como qualitativa e os meios adotados nessa investigação foram através de um estudo de caso. As pesquisas aplicadas tem o objetivo de "resolver problemas ou necessidades concretas e imediatas" (APPOLINÁRIO, 2006).

Para Vergara (2013) a pesquisa descritiva é aquela que apresenta as características de determinada população e de determinado fenômeno. No que concerne à pesquisa qualitativa, visa explorar e de entender o significado que os indivíduos ou grupos atribuem a um problema social ou humano. Desse modo busca-se compreender quais as vantagens e desvantagens de se trabalhar com central de compras em rede supermercadista sob a ótica da diretoria da rede e seus associados.

Define-se ainda, a pesquisa como estudo de caso, tendo em vista que buscou-se conhecer em profundidade o como e o porquê dos resultados obtidos. Gil (2010, p.57) ressalta que "o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado".

O tipo de amostra utilizada nesta pesquisa foi a não estatística, ou seja, é uma amostragem restrita aos elementos que se tem acesso e a técnica utilizada foi à amostragem por saturação. Conforme Sonia Vieira (2014, s./p.) a amostragem por saturação "[...] é o ponto da coleta de dados em que nenhuma informação nova emerge de uma nova entrevista", ou seja, quando os dados obtidos passam a apresentar, na avaliação do pesquisador, certa

redundância ou repetição. Desse modo a amostra compreende o gestor de compras da rede e os associados.

Em relação à coleta de dados se deu através de fontes primárias e secundárias. As fontes primárias são dados que foram levantados por meio da realização de entrevista do tipo semiestruturada, que se caracteriza pela existência de um guia previamente preparado que serve de eixo orientador ao desenvolvimento da entrevista (DMITRUK, 2012). Para a entrevista foram estruturados e utilizados dois roteiros diferentes: um para o gestor de compras da rede e um para os associados. Enquanto que as fontes secundárias se constituíram nos dados disponíveis no site da rede.

Por fim, para o processo de análise dos dados coletados, foi utilizada a técnica de análise de conteúdo que constitui uma técnica de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Essa análise visa obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a dedução de conhecimentos relativos às condições de recepção destas mensagens (BARDIN, 1977 apud BARROS, [2014?]).

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A seguir será apresentada a descrição e a análise dos dados coletados junto ao responsável pelo setor de compras e associados da rede Mais Compras de supermercados por meio de entrevista semiestruturada e dados disponíveis no site da rede Mais Compras www.redemaiscompras.com.br. Para tanto, os tópicos são apresentados de maneira ordenada, a fim de auxiliar a compreensão do objetivo, sendo eles: Rede Mais Compras, Organização da Central de Compras, Processos de compra e vantagens e desvantagens percebidas.

4.1 Rede Mais Compras

A Rede Mais Compras, instituição idealizada pelo SEBRAE, iniciou suas atividades em 20 de dezembro de 2005, com 12 associados. Frente ao cenário supermercadista, a rede Mais compras surge com a finalidade de unir pequenos supermercados e lojas da região, para que juntos tenham mais chances e oportunidades frente aos consolidados supermercados do grande oeste. A principal intenção de estabelecer essa central de negócios foi criar meios para que os pequenos comércios também tenham espaço e concorram com os demais.

A responsável pelo setor de compras da rede supermercadista reforça que o principal objetivo é buscar unir forças junto às lojas e/ou supermercados a fim de conseguir comprar produtos com melhores preços, haja vista que se trabalha com volumes e/ou quantidades maiores de produtos, no intuito de conseguir um preço mais competitivo junto aos fornecedores, a fim de oferecer ao cliente final também um preço mais atrativo.

A rede Mais Compras conta atualmente com 39 supermercados e/ou lojas associadas e sua área de abrangência atende praticamente todo o grande oeste catarinense, fora do grande oeste, à rede abrange ainda as cidades de Irani-SC e Seara-SC, como mostra o mapa a seguir:

Figura 1- Área de abrangência Rede Mais Compras

Atualmente a estrutura organizacional da rede é constituída pela diretoria, setor de compras, faturamento e logística. A diretoria compreende os cargos de presidente, vice-presidente, tesoureiro, vice-tesoureiro, secretário, vice-secretário, conselho fiscal e um conselho de compras que é representado por oito associados que ajudam a decidir todas as compras que são realizadas e os encartes. A logística hoje é terceirizada e o centro de distribuição está localizado na cidade de Modelo-SC, tornando mais eficiente e mais econômico o processo de distribuição de mercadorias, com uma a duas entregas semanais.

4.2 Organização da Central de Compras

Em relação ao termo central de compras, as concepções dos associados entrevistados e da responsável pelo setor de compras levam a compreender que as centrais de compras envolvem varias empresas de um mesmo ramo com o objetivo de organizar as compras e distribui-las de forma inteligente, beneficiando os associados. As compras são efetuadas em conjunto, com a finalidade de barganhar preços e conseguir parcerias com fornecedores no intuito das empresas ganharem na compra. Contudo, com as centrais de compras é possível a troca de experiências entre os associados e com o mercado em geral, tendo como finalidade principal comprar em grupo com melhor preço.

Os supermercados que procuram se associar e se integralizar junto à rede, buscam essa união com o intuito de obter representatividade e principalmente usufruir dos melhores preços e consequentemente conseguir ganhar espaço frente às maiores lojas da região, tornando-se competitivas no setor de atuação. Geralmente o contato é feito por ligação e até mesmo pelo fornecedor que atende a rede. Na rede Mais Compras, a integralização de novos supermercados acontece a partir de uma análise e uma avaliação interna. Após passar por esse

processo, precisa ainda de uma aprovação do setor de contabilidade e por fim precisa ser aprovado pela receita estadual.

O supermercado que optar em fazer parte da rede Mais Compras passa a ter alguns deveres junto à rede, onde é cobrada uma mensalidade (que pode oscilar no decorrer do ano) a fim de pagar custos e despesas fixas da rede. Outro dever dos associados é de manterem todas as contas em dia junto à rede, aos fornecedores, governo, entre outros órgãos. Por outro lado, cumprindo com esses propósitos, terão todo a apoio da administração da rede, que possui a responsabilidade de trazer o que tem de melhor para os seus associados.

A rede Mais Compras visa sempre manter um bom relacionamento junto aos supermercados associados, haja vista que é com a participação e a colaboração das empresas que se faz e constrói a rede. Frente a isso procuram sempre manter contato, seja através de assembleias ou conversas informais, com o intuito de deixar todos os associados atualizados dos assuntos de interesse da rede. Junto à administração também se busca por bons e agradáveis relacionamentos, todos os assuntos referentes à rede são direcionados a diretoria, onde são analisados, discutidos e resolvidos sempre da melhor maneira, visando construir uma rede igualitária, onde todos tenham vez e voz.

No que se refere à importância do setor de compras para a rede, constata-se sua responsabilidade quanto à administração dos processos que envolvem a aquisição de materiais e coordenação do relacionamento com fornecedores, haja vista que saber comprar de maneira correta implica em ganhos significativos para a organização. O setor de compras desempenha diversas tarefas fundamentais para o bom desempenho da rede, sendo elas: atendimento junto aos representantes e associados, realiza cotações, mantém contatos com os fornecedores, seleciona fornecedores, realiza pedidos, entre outras. A seleção dos fornecedores se dá através de uma relação entre qualidade e preço dos produtos ofertados.

4.3 Processo de Compras

O gerenciamento do processo de compras é realizado através de grades de compras, onde são distribuídas uma vez ao mês em forma de encartes e tabloides promocionais. Após isso se desenvolve a grade com todas as cotações, em seguida é organizada, repassada e/ou encaminhada aos associados, onde esse realizará o pedido dos produtos que necessita. Esse pedido volta até a rede, a qual faz o pedido dos produtos demandados junto ao fornecedor, e por fim o fornecedor faz a entrega direto no estabelecimento do associado ou entrega na rede, onde essa compra é faturada e encaminhada até o associado por meio da central de logística. Assim sendo, a compra é apenas uma transferência para o supermercado associado com os mesmo preços e nas mesmas condições que foram negociadas pelo responsável. É dessa forma que as compras adquiridas pela central são repassadas ou encaminhadas as loja associadas.

As maiores dificuldades enfrentadas pelo setor de compras da rede remetem-se aos atacados. Geralmente o atacado é contra as centrais de negócios, pois ele perde uma considerável fatia de vendas justamente pela central trabalhar direto com as indústrias. Frente a isso, o ramo atacadista procura fazer um trabalho loja a loja, propondo que vendedor chegue aos supermercados disponibilizando aos clientes um valor já ajustado com descontos do próprio atacado, desmotivando assim, o trabalho realizado pela rede. O atacado oferece um preço menor daquele que a rede consegue cobrir, isso acaba às vezes induzindo as lojas de que a rede não é o melhor negócio.

O responsável pelo setor de compras da rede ressalta ainda que apesar de ter essa dificuldade relacionada ao atacado, que consegue chegar antes aos comércios e com preços melhores, o fiel associado permanece na rede mesmo tendo que ás vezes pagar preços maiores, tento em vista os ganhos efetivos em termos de estabelecer seu espaço no mercado, frente às indústrias, onde sozinho talvez não conseguisse chegar. Também existe essa motivação de trabalho em grupo, pois nas assembleias tem-se o compartilhamento de experiências, aprendizagens e conhecimentos, onde os associados sentem-se a motivados a permanecer unido à rede.

4.4 Vantagens e desvantagens percebidas

No que tange as vantagens em fazer parte da Rede Mais Compras os associados relatam que são inúmeras, mas a principal diz respeito ao poder de barganha, onde se tem a possibilidade de barganhar preços, quantidade de produtos e até mesmo serviços. Outra vantagem é a possibilidade de comprar direto das indústrias e passar a negociar com um maior número de fornecedores, além disso, se pode oferecer ao cliente um encarte mensal com mais de 50 itens em ofertas.

Quando questionados se há alguma desvantagem em fazer parte da rede, alguns associados relatam que não existe nenhuma desvantagem, outros, pelo contrário, relatam o encarte como uma desvantagem, já que o encarte é o mesmo para todos os associados, onde os produtos do tabloide todos os supermercados da rede devem possuir, porém os produtos com uma maior facilidade de giro em algumas localidades, não possui o mesmo giro em outras. Além disso, alguns associados acreditam que a margem de lucro dos produtos deveria ser maior e o prazo de pagamento dos fornecedores deveria ser ampliado.

Contudo, verifica-se que os associados sentem-se satisfeitos em participar da rede Mais Compras de supermercados. Ressaltam que a comunicação é um dos pontos fortes da rede, sendo que as informações são disseminadas rapidamente a todos os associados. Salientam ainda que os profissionais que trabalham no objeto de estudo em questão, principalmente o setor de compras, são organizados e eficientes, atendendo assim as expectativas de todos os que fazem parte desta central de compras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo compreender o processo de compra de uma central de compras e suas efetivas vantagens e desvantagens, na visão do setor de compras e associados de uma rede de supermercados do Oeste Catarinense.

A partir da análise qualitativa dos dados coletados, constatou-se que a rede Mais Compras surgiu com o objetivo de efetuar compras em conjunto e possibilitar ganhos aos clientes finais como ofertas e menores preços, sendo esse o principal motivo para a integralização dos atuais supermercados associados à rede.

Os resultados revelam a importância das atividades desempenhadas pelo setor de compras, sendo que essas correspondem com o que diz Pozo (2010), onde as duas principais atividades desempenhadas pelo setor de compras são a seleção de fornecedores, a qual está diretamente ligada à escolha de preço, qualidade, continuidade de fornecimento e localização, e a segunda refere-se a realização dos pedidos de compras.

No que tange as vantagens das centrais de compras se destaca o poder de barganha com relação aos preços, produtos ofertados e até mesmo serviços. Em relação à desvantagem se destaca o tabloide promocional de produtos. Entretanto os associados sentem-se satisfeitos

em fazer parte da rede e os trabalhos desenvolvidos pelos colaboradores da associação atendem as expectativas dos supermercados associados.

Salientam-se algumas necessidades a serem supridas pela rede, sendo essas relatadas pelos associados, tais como: uma negociação a fim de ampliar o prazo de pagamento dos fornecedores; aumento da margem de lucro dos produtos; criação de um cargo de consultoria para os associados dentro da própria rede; melhorar a logística de entrega das compras para os associados; buscar mais fornecedores; e a uma sede própria para a rede.

Sugerem-se, no âmbito das redes de cooperação, um estudo comparativo entre redes de diferentes segmentos com relação a como se dá o processo de compras e a contribuição da rede para o desenvolvimento das empresas associadas.

6 REFERÊNCIAS

APPOLINÁRIO, Fabio. **Metodologia da ciência**: filosofia e prática da pesquisa. São Paulo: Cengage Learning, 2006.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE SUPERMERCADOS. Disponível em: < http://www.abrasnet.com.br/>. Acesso em: 02 de set. 2014.

BARROS, Priscila. **Análise de Conteúdo**: a proposta de Laurence Bardin. [2013?]. Disponível em: <http://www.caleidoscopio.psc.br/ideias/bardin.html>. Acesso em: 15 de set. de 2014.

CERVI, Roberto; RAZZOLINI FILHO, Edelvino; RODRIGUEZ, Carlos M. Taboada. **Centralização de compras como estratégia competitiva:** o caso das farmácias magistrais no Paraná. 2004. XXIV Encontro Nac. de Eng. de Produção – ENEGEP-Florianópolis, SC, Brasil, 03 a 05 de nov de 2004. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2004_enegep0112_1850.pdf>. Acesso em: 19 set. 2014.

DALMAGRO, Janari et al. **Centrais de compras no setor supermercadista:** análise dos benefícios percebidos pelos agentes envolvidos. 2010. VII SEGeT – Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. Disponível em: <http://www.aedbaja.aedb.br/seget/artigos10/450_Artigo Seget 2010 Central de Compras IDENTIF.pdf>. Acesso em: 15 set. 2014.

Denzin NK, Lincoln YS, editors. **Handbook of qualitative research**. Thousand Oaks: Sage Publications; 2011.

DMITRUK, Hilda Beatriz. **Cadernos metodológicos**: diretrizes do trabalho científico. 8. ed. Chapecó: Argos, 2012.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

INSTITUTO PARA DESENVOLVIMENTO DO VAREJO. Disponível em: <http://www.idv.org.br/>. Acesso em: 22 de set. 2014.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi; GARCIA, Maria Tereza. **Estratégia de Marketing para Varejo:** Inovações e diferenciações que fazem a diferença no marketing do varejo. Novatec, 2014. Disponível em:<http://www.cursosavante.com.br/cursos/curso169/conteudo8670.pdf>. Acesso em: 18 set. 2014.

MARTINS, Petrônio Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de Materiais e Recursos Patrimoniais.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

POZO, Hamilton. **Administração de Recursos Materiais e Patrimoniais:** Uma abordagem Logística. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

RÉVILLION, Anya Sartori Piatnicki. **Um estudo sobre a satisfação do consumidor com o setor supermercadista em Porto Alegre.** 1998. 202 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 1998. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/2805/000238804.pdf?sequence=1>. Acesso em: 20 set. 2014.

SILVEIRA, José Augusto Giesbrecht da. LEPSCH, Sérgio Luiz. Alterações recentes na economia do setor supermercadista brasileiro. **Revista de Administração.** São Paulo: [s.n.], v. 32, 1997.

SIMÕES, Érica; MICHEL, Murillo. Importância da gestão de compras para as Organizações. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis.** São Paulo: Faef, v. 3, maio, 2004.

SILVA, Frank Van Rikard Santos da. **Gestão de Compras**. Faculdade do Pará. Belém, 2008. Disponível em: < academics_758_2010022818253013c.doc>. Acesso em: 20 de set. 2014;

THESE, Denise; MATOS, Sandro Daitx de; BRAMBILLA, Flávio Régio. **Vantagens e Desvantagens da Centralização de Compras no Varejo.** 2010. INGEPRO – Inovação, Gestão e Produção. Disponível em: <http://www.ingepro.com.br/Publ_2010/Julh/259-729-1-PB.pdf>. Acesso em: 15 set. 2014.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VIEIRA, Sonia. **O tamanho da amostra nas entrevistas qualitativas.** 2014. Disponível em: <http://soniavieira.blogspot.com.br/2014/01/o-tamanho-da-amostra-nas-entrevistas_18.html>. Acesso em: 08 dez. 2014.

A QUALIDADE NOS PROCESSOS DE ARMAZENGEM: ESTUDO DE CASO EM UMA PROPRIEDADE RURAL

Carine Romanini (carine_romanini@hotmail.com)
Acadêmica de Administração - Universidade Federal da Fronteira Sul

Liamara Scalon (liascalon@hotmail.com)
Acadêmica de Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Moacir Deimling (Moacir.deimling@uffs.edu.br)
Professor Doutor - Universidade Federal da Fronteira Sul

RESUMO

Diante do novo cenário econômico mundial, cada vez mais competitivo, a necessidade de uma gestão eficiente baseada na eliminação de custos desnecessários, otimização do tempo e produção de alta qualidade são fatores cruciais para a sobrevivência das empresas, inclusive as empresas rurais. Associada a este contexto, a Gestão de Estoques e Armazenagem surge como uma ferramenta eficaz na redução de custos e impactos financeiros que podem ser causados devido à falta de organização e armazenagem. Desta forma, o principal objetivo desse estudo é analisar o processo de gestão de estoques e armazenagem de uma unidade rural, a partir da implantação do Programa 5S, destacando a organização deste processo e os principais impactos dessa gestão para o empreendimento. Partindo da revisão de fundamentos conceituais o artigo evolui descrevendo um estudo de caso de uma unidade rural localizada no munícipio de Nova Erechim- SC, onde a coleta de dados foi realizada através da aplicação de 04 entrevistas semi-estruturadas. Os resultados evidenciaram que a adoção do programa 5S especialmente na gestão de estoques, impacta positivamente nas operações de movimentação, proporcionando um maior controle, evitando desperdícios de tempo e de dinheiro, contribuindo ainda, para o bem-estar decorrente do ambiente de trabalho mais limpo e organizado, e consequentemente, elevando seus lucros. A implantação durou três meses e envolveu todos os membros da propriedade.

Palavras-chave: Gestão de Estoques, Armazenagem, Agricultura familiar, Programa 5S.

QUALITY IN STORAGE PROCESSES: A CASE STUDY IN A RURAL PROPERTY

Abstract

Given the new global economic environment, increasingly competitive, the need for efficient management based on the elimination of unnecessary costs, time optimization and production of high quality are crucial factors for the survival of businesses, including rural enterprises. Associated with this context, Stocks and Storage Management emerges as an effective tool in reducing costs and financial impacts that may be caused due to lack of organization and storage. Thus, the main objective of this study is to analyze the inventory management process and storage of a rural unit, from the implementation of the 5S Program, highlighting

the organization of this process and the main impacts of this management for the enterprise. From the review of conceptual foundations Article evolves describing a case study of a rural site located in the municipality of New Erechim- SC, where data collection was performed by applying 04 semi-structured interviews. The results showed that the adoption of 5S program especially in inventory management, positive impact in handling operations, providing more control, avoiding waste of time and money, also contributing to the well-being due to the cleaner work environment and organized, and consequently, increasing their profits. The deployment lasted three months and involved all members of the property.

Key-words: Inventory management, warehousing, Family Agriculture, 5S Program.

1 INTRODUÇÃO

Embora reconhecida à importância da agricultura familiar para o abastecimento e segurança alimentar no mundo, esse segmento é desafiado a apresentar respostas cada vez mais rápidas frente ao processo de globalização e de competitividade entre organizações que vem crescendo de forma acirrada. Assim, evidencia-se grande preocupação com a modernidade, redução de custos e produção com a máxima eficiência e eficácia.

Deste modo, procurou-se explicação conceitual trazendo vários autores referentes a Administração de Materiais e sua importância para o sucesso de qualquer empreendimento, gerenciamento de estoque, gestão de armazenagem e o Programa 5S, seus conceitos, funções e objetivos, explanando e mostrando diferentes autores sobre esses processos, com o intuito de ter o embasamento teórico para análise da implantação da Gestão do Programa 5S no empreendimento rural estudado.

A partir da abordagem destes temas é possível diagnosticar que a gestão de estoques constitui uma série de ações que permitem ao administrador verificar se os estoques estão sendo bem utilizados, bem localizados em relação aos setores que deles se utilizam, bem manuseados e bem controlados (MARTINS, 2001).

Neste direcionamento, o estudo teve como objetivo analisar o processo de gestão de estoques e armazenagem de uma propriedade, a partir da implantação do Programa 5S, destacando a organização deste processo e os principais impactos dessa gestão para o empreendimento, além de identificar os processos de gestão de estoque e armazenagem presentes na propriedade, apontar as dificuldades existe na aplicação desse método de controle de estoque e por fim, discutir as vantagens do Programa 5S na gestão de estoques. Portanto, esse trabalho que tem como estudo de caso a aplicação do Programa 5S em uma pequena propriedade rural, mostrando assim à necessidade de administrar de forma coerente os recursos colocados à disposição da mesma, visando o mínimo de desperdício e a máxima organização da armazenagem.

Diante desse contexto de mudanças na forma de administrar e desenvolver, no qual estratégias competitivas são o diferencial para o sucesso das organizações define-se o problema de pesquisa como: **De que forma a implantação do Programa 5S pode do auxiliar na melhoria do processo de estoque e armazenagem de uma pequena propriedade?**

2 ADMINISTRAÇÃO DE MATERIAIS

Segundo Costa (2002) administração de materiais corresponde a umas das atividades mais importantes dentro das empresas, onde exige uma sinergia direta entre as funções que gerem as atividades de estocagem, por se tratar de operações que transitam um alto valor que está diretamente ligado a lucratividade da empresa.

Chiavenato (2005, p. 38), complementa afirmando que a "A administração dos materiais envolve a totalidade dos fluxos de materiais, transporte interno armazenamento no depósito de produtos acabados".

Dentro desse contexto, a Administração de Materiais pode ser entendida como um conjunto de atividades desenvolvidas dentro de uma empresa, não se limitando apenas ao controle de estoques, mas sim um amplo campo de relações destinadas a suprir as necessidades que ela possui, ou seja, envolve a totalidade dos fluxos de materiais da empresa, desde a programação de materiais, compras, recepção, armazenamento e movimentação dos materiais, cuidando dos materiais indispensáveis ao funcionamento da organização, no tempo oportuno, na quantidade necessária, na qualidade requerida e pelo menor custo, satisfazendo as necessidades do sistema de operação. A existência de uma administração eficiente reduz o custo, evita desperdícios e alavanca os resultados da empresa como um todo.

2.1 GESTÃO DE ARMAZENAGEM

A armazenagem tem o objetivo de manter o abastecimento dos produtos acabados, controlando e tendo conhecimento das quantidades estocadas. Segundo Moura (2008, p.6), "O processo de armazenagem está se tornando verdadeiramente complexo: são necessários estudos neste campo para aumentar a produtividade da superfície e do espaço e melhorar o aproveitamento do armazém.". Desta forma, a importância de uma armazenagem eficiente diz respeito a soluções para os problemas de estocagem de materiais que possibilitam uma melhor integração entre as cadeias de suprimento, produção e distribuição, utilizando o espaço nas três dimensões da maneira mais eficiente possível Viana (2000).

As instalações do armazém devem proporcionar a movimentação rápida e fácil de suprimentos, desde o recebimento até a expedição. Moura (2005, p.129) destaca seis objetivos para a função de armazenagem: Máximo aproveitamento do espaço; Utilização efetiva de mão de obra e equipamento; Acesso fácil a todos os itens; Movimentação eficiente dos itens; Máxima proteção dos itens; Boa qualidade de armazenagem.

Assim, além de reduzir custos de estocagem, aumentar a satisfação e melhorar o nível de serviço, a armazenagem correta fornece muitos outros benefícios indiretos, tais como a centralização de remessas, o que aumenta a visibilidade dos pedidos, fornecendo informações que não eram capturadas.

2.2 GESTÃO DE ESTOQUE

O gerenciamento dos estoques nas empresas é fundamental para a diminuição dos custos. Estoques elevados e precariamente administrados são fatores que dificultam o preço final dos produtos, bem como uma aplicação indevida do capital de giro das empresas. Conforme Chiavenato (2005, p. 67), "[...] Estoque é a composição de materiais, materiais em processamento, materiais semiacabados, materiais acabados, que não é utilizada em determinado momento na empresa, mais que precisa existir em função de futuras necessidades." Onde, o estoque é gerado de modo a permitir o atendimento regular das necessidades dos usuários para a continuidade das atividades da empresa, sendo o estoque gerado, consequentemente, pela impossibilidade de prever-se à demanda com exatidão (VIANA, 2011, p.109)

Ching (2011), por sua vez, define gestão de estoque não apenas como um meio de reduzir custos, mas como uma ferramenta de estratégia fundamental para a sobrevivência do negócio.

Os benéficos em relação a correta gestão de estoques, segundo Ballou (1993) são a melhoria dos serviços de atendimento ao consumidor; os estoques agem como amortecedores entre a demanda e o suprimento; podem proporcionam economia de escala nas compras e; agem como proteção contra aumento de preços e contingências.

3 AGRICULTURA FAMILIAR

A agricultura no Brasil apresenta-se como um importante setor da economia para o desenvolvimento econômico nacional, sendo responsável por grande parte das exportações do país, contribuindo significativamente para o superávit da balança comercial brasileira, gerando emprego e renda.

Segundo Gonçalves e Souza (2005), na legislação brasileira, a definição de propriedade familiar consta no inciso II do artigo 4º do Estatuto da Terra, estabelecido pela Lei nº 4.504 de 30 de novembro de 1964, com a seguinte redação: " *propriedade familiar : o imóvel que, direta e pessoalmente explorado pelo agricultor e sua família, lhes absorva toda a força de trabalho, garantindo-lhes a subsistência e o progresso social e econômico, com área máxima fixada para cada região e tipo de exploração, e eventualmente trabalhado com a ajuda de terceiros".*

O conceito de agricultor familiar, previsto na Lei 11.326, aprovada pelo Congresso Nacional e sancionada pelo presidente da República em 24 de julho de 2006, considera:

> "[...] agricultor familiar e empreendedor familiar rural aquele que pratica atividades no meio rural, atendendo, simultaneamente, aos seguintes requisitos: I - não detenha, a qualquer título, área maior do que 4 (quatro) módulos fiscais; II - utilize predominantemente mão-de-obra da própria família nas atividades econômicas do seu estabelecimento ou empreendimento; III - tenha renda familiar predominantemente originada de atividades econômicas vinculadas ao próprio estabelecimento ou empreendimento; IV - dirija seu estabelecimento ou empreendimento com sua família" (Brasil, 2006).

Isto é, a maioria das definições de agricultura familiar adotadas baseia-se na mão-de-obra utilizada, no tamanho da propriedade, na direção dos trabalhos e na renda gerada pela atividade agrícola, onde, em todas há um ponto em comum: ao mesmo tempo em que é proprietária dos meios de produção, a família assume o trabalho no estabelecimento.

4 PROGRAMA 5S

Conforme Ribeiro (2006, p.17), não há uma convergência de informações sobre a real origem dos 5Ss. Segundo alguns autores o programa foi criado pelo Dr. Kaoru Ishikawa, engenheiro químico japonês e principal pregador dos conceitos de qualidade total naquele país. Ribeiro (2006) afirma que os 5Ss foi criado com o objetivo de propiciar um ambiente de trabalho adequado para uma maior produtividade. Isso ocorreu no início da década de 50, momento em que o Japão tentava se reerguer da derrota sofrida na Segunda Guerra Mundial, e as indústrias japonesas necessitavam colocar no mercado produtos com preço e qualidade capazes de competirem na Europa e nos Estados Unidos. No Brasil o programa foi lançado no início da década de 1990, conforme Bertaglia (2003).

Falconi (2004) afirma que o programa 5S é um sistema de organização do ambiente do trabalho, que envolve todas as pessoas da organização e é visto como uma nova maneira de conduzir a empresa com ganhos efetivos de produtividade. É um estilo participativo de gerenciamento. Ou seja, é uma ferramenta de gestão simples, cuja proposta é promover no local de trabalho a organização, disciplina e limpeza, tornando um ambiente de trabalho agradável, seguro e produtivo (DA SILVA, LIOTTO, BRUCH, 2011).

> O 5S ou programa 5S é um conjunto de cinco conceitos simples que, ao serem praticados, são capazes de modificar o seu humor, o seu ambiente de trabalho, a maneira de conduzir suas atividades rotineiras e suas atitudes. O termo 5S's é derivado de cinco palavras japonesas, todas iniciadas com a letra S. Na interpretação dos ideogramas que representam essas palavras, do japonês para o inglês, conseguiu-se encontrar palavras que iniciavam com a letra S e que tinham um significado aproximado do original em japonês. Porém, o mesmo não ocorreu com a tradução para o português. A melhor forma encontrada para expressar a abrangência e profundidade do significado desses ideogramas foi acrescentar o termo “senso de” antes de cada palavra em português que mais se aproximava do significado original. Assim, o termo original 5S ficou mantido, mesmo na língua portuguesa. O termo “senso de” significa exercitar a capacidade de apreciar, julgar e entender. (LAPA, 1998).

No entanto, para que esses resultados sejam obtidos de forma eficiente, cada senso deve ser aplicado sequencialmente, conforme mostra a figura abaixo:

Figura 1: Sequência de aplicação Programa 5.

Fonte: Adaptado de Falconi, 2004.

SEIRI: SENSO DE ORGANIZAÇÃO

De acordo com Ribeiro (1994, p. 18) "Organizar é separar as coisas necessárias das que são desnecessárias", destinando corretamente aquelas que deixaram um destino para aquelas que deixaram de ser úteis para aquele ambiente. Basicamente o senso SEIRI é saber utilizar sem desperdiçar. As principais vantagens do Seiri são: Liberação de espaço; Eliminação de ferramentas, armários, prateleiras e materiais em excesso; Eliminação de dados de controle ultrapassados; Eliminação de itens fora de uso e sucata; Diminuição de possíveis acidentes.

SEITON: SENSO DE ORDENAMENTO

> Ordenar é guardar as coisas necessárias, de acordo com a facilidade de acessá-las levando em conta a frequência de utilização, o tipo e o peso do objeto, como também uma sequência lógica praticada, ou de fácil assimilação. Quando se tenta ordenar as coisas, necessariamente o ambiente fica mais arrumado, mais agradável para o trabalho e, consequentemente, mais produtivo. (RIBEIRO, 1994, p. 18).

Suas principais vantagens são: Melhorar o controle e a organização de documentos, materiais, ferramentas e outros objetos, tornando o acesso rápido e fácil para localização destes; Economizar tempo e esforço; Diminuir acidentes.

SEISO: SENSO DE LIMPEZA

> Limpar é eliminar a sujeira, inspecionando para descobrir e atacar as fontes de problemas. A limpeza deve ser encarada como uma oportunidade de inspeção e de reconhecimento do ambiente. Para tanto, é de fundamental importância que a limpeza seja feita pelo próprio usuário do ambiente. (RIBEIRO, 1994, p. 18).

Apresenta como vantagens: Melhorar o ambiente de trabalho; Proporcionar satisfação aos empregados por trabalharem em ambiente limpo; Garantir maior segurança e controle sobre os equipamentos, máquinas e ferramentas e evitar o desperdício.

SEIKETSU: SENSO DE SAÚDE

Conforme Ribeiro (1994, p. 19) Manter o asseio é conservar a higiene, tendo o cuidado para que os estágios de organização, ordem e limpeza, já alcançados, não retrocedam. Isto é executado através da padronização de hábitos, normas e procedimentos. Apresenta como principais vantagens: Equilíbrio da saúde física e mental; Melhoria do ambiente de

trabalho; Ajuda a manter boas condições nas áreas comuns (banheiros, refeitórios, etc.) e proporciona melhores condições de segurança a todos.

SHITSUKE: SENSO DE DISCIPLINA

Ribeiro (1994, p. 19) "ressalta que ser disciplinado é cumprir rigorosamente as normas e tudo o que for estabelecido pelo grupo". A disciplina é um sinal de respeito ao próximo.

Algumas vantagens do Shitsuke são: Trabalho diário agradável; Melhoria nas relações humanas; Valorização do ser humano; Cumprimento dos procedimentos operacionais e administrativos e Melhor qualidade, produtividade e segurança no trabalho.

Segundo Campos (2004) o programa 5S quando bem aplicado torna o ambiente de trabalho mais agradável e ajuda a melhorar a eficiência dos trabalhos. Complementa ainda, que produtos fabricados em um ambiente limpo e bem organizado tendem a ter uma qualidade melhor.

Para aplicação do 5S é necessária uma modificação do comportamento dos participantes, do contrário, não poderá ser concluído. Como afirma Falconi (2004), "O programa 5S não é somente um evento episódico de limpeza, mas uma nova maneira de conduzir a empresa com ganhos efetivos de produtividade.

4 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo foi realizado em uma propriedade rural, localizada interior do município de Nova Erechim, no decorrer dos meses de agosto e novembro de 2015. Período este, onde residentes da propriedade tiveram a oportunidade de participar do curso Qualidade Total Rural – Fase I - De Olho na Qualidade Rural, ofertado pela Cooperativa Agroindustrial Alfa. Durante este curso, puderam aprofundar seus conhecimentos sobre a metodologia do Programa 5S, buscando a melhor maneira de implementá-lo.

Devido ao principal objetivo do estudo, que é verificar a aplicação do Programa 5S e quais foram as principais mudanças percebidas após sua implantação na propriedade, o trabalho foi dividido em duas etapas: *A primeira etapa* constituiu-se como pesquisa bibliográfica, através do levantamento em materiais publicados em livros, artigos e produções acadêmicas disponíveis sobre o tema abordado para que houvesse a compreensão completa quanto aos conceitos e filosofias abordadas pelo Programa 5S. A *segunda etapa*, constituiu-se de uma metodologia qualitativa, descritiva, onde o pesquisador tem proximidade com a população estudada, O estudo também é caracterizado como um estudo de caso, foram realizadas entrevistas semiestruturadas para a coleta dos dados. Os sujeitos da pesquisa serão os três (03) residentes da propriedade (pai, mão e filho), e o instrutor do curso.

6 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O presente estudo buscou apresentar explorar a percepção de uma família de agricultores e do instrutor do curso "De olho na qualidade rural" à respeito da metodologia 5S

e as principais mudanças advindas da participação e implementação deste programa na propriedade em estudo.

6.1 PROGRAMA QUALIDADE RURAL PROPOSTO PELA COOPERATIVA AGROINDUSTRIAL ALFA

. O curso Qualidade total rural – Fase I - De olho na qualidade rural, é realizado pelo Sebrae em parceria com a Aurora Alimentos e Cooperativa Agroindustrial tem por objetivo aumentar a competitividade e a sustentabilidade dos pequenos fornecedores dos setores produtivos, estabelecendo e fortalecendo o encadeamento desse setor. Organizando o ambiente de trabalho, trabalhando, diminuindo desperdícios e preservando o meio ambiente e a saúde das pessoas, também direcionando para a melhoria da renda da propriedade por meio da mudança comportamental, bem como pela utilização dos fundamentos e das ferramentas de uma gestão de qualidade.

Contemplando o Programa 5S, que atua no combate aos desperdícios, na otimização dos recursos e na melhoria do bem estar físico, mental e social de todos, além do desenvolvimento de competências para que o empresário rural conheça a importância da relação com o mercado.

A estruturação é de seis encontros sequências com duração total de 24 horas-aula. Onde, em cada encontro é abordando um dos elementos do Programa 5S. Sendo que o primeiro encontro é destinado a sensibilização, ou seja, para conhecer as ações a serem realizadas. Além disso, dispõe de 4,5 horas de consultoria para a propriedade rural.

Segue um breve resumo do que é abordado em cada encontro:

Encontro I – Sensibilização: É realizada a apresentação do Programa 5S, onde cabe a cada um dos envolvidos conhecerem o método e responsabilidades, se predispor a implantar as mudanças sugeridas e fazer a avaliação dos desperdícios e do patrimônio da empresa rural.

Encontro II – Descarte: Nessa fase entende-se o conceito de Descarte e a metodologia de sua aplicação em uma empresa rural, além da compreensão da necessidade de se efetuar para a melhoria do ambiente, maior segurança e diminuição de desperdícios, após é realizada essa prática na empresa rural.

Encontro III – Organização: Proporciona condições para que se desenvolva competências de entender o conceito de Organização e a metodologia de sua aplicação, bem como a compreensão de se efetuar e trabalhar com a cooperação para a melhoria do ambiente, e na sequencia organizar.

Encontro IV – Limpeza: Assim como nos outros encontros anteriores é apresentado o conceito de Limpeza e a importância de sua aplicabilidade, bem como a metodologia de aplicação, após é realizada a pratica na empresa rural.

Encontro V – Higiene: A higiene representa o equilíbrio das funções orgânicas, físicas e mentais, sendo geradora e bem estar, segurança e disposição para a vida e trabalho, nesse contexto apresenta-se uma postura diária preventiva, aplicando às práticas de Higiene na empresa rural.

Encontro VI – Ordem Mantida: Revisão da importância das atividades anteriores e sua manutenção no dia-a-dia, mantendo e melhorando as práticas sempre observando os resultados.

6.2 IMPLANTAÇÃO DO PROGRAMA NA PROPRIEDADE

A implantação do programa 5S deu-se no início do mês de setembro, com o objetivo de melhorar a organização da propriedade, da disposição de materiais e equipamentos, reduzindo desperdícios de tempo e gastos desnecessários, além de melhorar significativamente a aparência da propriedade, conforme figura 2. Segundo Silva (1994) o 5S é um programa simples, porém profundo, pois a sua pratica objetiva mudança na maneira de se perceber o trabalho e também na visão da qualidade de vida. De forma similar, o instrutor do curso destaca que a importância de conhecer o Programa 5, principalmente aos agricultores relaciona-se ao fato de que "por meio dos conhecimento adquiridos durante o curso, o acompanhamento e a implementação do mesmo, têm-se a oportunidade de melhorar os processos produtivos, tornando a propriedade um lugar mais agradável e organizado, refletindo ainda, em uma melhoria da qualidade de vida, uma vez que o principal objetivo do 5S é melhorar a qualidade de vida dos participantes, construindo um ambiente saudável e acolhedor para todos" .

Figura 2: Antes e depois da fachada da propriedade.

Fonte: Imagens fornecidas pela Cooperativa Agroindustrial Alfa (2015).

6.2.1 Benefícios

O programa 5S, quando implementado com empenho e dedicação, proporciona resultados valiosos. Onde, o principal desafio é o espírito de equipe e a união das pessoas em prol de um objetivo em comum. Alguns benefícios do programa apontados pelos respondentes, conforme quadro 1, são:

Quadro 1: Benefícios do Programa 5S.

Otimização do tempo;	Estrutura de layout adequado;
Ambiente de Qualidade (satisfação e bem-estar);	Liberação de espaço para diversos fins;
Organização e limpeza de todos os	Maior rapidez para encontrar;

ambientes;	
Higienização física e mental do local de aplicação do programa, tornando-o um lugar melhor (ambiente mais agradável e sadio);	Aumento da produtividade;
Redução de custos;	Melhoria do visual (boa impressão aos visitantes);
Eliminação de excessos e desperdícios;	Melhoria do fluxo de pessoas e materiais;
Melhoria da administração do tempo;	Maior qualidade em produtos e serviços;

Fonte: Elaborado pelos autores a partir dos dados coletados na entrevista.

No entanto, algumas dificuldades também foram evidenciadas no processo de adaptação ao programa, como destacado pelo respondente 1: "a principal dificuldade encontrada foi abandonar antigos costumes, descartando materiais que há tempo não eram utilizados, que não possuem mais serventia", além da conscientização do que é necessário mudar.

6.2.2 Comparações dos estágios antecedentes ao Programa 5s e o atual

No início da implantação do programa era visível a grande desordem na propriedade, como pode-se perceber pela figura 3, demonstrando a completa desorganização dos setores, com materiais jogados, sem identificação e sujeira no local.

Figura 3: Forma em que o local foi encontrado.

Fonte: Alfa (2015).

A figura 4, por sua vez, evidencia a atual realidade e as melhorias obtidas após os três meses de implantação do programa 5S. É possível perceber a organização e limpeza do ambiente.

Figura 4: Local organizado.

Fonte: Alfa (2015).

Desta forma, os principais resultados percebidos após a realização do curso 5S, conforme apontado pelos respondentes, foram: os visuais; a otimização do uso do espaço, onde materiais desnecessários que ocupavam um espaço precioso foram descartados ou reutilizados de outras maneiras; a simples determinação dos locais onde cada material iria ser colocado, seguido de identificação visual padronizada, trouxe ganho de agilidade no manuseio dos itens necessários ao processo produtivo, refletindo no melhor aproveitamento do tempo, ganho de qualidade pela armazenagem correta dos materiais e limpeza do ambiente.

Assim, os resultados comprovam os benefícios apontados na teoria, e garantem que este programa de aplicação simples pode trazer incrementos substanciais na eficiência e eficácia da propriedade.

7 CONCLUSÃO

O cenário atual, caracterizado por um mercado cada vez mais exigente e pela concorrência cada vez mais acirrada, tem levado as organizações a empenharem esforços implacáveis, visando a garantia de seus negócios, transfigurada pela maximização de sua performance, suportada por programas capazes de diminuir os custos, melhorar a produtividade, aumentar a flexibilidade e, sobretudo, melhorar a qualidade dos produtos e serviços. Logo, a gestão da qualidade tornou-se um fator estratégico para melhoria da produtividade e da competitividade de qualquer empresa, inclusive as rurais.

Dentro desse novo contexto organizacional, o sistema de gestão orientado para a Qualidade Total, tem no Programa 5S, sua base de sua sustentação. O Programa 5S configura-se como a base de uma filosofia de gestão, que tem na busca pela qualidade total, otimização dos processos e racionalização dos recursos, seu principal foco.

O programa 5S é importante para integrar os membros da propriedade, tornar o ambiente mais leve, agradável e organizado. Trata-se de um processo de melhoria contínua e sem fim, onde todos devem participar, atuar juntos para constituir uma equipe forte, engajada e comprometida para o cumprimento dos objetivos propostos, garantindo eficiência ao processo. É fundamental começar, o grande desafio é persistir, pois uma das maiores dificuldades encontradas e que terá que ser superada, é a mudança de cultura, a conscientização e manutenção do que já foi implementado.

Sendo assim, este trabalho com apenas três meses de implantação comprova as melhorias significativas que um programa de qualidade pode trazer para uma propriedade. Desde a melhoria da imagem interna e externa da propriedade, organização, mantendo o ambiente arrumado, limpo, como a mudança de hábitos, maior produtividade e redução de desperdícios, enfim, promovendo uma melhora do ambiente no geral.

REFERÊNCIAS

BALLOU, Ronald H. **Logística Empresarial: Transportes; Administração de materiais; e Distribuição física**. São Paulo: Atlas, 1993.

BERTAGLIA, Paulo R. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Abastecimento**, 1.ed. São Paulo: Saraiva, 2003, 509 p.

BRASIL, Lei 11.326, de 24 de Julho de 2006. Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. Diário Oficial da União, dia 25/07/2006.

CAMPOS, Vicente Falconi. **TQC**: Controle da Qualidade Total (no estilo Japonês). 8. ed. Nova Lima: INDG Tecnologia e Serviços, 2004.

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração de Materiais**: uma abordagem introdutória. Rio de Janeiro. 8ª reimp. Elsevier, 2005.

CHING, Hong Yuh. **Gestão de Estoque na Cadeia de Logística Integrada**: Supply Chain. 4º ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COSTA, Fábio J. C. Leal. **Introdução a administração de materiais em sistemas informatizados**. São Paulo: 2002.

DA SILVA, L.; LIOTTO, L.; BRUCH, V. **A implantação e utilização do Programa 5s numa empresa familiar de médio porte**. PERSPECTIVA, Erechim. v.35, n.132, p.107-118, dezembro/2011.

FALCONI, Vicente. **TQC:** Controle Total da Qualidade, 2.ed. Minas Gerais: INDG, 2004. 256 p.

GONÇALVES, J. S.; SOUZA, S. A. M**. Agricultura familiar**: limites do conceito e evolução do crédito. Artigos: políticas públicas. Instituto de Economia Agrícola Disponível em: <http://www.iea.sp.gov.br/out/verTexto.php?codTexto=2521>. Acesso em 02 Set. 2015.

INCRA/FAO. **Perfil da Agricultura Familiar no Brasil**: dossiê estatístico. Brasília, 1996.

LAPA, Reginaldo. **5S**: Os cinco sensos. São Paulo: Qualitymark Editora, 1998.

MARTINS, Petrônio Garcia. ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de materiais e recursos patrimoniais**. São Paulo: Saraiva, 2001.

MOURA, R. A. **Sistema e Técnicas de Movimentação e Armazenagem de Materiais**. Volume 1. São Paulo: IMAM, 2005.

MOURA, Reinaldo A. **Armazenagem: Do Recebimento à Expedição em Almoxarifados ou Centros de Distribuição**. São Paulo: IMAN, 2008.

RIBEIRO, H. **A bíblia do 5S da implantação à excelência**. 2º. ed. Salvador: Casa da qualidade, 2006.

RIBEIRO, Haroldo. **5S:** a base para a qualidade total. Salvador: Casa da Qualidade, 1994.

SILVA, J. M. da. **5S**: o ambiente da qualidade. 2º. ed. Belo Horizonte: Líttera Maciel,1994.

VIANA, João José. **Administração de materiais: um enfoque prático**. São Paulo: Atlas, 2000.

VIANA, João José. **Administração de materiais: um enfoque prático**.1.ed. 14.reimpr. São Paulo: Atlas, 2011.

ZARPELLON, Celso. **Programa Sebrae da Qualidade Total Rural**. Brasília: Sebrae, 2012.

A utilização dos plásticos biodegradáveis e de fontes renováveis em lojas de confecções e supermercados da cidade de São Lourenço do Oeste

Cleberton Franceski (clebertonfranceski@unochapeco.edu.br)

Especialista em Gestão da Produção e Logistica

João Francisco Ribeiro de Oliveira (jmourato@unochapeco.edu.br)

Graduando em Administração

Resumo:
O artigo em questão apresenta os resultados de uma pesquisa qualitativa, que teve a finalidade de, através da análise sintetizar o aprofundamento sobre a utilização dos produtos biodegradáveis e de fontes renováveis por parte das empresas do município de São Lourenço do Oeste. Em meio á ênfase ouve a análise e a inter-relação entre os idealizadores do artigo, a contribuição de renomados autores para o modulo contextual, pesquisas político-sociais, e a pesquisa externa para fins interpretativos. Resultando então na percepção positiva sobre os produtos biodegradáveis, e juntamente a apresentação de soluções plausíveis para o uso de tais, observando-se assim que basta apenas a plena conscientização dos empresários e consumidores, para a integração definitiva dos produtos biodegradáveis.

Palavras chave: Plásticos; biodegradáveis; preservação ambiental.

Use of plastics biodegradable and renewable sources in clothing stores and supermarkets city of São Lourenço do Oeste

Abstract:
The article in question to shows the results of one qualitative research, whose finality was, through analysis, synthesizes the deepening of the usage of biodegradable products, and the renewable sources as well, by companies in São Lourenço do Oeste. The relationship between the idealizers of this article emphasized the contribution of renowned authors to contextual modules, political-social researches and the external research to interpretative conclusions. The research resulted on a positive perception in the biodegradable products usage and alongside wills the presentation of reasonable solutions to this usage, observing the necessity of absolute awareness by managers and consumer to the definitive implementation of the biodegradable products.

Keywords: Plastics; biodegradable; environmental preservation.

1 INTRODUÇÃO

Biodegradável, simples palavra motivadora do presente artigo, tão simples, mas ou mesmo tempo tão complexa que desencadeou o interesse dos pesquisadores no aprofundamento da mesma. Por se tratar os plásticos biodegradáveis de fontes renováveis um assunto ainda que com certa timidez discutida pala sociedade, cabe a este artigo romper esses entraves através da pesquisa sobre o uso desses produtos por parte das empresas, ainda que num pequeno município como o de São Lourenço do Oeste.

Mediante o desenvolvimento e construção do assunto sobre os biodegradáveis, ao longo do artigo a idéia é aprofundar o estudo sobre a natureza desses produtos, e verificar o comportamento das empresas e consumidores, por meio de pesquisa. Em meio ao grande numero de empresas do município a idéia foi desenvolver o estudo em apenas dois segmentos, supermercados e confecções bem como seus consumidores. A partir daí traçou-se alguns objetivos que clareiam o artigo, como identificar quais empresas utilizam as novas embalagens, avaliar a aceitação por parte de seus clientes, reconhecer vantagens e desvantagens na utilização dos plásticos biodegradáveis, e por ultimo, conhecer possíveis soluções para a integração desses produtos no município de São Lourenço do Oeste.

O intuito da realização do artigo é evidenciar o cenário atual que se propaga nesse município, com relação á utilização de produtos oriundos de plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, buscando esclarecer as possibilidades do uso dessa inovação por parte das empresas estudadas, a seguir identificar de que maneira elas podem se adaptar e promover mudanças, e por ouro lado conhecer a posição dos consumidores acerca do assunto. Posteriormente confrontar as idéias, estabelecendo uma possível solução para o tema, e ao final avaliar se as empresas e consumidores irão embarcar nessa que será mais um passo no uso de materiais biodegradáveis e de fontes renováveis.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Plásticos Biodegradáveis

A partir da segunda metade do século XX, o mundo começava a passar por uma crise ambiental e social e com isso a Organizações das Nações Unidas (ONU) começou a realizar estudos sobre as mudanças climáticas, fazendo com que o termo desenvolvimento sustentável surgisse (BARBOSA, 2008). Na Comissão Mundial para o Meio Ambiente e do Desenvolvimento (CMMAD), presidida pela norueguesa Gro Haalen Brundtland, durante a preparação para a Conferência das Nações Unidas, popularmente conhecida como “Rio 92”, foi desenvolvido um relatório que ficou conhecido como “Nosso Futuro Comum”. Nesse relatório está presente a definição mais clara sobre desenvolvimento sustentável: “o desenvolvimento sustentável é aquele que atende ás necessidades do presente sem comprometer às possibilidades das gerações futuras atenderem suas próprias necessidades” (BARBOSA, 2008, p.1e2).

BARBOSA (2008) fundamenta ainda que apesar de ser uma questão ainda em discussão, por não definir quais são as reais necessidades presentes e futuras, o relatório de

Brundtland pediu a atenção do mundo no estudo de novas fontes de desenvolvimento econômico, sem a redução de recursos naturais, e sem danos ao meio ambiente. Para além desse objetivo central que é o desenvolvimento econômico sustentável, deve ser levada em consideração a proteção ambiental e equidade social.

No entanto, sendo tais dificuldades visíveis o relatório acima foi amplamente criticado por apresentar como causa da situação de insustentabilidade do planeta, o descontrole populacional e a miséria dos países subdesenvolvidos, colocando o assunto da poluição ocasionada pelos países desenvolvidos em segundo plano (ACSELRAD,1999).

Todo esse assunto indigesto e conflituoso já era previsto muitos anos atrás, foi em (1976) no "III Relatório do Clube de Roma" afirmava que: " Muito antes de esgotarmos os limites físicos do nosso planeta, ocorrerão graves convulsões sociais provocadas pelo grande desnível existente entre a renda dos países ricos e dos países pobres"(VEIGA, 2005).

Vale lembrar que a conferência de Ottawa em (1986) estabelece cinco requisitos para alcançar o desenvolvimento sustentável, que seriam: a integração da conservação e do desenvolvimento, satisfação das necessidades básicas humanas, alcance da equidade e justiça social, provisão da autodeterminação social e da diversidade cultural, e por fim a manutenção da integração ecológica OTTAWA (1986).

Para a CMMAD (1991), o conceito de desenvolvimento sustentável possui os seguintes objetivos:

- Crescimento renovável;
- Mudança de qualidade do crescimento;
- Satisfação das necessidades essenciais por emprego, água, energia, alimento e saneamento básico;
- Garantia de um nível sustentável da população;
- Conservação e proteção da base de recursos;
- Reorientação da tecnologia e do gerenciamento de risco;
- Reorientação das relações econômicas internacionais (CMMAD,1988,1991)

O desenvolvimento sustentável não é um estado fixo de harmonia, mas sim um processo de transformações, onde se compatibiliza a exploração de recursos, o gerenciamento de investimento tecnológico e as mudanças institucionais com o presente e o futuro (CANEPA, 2007).

A pobreza e a degradação ambiental estão entrelaçadas, portanto a conservação ambiental e o desenvolvimento econômico são temas que devem ser tratados de forma conjunta. Os problemas ecológicos e culturais são decorrentes dos problemas econômicos e sociais. A junção dos aspectos ambientais e do desenvolvimento levará a uma qualidade de vida mais digna para a sociedade. É um cenário que envolve o governo, empresários e a comunidade (VEIGA, 2005).

Na história do planeta á séculos vem sendo de melhorias, aparentemente lento aos olhos humanos, pode-se afirmar que isso acontece primeiro porque se dá pouca importância ás coisas benéficas, ou se está mais concentrado em destruir do que construir, ou será que o tempo de vida seja curto mesmo. São questões que até hoje não tem resposta (GORE AL, 2006).

Por sua vez entende-se que as primeiras revoluções foram a agrícola, seguido pela industrial, tecnológica, e agora a da informação, tudo isso em um pouco mais de trezentos anos, chegando agora a hora de reformular a idéia de somente produzir sem pensar em sustentabilidade. Por muitos anos o plástico vem sido usado pelas indústrias como uma alternativa mais barata ao alumínio e vidro, porem econômico para o bolso de todos, mas um custo gigantesco para o ecossistema, apesar de nos últimos anos haver uma atenção maior sobre essas conseqüências, milhares de toneladas de plástico derivados de recursos fósseis estão sendo descartados no meio ambiente (BEZENA, BURSZTYN, 2000).

De fato o real problema desses plásticos é que demoram em torno de quinhentos a mil anos para se decompor, e a questão era: se haveria alternativa de produzir embalagens que pudessem ser deterioradas em menos tempo, e foi isso que SugiantoTandio, Indonésio, e diretor da empresa Tinta Marta, percebeu e tentou desenvolver. Ex-funcionário da grandiosa 3M, mundialmente conhecida, ele com tantos anos de experiência em plásticos e embalagens, sentindo-se com uma percentagem de culpa de tal destruição, resolveu então desenvolver o projeto Ecoplas com a proposta de produzir embalagens consumidas pela natureza em menos de dez dias, e foi o que fez, com sua mente brilhante desenvolveu plástico biodegradável a partir de um recurso renovável e de fácil produção, essas embalagens tem como base a mandioca, embora seja um pouco mais caro que o normal, reduz e muito os danos no meio ambiente. Sugianto Tandio percebeu que para além de sua descoberta facilitar a vida das pessoas, iria somente essa ajudar a diminuir um bom percentual da poluição que se produz no planeta, e por isso aplica até hoje parte dos lucros de Tinta Marta em pesquisas para o desenvolvimento de embalagens biodegradáveis (HYPENESS, 2014).

Neste contexto percebe-se, que a palavra sustentabilidade se tornou um dos principais assuntos a serem discutidos, a fim de que haja uma melhora considerável nas atitudes dos seres humanos em relação ao ambiente onde vivem, os produtos biodegradáveis se tornam um dos expoentes de toda essa nova geração contagiada com o pensamento verde. Assim sendo deve-se entender o que são produtos biodegradáveis, sua importância e contribuição ao meio ambiente, nesta parte do presente trabalho busca-se respostas para todas essas perguntas.

Nas abordagens de Pereira (2007) biodegradável é a junção da palavra “bio” com “degradar”, bio significa vida, “degradar” quer dizer deteriorar ou diminuir gradativamente, de uma forma mais simples de se entender biodegradável seria a vida em deterioração. A pesquisa feita pela UEC, juntamente com a CRF (Universidade Estadual da Califórnia), e pela (Fundação e Pesquisa Chico) em (2007), afirmam que esse termo caracterizaria a decomposição natural de materiais no ambiente, por meio de bactérias e fungos, e esse tipo de matéria seria desenvolvido por meio de recursos encontrados no meio ambiente mesmo, que se regeneram de forma contínua e rápida. Os produtos desenvolvidos de forma biodegradável são de fontes renováveis, á partida se entende como renováveis recursos como o vento, a luz solar, a água entre outros, mas esses produtos são desenvolvidos a partir de componentes naturais, como plantas e animais, ou seja, produtos benéficos ao meio ambiente. Produtos esses que têm uma facilidade maior de decomposição são compostos de produtos orgânicos, que em contato com o solo seus agentes biológicos naturais facilitam a degradação, evitando a contaminação do solo (UEC, CRF, 2007).

Plástico biodegradável pode ser definido como resinas, cujos componentes são derivados de matérias primas de fontes renováveis, podendo ser de vegetais ou animal, tais como o amido, a celulose, e fibras animais ou vegetais, ou seja, recursos encontrados em abundância na natureza. O processo de produção em escala desses plásticos substituiria

tranquilamente a industrialização de resinas de fontes não renováveis, como petróleo (BRITO et al, 2011, p.2).

Ainda de acordo com os autores Brito et al (2011, p.2), para que seja biodegradável os plásticos tem de ter como componentes resinas que em contato com o solo, os micro-organismos com uma certa umidade, em contato com o ar, e a luz solar, ao contrario como que acontece com as resinas petroquímicas, consigam decompor em no máximo cento e oitenta dias, de acordo com as normas internacionais. Para além desse detalhe os plásticos biodegradáveis, de acordo com as recomendações da Avaliação do Desempenho de Embalagens Plásticas Ambientalmente Degradáveis e de Utensílios Plásticos Descartáveis para Alimentos, não poderão tais plásticos ser descartados em aterros comuns ou na natureza, segundo a avaliação não são locais ideais para a degradação desses materiais, e sim deverão ser depositados em ambientes de compostagem (UEC, FPC, 2007).

Caracterizam-se biológicos, matérias no qual o carbono vem de fonte biológica, ou seja, não fósseis, os chamados polímeros biodegradáveis:

> Polímeros biodegradáveis são polímeros nos quais a degradação resulta da ação de microorganismos de ocorrência natural como bactérias, fungos e algas, podendo ser consumidos em semanas ou meses sob condições favoráveis de bio-degradação. Eles podem ser provenientes de fontes naturais renováveis como milho, celulose, batata, cana de açúcar, ou serem sintetizados por bactérias [...] respectivamente, ou até mesmo serem derivados de fonte animal, como a quitina, a quitosana ou proteínas.(BRITO et al,2011, p. 2).

O Ministério do Meio Ambiente (2015) acrescenta que todos estes recursos são encontrados facilmente em território Brasileiro, e pela extensão do mesmo, com uma enorme capacidade produtiva.

2.2 Biodegradáveis no Brasil

Algumas pesquisas apontam o plástico comum como um grande vilão para o meio ambiente, pois demoram milhares de anos para se decompor na natureza. Pensando nisso algumas fábricas já estão produzindo embalagens derivadas de fibras vegetais, óleos, e até resinas de fontes de reflorestamento. Seu maior benefício é que sua decomposição acontece completamente e bem mais rápida, contribuindo para o não acumulo de lixo no planeta, no entanto se por um lado reduz a poluição no solo com sua decomposição, provocam o chamado efeito estufa devido á liberação de gás metano durante o processo de degradação, e a liberação desse gás acontece proporcionalmente á aceleração do processo do mesmo, portanto quanto mais produto se decompõem mais gás é liberado (BRITO et al, 2011, p.2).

Apesar de esses estudos mostrarem algum tipo de desvantagem, os produtos biodegradáveis representam uma infinidade de vantagens ambientais sobre os produtos convencionais, especialistas comprovaram que esse detalhe do gás metano poderá ser usado em favor da população, desde que os produtos biodegradáveis sejam acondicionados em aterros sanitários próprios para que o gás proveniente de decomposição seja aproveitado para gerar calor ou energia, tendo um impacto mais reduzido no meio ambiente (ECODESENVOLVIMENTO, 2012).

Com todas as pesquisas apontando os biodegradáveis como uma solução solida e com argumentos, somente isso não trará o controle absoluto da poluição. Segundo Pereira (2007), ainda hoje existem controvérsias que apontam as embalagens biodegradáveis não sendo a melhor solução, admitindo é claro que já foi feito avanços significativos que contribuem no

aprimoramento das embalagens dos produtos utilizados. Na realidade eles preferem antes mesmo de pensar na composição química ou biológica, ou até mesmo no tipo de descarte, voltar o olhar para a redução do consumo e dar preferência aos produtos e embalagens reutilizáveis. Existe uma infinidade de práticas sustentáveis que preservem o meio ambiente, práticas simples que são extremamente importantes, pois o planeta vem sofrendo constantemente danos que o próprio ser humano causa, e sua reparação sem o auxilio de todos poderá levar séculos para se restituir completamente (UEC, FPC, 2007).

A partir da pesquisa, simples atitudes imediatas podem ser tomadas para diminuir esses danos, como a utilização de sacolas biodegradáveis, uma vez que elas reduzem o tempo significativamente de decomposição ao contrário das comuns que levam décadas e até séculos. Por esses motivos acabam sendo uma alternativa sustentável, uma vez que não deixam nenhum resíduo prejudicial no meio ambiente.

A questão é: que atitudes simples podem ser tomadas numa forma de ajudar a preservar o ecossistema? Segundo Pereira (2007) a idéia principal é aos poucos ir substituindo as sacolas plásticas descartáveis por sacolas realmente biodegradáveis, (pesquisas estão sendo feitas no Brasil para a produção de plásticos a partir de fibras de cana de açúcar e amidos de milho) numa forma de aos poucos ir introduzindo-as no mercado.

Canepa (2007) argumenta que a participação espontânea do Brasil na ciência dos biodegradáveis ainda é muito pequena, mas alguns estados já vêem aprovando o uso de determinadas sacolas ecológicas ou biodegradáveis, as conhecidas “sacolinhas”, com o objetivo de minimizar os impactos causados ao meio ambiente. Essas sacolas são feitas de materiais que se decompõem em contato com a luz, a umidade e o oxigênio. A grande maioria dos estabelecimentos como padarias, supermercados, drogarias, e lojas tiveram que se adequar a tais regras. Portanto, conscientemente pode-se ajudar o meio ambiente dando preferência a produtos embalados por plásticos biodegradáveis, como utensílios de cozinha, sabão, detergentes, plásticos, sacolas plásticos, entre outros, para além de poder reciclar alguns deles.

2.3 Embalagens biodegradáveis

Pereira (2007, p.2) argumenta que o interesse é tanto que segundo pesquisas já existe embalagens que podem ser decompostas juntamente com seu conteúdo, quando o produto termina a validade ou se deteriora, ou outras que simplesmente podem ser consumidas junto com o produto, as chamadas embalagens comestíveis. Por iguais razões outros processos vêm sendo desenvolvidos e com bastante repercussão, como é o caso das laminas de plástico que podem ser misturados na terra com o composto, juntamente com as sementes. Na jardinagem não é diferente aonde adubos orgânicos de origem de compostagem vem sendo muito usados (ECODESENVOLVIMENTO, 2012).

No caso da medicina tem se observado que á muito tempo vem sendo usado em suturas materiais absorvíveis, ou no caso das cápsulas de embase de medicamentos que usam amido de cereais que são facilmente absorvidas pelo corpo humano. No entanto passa despercebida toda essa inovação (ECODESENVOLVIMENTO, 2012).

Percebe-se que as embalagens de produtos de limpeza são de difícil degradação e nocivos ao meio ambiente, são compostos por derivados de petróleo, poluem principalmente os rios, uma vez que os detergentes em geral e outros produtos são descartados junto à rede de

esgoto e muitas vezes não recebem tratamento adequado. Os materiais de limpeza biodegradáveis por sua vez utilizam compostos naturais e se decompõe facilmente na natureza, observando sempre se as embalagens dos produtos também são biodegradáveis (ECODESENVOLVIMENTO, 2012).

Como em todo o processo seja industrial ou manufatureiro, existe sempre uma contra partida e nas embalagens biodegradáveis á possibilidades de ocorrer degradação precoce, principalmente em matérias foto-degradáveis o que poderá resultar em diminuição da performance da embalagem, ficando menos apelativa. Pode também essas embalagens no momento de sua triagem, acabarem sendo incorretamente separadas e serem incluídas nos resíduos para reciclagem, ou até o contrário enviado para centros de compostagem contaminando igualmente o solo. Portanto terá de haver uma informação do uso correto e ensinar a população a dar o destino certo a estas inovações, senão nada terá valido a pena (MMA, 2015 p. 1).

Por fim, conforme Barbosa (2008) ressalva, a importância do documento que foi escrito na "Rio 92" com uma grande participação de organizações não governamentais e representantes da sociedade civil chamada de "A Carta da Terra", referenciava a importância do meio ambiente, sendo retificada pela UNESCO e aprovada pela ONU em 2002:

> Estamos diante de um momento crítico na história da Terra, numa época em que a humanidade deve escolher seu futuro. À medida que o mundo torna-se cada vez mais interdependente e frágil, o futuro enfrenta, ao mesmo tempo, grandes perigos e grandes promessas. Para seguir adiante, devemos reconhecer que, no meio de uma magnífica diversidade de culturas e formas de vida, somos uma família humana e uma comunidade terrestre com um destino comum. Devemos somar forças para gerar uma sociedade sustentável global baseada no respeito pela natureza, nos direitos humanos universais, na justiça econômica e numa cultura da paz. Para chegar a este propósito, é imperativo que nós, os povos da Terra, declaremos nossa responsabilidade uns para com os outros, com a grande comunidade da vida, e com as futuras gerações (A Carta da Terra, 2002, p.1).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente artigo buscou embasamento em um assunto cada vez mais difundido, as embalagens biodegradáveis de fontes renováveis. A pesquisa baseou-se em dados municipais, chegando ao numero de **20** empresas do ramo supermercadista e **31** confecções na cidade de São Lourenço do Oeste estado Catarinense, município esse com aproximadamente **22.000 habitantes**, e com um território geográfico de **361.067 quilômetros quadrados**, dados da Prefeitura Municipal de São Lourenço do Oeste SC (2015).

Este estudo caracteriza-se como um estudo qualitativo quanto ao problema, por utilizar técnicas de pesquisas científicas e artigos sobre as embalagens biodegradáveis de fontes renováveis, exploratório por ter o objetivo de buscar informações sobre os produtos biodegradáveis, através de opiniões de diversos autores que argumentam sobre o assunto, aonde os mesmos, por ter conhecimento ajudam a incrementar o artigo desenvolvido. Quanto ao procedimento, para um melhor aprofundamento e esclarecimento do artigo, o autor usou o método de estudo de caso, por serem as embalagens biodegradáveis de fontes renováveis um assunto pertinente da pesquisa, requerendo tal método.

O artigo limitou-se apenas a algumas empresas do município de São Lourenço do Oeste e a seus consumidores, devido ás embalagens biodegradáveis de fontes renováveis estarem diretamente ligadas ás práticas dessas empresas, oportunizando de maneira mais coerente o artigo, através da coleta de dados. Como neste caso os supermercados e confecções são de um numero pouco relevante, como tal, foi realizado um questionário com perguntas simples e de fácil compreensão, do tipo abertas e fechadas, com a intenção de saber se existe o conhecimento da parte dessas empresas sobre esse tipo de embalagens, e ao mesmo tempo se conhecem seus benefícios.

Conforme o andamento dos questionários achou-se necessário para um maior incremento de informações do artigo, á analise do conteúdo primário e secundário na sua amplitude. Com o retorno, houve a sua interpretação e demonstração através de gráficos, com a pretensão de definir qual o percentual das empresas que conhecem as embalagens e seus benefícios, quais utilizam no dia a dia, e no caso de as utilizarem, demonstrar quais os materiais utilizados. Tudo isso para ter uma idéia ampla da situação atual das empresas e sua posição quanto ás embalagens biodegradáveis de fonte renováveis, e da mesma forma conhecer o lado do consumidor, numa tentativa de obter resultados consolidadores.

4 RESULTADOS

Em meio ao tema explorado, as embalagens biodegradáveis de fontes renováveis na cidade de São Lourenço do Oeste, veio a necessidade de coletar dados sobre o assunto como forma de clarear o artigo e ajudar no embase do mesmo. Foi então através da elaboração e aplicação de questionário desenvolvido pelo autor, com perguntas especificas e direcionadas ás empresas do ramo de Confecção e Supermercado, bem como seu público, que puderam auxiliar o seu desenvolvimento. Tais informações após tabuladas e devidamente interpretadas foram anexadas ao artigo por meio de gráficos, com o intuito de facilitar a interpretação através do visual. Com isto busca-se o objetivo principal analisar a utilização dos plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, pelas empresas do município de São Lourenço do Oeste.

A importância de se fazer uma pesquisa acontece quando se escolhe um assunto ou problema, como é o caso dos plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, que envolve opiniões e consensos diferentes, e por ser a análise científica generalizada, faz-se necessário e válido a pesquisa qualitativa. Portanto é válida e importante a análise de dados atuais e realistas, de opiniões dos usuários e empresários que fazem uso de tais embalagens.

Com a análise dos questionários percebeu-se que aproximadamente **70%** das empresas pesquisadas têm de **6** a **10 anos** ou mais de atividade, nos segmentos confecção e supermercado no município pesquisado. No entanto em meio á pesquisa pode-se observar que a maioria dos empresários questionados, conhecem ou já ouviram falar sobre os plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, entendendo-se assim que a difusão do assunto pesquisado não é de todo uma incógnita.

Por outro lado para que exista uma interpretação mais solida, o comparativo se torna interessante entre empresas e seus consumidores. Então a mesma questão fora apurada aos consumidores das empresas questionadas, e o resultado é equivalente como se pode perceber através dos resultados obtidos, descobriu-se que **90%** dos consumidores conhecem ou já ouviram falar acerca das embalagens biodegradáveis de fontes renováveis. E após o esclarecimento quanto ao conhecimento das embalagens buscou-se saber de que forma as empresa e seus consumidores obtiveram tal informação, numa intenção de entender a forma

inicial da solidificação das bases do conhecimento em relação aos plásticos biodegradáveis de fontes renováveis.

Entretanto ao serem questionados sobre como obtiveram tal conhecimento pode-se observar que a mídia tem um papel importante na divulgação dessa nova e recente tendência para o lado dos plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, constatando-se que mais de **80%** dos questionados responderam que foi através da mídia que ficaram sabendo da existência de tais produtos, podendo representar esse meio de comunicação, a televisão, a rádio, internet, ou seja, qualquer meio social. Resultado esse que veio consolidar a idéia de que existe um lado positivo da mídia, na difusão de novas tendências em relação ás novas tecnologias de prevenção ao meio ambiente, através da divulgação de soluções práticas como os plásticos biodegradáveis de fontes renováveis.

Através desse resultado entende-se que esses meios estreitam a relação entre consumidores e novas soluções ambientais, para alem de mudar atitudes e opiniões das empresas levando ou seu conhecimento as melhorias a serem implementadas em prol da vontade de seu consumidor. Partindo desse contexto é possível afirmar que o domínio da informação está diretamente ligado ao poder de interferir e reorientar as relações humanas e da sociedade com a natureza. Donde se pode inferir que a influência dos meios de comunicação ajuda a humanidade a tomar conhecimento dos problemas ambientais e a procurar rediscutir os seus modelos de desenvolvimento e de atuação na preservação do meio ambiente (FERNANDES, 2001).

Como se pode perceber no Gráfico1 a maioria das empresas se preocupam com a questão ambiental, resultado esse, fruto da divulgação e conscientização das mesmas a partir da difusão da informação. Dado expressivo como esse são cada vez mais comuns e com a tendência a aumentar gradativamente conforme as exigências não só governamentais, mas também a conscientização civil (FERNANDES, 2001).

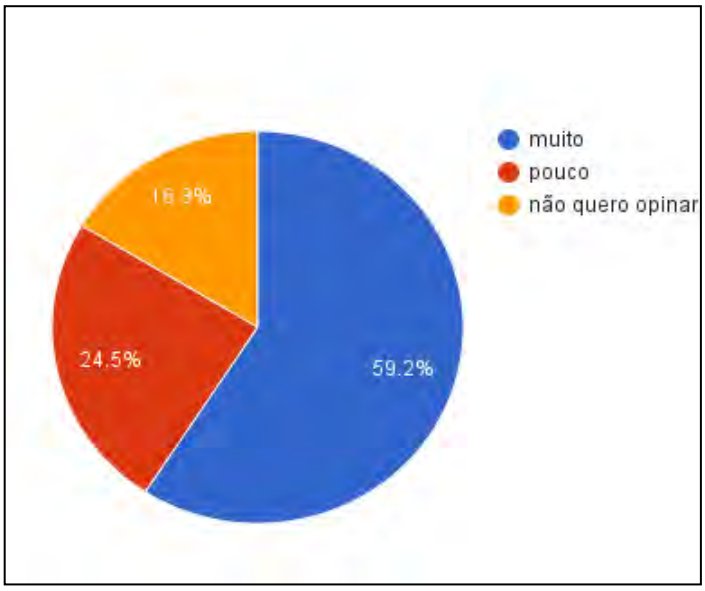


Gráfico: 1 Preocupação com o meio ambiente ou por questões ambientais por parte das empresas

Do mesmo modo a pesquisa procurou saber a opinião dos consumidores, e da mesma forma apurou-se que os consumidores também se preocupam com o meio ambiente, representando esse dado **70 % dos consumidores**. Nessa apuração foram questionados os

clientes habituais dos segmentos comerciais estudados, e notou-se que a maioria são mulheres com a idade entre os 21 e 30 anos, com renda mensal media de um a três salários mínimos, com o ensino superior incompleto.

Embora o nível de conhecimento sobre os plásticos biodegradáveis de fontes renováveis seja considerável e a preocupação com o meio ambiente elevada da mesma forma, apurou-se que mais de **70%** das empresas não utilizam embalagens biodegradáveis ou até mesmo embalagens oriundas de fontes renováveis. No entanto quando comparado com os dados dos consumidores que verificam se os produtos que consomem se utilizam de embalagens provenientes de plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, descobre-se que somente **13%** dos consumidores costumam observar tamanho detalhe.

Atitudes como essas é que tornam as empresas como confecções e supermercados se acomodarem e continuarem utilizando embalagens prejudiciais ao meio ambiente, fazendo com que indústrias de embalagens ecologicamente corretas vejam seus produtos se acumularam nas prateleiras, esperando que apenas os governos tomem as atitudes de restrição das embalagens poluentes, sendo que seria da responsabilidade da população tal intervenção e conscientização ECODESENVOLVIMENTO, (2015).

De acordo com o questionário aplicado, nota-se que realmente existe uma preocupação acerca dos malefícios causados pelas embalagens plásticas ou plásticos de fonte fóssil, e que deveria haver uma mudança de hábitos por parte dos consumidores. Porem á partida a pesquisa os consumidores concordaram parcialmente quando o assunto se refere ao valor agregado ao produto, pois praticamente **48%** dos entrevistados não estão dispostos a pagar mais caro por os produtos embalados com embalagens biodegradáveis ou de fontes renováveis como mostra o Gráfico 2.

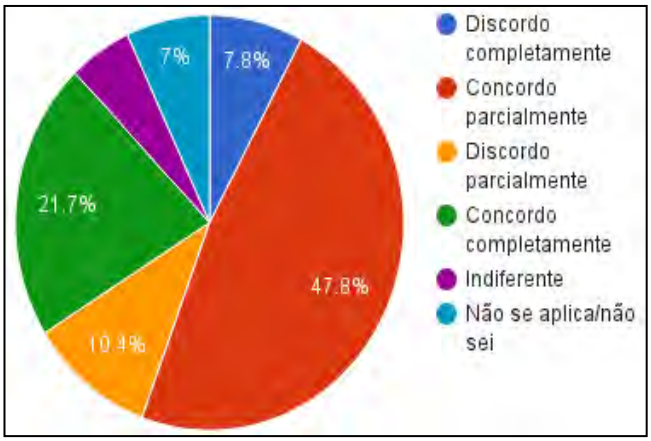


Gráfico: 2 Consumidor que pagam mais caro por produtos que possuam embalagens de origem biodegradável

Em análise ao Gráfico 2 torna a contra partida das empresas aceitável, pois os comércios buscam a obtenção de lucros, e não é nada viável perder clientes, por o produto agregar um custo a mais por utilizar uma embalagem de origem biodegradável. Empresas que fizessem uso estariam em desvantagem em relação ás empresas que não se utilizam desse tipo de embalagens, tornando assim o seu produto mais caro e como tal venderia menos do que

aquelas que têm seus produtos embalados de maneira tradicional. Portanto essa mudança não depende exclusivamente das empresas, e sim dos consumidores que terão de mudar o conceito de consumismo inconsciente. O Gráfico 3 é um retrato dessa realidade, quando questionadas sobre a demanda por essas embalagens por parte dos clientes as empresas afirmaram que existe uma procura, mas tem muito para melhorar, uma vez que o interesse ainda é da minoria.

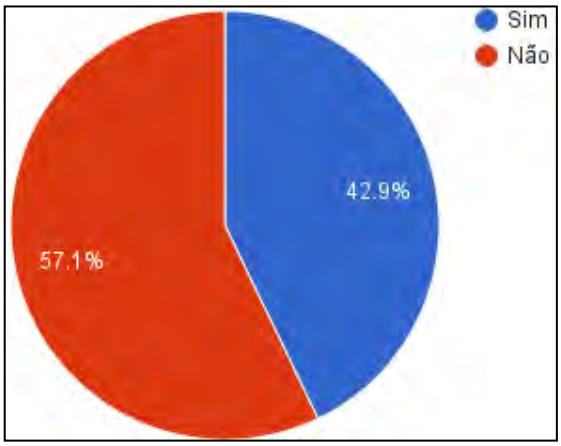


Gráfico: 3 Consumidores que utilizam produtos ou embalagens derivados de plásticos biodegradáveis de fontes renováveis.

Questionadas sobre qual seria a solução mais eficaz a curto prazo que solucionaria esse problema comercial/ambiental, dentre alguns proprietários e gerentes dos comércios pesquisados, o Sr. Pedro (2015) admite que teria de ser uma conscientização não só dos empresários como também do consumidor, pois a minoria das empresas que utilizam esse tipo de embalagem sofrem com a concorrência que não faz uso dos plásticos biodegradáveis de fonte renovável, acabando as empresas que utilizam desistindo e voltando ao modo tradicional por uma questão de diminuição dos custos que resulta no aumento dos lucros para a empresa. Porem esses empresários observando o cenário atual acreditam que a longo prazo irá acontecer uma mobilização de um todo para as questões ambientas, e sem duvida que os plásticos biodegradáveis de fontes renováveis estarão em pauta, porem infelizmente á força da lei, ou seja, uma obrigação legal.

Perante o decorro veio a curiosidade de identificar se as empresas questionadas utilizavam alguma estratégia de marketing, numa forma de divulgação desses produtos, ou até mesmo em beneficio de seu próprio negócio. Percebeu-se em meio aos questionários que **93%** das empresas responderam que nunca usaram as embalagens biodegradáveis de fontes renováveis, ou seja, qualquer segmento de produtos recicláveis, para beneficiar sua organização. Tal dado por mais que seja relevante equiparado á quantidade de empresas que não utilizam os produtos ou embalagens biodegradáveis de fontes renováveis que foi de **70%** dos questionados, encontra-se ai o propósito do relevante dado diagnosticado.

Do mesmo modo como resposta dos consumidores de S. Lourenço do Oeste notou-se que propagandas promotoras de orientação para o consumo de produtos portadores de embalagens biodegradáveis de fontes renováveis, e até mesmo as empresas que promovam a quebra do paradigma das embalagens comuns, usando as sacolas biodegradáveis para o acomodamento das mercadorias, não é o suficiente para que exista uma preferência na hora da

compra, uma vez que representou apenas **19%** dos questionados que admitem dar preferência para as empresas que buscam melhorias quanto ao uso das embalagens comuns prejudiciais ao meio ambiente. Para estes o valor do produto acrescido por portar embalagens que agridam menos o meio ambiente, como é o caso das embalagens biodegradáveis de fontes renováveis, se torna relativo. Segundo os mesmos o importante mesmo é a preservação do meio ambiente, e se a grande maioria dos consumidores fizesse o mesmo provocaria uma maior demanda por esse tipo de embalagens, forçando com que as empresas aderissem a essa nova modalidade, e em longo prazo ocorreria a diminuição gradativa dos custos das embalagens biodegradáveis inseridos nos produtos.

Em resumo, em meio aos resultados através da pesquisa, percebe-se no geral que as mudanças de comportamento são necessárias e bem vindas por ambas as partes, consumidores e empresas, restando apenas a mobilização individual para a futura reestruturação de hábitos benéficos ao eco-sistema. Segundo Al Gore (2006) tentar achar desculpa para tudo é uma atitude simples, o complicado é entrevir e optar por uma postura ou personalidade própria, tarefa difícil nos dias atuais. Olhar em volta e dizer ”porque que eu irei tomar uma atitude se meu vizinho também não o faz”, a grande mudança começa por ai conscientização parte de pequenas unidades, e se juntando com mais unidades faz dezenas e das dezenas, centenas e por ai a diante, fluxo esse capaz de modificar parcialmente o equilíbrio de nosso eco-sistema.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Após analisar diversos autores citados ao longo do artigo, que argumentam sobre os conceitos dos produtos biodegradáveis, e em meio á pesquisa desenvolvida com o público empresarial e consumista, os executores deste artigo chegaram á conclusão que existe uma falha quanto á divulgação benéfica dos produtos biodegradáveis e de fonte renováveis, e como conseqüência percebe-se o desinteresse de mudar velhos hábitos, que acabam prejudicando o meio ambiente.

Quanto aos objetivos pode-se afirmar que de maneira geral foram atingidos. Levando em consideração o primeiro objetivo, pode-se identificar que algumas empresas utilizam as embalagens biodegradáveis de fontes renováveis e mais do que isso, elas apóiam seu uso, mas ou mesmo tempo identificam alguns entraves e alguns desafios na quebra de tabus. Para tal, por meio da pesquisa percebe-se que a aceitação dos produtos renováveis pelas empresas e seus consumidores na cidade de São Lourenço do Oeste é positiva, e essas embalagens estão presentes no dia a dia dos supermercados e confecções, sendo mais significativo nos supermercados, por comercializar e dispor das “sacolinhas” oriundas de plásticos biodegradáveis de fontes renováveis.

Considerando o ultimo objetivo, a identificação das vantagens e desvantagens na utilização dos plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, entende-se que a argumentação por parte dos autores referenciados basta, pois seus benefícios são indiscutíveis, e sua utilização é mais que urgente, é um ato de sanidade. Para isso não basta só o reconhecimento das enumeras vantagens dos plásticos e embalagens biodegradáveis de fontes renováveis, mas também a utilização no dia a dia da população. À partida, uma intervenção municipal através de uma lei orgânica elaborada, discutida, e acertada com a população e comerciantes, poderão auxiliar em uma intervenção mais efetiva quanto ao uso das novas embalagens. Para Al Gore (2006), uma vez que a conscientização é plena e as atitudes presunçosas e imediatistas, restam apenas o auxilio de medidas legais, para fazer valer uma idéia tão simples e sublime como os

plásticos biodegradáveis de fontes renováveis, que auxiliam na preservação do meio ambiente.

A sugestão é a proibição imediata da distribuição e venda de sacolas plásticas e qualquer outro tipo de embalagem de fonte não renovável, tendo sempre em mente é claro que, ao passo que se proíbe algo, tende-se a elaborar uma solução antecipadamente, na busca de soluções que beneficie um todo, esse todo principalmente o meio ambiente.

REFERÊNCIAS

ACSELRAD, Henri; LEROY, Jean, P. **Novas premissas da sustentabilidade democrática.** Revista Brasileira de Estudos Urbanos e Regionais, 1, 1999.

ALVES, Z.M; SILVA, M.H. **Paidéia**, FFCLRP, USP, R. Preto, 2, Fev/Jul, 1992.

BRITO,F.G; AGRAWAL,P; ARAÚJO, E.E; MELO,A.J.T. Biopolímeros, **Polímeros Biodegradáveis e Polímeros Verdes**. Revista Eletrônica de Materiais e Processos v 6,2, 127-139. Campina Grande PB,2011.

BARBOSA, Gisele. **O desafio do desenvolvimento sustentável.** Disponível em: http://www.fsma.edu.br/visoes/ed04/4ed_O_Desafio_Do_Desenvolvimento_Sustentavel_Gisele.pdf. Acesso em 26 mar. 2015.

BEZERRA, M. C. L.; BURSZTYN, M. (cood.). **Ciência e Tecnologia para o desenvolvimento sustentável**. Brasília: Ministério do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis: Consórcio CDS/ UNB/ Abipti, 2000.

BRENNER, Charles. **Noções básicas de Psicanálise**. 5ª Ed. São Paulo: Editora Imago, 2012.

CMMAD. Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento. **Nosso futuro comum**. 2ª ed. Tradução de *Our comum future*. 1ª ed. 1988. Rio de Janeiro: Editorada fundação Getúlio Vargas, 1991.

CARTA DA TERRA- **Organização das Nações Unidas**, 2002.

CARTA DE OTTAWA. **Primeira Conferência Internacional sobre a Promoção da Saúde**, Ottawa,1986.

DMITRUK, Hilda Beatriz. **Diretrizes do trabalho científico**, Caderno metodológico 8º ed. Chapecó: Editora Argos 2013.

ECODESENVOLVIMENTO.**Ecodesenvolvimentobásicodasembalagensbiodegradáveis.** Disponível em: http://www.ecodesenvolvimento.org/post/2012/maio/ecod-basico-embalagens-biodegradaveis. Acesso em 25 mar. 2015.

FERNANDES, F. A. M. **O papel da mídia na defesa do meio ambiente.** Taubaté: UNITAU, 2001).

GORE, Al. **Entrevistas da revista Milênio**. Editora Globo, 2006

GODOY, A.S. **Introdução à pesquisa qualitativa e suas possibilidades**. Revista de administração de empresas da EAESP, São Paulo, v. 35, n.2, p.57-63, mar/ abr, 1995.

HYPENESS. **Empregador produz plástico biodegradável usando mandioca.** Disponível em: http://www.hypeness.com.br/2014/12/empregador-produz-plastico-biodegradavel-usando/mandioca. Acesso em 26 mar. 2015.

LAVILLE, C.; DIONNE, J. **A construção do saber**: manual de metodologia da pesquisa em ciências humanas. Tradução de Heloísa Monteiro e Francisco Settineri. Porto Alegre: Artes Médicas Sul; Belo Horizonte: Editora da UFMG, 1999. 340 p

MMA, Ministério do Meio Ambiente. **Uso de materiais menos agressivos ao meio ambiente na fabricação de embalagens.** Disponível em: http://www.mma.gov/componente/k2/item/7653-uso-de-materias-menos-agressivos-ao-meio-ambiente-na-fabricação-das-embalagens. Acesso em: 25 mar. 2015.

MUNICIPIO DE SÃO LOURENÇO DO OESTE. **Histórico do município.** Disponível em: http://www.saolourenco.sc.gov.br/.Acesso em 26 mar. 2015.

PEREIRA, Daniel. **Sacolas plásticas x meio ambiente.** Disponível em: http://www.sermelhor.com.br/ecologia/sacolas-plasticas-x-meio-ambiente.html-by-daniel pereira-2007. Acesso em 26 mar. 2015.

PEDRO, Sr. **Entrevista sobre embalagens biodegradáveis**. Entrevista concebida em meio aos questionários relacionados ao artigo. Mercado Ítalo. São Lourenço do Oeste. (2015).

RAMOS, F. A. **Meio ambiente e meios de comunicação**. São Paulo: AnnabluMe/FAPESP, 1995.

RODOLFO, Filho. **Desenvolvimento sustentável.** Disponível em: http://planetasustentavel.abril.com.br/noticia/desenvolvimento/conteudo_296387.shtml. Acesso em 26 mar. 2015.

TEIXEIRA, E. **As três metodologias**: acadêmica, da ciência e da pesquisa. 2ª ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006. 203 p.

UEC,CRF. **Consumo responsável de sacolas plástico.** Instituto Nacional do Plástico. Disponível em: http://www.inp.org.br/pt/downloads/OXI-Estudo-UNIV-CALIFORNIA.pdf. Acesso em 25 mar. 2015.

VEIGA, José Eli da. Cidades Imaginárias –**o Brasil é menos urbano do que se calcula**. Campinas: Editora da Unicamp, 2005.

CARACTERIZAÇÃO DA CADEIA DE SUPRIMENTOS E GESTÃO DE ESTOQUES:
Estudo de caso Trataplan Madeiras Tratadas Ltda.

Patricia Ines Schwab (paty_schwaab@hotmail.com)
Graduanda em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Juliana Capelezzo (ju.capelezzo@hotmail.com)
Graduanda em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Moacir Francisco Deimling (moacir.deimling@uffs.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção e Professor na Universidade Federal da Fronteira Sul

Resumo
Uma organização empresarial eficiente busca um bom gerenciamento de estoque a fim de atender as solicitações de clientes, enfrentar as sazonalidades, as exigências de mercado e as incertezas da economia. O presente estudo tem como objetivo analisar o gerenciamento de estoque de uma empresa de tratamento de madeiras, considerando sua cadeia de suprimentos. Desenvolveu-se uma pesquisa descritiva predominantemente qualitativa, através de um estudo de caso com coleta de dados mediante entrevista semiestruturada. Por meio de análise de conteúdo foi realizado um levantamento das empresas que compõem a cadeia de suprimentos, a inexistência de um departamento exclusivo para a gestão de estoque e a inexistência de *softwares* de gestão. Quanto à perspectiva ambiental, a empresa pratica a auto sustentabilidade através de atividades de reflorestamento com o objetivo de minimizar os impactos causados sobre as florestas nativas.

Palavras chave: Gerenciamento de estoque, Cadeia de suprimentos, Gestão ambiental, Tratamento de madeiras.

.

CHARACTERIZATION OF SUPPLY CHAIN AND INVENTORY MANAGEMENT:
Case study of "Trataplan Madeiras Tratadas Ltda."

Abstract
An efficient business organization seeks a good inventory management in order to meet customer requests, face the seasonality, market requirements and the uncertainty of the economy. This study aims to analyze the inventory management of a wood treatment company, considering its supply chain. Developed a predominantly qualitative descriptive research through a case study with data collection through semi-structured interview. Through content analysis was carried out a survey of the companies that make up the supply chain, the absence of an exclusive department for inventory management and the lack of management software. As for the environmental perspective, the company practice self-sustainability through reforestation activities in order to minimize impacts on native forests.

Key-words: Inventory Management, Supply chain, Environmental management, Wood treatment.

1 INTRODUÇÃO

Devido à alta complexidade do cenário empresarial e a maior exigência do consumidor, se faz necessário que as empresas se adaptem a essas tendências e melhorem seu desempenho agregando valor aos produtos e serviços ofertados. Independente do mercado em que esteja inserida ou de suas particularidades, a organização deve desenvolver estratégias destinadas à melhoria do seu desempenho e da sua capacidade competitiva.

A logística promove o gerenciamento e desenvolvimento dos materiais desde a aquisição de insumos até a entrega ao consumidor final, e por isso possui grande importância para as atividades organizacionais. Nesse sentido, a gestão da cadeia de suprimento consiste na colaboração entre empresas para impulsionar o posicionamento estratégico e melhorar a eficiência operacional.

Atualmente as empresas necessitam de um diferencial para manterem vantagem competitiva em relação a seus concorrentes, e a oportunidade de atender os clientes prontamente, no momento e na quantidade desejada é um meio de cativá-los e fidelizá-los. Isso é facilitado com a gestão e/ou administração eficaz dos estoques.

A gestão de estoque está diretamente ligada à lucratividade e aos altos índices de investimento da empresa e por esse motivo merece tanta atenção. É por meio desta gestão que se define “o que” manter em estoque, “quando” e “quanto” comprar, comunicar o processo de reabastecimento, receber, estocar e suprir os materiais conforme requerido, manter inventários periódicos dos produtos estocados e identificar e retirar do estoque os itens obsoletos e danificados.

A gestão ambiental também é um processo que promove vantagem frente aos concorrentes em detrimento de reduzir custos, evitar desperdícios e reutilizar materiais descartados, ou seja, visa o uso de práticas e métodos que tendem a reduzir ao máximo o impacto ambiental das atividades desenvolvidas pela empresa. O uso de madeiras tratadas provindas de reflorestamento vem crescendo consideravelmente nos últimos anos, e isso se dá pela facilidade em encontrá-la, pela sua resistência e também por ser um recurso natural renovável de ciclo curto.

O presente estudo foi realizado com o objetivo de analisar o gerenciamento de estoque de madeiras tratadas, considerando a cadeia de suprimentos da Trataplan Madeiras Tratadas Ltda. Inicialmente se apresenta o referencial teórico acerca da logística, cadeia de suprimentos, gestão de estoques e da gestão ambiental com ênfase no segmento das madeiras tratadas. Em seguida são descritos os procedimentos metodológicos empregados e discussões dos resultados. Por fim, relatam-se as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico são apresentados os principais referenciais acerca da logística, cadeia de suprimentos, gestão de estoques e gestão ambiental.

2.1 Logística

A logística existe desde o início da civilização, porém implementar as melhores práticas no século XXI é uma atividades desafiadora da gestão de empresas devido à sua amplitude. A logística abrange a gestão do processamento de pedidos, estoques, transportes e combinação de armazenamento, manuseio de materiais e embalagem, todos integrados por uma rede de instalações (BOWERSOX et al., 2014).

Em acordo com a definição do *Council of Supply Chain Management Professionals* norte-americano, Novaes (2007, p.35) conceitua logística como sendo:

> [...] o processo de planejar, implementar e controlar de maneira eficiente o fluxo e a armazenagem de produtos, bem como os serviços e informações associados, cobrindo desde o ponto de origem até o ponto de consumo, com o objetivo de atender aos requisitos do consumidor.

Corroborando com os referidos autores, Christopher (2011) afirma ainda que a logística é em essência uma orientação e uma estrutura de planejamento que visam criar um único plano para o fluxo de produtos e informações por meio de um negócio, de tal forma que as rentabilidade atual e futura sejam maximizadas através da execução de pedidos, visando custo-benefício.

Desse modo cabe ressaltar que a logística evoluiu muito desde seus primórdios, sendo capaz de agregar quatro tipos de valores positivos ao consumidor final na cadeia produtiva, são eles: valor de lugar, de tempo, de qualidade e de informação. Além disso, procura eliminar do processo tudo que não tenha valor para o cliente, ou seja, tudo que acarrete somente custos e perda de tempo (NOVAES, 2007). Nesse sentido Bowersox et al (2014, p. 32) afirmam que é de responsabilidade do departamento logístico "projetar e administrar sistemas para controlar o transporte e a localização geográfica dos estoques de matérias-primas, produtos em processo e acabados pelo menor custo total."

Contudo, a logística deve servir de apoio às necessidades operacionais de suprimento, manufatura e atendimento ao cliente na cadeia de suprimentos, onde é de extrema importância a sincronização operacional com os clientes e com os fornecedores de matéria-prima e serviços para unir as operações internas e externas, trabalhando sob um conceito de logística integrada.

2.2 Cadeia de Suprimentos

A cadeia de suprimentos engloba "os processos que envolvem fornecedores-clientes e ligam empresas desde a fonte inicial de matéria-prima até o ponto de consumo do produto acabado" (PIRES, 2012, p. 29). Desse modo, a tradicional cadeia de suprimento está representada na figura 1.

A cadeia de suprimentos remete-se ao fluxo de materiais, formado por insumos, componentes e produtos acabados. A partir da figura 1 é possível perceber o caminho que se inicia desde o fornecimento das matérias primas, passando pelas fábricas dos componentes, pela manufatura do produto, pelos distribuidores e chegando finalmente ao consumidor final através do varejista, constituindo assim uma cadeia de suprimentos (NOVAES, 2007).

Esse tradicional processo evoluiu ao longo dos anos e muitas mudanças ocorreram como resultado da tecnologia da informação disponível, onde maiores ganhos podem ser

obtidos através da integração efetiva dos elementos da cadeia. Esse tipo de operação logística integrada moderna é denominado *Supply Chain Management* - SCM, ou, em português, Gerenciamento da Cadeia de Suprimento.

De acordo com Matias (2012) a metodologia de gestão proposta pelo SCM pode constituir uma estratégia de logística integrada, pois possibilita ganhos a todas as empresas envolvidas em uma cadeia de suprimentos, não se constituindo, portanto, resultado de um esforço unilateral, mas do esforço de várias empresas no sentido de ganhos mútuos.

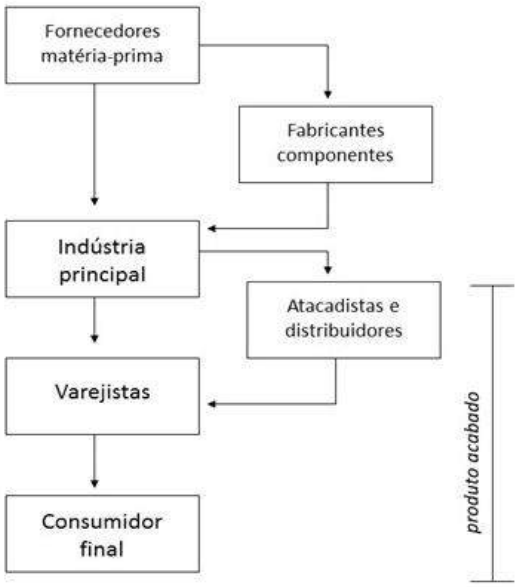


Figura 1- Cadeia de suprimento típica (NOVAES, 2007, p. 39).

> A gestão da cadeia de suprimentos consiste na colaboração entre empresas para impulsionar o posicionamento estratégico e melhorar a eficiência operacional. Para cada empresa envolvida, o relacionamento na cadeia de suprimentos reflete uma opção estratégica. [...]. As operações da cadeia de suprimentos exigem processos gerenciais que atravessam as áreas funcionais dentro de cada empresa e conectam fornecedores, parceiros comerciais e clientes através das fronteiras organizacionais (BOWERSOX et al., 2014, p. 4).

Assim sendo, Pires (2012, p.41) traz uma definição clara e objetiva com relação ao gerenciamento da cadeia de suprimentos, como sendo "[...] a integração dos processos de negócios desde o usuário final até o os fornecedores originais (primários) que providenciam produtos, serviços e informações que adicionam valor para os clientes e *stakeholders*". Cabe ressaltar que o SCM focaliza o consumidor como destaque, já que todo processo deve partir dele, buscando alinhar a cadeia de suprimento de maneira a atendê-lo, na forma por ele desejada.

Nesse sentido a gestão integrada da cadeia deve proporcionar benefícios aos clientes, tais benefícios são percebidos a partir de três perspectivas de valor. O valor econômico que se aproveita da economia de escala como fonte de eficiência, vista pelo cliente como alta qualidade por um baixo preço. O valor de mercado que consiste na apresentação de uma variedade de produtos no momento e lugar certo para atingir a eficácia, entendido pelo cliente como variedade conveniente de produto/serviços e opções. E o valor de relevância significa os bens e serviços certos, como refletido pelo valor de mercado, a um preço justo, como

demostrado pelo valor econômico, modificados, sequenciados, sincronizados e posicionados de forma a criar uma diversidade valiosa (BOWERSOX et al., 2014).

Contudo, se tratando da cadeia de suprimentos, é importante também dar a devida atenção aos estoques, já que estes consomem parte significativa do orçamento operacional de uma organização. É fundamental que as empresas diminuam, ao mínimo, a quantidade de estoques na cadeia de suprimentos, a fim de obter uma racionalização nos custos de armazenagem e respectiva manutenção.

2.3 Gestão de Estoques

Dentro do contexto organizacional é necessário que todas as áreas envolvidas evitem quaisquer desperdícios ou perdas financeiras no processo produtivo. Uma boa gestão de estoques evita situações inesperadas no processo produtivo, pedidos com atrasos, itens faltantes ou clientes insatisfeitos com o nível de produtos e serviço prestados.

A gestão de estoques é responsável pelo planejamento e controle do estoque, desde o estágio de matéria-prima até a entrega do o produto acabado ao cliente. Os estoques dentro da cadeia de suprimentos podem ser tanto de matérias-primas, materiais em processo (produtos semiacabados) e produtos acabados. As matérias-primas são itens comprados e recebidos que ainda não entraram no processo de produção, os produtos em processo são matérias-primas que já entraram no processo de produção e estão em operação e os produtos acabados são aqueles prontos para serem comercializados e/ou vendidos como item completo (ARNOLD, 2011).

A gestão de estoques deve preparar as empresas frente às incertezas na demanda e o tempo certo para reabastecer o estoque. Sendo assim, suas principais funções visam em determinar “o que” manter em estoque, “quando” deve ser reabastecido (periodicidade), determinar “quanto” requisitar (quantidade de compra), comunicar o processo de reabastecimento (fornecer informações sobre a posição do estoque), receber, estocar e suprir os materiais conforme requerido pelos usuários, controlar os estoques em termos de quantidade e valor, manter inventários periódicos dos produtos estocados e identificar e retirar do estoque os itens obsoletos e danificados (DIAS, 2010).

Verifica-se então, que a gestão de estoques tem como função principal analisar se os estoques estão sendo bem utilizados, localizados, manuseados e controlados, a fim de garantir a melhor disponibilidade de produtos e maximizar o capital investido.

O principal objetivo da gestão de estoques consiste em evitar o excesso ou a falta de suprimentos dentro da organização. De acordo com SEBRAE (2013), ter estoques em excesso pode ocasionar diversos problemas em termos de custos e perdas financeiras, uma vez que utilizam mais espaços para armazenamento, necessitam de cuidados especiais além de ser considerado um dinheiro parado para a empresa. Por outro lado, a falta de estoques acarreta alguns problemas como paralisação de produção, aumento do tempo de produção, queda de produtividade, problemas relacionados a vendas, insatisfação de clientes, entre outros. Uma má gestão de estoque traz como consequência inúmeros prejuízos e tudo isso reduz a lucratividade da empresa.

É perceptível que todas as áreas organizacionais, de maneira direta ou indireta, necessitam de estoques e isso ocasiona uma das maiores dificuldades enfrentadas pela gestão de estoques, onde precisa conciliar da melhor maneira possível os diferentes objetivos de cada departamento com relação aos estoques sem prejudicar a operacionalidade da empresa (DIAS, 2010).

Segundo Wanke (2011) o controle de estoques tem o objetivo minimizar perdas e custos, otimizar investimentos e reduzir as necessidades de capital investido em estoques. Para tanto, faz-se necessário à implantação de políticas de gestão de estoque em detrimento de influenciar e restringir as escolhas dos modelos que vão operacionalizar a gestão de estoques e também para que sirvam de guia para medir o desempenho do departamento responsável pelos estoques.

A definição de políticas é muito importante para a organização e para o bom funcionamento da gestão de estoques, em detrimento de aumentar a confiabilidade de suas previsões de demanda, ter um melhor controle e monitoramento dos estoques e ainda melhorar a forma de negociar com seus fornecedores e clientes.

O grande desafio das empresas está em trabalhar com menor nível de estoque possível sem comprometer a disponibilidade de produtos. Saber controlar de maneira adequada os estoques é uma difícil tarefa e acaba influenciando a empresa competitivamente, haja vista que os estoques absorvem uma grande quantidade de capital que poderia ser aplicado e investido em outros fins.

2.4 Gestão Ambiental

Assunto recente e cada vez mais trabalhado no âmbito organizacional, a gestão ambiental se mostra um bom sistema a ser adotado por empresas, pois por meio dele é possível reduzir custos, evitar desperdícios e reutilizar materiais descartados, além de que os consumidores associam a imagem da empresa com preservação ambiental, fato este que traz vantagens para a mesma.

Theodoro, Cordeiro e Beke (2004, p.4) ressaltam que:

> [...] na maioria das vezes, a gestão ambiental comporta-se como uma importante prática para se alcançar o equilíbrio dos mais diversos ecossistemas. Equilíbrio este, que envolve as questões naturais, mas, também, as dimensões econômicas, sociais, políticas, culturais, entre outras.

A gestão ambiental é um sistema que da ênfase à sustentabilidade, visando o uso de práticas, métodos e políticas que reduzem ao máximo o impacto ambiental das atividades econômicas e ainda é possível por meio desta gestão atender demandas dos diversos públicos com os quais as organizações se relacionam, haja vista que a preocupação com o meio ambiente tem crescido e é levada em consideração na hora do consumidor "fechar" seus negócios (ALPERSTEDT; QUINTELLA; SOUZA, 2010).

Constata-se que a gestão ambiental é um conjunto de ações que envolvem políticas públicas, o setor produtivo e a sociedade em geral de forma a incentivar, planejar, controlar, coordenar o uso dos recursos naturais de forma racional e sustentável e também é um importante instrumento para as organizações em suas relações com os consumidores.

2.4.1 Madeiras Tratadas

Desde muito tempo o ser humano faz uso da madeira para suprir suas necessidades de material para construção de artefatos e moradias e isso decorre da facilidade e abundância em encontrá-la e de sua resistência em diversos usos. Atualmente a madeira tratada, retirada de florestas cultivadas (não nativas) é amplamente utilizada em construções rurais, setor ferroviário, elétrico e construção civil (APPE et al., 2006).

A preservação da madeira se dá pela adoção de técnicas que têm por objetivo estender ao máximo a vida útil desta em uso. Ao cortar uma madeira ela estará exposta à decomposição ou deterioração por agentes químicos, físicos e biológicos como insetos, fungos, bactérias, moluscos e crustáceos. Para evitar esses tipos de ataques, tem-se utilizado tratamentos preservativos que consistem na proteção das camadas externas permeáveis da madeira contra a ação desses organismos, de modo a impedir a sua penetração e a posterior infestação dos tecidos lenhosos das camadas internas, bem como ocasionar um aumento considerável da vida útil da madeira (VIDOR, 2003 apud APPE et al., 2006).

Segundo a Associação Brasileira de Preservadores de Madeira – ABPM, ([2015?]) a utilização da madeira de reflorestamento é um recurso natural renovável de ciclo curto, sempre disponível, de baixo custo e tecnologicamente adequado para as mais diversas finalidades.

Para Appe et al. (2006) a preservação da madeira se dá por meio de processos naturais (indiretos) biológicos e químicos, ou seja, pode ser por meio de pincelamento, aspersão, pulverização, imersão, banho quente-frio, substituição de seiva e autoclavação (pressão). Ressalta ainda que a eficiência de um tratamento preservativo é decorrente do produto preservativo usado, da técnica utilizada para a aplicação e a espécie da madeira. Dentre os métodos existentes, o mais utilizado e que apresenta melhores resultados são aqueles aplicados sob condições de vácuo e pressão.

O referido autor diz ainda que os quatro preservativos de ação prolongada mais utilizados e responsáveis por cerca de 80% da madeira tratada existente no mundo são: Arseniato de Cobre Cromatado (CCA), borato de cobre cromatado (CCB), creosoto e pentaclorofenol. Contudo, percebe-se que nos últimos anos a utilização e a preferência por madeiras tratadas vêm crescendo e esse fator decorre principalmente por ela apresentar durabilidade, em pelo menos cinco vezes, superior a não tratada.

Encerrando as discussões acerca da revisão teórica, a seguir serão apresentados os procedimentos metodológicos adotados na pesquisa.

3 METODOLOGIA

O estudo em questão classifica-se quanto à abordagem do problema como qualitativa, quanto aos seus objetivos como descritiva e quanto aos procedimentos técnicos utilizados se enquadra como um estudo de caso.

A pesquisa qualitativa é um meio de explorar e de entender o significado que os indivíduos ou grupos atribuem a um problema social ou humano (CRESWELL, 2010). Desse modo, com base em diversos autores se permite que a investigação receba maior profundidade e detalhamento de informações.

No que tange os objetivos da pesquisa, de acordo Gil (2010) as pesquisas descritivas tem por objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência, procurando classificar, explicar e interpretar os fatos que ocorreram.

Gil (2010, p.57) ressalta que "o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir o seu conhecimento amplo e detalhado". Partindo disso, compreende-se que o estudo de caso é um método intensivo e eficiente utilizado para a obtenção e avaliação de informações complexas a cerca de um determinado objeto. Desse modo buscou-se analisar o gerenciamento de estoque de madeiras

tratadas na sua respectiva cadeia de suprimentos em uma empresa atuante nesse segmento no oeste catarinense.

Em relação à coleta de dados foram de fontes primárias, que se constituem de dados que foram levantados por meio da realização de entrevista do tipo semiaberta, que na visão de Vergara (2009, p.9) "[...] permite inclusões, exclusões, mudanças em geral nas perguntas, explicações ao entrevistado quanto a alguma pergunta ou alguma palavra, o que lhe dá um caráter de abertura".

A entrevista foi dividida em três blocos, sendo que no primeiro bloco foram realizadas questões relacionadas à caracterização da empresa e da cadeia de suprimentos, o segundo bloco comtemplou questões relacionadas ao gerenciamento de estoques e o terceiro e último bloco compreendeu questões pautadas na gestão ambiental. No total foram realizadas 21 questões, aplicadas ao diretor da empresa. Os pontos da entrevista, depois de discutidos, passaram por um processo de pré-teste para validação destes e somente posteriormente a esta, a entrevista foi realizada.

Para o processo de análise dos dados coletados, utilizou-se da técnica de análise de conteúdo, que constitui uma técnica de pesquisa usada para descrever e interpretar o conteúdo de toda classe de documentos e textos. Essa análise visou obter por procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição de conteúdo das mensagens, indicadores que permitam a dedução de conhecimentos relativos às condições de recepção destas mensagens (BARDIN, 1977 apud BARROS, [2015?]).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Neste tópico apresentam-se as análises do estudo de caso, onde inicialmente é contextualizada a organização em estudo e na sequência são apresentados os dados coletados e os resultados da pesquisa.

4.1 Trataplan Madeiras Tratadas Ltda

A Trataplan Madeiras Tratadas Ltda atua no ramo de tratamento de madeiras por sistema de autoclave, aumentando a durabilidade da madeira em mais de quinze anos. A matriz da empresa encontra-se instalada na cidade de Planalto Alegre – Santa Catarina, e conta com duas filiais, sendo uma em Chapecó – SC e outra em Erechim – RS. A área de atuação é toda a região sul do país, atendendo empresas de todos os portes e pessoas físicas. Atualmente a empresa conta com um quadro de colaboradores de 17 pessoas, incluído a matriz e as duas filiais.

A empresa foi fundada no ano de 2009, por quatro sócios. A proposta de instalação de uma Usina de Tratamento de Madeira surgiu a partir da oportunidade mercantil percebida por eles, que seria a de atender a crescente demanda do mercado por madeiras tratadas, que substituem as madeiras nativas, protegidas pela legislação vigente, e também para o aproveitamento da grande quantidade de madeiras de reflorestamento da Região Oeste Catarinense.

A missão da empresa é: "Oferecer aos consumidores madeiras tratadas com as mais avançadas tecnologias, para uso na agropecuária e na construção civil, contribuindo com o desenvolvimento sustentável com responsabilidade empresarial, social e ambiental." A organização não possui visão e valores delimitados, tampouco um planejamento estratégico formalizado, apenas seguem os princípios de sua missão.

Atualmente, os principais produtos comercializados pela empresa, são: mourões para cercas, *decks* para piscinas e painéis, paredes e assoalhos para casas, madeira para pergolados, madeira para galpões e quiosques, que variam de acordo com a madeira utilizada e seus fins. Na organização apenas atuam dois sócios, o Diretor Financeiro que possui vinte e cinco anos de experiência no ramo bancário, e também é formado em uma faculdade gerencial, que foi propiciada pela instituição em que o mesmo atuava. Já o Diretor Comercial possui graduação em ciências agrícolas e agronomia.

4.2 Resultados e Discussões

Para a consecução dos objetivos delineados, analisaram-se os dados coletados na entrevista realizada.

Toda matéria prima processada pela Trataplan é proveniente de reflorestamentos, os principais fornecedores dos insumos da empresa são: a Madeireira Golin (para madeira cerrada e *decks*), Madeireira Bressan, MadPoint e a Madeireira Cordilheira, todas da região. A empresa opta por estes fornecedores, pela relação custo benefício. Adquirir os produtos diretamente dos agricultores torna-se muitas vezes inviável, visto que a empresa precisa custear toda a retirada da madeira do local. Porém, quando a proposta realizada pelos agricultores à empresa é vantajosa, a mesma acaba adquirindo matéria-prima destes. Cabe ressaltar que no início do funcionamento da empresa a matéria-prima proveniente dos sócios era suficiente para suprir a demanda da empresa, hoje esta representa 5% do recebimento total de madeira *in natura*, sendo que 95% são provenientes de terceiros.

O processo produtivo começa com a compra da matéria-prima dos fornecedores, neste caso a madeira de *pinus* ou eucalipto. Estas árvores são de origem renovável e apresentam curto ciclo de crescimento, também, são obtidas de maneira sustentável, e cultivadas com a finalidade de atender o mercado consumidor de madeira, evitando assim, a extração das florestas nativas.

Depois que a matéria-prima chega à Trataplan ela é “chapeada” e em suas pontas são inseridas pequenas placas de aço para evitar rachaduras, após, a madeira é estocada para a sua adequada secagem. O processo de secagem se dá em estufas, ressaltando que as madeiras devem passar por um processo de secagem natural para uma melhor qualidade final da madeira, ou seja, sem introdução de calor para acelerar a secagem, tanto é que algumas madeiras precisam de até cinco meses para estarem prontas para poder dar continuidade ao processo, pois para o tratamento através de autoclave a madeira necessita estar com umidade abaixo de 30%. Antes da madeira ser enviada para o tratamento, dependendo do pedido, ela é lixada e refilada.

No que tange à estocagem dessa matéria-prima não existe nenhuma legislação, estas são dispostas no pátio da empresa, galpões e na própria estufa onde se é realizada a secagem. Para a secagem correta da madeira e para a injeção das quantidades corretas de produto para o tratamento, a Trataplan leva em consideração e respeita as normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas – ABNT para garantir a durabilidade e qualidade da madeira.

Após a fase de preparação da matéria-prima, a mesma vai para o processo de tratamento. A máquina autoclave é carregada com a madeira a ser tratada e o tempo estimado para o tratamento é de 02h30min até 04h00min. A composição química injetada na madeira varia de acordo com o produto a ser tratado, neste caso, *pinus* ou eucalipto de acordo com as dimensões das peças.

O tratamento da madeira na autoclave consiste em saturar (“vácuo-pressão”), as madeiras com sais solúveis em água (uma solução preservativa que aumenta a sua durabilidade em mais de dez vezes), tornando-a imunizada a fungos, cupins, umidade e outros agentes biológicos que contribuem para sua deterioração. Em média, são tratados 400 m³ mês. Cabe ressaltar que a empresa atualmente trabalha com 70% da sua capacidade produtiva total.

Na máquina autoclave em ciclos alternados de vácuo e pressão, se adiciona o produto químico Osmose K33 C, também chamado de CCA (Cromo: fixador; Cobre: fungicida; e o Arsênio: inseticida) que se distribuem nas paredes das células da madeira (“fibras”), dado que todos eles se encontram na forma de óxidos puros. O Cromo promove um processo de ancoragem do Cobre e do Arsênio com os elementos celulósicos da madeira. A partir deste processo, a madeira fica imunizada contra a ação de fungos (apodrecimento) e insetos (brocas e cupins).

Todo o processo de tratamento atende rigorosamente aos critérios de segurança, qualidade e legalidade. Saindo da máquina autoclave, todas as madeiras devem respeitar o período de cura (período que ocorre a fixação do produto químico na madeira) o que vai garantir a sua durabilidade. Este período de cura pode levar de 2 horas até 13 dias após o tratamento, dependendo da temperatura ambiente. Já a estocagem após este período se dá de forma paletizada ou amontada, dependendo de sua finalidade ou tipo de madeira (roliça ou serrada). Após isso, fica disponível para a comercialização.

O produto químico utilizado no tratamento das madeiras é adquirido junto ao fornecedor Montana Química S. A., que é especialista nos produtos químicos necessários para tratar adequadamente, e garantir a durabilidade dos produtos tratados. A Trataplan emite aos seus clientes um “Certificado de Garantia”, especificando o grau da madeira tratada, o uso da madeira tratada, bem como suas aplicações, e o período de garantia, por fim, consta a observação importante de não queimar as madeiras porque contaminam o ar e o solo (a madeira que sofreu tratamento químico não pode ser cortada, porque sua garantia ficará comprometida).

A Trataplan comercializa produtos prontos, os mourões (palanques de cerca para uso geral e cercas elétricas) são o “carro chefe” da organização, sua entrega é efetuada pela empresa ou o próprio comprador pode levar os produtos adquiridos. Já os produtos sob encomenda, por exemplo, os *decks*, o Diretor Comercial desenvolve o projeto da construção, estimando suas medidas e o orçamento do mesmo, então a equipe terceirizada, interpreta e desenvolve a montagem do projeto, entregando-o pronto ao cliente.

Atualmente as vendas da Trataplan compreendem 85% de consumidores finais (pessoa física) e 15% agropecuárias e licitações. A logística dos produtos acabados é um dos maiores gargalos presentes na empresa e isso é decorrente do seu alto custo, dependendo do volume da entrega esta é realizada pela própria empresa, ou quando envolvem cargas maiores a entrega é terceirizada, tornando assim os custos com distribuição 30% mais caros e isso acaba ocasionando perda de clientes.

A partir disso, observa-se que a cadeia de suprimentos da Trataplan conta com a participação de outras empresas, no que tange o fornecimento da matéria prima e a entrega do produto acabado ao cliente, contando com equipes terceirizadas para a montagem dos *decks*, fachadas de lojas, quiosques, pergolados, galpões e casa, e fretes terceirizados para as entregas. Salienta-se que 85% dos produtos acabados são realizadas pela logística da própria empresa, em dois utilitários com capacidade de carga de 1.600 kg cada e um caminhão com capacidade de até cinco toneladas, todos respeitando a legislação, o restante é terceirizado.

Frente a isso, percebe-se uma logística parcialmente integrada, já que a empresa não consegue eliminar do processo tudo que não tenha valor para o cliente (custos e perda de tempo), por necessitar dos processos para concluir a cadeia de suprimentos.

A visualização da cadeia de suprimentos da Trataplan e os principais fornecedores e clientes envolvidos, pode ser feita através da Figura 2 (Cadeia de Suprimentos da Trataplan).

Com relação ao gerenciamento de estoque, em especifico, não há um setor destinado a trabalhar com os estoques, sendo que o diretor comercial que detém maior responsabilidade e/ou conhecimento sobre esta área. O planejamento é feito anualmente pelos sócios da empresa, onde são estabelecidos metas e objetivos que norteiam as atividades durante o ano. A empresa também não conta com *softwares* de gerenciamento de estoque, somente fazem uso de planilhas eletrônicas.

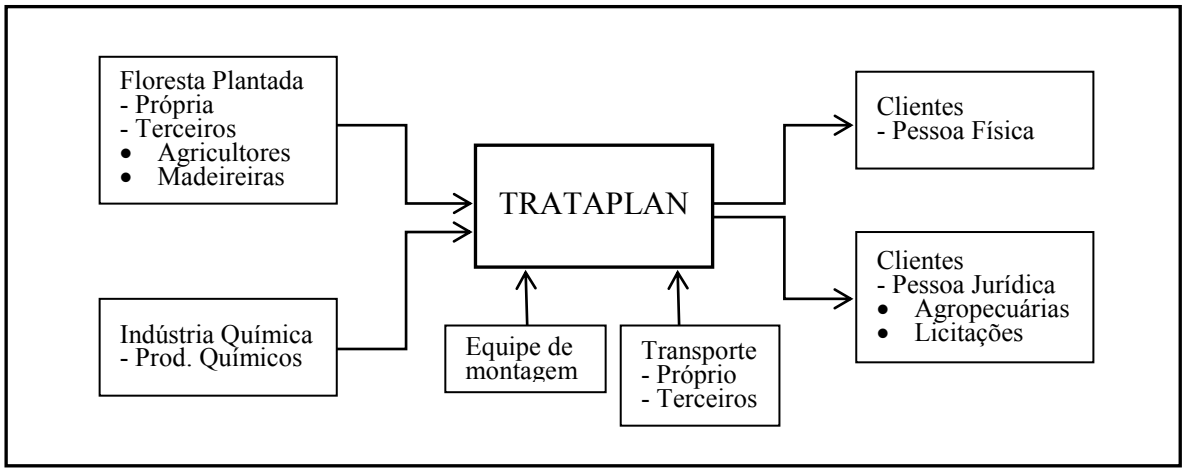


Figura 2 – Cadeia de suprimento da Trataplan, (AUTORES, 2015)

No que tange a manutenção dos estoques o diretor comercial enfatiza que como a empresa trabalha com uma grande diversidade de produtos e também muito se faz por encomenda, torna-se muito difícil manter um estoque de todos os produtos na empresa trabalhando com uma política de estoques mínimos definidos, mas apenas para seus principais produtos. Para os mourões se procura manter na empresa cerca de 3000 m² mensal, levando em consideração madeiras tratadas e *in natura* para essa finalidade. Já para os *decks* se mantém cerca de 1500 m² de produtos acabados mensalmente.

A periodicidade para o reabastecimento do estoque de madeiras *in natura* se dá mensalmente, porém sem valores definidos. Para o reabastecimento se leva em consideração expectativa de venda e a sazonalidade. A sazonalidade também é um fator presente nesse segmento de negócio, sendo que em épocas frias se comercializa mais madeiras brutas para a construção de quiosques, galpões e cercas, e em épocas quentes se trabalha mais com construção civil, com *decks* e fachadas de lojas.

Os controles de estoques em termos de quantidade e valor são realizados de maneira rigorosa para as filiais, já que estas trabalham somente com produtos tratados acabados, e os inventários periódicos são realizados a cada seis meses. Para a matriz o controle de estoque é realizado com valores aproximados e o inventário é realizado anualmente no planejamento.

Muito ainda precisa ser feito no que diz respeito à gestão dos estoques na Trataplan. Sabendo de sua importância para o bom funcionamento da organização, evitando que se

tenham situações inesperadas no processo produtivo, pedidos com atrasos, itens faltantes e clientes insatisfeitos com o nível de produtos e serviço prestados.

Com relação à gestão ambiental há um elemento contraditório em se falar em preservação do meio ambiente usando produtos químicos para o tratamento da madeira e indiretamente estimulando a monocultura. Entretanto, pode-se analisar que a empresa não polui o solo, o tratamento das madeiras através do CCA imobiliza o dióxido de carbono presente no ambiente, e através do tratamento das madeiras provindas do reflorestamento se dá a preservação das florestas nativas. Os funcionários fazem uso dos equipamentos de segurança e a empresa trabalha ativamente com medidas que minimizam o impacto ambiental.

Como exemplo da cultura de gestão ambiental, iniciou-se a colocação de calhas para reaproveitamento da água da chuva e até ao final deste ano se pretende instalar uma cisterna, já que hoje a água é toda proveniente de poços, ressaltando que no tratamento de pinos se utiliza em média 10.000 litros/dia, e a partir do uso da cisterna a empresa será também autossustentável em água.

Em algumas entregas aos clientes podem ocorrer sobras, a empresa as recolhe e as envia para seu depósito próprio, para que ocorra a destinação adequada dos resíduos. Pensando nisso, a empresa vem desenvolvendo também a proposta de instalar um incinerador, uma vez que madeiras tratadas não podem ser queimadas a céu aberto, pois liberar gases tóxicos. Com a instalação do incinerador a organização eliminará corretamente seus resíduos, e poderá a energia gerada para a secagem da matéria-prima, otimizando assim o processo produtivo.

Existe também uma iniciativa de criação de uma associação de usinas de tratamento de madeiras por sistema de autoclave na região, para a fiscalização do tratamento da madeira, principalmente no que tange a durabilidade da mesma. Envolve ainda a contratação um departamento técnico para realizar análises referentes ao adequado tratamento de madeiras, já que as análises atualmente são realizadas por um instituto de pesquisa de São Paulo e pela Montana Química S. A. Este também seria responsável por emitir um selo de qualidade se tudo estiver dentro das normas estabelecidas.

O entrevistado enfatizou que a grande maioria dos clientes leva em consideração a questão ambiental na hora de realizar a compra, tanto é que já teve casos de clientes que antes de adquirir o produto vieram até a empresa conhecer o processo produtivo e a empresa, para depois efetuar a compra. Desse modo, a Trataplan trabalha o mais próximo possível sob a ótica do desenvolvimento sustentável.

Por trabalhar neste segmento, a empresa acaba valorizando a atividade na região onde se encontra inserida, contribuindo com a preservação do meio ambiente, uma vez que a pressão sobre as florestas nativas é minimizada e se imobiliza o dióxido de carbono presente no ambiente. Os produtos produzidos passam por um rigoroso controle de qualidade, são economicamente viáveis e possuem uma relação de maior benefício e menor custo em relação ao concreto e outros tipos de madeiras.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo teve como objetivo analisar o gerenciamento de estoque de madeiras tratadas na Trataplan Madeiras Tratadas Ltda., levando em consideração sua respectiva cadeia de suprimentos.

A partir da análise qualitativa dos dados coletados, por meio de entrevista semiaberta, com o Diretor Comercial da organização, verificou-se que a cadeia de suprimentos da Trataplan conta com a participação de outras empresas, no que tange o fornecimento da matéria-prima e a entrega do produto acabado ao cliente.

Com relação ao gerenciamento de estoque, não há um departamento exclusivo e seu planejamento é realizado anualmente pelos sócios da empresa. Essa também não conta com *softwares* de gerenciamento de estoque, somente fazem uso de planilhas eletrônicas e também não contam com políticas de manutenção e reabastecimento de estoques para períodos determinados. No que tange a estocagem da matéria prima e de produtos acabados não existe nenhuma legislação, e estes são dispostos paletizados ou amontados no pátio da empresa, galpões e na estufa de secagem.

Constataram-se também no âmbito dessa pesquisa aspectos relacionados à gestão ambiental. Sabe-se que o trabalho com produtos químicos causam impactos negativos ao meio ambiente, porém o sistema para tratamento de madeiras pode contribuir principalmente na preservação de florestas nativas e na imobilização do dióxido de carbono presente na atmosfera. Com o intuito de preservar o meio ambiente a Trataplan conta com projetos de instalação de calhas, cisternas, incinerador e está se trabalhando fortemente na criação de uma associação de usinas de tratamento de madeiras por sistema de autoclave na região.

Sugere-se realizar estudos comparativos com empresas do segmento de madeiras tratadas por sistema autoclave com o objetivo de analisar também o gerenciamento de estoque, já que este tema pareceu ser complexo e problemático para esse segmento de negócios, devido às características próprias do negócio descritas no trabalho.

REFERÊNCIAS

ABPM, Associação Brasileira de Preservadores de Madeira. [2015?]. Disponível em: <http://www.abpm.com.br/faq>. Acesso em: 19 jun. 2015.

ALPERSTEDT, Graziela Dias. QUINTELLA, Rogério Hermida. SOUZA, Luiz Ricardo. Estratégias de Gestão Ambiental e seus fatores determinantes: uma análise institucional. **Revista de Administração de Empresas,** São Paulo, v. 50 n. 2, abr./jun. 2010. Disponível em: < http://www.scielo.br/pdf/rae/v50n2/04.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2015.

APPE, Júlio Sérgio de Lima et al. Aspectos toxicológicos do preservativo de madeira CCA (arseniato de cobre cromatado): revisão. **Revista Brasileira de Toxicologia**, São Paulo, v. 19, n. 1, p.33-47, jan-jun 2006. Semestral. Disponível em: < http://www.sbtox.org.br/Revista_SBTox/V19[1]2006/V19%20n1_Pag%2033-47.pdf >. Acesso em: 18 jun. 2015.

ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de materiais:** uma introdução. São Paulo: Atlas, 2011.

BARROS, Priscila. **Análise de Conteúdo**: a proposta de Laurence Bardin. [2015?]. Disponível em: <http://www.caleidoscopio.psc.br/ideias/bardin.html>. Acesso em: 14 de junho de 2015.

BOWERSOX, Donald J. et al. **Gestão Logística da Cadeia de Suprimentos.** 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2014. Disponível em: <https://books.google.com.br/books?hl=pt-BR&lr;=&id=cli2AwAAQBAJ&oi=fnd&pg=PR4&dq=gestão+da+cadeia+de+suprimentos&ots=PJleQcWbpS&sig=JuhMwwVFsafAVJ392kQgSwLxU24#v=onepage&q=gestão da cadeia de suprimentos&f=false>. Acesso em: 14 jun. 2015.

CHRISTOPHER, Martin. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos.** 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2011.

CRESWELL, John W.. **Projeto de Pesquisa:** métodos qualitativo, quantitativo e misto. 3 ed. Porto Alegre: Artmed, 2010.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de materiais:** uma abordagem logística. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.
Gil, Antonio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

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

MATIAS, Antonio Viana. **Gestão da Cadeia de Suprimentos.** 2012. Disponível em: <http://www.castelobranco.br/sistema/novoenfoque/files/08/05.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2015.

NOVAES, Antonio Galvão. **Logística e Gerenciamento da Cadeia de Distribuição:** Estratégia, Operação e Avaliação. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

PIRES, Sílvio R. I.. **Gestão da Cadeia de Suprimentos (Supply Chain Management):** Conceitos, Estratégias, Práticas e Casos. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
SEBRAE. **Dicas sobre a gestão dos estoques.** 2013. Disponível em: <http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/d1c2e0bc4ed8a5bf61be53984a68fdc4.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2015.

THEODORO, Suzi Huff; CORDEIRO, Pamora M Figueiredo; BEKE, Zeke. Gestão ambiental: uma prática para mediar conflitos socioambientais. In: Encontro da Associação Nacional de Pós Graduação e Pesquisa em Ambiente e Sociedade, 2, 2004, São Paulo**. Anais...** . [s.l.]: Anppas, 2004. p. 1 - 17. Disponível em: <http://www.anppas.org.br/encontro_anual/encontro2/GT/GT05/suzi_theodoro.pdf>. Acesso em: 18 jun. 2015.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de coleta de dados no campo.** São Paulo: Atlas, 2009.

WANKE, Peter. **Gestão de estoques na cadeia de suprimentos:** decisões e modelos quantitativos. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

INCOTERMS 2010 COMO FERRAMENTA DE GERENCIAMENTO DE RISCOS NAS TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS

Cristina Vaccari
crisvaccari@unochapeco.edu.br
Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração

Larissa Lappe
larissa.lappe@unochapeco.edu.br
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração

Claudio Jacoski
claudio@unochapeco.edu.br
Doutor em Engenharia de Produção

Rodrigo Barichello
rodrigo.b@unochapeco.edu.br
Doutor em Engenharia da Produção

Resumo
Este artigo tem por objetivo realizar abordagens dos INCOTERMS 2010 (*International Commercial Terms),* como ferramentas para auxiliar na gestão de riscos em transações internacionais. Os termos internacionais de compra e venda Incoterms são utilizados para definir dentro da estrutura de um contrato de compra e venda internacional, direitos e obrigações do exportador e do importador. Para atingir os objetivos estabelecidos, o estudo apresenta revisão de literatura sobre a temática dos riscos associados às transações internacionais, assim como a discussão das vantagens e desvantagens dos Incoterms 2010 no gerenciamento de riscos. A metodologia utilizada para o desenvolvimento da investigação foi de natureza quantitativa e qualitativa, por meio do delineamento exploratório e descritivo. A coleta de dados se deu através de uma *survey* elaborada sob a forma de questionário *on line* aplicado no mês de janeiro de 2016 em 10 empresas associadas ao Núcleo de Comércio Exterior e Logística da Associação Comercial e Industrial do município de Chapecó - Estado de Santa Catarina - Brasil, a fim de avaliar como a escolha dos Incoterms 2010 influencia no controle dos riscos em projetos de exportação. Os resultados revelam que a escolha dos termos internacionais de compra e venda por parte dos exportadores se dá em sua maioria por razões como: domínio dos importadores e exportadores na logística de movimentação da mercadoria negociada, escolha do modal para efetivar o transporte internacional, composição de preço e entendimento dos entrevistados acerca dos grupos dos Incoterms 2010.
Palavras Chave: Incoterms, Logística Internacional, Comércio Internacional, Gerenciamento de riscos.

INCOTERMS 2010 AS RISK MANAGEMENT TOOL IN INTERNATIONAL TRANSACTIONS

Abstract
This article aims to carry out approaches of Incoterms 2010 (International Commercial Terms), as tools to assist in risk management in international transactions. International terms of trade Incoterms are used to define within the framework of a contract of international buy and sale rights and obligations of the exporter and importer. To achieve the established objectives, the study presents a literature review on the topic of the risks associated with

international transactions, as well as the discussion of the advantages and disadvantages of Incoterms 2010 in risk management. The methodology used for the development of research was quantitative and qualitative nature, through exploratory and descriptive design. The data collection was carried out through a survey prepared in the form of online questionnaire applied in January 2016 in 10 companies associated with the Foreign Trade and Logistics Group of Commercial and Industrial Association of Chapecó – Santa Catarina State-Brazil, in order to check as the choice of Incoterms 2010 influence the control of risks in export projects. The results show that the choice of the international terms of buy an sale by exporters takes place mostly for reasons such as: domain of importers and exporters in handling logistics traded goods, choice of modal to accomplish international transport, price composition and understanding of respondents about the Incoterms 2010 groups.
Keywords: Incoterms, International Logistics, International Trade, Risk Management.

1 INTRODUÇÃO

Na atualidade, com a crescente competitividade e as constantes mutações no mercado, as organizações tendem a traçar estratégias de negócios para aumentar a fatia de mercado e criar planos para atender o mercado internacional. No entanto, durante o desenvolvimento desses projetos, riscos e ameaças podem afetar o resultado final de uma atividade e respectivamente interferir no desempenho organizacional.

Os riscos podem ser definidos como a probabilidade de algum evento adverso afetar negativamente às metas de um projeto (PRADO, 2001). No comércio internacional, os riscos são inerentes às transações comerciais estabelecidas entre os países. Tanto importador, quanto exportador estão sujeitos a eles, sejam riscos econômicos, políticos, geográficos, de planejamento, de competidores, sustentabilidade ou qualidade. A situação fica ainda mais turbulenta quando riscos econômicos e riscos políticos se fundem, nesta situação gestores de projetos tem uma bomba relógio em mãos, por não terem influência sobre esses eventos (COELHO, 2009).

Ao iniciar uma relação de compra e venda no mercado internacional, é necessário que a empresa realize um projeto de exportação, com a finalidade de definir todas as tarefas que devem ser executadas e controladas para atingir os resultados. Segundo o guia PMBOK (2014), um projeto envolve o gerenciamento de 10 áreas do conhecimento, gerenciamento da integração do projeto, do escopo, tempo, custo, qualidade, recursos humanos, comunicações, riscos, aquisições, e gerenciamento das partes interessadas do projeto. Conforme Carvalho e Rabechini Jr. (2011), o PMBOK, elaborado pelo PMI (*Project Management Institute*) é o guia de conhecimento sobre Gestão de Projetos mais difundido, presente em mais de 100 países, e também é o mais utilizado no Brasil. Nesse artigo será explorado apenas a área de conhecimento relacionada ao gerenciamento de riscos.

O gerenciamento de riscos em um projeto de exportação corresponde ao processo de mitigar ou eliminar os riscos envolvidos em suas transações, normalmente está associado ao controle das incertezas, obstáculos e imprevistos que podem refletir no resultado final de uma atividade, como flutuações na taxa de câmbio, burocracia alfandegária e aduaneira, sistema tributário, e infraestrutura brasileira (MINERVINI, 2012).

O propósito desta pesquisa é analisar se a utilização dos Incoterms 2010 pode contribuir para o gerenciamento de riscos nas transações internacionais, e investigar se empresas exportadoras reconhecem os termos internacionais de compra e venda para esta finalidade. Os termos são utilizados dentro de uma relação de compra e venda internacional,

definindo direitos e deveres do importador e do exportador, objetivando estabelecer o ponto de transferência e risco entre as partes envolvidas na negociação.

A complexidade dos fatores de risco envolvidos nas transações internacionais, e o desafio de administrá-los no contexto corporativo, impulsionaram o interesse pela temática em questão. Tanto incertezas quanto riscos podem gerar oportunidades e ameaças. "Aquelas que geram oportunidades são perturbações positivas, enquanto as outras são negativas" (MENEZES, 2009, p.118).

O artigo traz revisão de literatura sobre gerenciamento de riscos, dos riscos envolvidos nas transações internacionais e apresenta o significado de cada cláusula dos Incoterms, após segue a estrutura metodológica adotada para o desenvolvimento deste estudo. Na seção quatro apresenta-se a análise dos dados coletados por meio de *survey*. E, por fim as conclusões e recomendações ao estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 GERENCIAMENTO DE RISCOS

Para entender a importância do gerenciamento de riscos no âmbito organizacional, é necessário trazer para análise o conceito de risco, conforme o PMI – *Project Management Institute* (2014, p. 309) "[...] um risco pode ter uma ou mais causas e, se ocorrer, pode ter um ou mais impactos. Uma causa pode ser um requisito, premissa, restrição ou condição potencial que crie a possibilidade de resultados negativos ou positivos". Para Gido e Clements (2010) risco é a possibilidade de ocorrer uma situação indesejada, podendo resultar em algum prejuízo.

Menezes (2009) comenta que um projeto está sujeito a um conjunto de perturbações oriundo do mercado, das tecnologias, dos fatores políticos, organizacionais e econômicos. Essas perturbações podem ser classificadas em riscos ou incertezas, o que diferencia ambos, é o conhecimento ou possibilidade de estimativa de sua probabilidade de ocorrência. Segundo o autor chama-se incerteza o evento desconhecido ou difícil de estimar, do contrário, quando o evento for conhecido e possível de estimá-lo com um nível de confiabilidade, tem-se um risco.

Controlar os riscos com uma postura proativa pode aumentar as chances de alcançar os objetivos, esperar que circunstâncias adversas aconteçam para então reagir pode resultar em custos e momentos de pânico. O gerenciamento de risco possui o objetivo de propor ações para evitar ou minimizar a ocorrência e o impacto de eventos desfavoráveis (MENEZES, 2009).

Durante anos, as empresas não deram atenção adequada a gestão de riscos, compreendendo que deveriam conviver com eles. Pouco foi publicado nesse período sobre os processos envolvidos na gestão de riscos. O despertar das empresas para a necessidade de um gerenciamento de riscos eficaz, só ocorreu em 1986, após o desastre com a espaçonave *Challenger*, em razão de um lacre ou anel de vedação defeituoso. Após o acidente, especialistas tentaram descobrir se o erro poderia ou não ter sido previsto, enquanto publicações afirmavam falha no gerenciamento de riscos, outros diziam ser falha técnica (KERZNER, 2006).

O gerenciamento de risco foi, por muitas vezes, ignorado devido à prerrogativa financeira afirmando que sua gestão não adicionaria valor a firma, sustentada principalmente pelos teoremas formulados por Modigliani e Miller (1958). Entretanto, pesquisas como as

realizadas por Smith e Stulz (1985) obtiveram resultados contrários, concluíndo que as empresas que adotaram cobertura de riscos, adquiriram uma maximização do seu valor. Este resultado foi atribuído a três motivos: a redução de impostos, o custo de dificuldades financeiras e a aversão ao risco empresarial (LIMA, 2012).

Dessa forma, a visão tradicional de risco e sua gestão, profundamente trabalhados na área financeira através do dilema risco *versus* retorno, foi chamado de risco financeiro. Essa prática passou por revisões constantes, visto que as organizações estão expostas a outros tipos de riscos, cujas origem não é apenas financeira, devendo merecer uma gestão igualmente importante, afinal não há dúvidas que qualquer tipo de risco que envolve a empresa possui impacto nos resultados (PADOVEZE; TARANTO, 2009).

A essência do gerenciamento de riscos está em selecionar os riscos aos quais uma empresa pode ou quer se expor, considerando não apenas a maneira como deve se proteger deles, mas também observando quais podem ser explorados e a melhor forma para isso (DAMODARAN, 2009). A gestão de riscos pode ser entendida como uma forma organizada de identificar e mensurar os riscos, buscando alternativas estratégicas para controlá-los, ela procura incentivar o gestor a olhar para o futuro na tentativa de antecipar o que pode dar errado (KERZNER, 2006).

Cada organização possui uma estratégia para os riscos identificados, para os negativos, geralmente utiliza-se as ações de eliminação, transferência, mitigação ou aceitação. Se os riscos forem positivos, é possível adotar estratégias de exploração - promovendo incentivos para que o evento aconteça; compartilhamento - dividir ou ceder os benefícios do risco para outro com maior capacidade em explorá-lo; melhorar - aumentar a probabilidade e ou impacto do risco; aceitação - não serão tomadas atitudes, porém deseja-se que o risco aconteça (KEELING; BRANCO, 2012).

Para Lima (2012) as decisões da empresa sobre o nível de exposição aos riscos são pontos importantes para o desempenho organizacional. Se ela decide se proteger, não terá oportunidades adicionais, pois quando assume posição defensiva sua capacidade de avaliar o cenário fica comprometida e consequentemente não é capaz de distinguir os riscos que é capaz de assumir. Manab e Ghazali (2013), destacam a gestão de riscos como elemento chave para o sucesso organizacional, independentemente do tamanho ou setor da indústria. Fatos como a falência de empresas, escândalos corporativos e fraudes são razões para a implementação de um sistema de gerenciamento. Gerir de forma eficaz os fatores de risco, pode resultar em liderança de mercado, crescimento e confiança dos investidores na empresa.

2.2 RISCOS NAS TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS

Conforme Coelho (2009) os riscos de uma cadeia de suprimentos podem ser divididos em sete categorias: 1. Riscos econômicos, referem-se a fatores externos à empresa e à sua cadeia, compreende flutuações de taxas de câmbio, impostos, taxas de juros, falência de cliente/fornecedores, na qual o gestor terá pouca influência sobre os eventos. 2. Riscos políticos, envolvem disputas comerciais entre países, possíveis guerras, embargos. 3. Riscos geográficos, como desastres naturais, em razão de fatores climáticos. 4. Riscos de planejamento, falta de planejamento e previsões equivocadas podem frustrar a expectativa do cliente. 5. Competidores, observar o concorrente, porém sem perder o foco no mercado. 6. Sustentabilidade, adoção de processos e produtos ecologicamente corretos. 7. Qualidade, item que já deveria ter saído da lista, mas ainda há muitos problemas de qualidade em produtos e processos, implantar sistemas de gestão de qualidade, atualmente é palavra de ordem.

Ao mesmo tempo, Minervini (2005) destaca outros riscos que precisam ser gerenciados ao iniciar uma atividade de exportação:

a) Risco País: Possibilidade de sofrer perdas econômicas por parte do exportador, ocasionados por eventos que não estão sob o controle das empresas particulares ou dos indivíduos (por exemplo, uma revolta, uma limitação do livre comércio, ou uma crise política);

b) Risco Cambial: Desvalorização da moeda de referência em relação ao valor da própria moeda no momento do pagamento da mercadoria;

c) Risco de falta da retirada da mercadoria: Com uma forma de pagamento do tipo: "entrega após a apresentação dos documentos" o importador não se apresenta para retirar a mercadoria;

d) Risco de Variabilidade da Demanda: A demanda do produto inicialmente prevista sofre uma queda significativa devido a uma crise econômica ou à entrada de novos produtos ou concorrentes;

e) Risco de Variabilidade do Preço de Venda: O preço pode variar por políticas de concorrência, por barreiras aos produtos importados ou por um diferente poder contratual dos compradores;

f) Risco de Incremento nos custos de investimento: Aumento das barreiras de entrada no país ou dos custos internos;

g) Risco técnico: O produto não satisfaz a requisitos das normas técnicas locais;

h) Risco Jurídico: Pode-se entrar em conflitos judiciários por questões de legislação diferente no que se refere aos contratos ou leis de defesa do consumidor.

Minervini (2012) reforça a necessidade de o projeto de internacionalização, considerar os riscos e possíveis formas de evitá-los, ao contrário eles podem atingir até os veteranos da exportação. Para tanto, agrega aos riscos mencionados, mais três aspectos: Risco de falta de pagamento - o cliente pode não querer pagar o exportador; Confiabilidade das informações - informações equivocadas ou a falta delas podem contribuir para o aumento do risco na operação; Risco de contestação da mercadoria - o cliente recusa a mercadoria alegando que não corresponde ao pedido.

Segundo pesquisa da Confederação Nacional da Indústria - CNI (2014) o principal problema para a expansão das exportações, é a taxa de câmbio, seguido da burocracia alfandegária e aduaneira que possui impacto no tempo de liberação de cargas e desembaraço aduaneiro. O sistema tributário também foi um aspecto detectado como entrave à atividade exportadora, assim como a infraestrutura brasileira. Tais fatores interferem diretamente a competitividade da indústria brasileira em transações internacionais.

2.3 INCOTERMS

Nas compras e vendas internacionais de mercadorias, assim como no mercado interno, é necessário definir as responsabilidades entre vendedor e comprador. No comércio internacional, as partes envolvidas se utilizam de alguns termos para isso, com o objetivo de dividir os custos e riscos entre elas. Estes termos são chamados de INCOTERMS - Termos Internacionais de Comércio *(International Commercial Terms)* que representam um conjunto de regras para a interpretação de algumas cláusulas comerciais presentes nos contratos de compra e venda de mercadorias. Devido a diversidade dos aspectos culturais e usuais nos mais diversos países, e das diferentes formas de entregar mercadorias em cada um deles,

surgiu a necessidade de constituírem-se termos padronizados e com entendimento internacional para serem utilizados nas transações internacionais (LUNARDI, 2001).

Os Incoterms tem como prioridade evitar o uso de termos particulares de determinado país, com certas peculiaridades e normas nacionais, aplicada localmente, que possam ou não ser aceito ou causar problemas, em especial sobre a interpretação da lei, funcionamento, significado e idiomas envolvidos (KEEDI, 2012).

Para Caparroz (2012) os termos internacionais de compra e venda cuidam da relação jurídica entre compradores e vendedores, nos termos pactuados. Não interferindo nos contratos de transporte das mercadorias realizados com terceiros e não alcançam a negociação de bens intangíveis ou serviços, apenas estabelecem o nível de responsabilidade e as obrigações que devem ser assumidas por importadores e exportadores em relação às mercadorias negociadas e, são condição necessária para a reclamação em juízo oficial ou arbitral, de eventuais direitos decorrentes do inadimplemento do contrato de compra e venda, em relação às condições de entrega. Segundo o autor, a Câmara Internacional de Comércio (CCI), criada em 1919 com sede em Paris, procurou estabelecer, a partir do século XX, procedimentos relativos aos contratos de compra e venda, dando origem no ano de 1936 aos Incoterms, que desde então sofreram alterações, totalizando 8 (oito) edições, ocorridas em 1953, 1967, 1976, 1980, 1990, 2000 e por último em 2010.

Os Incoterms servem para definir, dentro da estrutura de um contrato de compra e venda internacional direitos e obrigações recíprocos do exportador e do importador, estabelecendo um conjunto-padrão de definições e determinando regras e práticas neutras, como por exemplo: onde o exportador deve entregar a mercadoria, quem paga o frete, quem é o responsável pela contratação do seguro. Ou seja, tratam de regras internacionais, imparciais, de caráter uniformizador, que constituem toda a base dos negócios internacionais e objetivam promover sua harmonia, como afirma Keedi (2003, p. 18):

> [...]cada país costuma ter suas próprias regras, portanto, pode-se deduzir que há no mundo uma grande variedade delas, perfazendo os mais diversos entendimentos, dependendo do país de aplicação. Como não é viável realizar-se as transações internacionais a partir de termos nacionais, utilizando com cada país uma regra, é preciso utilizar termos uniformes, entendidos por todos, facilitando, inclusive, a operação triangular, ou seja, aquela onde há mais de dois países envolvidos.

Na realidade, os Incoterms, não impõem e sim propõem o entendimento entre vendedor e comprador, quanto às tarefas necessárias para deslocamento da mercadoria do local onde é produzido até o local de destino final (zona de consumo): embalagem, transportes internos, licenças de exportação e de importação, movimentação em terminais, transporte e seguro internacionais, etc. Portanto, "[...]determinam a condição de entrega do bem e o momento em que se dará a transferência da responsabilidade jurídica entre comprador e vendedor, denominado ponto crítico" (CAPARROZ, 2012, p. 566-567).

O correto conhecimento dos Incoterms proporciona ao negociador que todos os gastos com sua venda sejam embutidos, evitando prejuízos à empresa. As regras acordadas pelos INCOTERMS possuem validade legal apenas para importadores e exportadores.

2.3.1 OS 11 TERMOS (INCOTERMS 2010) E SEU SIGNIFICADO

O constante aperfeiçoamento dos processos negociais e logísticos, fez com que os Incoterms passassem por diversas modificações ao longo dos anos, culminando com um novo conjunto de regras, conhecido atualmente como Incoterms 2010.

De acordo com o Ministério do Desenvolvimento Indústria e Comércio Exterior (2016), representados por siglas de 3 letras, os Incoterms simplificam os contratos de compra e venda internacional ao contemplarem os direitos e obrigações mínimas do vendedor e do comprador, quanto às tarefas adicionais ao processo de elaboração do produto. Por isso, são também denominados "cláusulas de preço", pelo fato de cada termo determinar os elementos que compõem o preço da mercadoria, adicionais aos custos de produção. A versão atual do Incoterms 2010 entrou em vigor à partir de 1º de janeiro de 2011, trazendo alterações no conjunto de regras que foram propostas pela Câmara de Comércio Internacional (CCI).

A alteração mais perceptível foi a redução no número de termos, a versão 2010 é composta por 11 termos, apresentados na seguinte ordem de risco e custos, aumentando cada um conforme se passa de um termo a outro, EXW; FCA; FAS; FOB; CPT; CFR; CIP; CIF; DAT; DAP; DDP, a versão anterior (Incoterms 2000) era de 13 termos. As alterações ocorreram no grupo D, onde os termos DAF, DES, DEQ e DDU foram substituídos por DAT e o DAP (CAPARROZ, 2012).

De acordo com Caparroz (2012), os termos internacionais utilizados pelos Incoterms possuem como principal objetivo promover a comunicação numa única linguagem entre as partes envolvidas nos processos de compra e venda internacional e são divididos em quatro grupos - Grupo E (Na origem-local de entrega nomeado) com apenas um termo o EXW; Grupo F (Livre transportador- local de entrega nomeado) que compreende os termos FCA, FAS e FOB; Grupo C (Transporte pago até - local de destino nomeado) com os termos CPT, CIP, CFR e CIF; Grupo D (Chegada/entrega), conforme segue:

1) EXW - *Ex Works* - Na origem (local de entrega designado): Esse é o termo que agrega menor obrigação ao exportador dando maior responsabilidade a quem compra a mercadoria, ou seja ao importador. O exportador disponibiliza mercadoria ao comprador no local acordado em data ou período fixado. A partir deste momento todas as despesas e riscos, desde a retirada no local designado até o destino final cabem ao importador. Pode ser utilizado em qualquer meio multimodal;

2) FCA - *Free Carrier* – Livre no transportador (local de entrega nomeado): Nesse termo, o vendedor completa suas obrigações quando entrega a mercadoria, desembaraçada para a exportação, aos cuidados do transportador internacional indicado pelo comprador, no local determinado. A partir desse momento, cessam todas as responsabilidades do vendedor, ficando o comprador responsável por todas as despesas e por quaisquer perdas ou danos que a mercadoria possa vir a sofrer. Pode ser utilizado em qualquer meio multimodal, na prática a cláusula é muito utilizada no transporte aéreo;

3) FAS - *Free Along Ship* - Livre ao lado do navio (porto de embarque nomeado): O vendedor encerra suas obrigações no momento em que a mercadoria é colocada ao lado do navio transportador, no cais ou em embarcações utilizadas para carregamento, no porto de embarque designado. A partir daquele momento, o comprador assume todos os riscos e custos com carregamento, pagamento de frete, seguro e demais despesas. O vendedor é responsável pelo desembaraço da mercadoria para exportação. Este termo pode ser utilizado somente para transporte aquaviário (marítimo fluvial ou lacustre);

4) FOB - *Free on Board* – Livre a bordo (porto de embarque nomeado): O vendedor encerra suas obrigações quando a mercadoria está a bordo do navio, na data convencionada pelas partes, a partir desse momento, o comprador assume todas as responsabilidades quanto a perdas e danos. O vendedor é o responsável pelo desembaraço da mercadoria para exportação. Este termo é utilizado exclusivamente no transporte aquaviário (marítimo, fluvial ou lacustre);

5) CPT - *Carriage Paid to- Transporte pago até* (local de destino nomeado): O vendedor entrega a mercadoria ao transportador ou outra pessoa nomeada por ele mesmo, no local que foi designado em seu país, com transporte contratado e pago por ele, para levar a mercadoria até o destino nomeado no exterior, cumprindo assim sua obrigação de "entrega" quando a mercadoria é entregue ao transportador e não quando chega ao local no destino nomeado.O vendedor é o responsável pelo desembaraço das mercadorias para exportação, sendo esta cláusula utilizada em qualquer modalidade de transporte;

6) CFR - *Cost and Freight* – Custo e frete (porto de destino nomeado): Custo e Frete significa que o vendedor entrega a mercadoria a bordo do navio ou localiza a mercadoria assim entregue. O vendedor é responsável pelo pagamento de todos os custos associados ao transporte das mercadorias até o porto de destino designado, bem como despesas de carregamento a bordo da embarcação, no porto de origem. O exportador não responderá pelos custos de desembarque da mercadoria no porto de destino, que serão arcados pelo comprador. O vendedor é responsável pelo desembaraço da exportação. Esta cláusula só deve ser utilizada no transporte aquaviário;

7) CIP - *Carriage and Insurance Paid to* – Transporte e seguro pagos até (local de destino nomeado): O vendedor entrega a mercadoria ao transportador ou outra pessoa nomeada por ele, no local acordado em seu país, porém com transporte contratado e pago por ele para colocar a mercadoria a disposição do comprador em local de destino nomeado. A partir do momento em que as mercadorias são entregues à custódia do transportador, os riscos por perdas e danos se transferem do vendedor para o comprador, assim como possíveis custos adicionais que possam incorrer. O seguro pago pelo vendedor tem cobertura mínima, cuja cópia da apólice deve ser entregue ao comprador, compete ao comprador avaliar a necessidade de efetuar seguro complementar. Essa cláusula pode ser utilizada em qualquer modalidade de transporte;

8) CIF (*Cost, Insurance and Freight)* - Custo, Seguro e Frete (porto de destino nomeado): A responsabilidade sobre a mercadoria é transferida do vendedor para o comprador no momento em que está a bordo do navio ou quando localiza a mercadoria entregue no porto de embarque. O risco por perda ou dano à mercadoria é transferido ao comprador nesse momento. O vendedor deve contratar e pagar os custos e frete do ponto de entrega até o ponto de destino que foi nomeado. Esse termo deve ser usado somente para transporte aquaviário (marítimo, fluvial ou lacustre);

9) DAT (Delivered At Terminal) - entregue no terminal (Terminal nomeado no porto ou local de destino): Esse termo significa que o vendedor entrega a mercadoria, desembarcada no meio de transporte utilizado. Quando ela for colocada à disposição do comprador no terminal nomeado, no porto ou local de destino nomeado, o vendedor deve assumir todos os riscos e custos envolvidos. O desembaraço da mercadoria na exportação é por conta do vendedor, quando aplicável, enquanto que os de importação correm por conta do comprador. Este termo pode ser utilizável à qualquer modalidade de transporte;

10) DAP (*Delivered At Place*) – entregue no local (local de destino nomeado): o vendedor completa suas obrigações e encerra sua responsabilidade quando coloca a mercadoria à disposição do comprador, na data ou dentro do período acordado, num local de destino indicado que não seja um terminal, pronta para ser descarregada do veículo transportador e não desembaraçada para importação.O desembaraço da mercadoria na exportação é por conta do vendedor, quando aplicável, enquanto que os de importação correm por conta do comprador. Essa cláusula é utilizável em qualquer modalidade de transporte;

11) DDP (*Delivered Duty Paid)* - entregue com direitos pagos (local de destino nomeado): O vendedor entrega a mercadoria ao comprador, no veículo de transporte, desembaraçada para importação no local de destino designado, ao contrário do EXW, este termo é de maior responsabilidade ao vendedor. É o Incoterm que estabelece o maior grau de compromisso para o vendedor, pois ele assume todos os custos e riscos para a entrega da mercadoria. As duas partes devem estabelecer de maneira clara o local de destino que foi acordado. Essa cláusula é utilizável em qualquer modalidade de transporte.

No quadro abaixo, apresenta-se uma síntese das características de cada cláusula dos Incoterms 2010, elaborado de acordo com o descrito neste trabalho. Para compreensão das informações contidas nele, deve-se considerar: M: Marítimo; A: Aéreo; T: Terrestre; IMP: Importador; EXP: Exportador.

DIVISÃO DAS RESPONSABILIDADES ENTRE IMPORTADOR E EXPORTADOR												
Sigla Incoterm	**Modal**	**Embalagem Origem**	**Transporte Interno Origem**	**Documentação Origem**	**Taxas/Despesas Origem**	**Liberação Aduaneira Origem**	**Frete Internacional**	**Seguro Internacional**	**Liberação Aduaneira Destino**	**Imposto/Taxas Destino**	**Documentação Destino**	**Transporte Interno Destino**
EXW	**M A T**	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP
FAS	**M**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP
FOB	**M**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP
FCA	**M A T**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP
CFR	**M**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP
CPT	**M A T**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP	IMP
CIF	**M**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP
CIP	**M A T**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP
DAT	**M A T**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP
DAP	**M A T**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	IMP	IMP	IMP	IMP
DDP	**M A T**	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP	EXP

Fonte: Adaptado de rmseguros.com.br/incoterms.htm (2015)

Quadro 1 - Incoterms 2010

O quadro 1 expõe o aumento gradativo de responsabilidade do exportador iniciando em mínimo na cláusula EXW e terminando em máximo no DDP. Dentre os 11 termos, dois fortemente utilizados são FOB e CIF por permitem ao exportador maior controle logístico nas transações comerciais, já que suas obrigações se findam ao colocar a mercadoria a bordo do navio no porto de origem (termos exclusivos para transporte aquaviário). Os outros termos são utilizados de acordo com a necessidade de cada transação e são igualmente importantes.

O entendimento das cláusulas dos Incoterms 2010 é de natureza vital para o bom desempenho das organizações no comércio internacional, segundo Lunardi (2001, p. 19) "tanto os pequenos quanto os grandes problemas, atritos e disputas que surgem no curso de operações de compra e venda de bens, têm origem na negociação comercial". É importante que sempre seja observado por parte de exportadores e importadores o Incoterm que melhor se ajusta as condições de cada um.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para realizar a abordagem dos Incoterms 2010 como ferramenta para o gerenciamento dos riscos nas transações internacionais, foram pesquisadas empresas exportadoras associadas ao Núcleo de Comércio Exterior e Logística da Associação Comercial e Indústrial de Chapecó (ACIC), por se tratarem de empresas consolidadas no mercado interno e que possuem relacionamento com o comércio internacional, destas, 10 empresas foram selecionadas para o estudo por efetivamente serem empresas exportadoras, fazendo-se valer da utilização dos termos de compra e venda INCOTERMS 2010, uma vez que pertencem ao núcleo citado empresas que apenas importam e outros segmentos.

Esta pesquisa caracteriza-se como bibliográfica de caráter descritivo e exploratório. Para Gil (2010) a investigação descritiva visa levantar opiniões, atitudes e crenças de uma determinada população, já o método exploratório, segundo Yin (1994) analisa qualitativamente um fenômeno, baseado na existência de um tema muito pouco estudado anteriormente.

Para a coleta de dados utilizou-se o método quantitativo aplicando-se uma survey, onde após proceder à revisão bibliográfica sobre a temática dos riscos associados às transações internacionais e dos Incoterms, foi elaborado um questionário para ser respondido *on line,* o mesmo passou por um teste prévio, em que dois profissionais da área de Comércio Internacional o responderam, sugerindo alterações em seu conteúdo. Uma vez ajustado e julgando-se adequado, foi encaminhado diretamente aos departamentos comerciais de 10 empresas, de segmentos como indústria, *trading company*, comerciais exportadoras, dentre outras. Este questionário continha 9 questões, sendo 8 objetivas e uma dissertativa, para permitir a avaliação de como a escolha dos Incoterms pode influenciar a minimização dos riscos durante os processos de exportação.

A coleta de dados ocorreu entre os dias 15 a 22 de janeiro de 2016, via e-mail. No corpo do texto encaminhado por e-mail seguiu um *link* para acesso ao questionário *on-line*, que foi construído através do site https://www.onlinepesquisa.com.

Para o tratamento dos dados coletados foram utilizadas técnicas de estatística descritiva por meio de métodos gráficos. A escolha desse método se deu pela necessidade de agregar os dados númericos de natureza comum e averiguar o comportamento da amostra. Conforme Reis (1996, p. 15) a estatística descritiva consiste "na recolha, análise e

interpretação de dados numéricos através da criação de instrumentos adequados: quadros, gráficos e indicadores numéricos."

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após distribuição do questionário *on-line* para 10 empresas vinculadas ao Núcleo de Comércio Exterior e Logística da ACIC Chapecó, selecionadas por terem atividades de exportação, retornaram 6 questionários com respostas que integram a amostra da pesquisa. O quadro 2 apresenta a classificação das empresas participantes e a respectiva função dos respondentes da pesquisa.

	Classificação da Empresa	**Função na Empresa**
Empresa 1	Comercial exportadora e indústria	*Supply Chain and Logistic*
Empresa 2	Indústria	Agente de Comercio Exterior
Empresa 3	Distribuição	Distribuidor Atacadista segmento agronegócio
Empresa 4	Comercial exportadora e indústria	Gerente de Comércio Exterior
Empresa 5	Indústria	Gerente Comercial
Empresa 6	Prestadora de serviços	Gerente Regional

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 – Perfil das empresas pesquisadas

As empresas pesquisadas foram questionadas sobre os países das quais elas mantém relações comerciais, sendo identificado a participação nos seguintes mercados: África do Sul, Argentina, Bolívia, Chile, China, EUA, Equador, Guatemala, Índia, México, Paraguai, Panamá, Perú, Taiwan, Uruguai. Cada país possui as suas particularidades que devem ser observadas durante as exportações no que tange ao controle dos riscos assumidos, essas questões estão relacionadas a procedimentos aduaneiros, logística, risco país entre outros dos quais em parte podem ser administrados pelo exportador na escolha da cláusula de Incoterm.

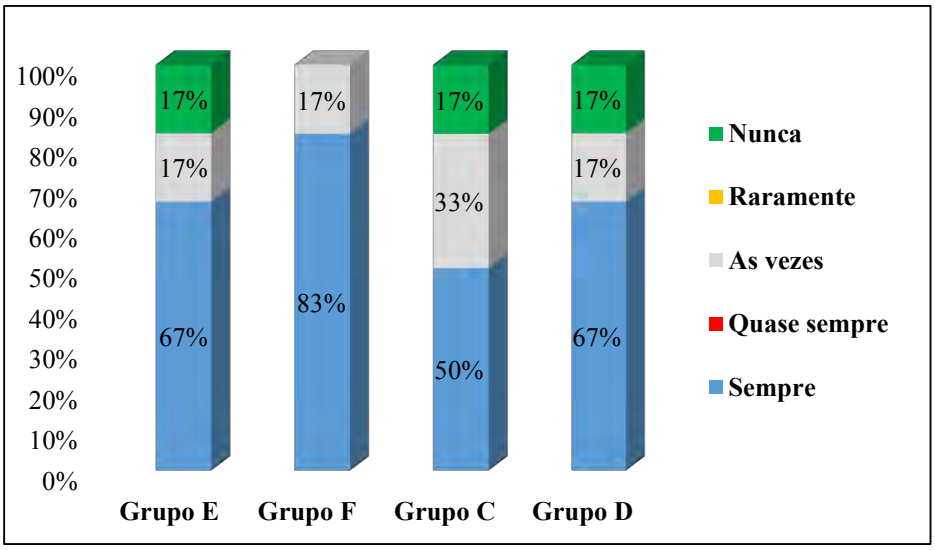
Considerando o destino das exportações, ao questionar as empresas sobre o volume de produção destinada ao mercado externo no ano de 2015, ficou constatado que cerca de 83% das empresas apresentaram volume de exportação de até 20% e aproximadamente 17% delas, destinaram ao mercado externo cerca de 20% a 40% da produção total.

Assim, é possível notar que grande parte das empresas pesquisadas possui um volume de exportação de até 20%, destinando 80% de sua capacidade produtiva ao mercado interno. Segundo Minervini (2012), a regra 80% mercado interno e 20% mercado externo protege as organizações de possíveis situações de risco, como por exemplo, de uma possível crise econômica no país ao qual se mantem relações comerciais. Adota-se esse comportamento, em razão de ser muito mais fácil, do ponto de vista comercial, realocar 20 % da produção total da empresa exportadora no mercado interno do que um volume superior. Se em meio a uma crise nas exportações o volume fosse ao inverso, isso poderia fragilizar a organização.

Quando questionados sobre a compreensão da equipe de comércio exterior sobre as cláusulas envolvidas nos Incoterms 2010, considerando as classificações dos grupos e suas cláusulas contratuais, obteve-se o seguinte resultado, apresentado no Gráfico 1. Nota-se que todos demostraram ter um bom entendimento dos 4 grupos, destacando elevado nível de

entendimento no grupo F (83%), acredita-se que por conter um dos termos mais utilizados pela empresas pesquisadas, o termo FOB- *Free on Board*/ Livre a bordo (porto de embarque nomeado), limitando às responsabilidades dos exportadores ao mercado interno.

Outro aspecto investigado, foi a forma de escolha do Incoterm pela equipe comercial da empresa, os resultados mostraram que das 06 empresas, em 03 delas a escolha do Incoterm é definido pelo importador, 1 empresa mencionou que o Incoterm é decidido em razão do tipo de transporte, 1 revelou que é definido pela empresa em razão da composição de preços, e outra mencionou que é definido pela empresa em razão da composição de preços e do tipo de transporte. Se o Incoterm é definido pelo importador, o risco ao exportador é maior, ficando exposto a várias situações. Quanto à escolha do transporte definir o termo, as empresas exportadoras ficarão restritas aos modais disponíveis em sua região de atuação.



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 1: Compreensão das cláusulas envolvidas nos Incoterms (2010)

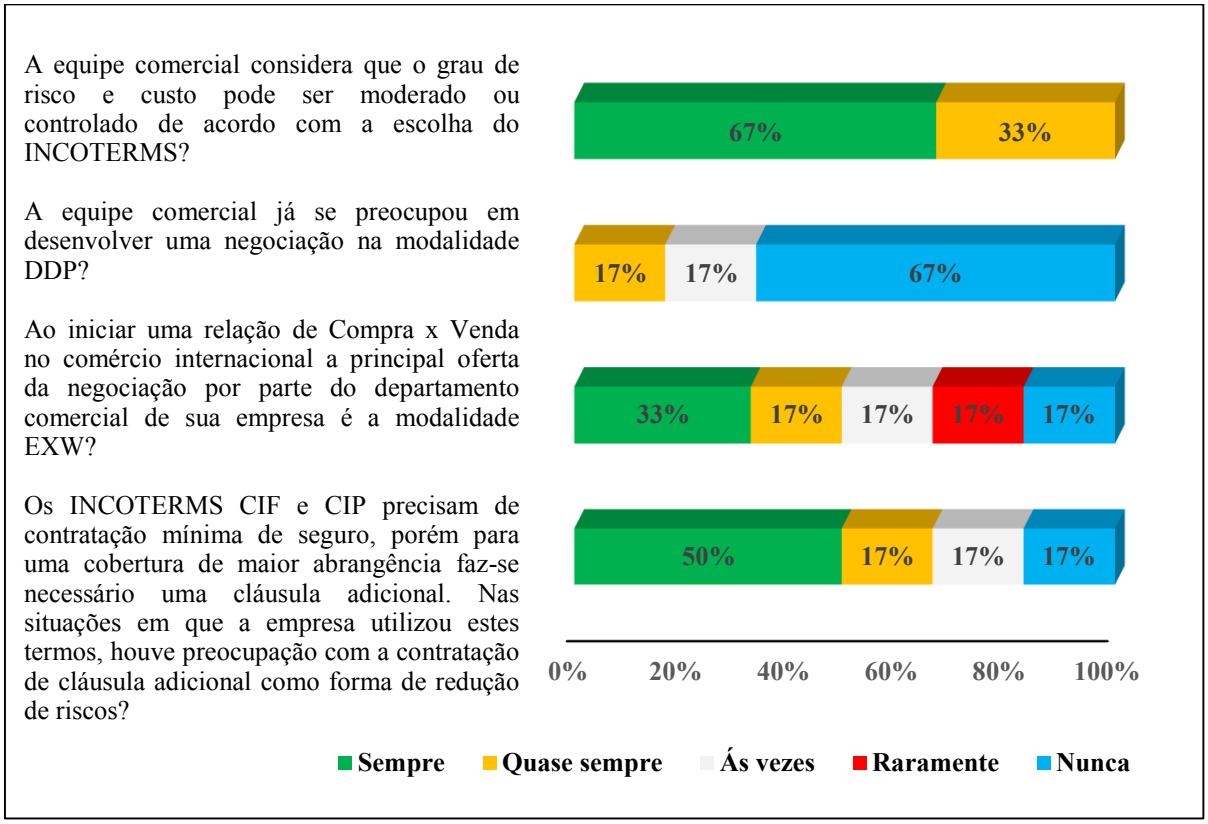
Fica evidente na pesquisa o maior uso do termo FOB. Quando as empresas foram questionadas sobre as claúsulas dos Incoterms 2010 mais utilizadas por elas, o termo FOB, apresentou um resultado superior a 80%, isso implica no controle logístico, e que as empresas mantem seu ponto de transferência de risco e custo no seu país de origem. Conforme já citado por Caparroz (2012), a empresa exportadora possui responsabilidade até o momento que a mercadoria é colocada a bordo do navio, com direitos aduaneiros e transporte principal pago até o porto de embarque, a partir daí o importador assume todo o risco da logística internacional, seguros, desembarque, desembaraço de mercadoria, etc.

Como segunda opção eleita por ordem de importância pelas empresas entrevistadas, aparece o termo CIF, que em sua definição é muito parecido com o FOB, porém adiciona a responsabilidade do exportador contratar seguro com cobertura mínima até o porto de destino.

A terceira opção preferida é o termo EXW que elimina qualquer responsabilidade por parte do exportador em relação aos custos e riscos na entrega da mercadoria ao importador. De acordo com os Incoterms 2010, esta cláusula prevê que o exportador deve deixar a mercadoria pronta para embarque na origem (que pode ser no pátio da empresa ou indústria) e tem como praxe por parte dos exportadores entregar a mercadoria já estufada, se for do tipo que necessita ser conteinerizada por questões de garantia de uma boa unitização. O termo EXW é o extremo da opção DDP, que garante maior grau de risco ao exportador por ter que

disponibilizar a mercadoria no destino, arcando com todos os riscos e custos até a entrega da mercadoria ao exportador. Esse termo foi apontado pelas empresas pesquisadas como uma das últimas opções de escolha por parte dos departamentos de exportação, expressando grande preocupação com riscos que podem interferir no percurso logístico internacional da mercadoria, bem como a burocracia aduaneira nos países de destino. Esta é uma opção adotada em sua maioria, por empresas que possuem filiais nos países de destino, garantindo assim, algum controle do espaço aduaneiro externo.

No comércio internacional, os riscos são inerentes às transações comerciais estabelecidas entre os países. Tanto importador, quanto exportador estão sujeitos à perturbações do ambiente geral, os Incoterms 2010, são efetivamente controladores do ponto de transferência de risco e custo do exportador para o importador, nesse contexto foram encaminhadas 4 questionamentos embutidos em uma única questão, que resultaram no gráfico 2. A partir da análise desses dados, constatou-se que 67% dos entrevistados consideram que o grau de risco e custo pode ser moderado ou controlado de acordo com a escolha do Incoterm.



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2 - Perfil da equipe comercial em relação ao controle dos riscos

O mesmo percentual de 67% dos entrevistados não assumem vendas pelo termo DDP (*Delivered Duty Paid*/Entregue com direitos pagos) supõem-se que pelo elevado nível de responsabilidade exigido do exportador, que deve assumir todos os custos e riscos para a entrega da mercadoria no destino definido pelo importador.

Em percentual menor, 33% das exportadoras assumiram que já realizaram vendas EXW (*Ex –Works*/Na origem (local de entrega nomeado) cujo grau de risco na operação de entrega é o menor possível para o exportador.

Considerando ainda os resultados apresentados no gráfico 2, acerca do posicionamento da equipe comercial em relação a gestão de riscos no processo de exportação, 50% dos entrevistados demonstraram preocupação em contratar seguro complementar quando utilizadas as cláusulas CIF e CIP, expondo que as empresas avaliam os fatores externos e a probabilidade de algum evento adverso afetar negativamente a relação comercial entre os países, assim como evitar possíveis falhas e perdas no percurso, garantindo que a mercadoria chegue ao destino final com segurança e sem avaria.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

No mercado internacional, altamente competitivo e burocrático faz-se extremamente necessário o entendimento dos termos de compra e venda definidos entre as partes envolvidas nos projetos de exportação.

Os Incoterms, surgiram em 1936 com objetivo único de facilitar o entendimento entre comprador/importador e vendedor/exportador, desde sua criação os termos sofreram 8 alterações, sendo a última versão chamada de Incoterms 2010, vigentes no Brasil desde 1 de janeiro de 2012. Determinantes de situações como distribuição de custos, locais de entrega das mercadorias negociadas, contratação de seguro mínimo ou adicional, responsabilidades sobre o desembaraço aduaneiro, a definição dos Incoterms é condição necessária para a reclamação em juízo oficial ou arbitral, de eventuais direitos decorrentes do inadimplemento do contrato de compra e venda, em relação às condições de entrega (CAPARROZ, 2012).

Como resultados deste estudo podemos afirmar que as empresas pesquisadas possuem conhecimento acerca das classificações dos grupos e das cláusulas contratuais dos Incoterms 2010. De acordo com os dados coletados, elas apontaram reconhecer a importância da escolha adequada dos termos para minimizar ou eliminar o grau de risco e custo envolvido nas transações internacionais, e que a decisão correta na escolha do termo evitará transtornos de ordem jurídica e financeira tanto para exportadores quanto para importadores.

Outro ponto observado, é que grande parte das empresas pesquisadas, mantem a produção destina ao mercado externo em torno de 20% de sua capacidade de produção, os outros 80% da produção ficam destinados ao mercado interno, esta margem de segurança protege-os de possíveis riscos junto aos mercados com os quais mantêm relações comerciais, considerando intempéries de mercado que possam vir a ocorrer, como as de ordem econômica ou cambial, dentre outras variáveis incontroláveis a que as empresas estão expostas.

Na pesquisa, pode-se observar que as empresas estudadas, preferem a utilização do termo FOB, é uma escolha estratégica para o gerenciamento dos riscos, onde o exportador possui responsabilidade até o momento que a mercadoria é colocada a bordo do navio, com direitos aduaneiros e transporte principal pago até o porto de embarque, deste ponto em diante o importador assume todo o risco logístico internacional, seguros, desembarque, desembaraço de mercadoria, etc. E um pequeno percentual das empresas observadas, utiliza-se do termo EXW, evitando envolver-se em maior grau com os procedimentos de entrega da mercadoria ao importador. Em algumas situações a definição da cláusula é definida em razão do modal de transporte, que pode variar entre rodoviário, aéreo e aquaviário.

Por fim, as empresas exportadoras devem estar sempre preparadas para atender em todos os termos previstos nos Incoterms 2010, já que em muitas situações o cliente elegerá o termo a ser negociado. O Incoterms conhecidos também como cláusulas de preço definem o valor de venda da mercadoria, quanto maior o grau de responsabilidade do exportador maior o valor final da mercadoria.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

CARVALHO, Marly Monteiro de; RABECHINI JR., Roque. **Fundamentos em gestão de projetos**: construindo competências para gerenciar projetos. São Paulo: Atlas, 2011.

CAPARROZ, Roberto. Coord. Pedro Lenza. **Comércio internacional esquematizado.** São Paulo: Saraiva, 2012.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. **Entraves às exportações Brasileiras**. Brasília: 2014. Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/cni_estatistica_2/2013/05/22/101/EntravesAsExportacoesBrasileiras_2014.pdf >. Acesso em: 18 jan. 2016.

COELHO, Leandro Callegari. Gerenciamento de riscos: 7 riscos de uma cadeia de suprimento. **Revista Mundo logística**. Paraná, ano II, nº 12, set-out. 2009.

DAMODARAN, Aswath. **Gestão Estratégica do Risco**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

GIDO, Jack; CLEMENTS, James P. **Gestão de projetos**. Tradução: Vertice Translate. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

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

INCOTERMS 2010. Disponível em <http://rmseguros.com.br/incoterms.htm>. Acesso em: 12 dez. 2015.

KEEDI, Samir. **Transportes Unitização Seguros Internacionais de Cargas.** Aduaneiras: 2003.

_____. **ABC do Comércio Exterior:** abrindo as primeiras páginas. 4. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2012.

KEELING, Ralph; BRANCO, Renato Henrique Ferreira. Tradução: Cid Knipel Moreira. **Gestão de projetos**: uma abordagem global. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

KERZNER, Harold; **Gestão de projetos**: as melhores práticas. Tradução: Lene Belon Ribeiro. 2.ed. Porto Alegre: Bookman. 2006.

LIMA, Samara Gabriela Alves de. **Gestão de Risco nas Empresas Exportadoras do Vale do São Francisco**. 2012. 109 f. Dissertação (Mestre em Administração) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2012.

LUNARDI, Angelo Luiz. **Incoterms 2000**:Condições Internacionais de Compra e Venda. São Paulo: Aduaneiras. 2001.

MANAB, N. A.; GHAZALI, Z. Does Enterprise Risk Management Create Value. **Journal of Advanced Management Science**. v. 1, n. 4, December 2013.

MENEZES, Luís César de Moura. **Gestão de projetos**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MINERVINI, Nicola. **O exportador.** 6. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2012.

_____. **O exportador:** ferramentas para atuar com sucesso nos mercados internacionais. 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO INDÚSTRIA E COMÉRCIO. Disponível em: <http://www.mdic.gov.br/sistemas_web/aprendex/default/index/conteudo/id/26>. Acesso em: 15 jan. 2016.

PADOVEZE, Clóvis Luis; TARANTO, Fernando César. **Orçamento empresarial:** novos conceitos e técnicas. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2009.

PRADO, Darci. **Planejamento e Controle de Projetos**. 4. ed. Belo Horizonte: Editora de Desenvolvimento Gerencial, 2001.

PROJECT MANAGEMENT INSTITUTE. **Guia PMBOK**: Um guia do conhecimento em gerenciamento de projetos. 5. ed. 2014.

REIS, Elizabeth. **Estatística descritiva**. Lisboa: Edições Sílabo, 1996.

YIN, Robert K. **Estudos de Caso**: Planejamento e Métodos. Porto Alegre: 1994.

Teoria das restrições aplicada em um processo de produção de moda íntima

Alex Borsoi (alexborsoi@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

Daiane Deon (daia_deon@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração – UNOCHAPECÓ

Cleunice Zanella (UNOCHAPECÓ) cleunice@unochapeco.edu.br
Programa de Pós-Graduação em Administração - UFSC

Resumo:

Para o alcance das metas e desenvolvimento sustentável de uma empresa é de fundamental importância o aproveitamento máximo dos recursos existentes. Assim cabe a empresa trabalhar de tal forma para aproveitar ao máximo seus recursos, criando condições para o alcance das metas, pois o principal fator de economia dos recursos em uma empresa, é o balanceamento de linha que busca aproveitar mais o tempo e conseqüentemente aumentar o fluxo do processo em si. Isso é possível através da implantação da teoria das restrições que por sua vez aponta o elo mais fraco na linha de produção, o qual impede ao alcance da meta, também definido como gargalo. O objetivo deste estudo de caso é aplicar o processo de otimização da teoria das restrições em uma empresa de moda íntima, com enfoque na linha masculina. Sendo que tem como objetivos específicos a descrição do processo produtivo de moda intima masculina atual. A identificação do gargalo e por fim aplicação de melhorias no processo produtivo em estudo. Para aplicar a teoria das restrições num processo produtivo de moda íntima masculina, foram realizadas pesquisas e coletas de dados qualitativos e quantitativos, que possibilitaram um diagnóstico que identificou a localização do gargalo existente no processo produtivo em estudo. Portanto através desse estudo foi possível identificar os gargalos do processo produtivo, bem como otimizar a produção como um todo, na busca de um aprimoramento contínuo, através de controle e gerenciamento das restrições, para fim atingir as metas da empresa.
Palavras chave: Teoria das Restrições, Otimização, Indústria de Confecções.

Theory of constraints applied to an underwear production process

Abstract

To achieve the goals and sustainable development of a company is crucial the maximum use of existing resources. So it is up companies working in such a way to make the most of their resources, creating conditions for achieving the goals, as the main resource saving factor in a company, is the line balancing that seeks to take more time and consequently increase process flow itself. This is possible through the implementation of the theory of constraints which in turn points to the weakest link in the production line, which prevents the achievement of the goal, also defined as bottleneck. The objective of this study is to apply the optimization process of the theory of constraints in an intimate fashion company, focusing on the male line. And which has as specific objectives the description of the production process current fashion

male intimate. The identification of the neck and finally the application of improvements in the production process under study. To apply the theory of constraints in manufacturing men's underwear process, research and collections were made of qualitative and quantitative data, which enabled a diagnosis that identified the location of the existing bottleneck in the production process under study. So through this study it was possible to identify the bottlenecks in the production process and optimize production as a whole in the pursuit of continuous improvement, through control and management of restrictions to end achieve the company's goals.
Keywords: Theory of Constraints, Optimization, Clothing Industry.

1 INTRODUÇÃO

As mudanças econômicas, políticas e sociais, recaídas sobre os sistemas de produção, tem levado as empresas a repensar sua forma de organização de trabalho. Busca-se a redução de custos, que passa a ser acompanhada por objetivos de desempenho, nos quais cita-se a qualidade, rapidez e aproveitamento máximo dos seus recursos. O mercado globalizado está marcado por um ambiente de competitividade. Esse crescimento e evolução impõem que as empresas tenham compromisso incessante com o contínuo aperfeiçoamento de seus produtos e processos.

A teoria das restrições – TOC, que de acordo com Goldratt (1991) tem como foco principal a restrição existente em um processo, o que é definida por como qualquer coisa que limita um melhor desempenho de um sistema, busca otimizar os processos como um todo, identificando o fator limitante ao melhor desempenho das empresas, garantindo maior competitividade.

Ao utilizar a Teoria das Restrições na empresa do estudo de caso, será possível auxiliar o gestor na definição das metas, na identificação das restrições, no balanceamento do fluxo da produção, na minimização dos custos e no aumento do poder competitivo da empresa no mercado.

Apesar de a empresa possuir estrutura pequena, apresenta deficiência em seu processo produtivo, o que leva ao aumento dos custos de seus produtos acabados e dificulta a sobrevivência no mercado competitivo. Sendo que a mesma não consegue identificar o que a impede alcançar seus objetivos. Mas tem conhecimento que a administração, mais especificamente a administração da produção possui ferramentas que possibilitaram identificação das restrições em seu processo produtivo, para fim atomizá-los e alcançar suas metas.

Neste estudo de caso em específico obteve enfoque na moda íntima masculina, pois por sua vez, representa grande parte do faturamento da empresa, e ainda a linha masculina a pouco tempo obteve investimentos em máquinas e equipamentos, o que gera a dúvida de sua capacidade utilizadas. Salienta-se que, depois de aplicado na linha masculina o trabalho se estenderá as demais linhas produtivas da empresa, buscando a otimização do processo produtivo como um todo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Teoria das Restrições

De acordo com Guerreiro, (1996, p.13) "Na segunda metade dos anos 80, nos Estados Unidos da América, Goldratt desenvolveu a teoria das restrições (TOC – Theory of Constraints)". Goldratt buscava a otimização globalizada da organização e desenvolveu uma nova filosofia de gerenciamento para a administração dos processos de produção, o qual busca a maximização dos resultados, através da otimização dos recursos restritivos.

Neste sentido Goldratt (1993, p. 49) afirma que a idéia, principal de qualquer empresa é "... ganhar dinheiro tanto hoje como no futuro". Partindo que todo o sistema deve trabalhar e direcionar ao alcance da meta, e ainda, todo o sistema possui ao menos uma restrição que impede o alcance da mesma ao contrario os ganhos seriam infinitos, a TOC procura maximizar seus ganhos, através de uma adequada gestão da produção, o qual foca todas suas ações no recurso restritivo, para obter balanceamento de linha.

A teoria das restrições por sua vez define como foco principal a restrição existente em um processo, o que é definida por Goldratt (1991, p.10) como: "(...) qualquer coisa que limita um melhor desempenho de um sistema, como o elo mais fraco de uma corrente (...)", em outras palavras, é o recurso onde menos produz em um sistema, o que deixa os demais recursos envolvidos do processo ociosos.

Também conhecida como gargalo, a restrição segundo Plantullo (1994, p.34) é: "(...) todo recurso que possui uma capacidade menor que a sua de demanda". O que significa nas palavras de Tubino (2000, p.164) que, "Gargalo é um ponto do sistema produtivo (máquina, transporte, espaço, homens, demanda etc.) que limita o fluxo de itens no sistema".

Para Plantullo, (1994, p.33): "A Teoria das Restrições procura tratar o ambiente envolvente de forma diferenciada e localizar gargalos (*bottlenecks*) em se tratando de produção". Referindo-se que para maximizar os ganhos a teoria das restrições, apesar de ter visão sistêmica, dá mais ênfase nas restrições existente no sistema, ou seja, está de olho no que impede o alcance da meta estabelecida.

Reforçando a citação anterior Guerreiro (1996, p.14), afirma que Goldratt buscava a otimização globalizada de uma organização; "A teoria das restrições rompe as barreiras do sistema produtivo e generaliza, para a empresa como um todo (...)". Que se dá através de uma visão geral, ou melhor, uma visão global da organização, o qual facilita na tomada de decisão.

A teoria das restrições não é aplicada necessariamente em uma empresa com sistema produtivo, mas para qualquer modelo de sistema, pois as restrições podem ser físicas como não físicas (políticas). Guerreiro (1996, p.14) explica as mesmas: "(...) física, engloba mercado, fornecedor, máquinas, materiais, pedido, projeto, pessoas e é denominada de restrição de recurso (...)" o que ataca em um sistema produtivo a ineficiência do processo. Já a não física é: (...) formada por normas, procedimentos e práticas usuais do passado, denominada de restrição de políticas (...).

JIT (Just – In – Time) por sua vez de acordo com Davis, Aquilano, Chase (2001, p.407), é produzir grande quantidade, com o menor número de perdas possíveis: "(...) é um conjunto de atividades projetado para atingir a produção em alto volume, utilizando estoques mínimos de matérias-primas, estoque intermediário e bens acabados". É através da relação entre a Teoria das Restrições com a JIT (Just – In –Time), que a teoria das restrições torna-se uma ferramenta ainda mais adequada no combate contra perdas existente dentro de uma

organização, assim auxiliando a mesma de tal forma a aumentar seus resultados e consequentemente seu poder competitivo no mercado.

Baseado na premissa que toda empresa possui ao menos uma restrição, ao contrário seus ganhos seriam infinitos, e por sua vez é necessário otimizá-la, Guerreiro (1996), apresenta que na teoria das restrições possui cinco passos para auxiliar ao gestor na tomada de decisão no que se refere ao recurso restritivo:

1º passo: Identificar as restrições do sistema;

Nesse passo é identificado o elemento que limita a capacidade de produção da empresa. Guerreiro (1996, p.21) coloca que: "Nesta primeira etapa, devem ser identificadas as restrições existentes no sistema". Nessa etapa são identificadas as restrições que limitam o desempenho do sistema.

2º passo: Decidir como explorar as restrições do sistema;

Na segunda etapa, busca-se a máxima exploração do recurso restritivo, que é o recurso limitador no sistema. Guerreiro (1996, p.21) coloca: "Explorar as restrições significa tirar o máximo proveito delas". Ou ainda procurar obter o melhor resultado da restrição, utilizando de toda a sua capacidade para que aumente seu ganho.

Em poucas palavras Roger, Reis, Dami (p.4) explicam que: simplesmente significa extrair o máximo deles. Para Oenning et al (2004, p. 212) é através da: "... combinação ótima dos produtos é a que possibilita o maior ganho possível para a empresa".

3º passo: Subordinar o resto a decisão anterior;

Nessa etapa Guerreiro (1996, p.22) coloca que os demais recursos não gargalos devem estar subordinados ao recurso gargalo o que significa "(...) que todos os demais recursos não restritivos devem ser utilizados na medida exata demanda pela forma empregada de exploração das restrições". No intuito de buscar o balanceamento de linha.

Partindo do pressuposto que o recurso restritivo não pode parar, segundo Oenning et al (2004 p.212) "Todos os demais recursos do sistema devem ter a capacidade mínimi da produção superior ao recurso restritivo (...)", os demais recursos devem formar um estoque para garantir que o recurso restritivo não tenha paradas, pois a mesma afetará o desempenho do sistema como um todo, o qual deve ser minuciosamente calculado, pois um estoque acima do necessário gerará redução dos ganhos finais da empresa.

4º passo: Elevar as restrições do sistema;

Na quarta etapa Guerreiro (1996, p.22), diz que depois de utilizar a maior eficiência da restrição no processo é necessário aumentar a quantidade de recursos para elevar a capacidade da restrição: "(...) deve-se elevar ou superar a restrição, acrescentando maior quantidade do recurso escasso no sistema". Seguindo o pensamento Soares (p.3), diz que "(...) depois de explorar a restrição, a única forma de aumentar o ganho é aumentando a capacidade da restrição".

Para Oenning et al (2004, p.213) "Elevada a capacidade de um recurso restritivo, estará sendo elevada a capacidade do sistema como um todo". Pois sendo que quem dita o ritmo do sistema é a restrição, quando otimizada afetará diretamente no resultado do sistema. Mas deve

ser considerado que depois de atacar a restrição existente, surgirá nova restrição no sistema, como um processo contínuo.

5º passo: Se, num passo anterior, uma restrição for eliminada, volte ao primeiro passo, mas não permita que a inércia gere uma restrição no sistema;

Segundo Guerreiro (1996, p. 22), depois de atacar a restrição existente, surge nova restrição no sistema "Tendo em vista que sempre surgirá uma nova restrição após a etapa 4, o ciclo deve ser reiniciado novamente a partir da etapa 1". Oenning et al (2004, p.213) coloca que "A gestão dos gargalos deve ser atividade constante em toda a empresa". De acordo com Soares "(...) as restrições são móveis e modificam-se à medida que o tempo passa e o ambiente se altera". Portanto com a aplicação dos cinco passos a empresa apresentara uma gama de informações, com respostas rápidas que auxiliará na tomada de decisões, diretamente relacionadas à maximização dos resultados obtidos através da otimização do recurso restritivo.

Neste sentido Guerreiro (1996, p. 37-38), apresenta no quadro 1 apresenta que a teoria das restrições estabelece nove princípios básicos de otimização. Os quais auxiliam na busca da otimização da produção no sistema.

OS NOVES PRINCIPIOS DA TEORIA DAS RESTRIÇÕES
1- Balancear o fluxo e não a capacidade.
2- O nível de utilização de um recurso não gargalo é determinado por seu próprio potencial e sim por outra restrição do sistema.
3- A utilização e a ativação de um recurso não são sinônimos.
4- Uma hora perdida no gargalo é uma hora perdida no sistema inteiro.
5- Uma hora economizada onde não é gargalo é apenas uma ilusão.
6- Os gargalos governam o ganho e o inventario.
7- O lote de transferência não pode e muitas vezes não deve ser igual ao lote de processamento.
8- O lote de processo deve ser variável e não fixo.
9- Os programas devem ser estabelecidos considerando todas as restrições simultaneamente.

Fonte: Guerreiro (1996)

Quadro 1 - Os noves princípios da Teoria das Restrições

De acordo Guerreiro (1996, p. 39) a "(...) a observação dos referidos princípios pelos gestores conduz à otimização do resultado econômico da empresa". Ao aplicar a TOC, em um sistema organizacional será possível obter uma gama de informações, as quais causaram impacto na tomada decisão, pois a mesma apura dados quantitativos e qualitativos, os quais possibilitam informações mais precisas para auxiliar na tomada de decisão. Deve-se considerar que, uma vez aplicada a Teoria das Restrições em um sistema, será possível obter resultados eficientes e precisos através de uma aplicação contínua, ao contrário todo trabalho inicial torna-se obsoleto.

2.2 Mercado de confecções do vestuário

O setor têxtil e de confecções no Brasil, possui mais de 30 mil empresas e gera 1,65 milhões de empregos (MDIC, 2011). Atualmente o Brasil é o 6º maior produtor mundial de confeccionados, mas tem pouca participação no mercado internacional, ocupando a 45º posição dos maiores importadores.

O Brasil está na lista dos 10 principais mercados mundiais da indústria têxtil, como também um dos maiores parques fabris do planeta. Um dos motivos desse sucesso é a sua diversidade, e pela sua extensão territorial e variedade cultural, cada região atua de modo diferenciado, inovando os meios de produção e apresentando produtos caracterizados (MDIC, 2011).

No ano de 2010 ocorreu uma transformação no mercado global, pois países em desenvolvimento como China, Índia e Brasil se recuperam muito rápido da temerosa crise econômica mundial, ao contrário de países desenvolvidos aonde ainda sentem as marcas da crise, apresentando elevadas taxas de desemprego e desequilíbrios fiscais (TEXBRASIL, 2011).

Por outro lado, grande parte dos produtos confeccionada destinados ao exterior produzidos no Brasil mudou de rumo adotando o mercado doméstico, devido à situação econômica do mercado externo, velhos problemas estruturais de logística, de tributação e ainda com o dólar em baixa, além do que o aumento da renda familiar brasileira (JORNAL NACIONAL, 2011).

Um fator muito importante é a competitividade do setor, que também está fortemente relacionada ao acesso aos fornecedores, pois os custos de logísticas afetam diretamente aos preços praticados. Mas ainda, o principal fator complicador é a mão de obra, pois diante das expectativas de um mercado promissor para 2011, o setor de confecções apresenta falta de mão de obra principalmente qualificada (MDIC, 2011). Tornando-se um importante agente de desvantagem, pois não adiante possuir demanda se não há quem produza. Portanto cabe as empresas tomarem iniciativas para qualificar seus colaboradores, preparando-os para atender a demanda esperada e ainda, organizar a empresa no sentido de aproveitamento de seus recursos restritivos.

Quem abriu as portas para a moda íntima do Brasil foi o biquíni de praia, e com o seu sucesso no mercado externo levou junto à moda íntima brasileira. E com relação à matéria prima citam-se como as mais utilizadas na produção de moda íntima a lycra e o algodão. Mas o que diferencia uma empresa e outra é maneira como a peça é produzida, ou seja, de acordo com as características de cada empresa.

Os consumidores são basicamente pessoas do sexo feminino, apesar de crescido significativamente o número de homens que compram lingeries para presentear, sem falar que os homens estão cada vez mais exigentes na escolha de suas próprias roupas íntimas, o que gera a oportunidade de novo nicho de mercado para as indústrias do setor (SEBRAE, 2011).
Mas durante a crise econômica em 2008, os produtos chineses invadiram o mercado de moda íntima, com preços mais baixos. Mesmo que diminuímos o número de exportados o mercado interno foi aquecido o que não causou muito impacto sobre as compras consideradas essenciais, que é o caso da moda íntima, o qual apresentou crescimento no setor e possui expectativas de crescimento para os próximos anos. E mesmo com o mercado interno aquecido o governo federal anunciou a liberação de bilhões de reais para tentar estimular as exportações de moda íntima, no intuito de aumentar o poder competitivo das empresas brasileiras no mercado externo (JORNAL NACIONAL, 2011).

A indústria de moda íntima deve aumentar suas vendas e repetir crescimento registrado nos últimos anos, pois o setor vem apresentando crescimento constantes. Nos anos anteriores produziu aproximadamente 835 milhões de peças, faturando R$ 4,59 bilhões. O setor de moda íntima também sinaliza manutenção do desempenho, a estimativa para o crescimento é igual a 15% anualmente, pois as confecções de moda íntima vêm superando resultados anos após anos, apresentando índices bastante superior à do crescimento do PIB (SALÃOMODABRASIL, 2011).

É valido ressaltar que este fato não acontece com a indústria de confecções como um todo, o que leva a concluir que a moda íntima alcançou um nível de competitividade internacional. Outro fator importante é a manutenção da demanda interna mantida pelo cenário econômico favorável do Brasil.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como pesquisa exploratória, pois todos os processos apresentam descrições precisas de situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma. (CERVO, BERVIAN, 2002).

Os procedimentos de pesquisa são caracterizados como estudo de caso, que por sua vez possibilita novas descobertas de problemas no processo. Segundo Gil (1996) "O estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente mediante os outros delineamentos considerados" (GIL, 1996, p. 58).

E abordado de forma qualitativa e quantitativa na busca de pesquisas profundas que focam de forma ampla e de simples entendimento. Na abordagem qualitativa destaca-se características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade deste último (BEUREN, 2003).

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

A empresa de Moda Íntima em estudo trabalha atualmente com um turno das 7:00 horas ás 18:00 horas com um intervalo de 2:15 horas e a produção está dividida em duas células uma feminina e outra masculina. Conta com 12 colaboradores, sendo nove na produção, dois no setor administrativo e um no setor de vendas.

A empresa tem produção mensal média de 5000 peças, com mais de 50 modelos, sendo que aproximadamente 2000 peças são masculinas e as demais femininas. No estudo de caso é obtido enfoque na linha masculina, pois a mesma obteve grande investimento em máquinas e equipamentos, assim busca-se a utilizar à máxima sua capacidade produtiva para obter retorno sobre o investimento. A linha masculina possui 15 modelos que estão divididos em: slip (peça com elástico na perna), boxer e sunga que se diferenciam por não obter elástico na perna, produzidas em cinco tipos de tecido que são: poliéster, lycra, cotton e 100% algodão.

Apesar dos gestores reconhecerem a existência dos recursos restritivos, não se quais são, onde estão e nem como otimizá-los. Diante do contexto, este trabalho objetiva identificar o recurso restritivo no processo produtivo de moda íntima masculina. Na primeira etapa foi identificada e descrita as atividades necessárias no processo produtivo de moda íntima masculina, seguido da coleta de dados quantitativos e qualitativos, diagnóstico dos dados e aplicação da teoria da restrição.

Para melhor entendimento do processo produtivo, no quadro 2 são apresentadas às máquinas utilizadas no processo produtivo da linha masculina da empresa em estudo.

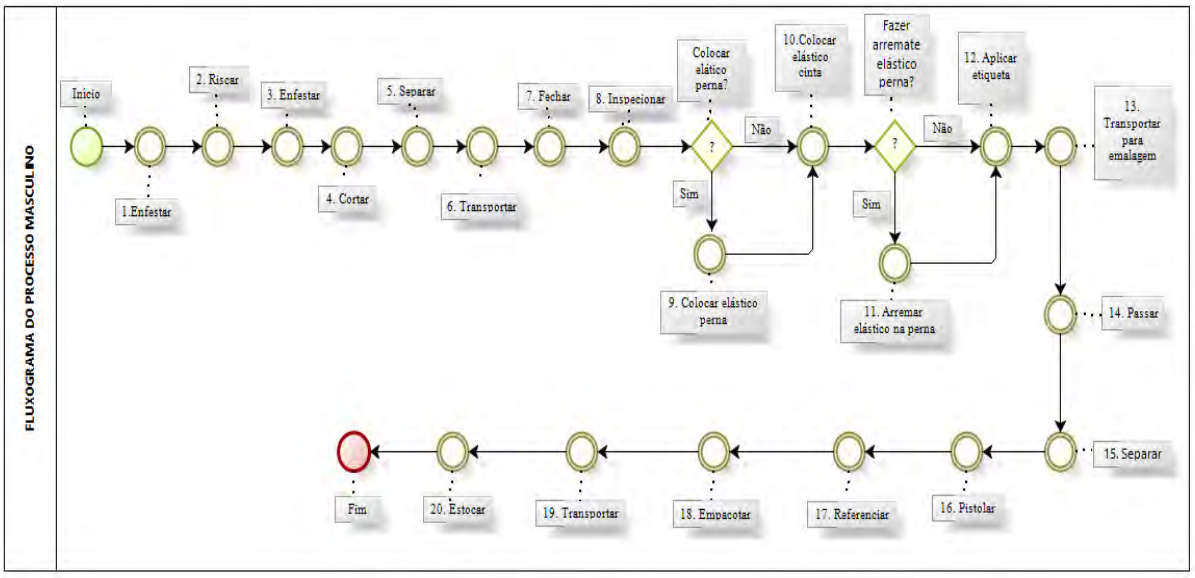
Nº da máquina	Máquinas	Processos realizados pelas máquinas
1	Maq. Corte	Corte das peças;
2	Flat	Fechar as cuecas;
3	Galoneira	Colocar elástico na perna da cueca;
4	Galoneira	Colocar elástico na cintura da cueca;
5	Cobertura	Arrematar o elástico da perna da cueca;
6	Cobertura	Arrematar perna da cueca boxer;
7	Estamparia	Aplicar etiqueta termo colante;
8	Overloque	Fechar peças;
9	Overloque	Fechar elástico anel;
10	Travett	Costura de reforço, arremate final.

Fonte: A empresa

Quadro 2- As máquinas e suas funções

4.1 Fluxograma do processo produtivo masculino da empresa em estudo

Em um processo de fabricação de moda íntima masculina é necessário passar por varias etapas, como o corte do tecido, a separação da matéria-prima, a montagem das peças, o aplique de acessórios, os acabamentos, a embalagem do produto final e sua estocagem. Para melhor visualização e avaliação do processo produtivo em estudo foi elaborado o fluxograma da moda íntima masculina, possibilitando a identificação do recurso restritivo para fim otimizá-lo. Na figura 1, apresenta o fluxograma de moda íntima masculina.



Fonte: Elaborado pelo autor

Figura 1 – Fluxograma do processo produtivo de moda intime masculina

Através do desenvolvimento do fluxograma apresentado, é possível obter um diagnóstico mais preciso do processo de fabricação de moda íntima masculina, assim possibilitando identificar e interpretar os recursos restritivos existentes no processo em estudo. Oferecendo condições para auxiliar na tomada decisão, eliminando a restrição a fim de otimizar o processo como um todo, garantindo a empresa o aumento de seu poder competitivo no mercado atual.

4.2 Diagnóstico da situação atual da empresa em estudo

Para obter um diagnóstico do processo produtivo de moda íntima masculina da empresa em estudo, em um período de um mês foi aplicado fichas para acompanhamento aos lotes, onde foi marcado/anotado a hora de início e do fim de cada processo, oferecendo condições de visualizar a restrição existente no processo em estudo. E através dessa coleta foi elaborado cálculos que apresentaram a capacidade produtiva de cada máquina, possibilitando a identificação do gargalo no processo produtivo de moda íntima masculino.

1) Identificando a restrição do sistema;

Os quadros apresentam o processo produtivo de dois modelos de moda íntima masculina existentes no processo produtivo da empresa em estudo, os quais estão compostos por as atividades e tempo necessário para processamento, a disponibilidade de tempo e a meta estabelecida, assim permitindo a identificação da restrição existente.

Partindo de uma média de venda mensal de duas mil unidades, faz-se necessário definir uma meta diária de duzentos e vinte unidades. Assim sendo foi elaborado tabelas através dos seguintes cálculos. Com a coleta de dados realizada na empresa em estudo em um período de um mês, foi possível construir tabelas onde são apresentadas as atividades necessárias para o processamento dos modelos A e B também o tempo necessário para cada atividade do processo, o qual foi possível através da cronometragem do tempo de um lote dividido por "X" peças. Ainda as tabelas, apresentam a disponibilidade de minutos diários, o qual foi dividido por tempo unitário de cada atividade necessária, assim apresentando a capacidade efetiva de cada processo. Partindo da meta estabelecida pelo setor de vendas são possíveis visualizar as restrições nos processos em estudo, e por fim nas tabelas são apresentadas as capacidades necessárias de cada processo para atingir as metas estabelecidas. A tabela 1 apresenta o processo produtivo do modelo A (cueca slip, cotton egípcio com elástico personalizado).

Nº	Atividades	Modelo B 101	Disponibilidade	Peças/dia	Meta	%
1	Processo de corte	0,58531746	510	871	220	25%
2	**Fechar**	**2,52**	**510**	**202**	**220**	**109%**
3	Emparelhar	0,836309524	510	610	220	36%
4	Colocar elástico perna	0,883333333	255	289	220	76%
5	Colocar elástico cinta	0,662698413	255	385	220	57%
6	Travett cinta	0	510	0	220	0%
7	Arrematar	1,536706349	510	332	220	66%
8	Colocar etiqueta frontal	0	510	0	220	0%
9	Transportar para embalagens	0	510	0	220	0%
10	Embalagem das peças	0,488293651	510	1044	220	21%

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 1 - O processo produtivo do modelo A

Partindo da meta estabelecida pelo setor de venda, o modelo B apresenta a restrição no processo de fechar, pois nesse processo a produção atual é de duzentas e duas unidades diárias.

Na tabela 2, é apresentado o processamento do modelo B (boxer cotton egípcio, com elástico personalizado).

Nº	Atividades	Modelo C 111	Disponibilidade	Peças/dia	Meta	%
1	Processo corte	0,669166667	510	762	220	29%
2	**Fechar**	**3,26**	**510**	**156**	**220**	**141%**
3	Emparelhar	1,6225	510	314	220	70%
4	Colocar elástico perna	0	0	0	220	0%
5	Colocar elástico cinta	1,065833333	510	478	220	46%
6	Travetar cinta	0	510	0	220	0%
7	Arrematar	1,939166667	510	263	220	84%
8	Etiqueta termo colante	0,5675	510	899	220	24%
9	Transportar para embalagens	0	510	0	220	0%
10	Embalagem das peças	0,609166667	510	837	220	26%

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 2 – O processo produtivo do modelo B

No modelo B, como é possível visualizar na tabela 2, a restrição existente também está no processo de fechar, apresentando produção diária de cento e cinqüenta e seis unidades, o que leva a não atendimento da meta, estabelecida pela media da venda mensal da empresa.

Diante dos dados apresentados nas tabelas, é possível identificar as restrições existentes nos processos produtivos masculinos em estudo, o que permite partir para a segunda etapa da TOC (Teoria das Restrições), onde é decidido como explorar a restrição do sistema, através de atividades que explorem ao máximo as restrições existentes.

2) Decidir como explorar a restrição do sistema;

De acordo com a teoria das restrições a segunda etapa é explorar a restrição do sistema "(...) é tirar o máximo de proveito da restrição para obter maior proveito do recurso restritivo" (Guerreiro 1996, p. 21). Na segunda etapa foi realizado um trabalho de elevação da capacidade do recurso restritivo em cada um dos produtos em estudo.

Os modelos A e B apresentam como gargalo o processo de montagem da peça, o qual levou a tomada de três decisões na tentativa de otimizar e eliminar a restrição existente, sendo:

i. Nos modelos A e B a primeira mudança foi a instalação de uma mesa de apoio na máquina, para ampliar a mesa, com isso o colaborador coloca as partes das peças em cima, evitando movimento desnecessário, pois antes a costureira colocava as partes da peça nas pernas, o que gerava grande perda de tempo.

ii. Na segunda mudança foi colocado outro colaborador do processo dos modelos A e B que tem capacidade ociosa para fornecer assistência á costureira, assim a mesma não necessita parar a máquina para cortar fios e organizar as peças durante o processo de montagem.

iii. E na terceira mudança do processo foi exigido do setor do corte, o qual tem capacidade ociosa a fornecer as peças para o recurso restritivo, separadas do lado

direito e com o pique (corte para ponto de medida), o que facilita a costureira no manuseio das peças no momento da montagem, pois a mesma não necessitará a parar de operar a máquina para organizar as peças.

A tabela 3 apresenta os resultados obtidos com a exploração máxima do recurso restritivo do modelo A.

Nº	**Atividades**	**Tempo unitário por processo**	**Disponibilidade de Min.**	**Peças/dia**	**Meta**	**%**
1	Processo de corte	0,55952381	510	911	220	24%
2	Fechar	0,5	510	1020	220	22%
3	Emparelhar	0,672619048	510	758	220	29%
4	Colocar elástico perna	0,833333333	255	306	220	72%
5	Colocar elástico cinta	0,714285714	255	357	220	62%
6	Travett cinta	0	510	0	220	0%
7	Arrematar	1,101190476	510	463	220	48%
8	Colocar etiqueta frontal	0,476190476	510	1071	220	21%
9	Transportar para embalagens	0	510	0	220	0%
10	Embalagem das peças	0,482142857	510	1058	220	21%

Fonte: Elabora pelo autor

Tabela 3 – O processo produtivo do modelo A, depois de otimizado

Ao visualizar a tabela é possível notar que com as ações tomadas para a otimização do recurso restritivo no modelo A, obteve-se resultados positivos, pois o recurso restritivo atendeu a meta estabelecida pelo setor de vendas, mas como a teoria das restrições apresenta, quando é eliminada uma restrição surge uma nova restrição, nessa situação a nova restrição passa a ser a demanda, pois a mesma tem necessidade produtiva de duzentas e vinte unidades.

A tabela 4 apresenta o processo produtivo do modelo B, a partir da otimização da restrição existente.

Nº	Atividades	Tempo unitário por processo	Disponibilidade	Peças/dia	Meta	%
1	Processo corte	0,68	510	750	220	29%
2	Fechar	1,375	510	371	220	59%
3	Emparelhar	1,37	510	372	220	59%
4	Colocar elástico perna	0	0	0	220	0%
5	Colocar elástico cinta	0,74	510	689	220	32%
6	Travetar cinta	0	510	0	220	0%
7	Arrematar	2,07	510	246	220	89%
8	Etiqueta termo colante	0,56	510	911	220	24%
9	Transportar para embalagens	0	510	0	220	0%
10	Embalagem das peças	0,71	510	718	220	31%

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 4 – O processo produtivo do modelo B, depois de otimizado

No modelo B, com as ações tomadas para a otimização do recurso restritivo, a restrição deixou de ser o processo de montagem e passou a ser o a demanda, pois a mesma a passa a atender a restrição com capacidade ociosa.

3) Subordinar o resto a decisão anterior;

Nessa etapa, os demais recursos devem subordinar-se ao recurso restritivo, ou seja, produzir a quantidade máxima do gargalo, pois se produzir volume maior, vai gerar estoque desnecessário. Pois o gargalo quem dita o ritmo da produção.

Na busca do balanceamento das linhas produtivas em estudo, nas tabelas 5 e 6 são apresentadas às quantidades de unidades que podem ser produzidas em cada máquina de acordo com os gargalos existentes.

No modelo A, apesar da restrição não for mais o processamento, ser a demanda, a busca do balanceamento de linha se da através da produção mínima de 463 unidades, o qual é apresentado na tabela 5.

Nº	Atividades	Tempo unitário por processo	Disponibilidade	Peças/dia	Meta	%
1	Processo de corte	0,55952381	510	911	463	51%
2	**Fechar**	**0,5**	**510**	**1020**	463	**45%**
3	Emparelhar	0,672619048	510	758	463	61%
4	Colocar elástico perna	0,833333333	255	306	463	151%
5	Colocar elástico cinta	0,714285714	255	357	463	130%
6	Travett cinta	0	510	0	463	0%
7	Arrematar	1,101190476	510	463	463	100%
8	Colocar etiqueta frontal	0,476190476	510	1071	463	43%
9	Transportar para embalagens	0	510	0	463	0%
10	Embalagem das peças	0,482142857	510	1058	463	44%

Fonte: Elaborada pelo autor

Tabela 5 - O balanceamento do processo produtivo do modelo A

No modelo B, para balancear a linha de produção é necessária uma produção mínima de 246 unidades diárias, mesmo que a demanda seja a nova restrição do sistema como um todo.

Na tabela 6 é apresentado o balanceamento de linha do modelo B (boxer cotton elástico personalizado).

Nº	Atividades	Tempo unitário por processo	Disponibilidade	Peças/dia	Meta	%
1	Processo corte	0,68	510	750	246	33%
2	Fechar	1,375	510	371	246	66%
3	Emparelhar	1,37	510	372	246	66%
4	Colocar elástico perna	0	0	0	246	0%
5	Colocar elástico cinta	0,74	510	689	246	36%
6	Travetar cinta	0	510	0	246	0%
7	**Arrematar**	**2,07**	**510**	**246**	246	**100%**
8	Etiqueta termo colante	0,56	510	911	246	27%
9	Transportar para embalagens	0	510	0	246	0%
10	Embalagem das peças	0,71	510	718	246	34%

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 6 – O balanceamento do processo produtivo do modelo B

Para otimizar ao máximo da restrição do sistema produtivos dos modelos em estudo é utilizado parte da capacidade produtiva dos demais recursos não restritivos, pois os mesmos têm capacidade ociosa.

4) Elevar as restrições do sistema;

Depois de explorado ao máximo o gargalo sem maiores investimentos, nessa etapa sugere-se a aquisição de novos recursos e equipamentos, que vão possibilitar o aumento de produção como um todo. Mas nos processos em estudo, depois de explorado ao máximo o gargalo produtivo o novo gargalo passa a ser a demanda, o que significa que a empresa não necessita de investimento em novos recursos e equipamentos nos processos produtivos em estudos e sim investimentos no setor de vendas, buscando exploração máxima do novo gargalo. O que pode se dar através de:

a) Integração de novos representantes comercias em pontos estratégicos atingindo maiores pontos de vendas;

b) Maiores investimentos em marketing; (divulgação da marca) outdoors, catálogos;

c) Treinamentos para os representantes comerciais.

5) Se, num passo anterior, uma restrição for eliminada, volte ao primeiro passo, mas não permita que a inércia gere uma restrição no sistema;

Depois de aplicado todos os passos da TOC (teoria das restrições) e otimizado o recurso restritivo, a teoria deve ser reaplicada no processo produtivo como um ciclo vicioso, pois cada vez que eliminada uma restrição, surge outra.

No caso em estudo a empresa a partir da etapa cinco, reinicia o processo de aplicação da TOC, buscando aumentar a capacidade produtiva da empresa como um todo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Pode–se dizer que o principal objetivo desse estudo foi atingido, através da aplicação da teoria das restrições (TOC) em um processo produtivo de moda íntima masculina. Salienta-se que o setor masculino obteve grandes investimentos em equipamentos, o que desperta a curiosidade de qual a utilização da sua capacidade produtiva.

Para a realização desse trabalho descreveu-se e cronometrou-se todo o processo produtivo do setor de moda íntima masculina, o qual proporcionou dados que possibilitaram a identificação do gargalo existente no processo produtivo em estudo. Assim permitindo trabalhar para a otimização do gargalo, através da exploração máxima do mesmo.

Portanto, o trabalho alcança o seu objetivo, apresentando a otimização do recurso restritivo existente, através da aplicação dos cinco passos da teoria das restrições. Ressalta-se que o bom desempenho da aplicação da teoria das restrições é necessário a paciência e a persistência de todos os envolvidos, pois mudanças organizacionais sempre geram desconforto a todos. Mas ao contrário irá colaborar para o bom desempenho dos colaboradores e principalmente da empresa como um todo.

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade.** São Paulo: Editora Atlas S.A. 2003.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica**. 5ª Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

DAVIS, Mark M; AQUILANO, Nicholas J; CHASE Richard B. **Fundamentos da Administração da Produção.** 3ª ed. Porto Alegre: Editora Bookman, 2001.

GIL, Antonio C. **Como Elaborar Projetos De Pesquisa**. 3ª ed. São Paulo: editora Atlas S. A. 1996.

GUERREIRO, Reinaldo. A **meta da Empresa: seu alcance sem mistério**. São Paulo: Atlas, 1996.

GUERREIRO, Reinaldo. Artigo "Os princípios da Teoria das Restrições sob a ótica da mensuração econômica".

GOLDARTT, Eliyahu M. 1991. **A síndrome do Palheiro: garimpando informação num oceano de dados**. São Paulo: Educator, 1991.

GOLDRATT, Eliyahu M. Cox, Jeff. **A meta**. São Paulo: Educator, 1993.

OENNING, Vilmar; RODRIGUES, Luis H.; CASSEL, Ricardo A.; ANTUNES, José A. V. Artigo "Teoria das restrições e programação linear. Uma análise sobre enfoque de otimização da produção".

PLANTULLO, Vicente Lentini. Artigo "Um pouco além do just-in-time: uma abordagem à teoria das restrições: O modo global de gerenciar a empresa através da Teoria das Restrições tem se mostrado superior ao Just-in-Time", 1994.

PONTE, Vera M.R.; RICCIO, Edson L.; LUSTOSA, Paulo R. B. Artigo "Uma análise comparativa entre a "contabilidade de ganhos – throughput accounting" e o método do custeio variável".

ROGERS, Pablo; REIS, Ernando Antônio dos; DAMI, Anamália Borges. Artigo "Definição do Mix de Marketing em Situações de Variabilidade da Demanda e dos Preços Sob o Enfoque da Teoria das Restrições".

SOARES, Cristina Ristori Dias. Artigo "Toc, stp e tqc: uma abordagem conjunta".

(www.sebrae-sc.com.br – acessado em 20/03/2011)

(Http://jornalnacional.globo.com – acessado em 22/03/2011)

(www.texbrasil.com.br – acessado em 21/03/2011)

(www.mdic.gov.br – acessado em 20/03/2011)

(www.salaodemodabrasil.com.br – acessado em 24/03/2011)

Um estudo sobre as Partes Interessadas do Programa Mercado Público Regional (MPR) no âmbito do Consórcio Intermunicipal de Desenvolvimento Econômico, Social e Meio Ambiente- CIDEMA com base no PMI^{R}.

Leani Lauermann Koch (leani@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração – Unochapecó

Rodrigo Barichello (rodrigo.b@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção – UFSC

Claudio Alcides Jacoski (claudio@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção – UFSC

Resumo
O gerenciamento de projetos vem assumindo papel de destaque dentro dos modelos de administração, elevando a velocidade, robustez e excelência operacional, aliado a gestão das partes interessadas, assume notoriedade, e a cada dia esforços são potencializados para desenvolver competências organizacionais nesta área. Nesse contexto, a presente pesquisa teve como objetivo principal analisar o gerenciamento do Programa Mercado Público Regional (MPR) de Chapecó, administrado pelo Consórcio Intermunicipal de Desenvolvimento Econômico, Social e Meio Ambiente – CIDEMA a partir das partes interessadas. Em relação aos procedimentos metodológicos, a pesquisa classifica-se como descritiva. Para coleta de dados, formulou-se um questionário estruturado, aplicado aos Secretários da Agricultura dos municípios que tem espaço para comercializar produtos no MPR e, entrevista semiestruturada com o administrador do MPR e dois Secretários para contribuir nas análises, obteve-se um retorno de 85% dos questionários. Os resultados mostram que os municípios pesquisados tem sua base econômica alicerçada na agricultura familiar. A gestão do MPR é compartilhada entre CIDEMA e municípios, porém, não possuem unificação quanto ao processo, geralmente cada município utiliza metodologias próprias para gerir o Programa. A pesquisa revelou lacunas quanto ao envolvimento das partes interessadas ao longo do ciclo de vida do Programa, compreende, desde a capacitação dos responsáveis, ausência de análise ambiental considerando os diferenciais e potenciais de cada município, falta de logística integrada e, clareza das atribuições dos envolvidos. Observou-se também, que o Programa beneficia famílias em aspectos sociais, melhorando a qualidade de vida.
Palavras-chave: Gestão de projetos, Partes interessadas, Mercado Público Regional, Planejamento.

A study about the Interested Parts of the Public Regional Market Programme (MPR) in the Intermunicipal Consortium for Economic, Social and Environment Development- CIDEMA based on PMI^{R}.

Abstract
Project management is assuming a prominent role within the management models, increasing the speed, robustness and operational excellence combined with interested parts management, it takes notoriety, and efforts are daily enhanced to develop the organizational skills in this area. In this context, the present study aimed to analyze the management of the Public Regional Market Programme (MPR), in Chapecó,

administered by the Intermunicipal Consortium of Economic, Social and Environment Developments - CIDEMA from the perception of interested parts that take part in the program. Regarding the methodological procedures, the research is classified as descriptive. To collect the data, a structured questionnaire was made and applied to MPR manager and two Agriculture Secretaries to contribute in the analysis, there was a return of 85 % of the questionnaires. The program council and semistructured interviews were made with the MPR manager and with two responsibles for the program in the municipality. The results showed that the surveyed municipalities have their economic base rooted in family farming. MPR management is shared between CIDEMA and municipalities, however, they don't have unity in the process conduction, each municipality usually uses own methodologies to manage the program. The survey revealed gaps in the involvement of the interested parts throughout the program lifecycle, extending from the training of those responsible, the absence of environmental analysis considering the advantages and potential of each municipality, the lack of integrated logistics and the clarity in the attributions of those involved. It was also observed that the program benefits families in social aspects, improving the life quality.
Key words: Projects management, Interested parts, Public Regional Market, Management.

1 INTRODUÇÃO

O panorama mundial vivencia incertezas e exige adequações por parte das organizações, sejam públicas ou privadas. O processo de Gestão de Projetos aponta como uma ferramenta para diferenciar as empresas e órgão públicos que buscam atender as exigências do mercado e as demandas coletivas por produtos/serviços de qualidade. Nessa perspectiva, destaca-se a importância dos projetos nas organizações como meio de promover mudanças (KEELING, 2002). O aumento da competitividade e a disputa diária pelo mercado deixam as organizações mais vulneráveis diante de uma economia instável e das tecnologias investidas no desenvolvimento de projetos das mais diferentes ordens. Nesse cenário o gerenciamento de projetos tem se tornado uma forma efetiva para coadunar esforços, aplicar conhecimentos, habilidades, ferramentas e técnicas as atividades do projeto com o objetivo de atender sua demanda (PMI, 2014).

As corporações estão expostas às mudanças oriundas do mercado globalizado, novidades tecnológicas, posicionamento mercadológico, variações sociopolíticas e, todas impactam diretamente nas organizações. Dentre as organizações, sobressaem as empresas precursoras da inovação e emprego do empreendedorismo na gestão, enquanto outras somente acompanham as mudanças, e também há as que são estáticas, paradas no tempo e espaço (VALLE et al., 2014). É nesse contexto de mudanças que se percebe a necessidade de repensar as práticas organizacionais relacionadas ao gerenciamento de projetos, buscando responder as exigências do mercado que demanda produtos com um ciclo de vida cada vez menor e com novas tecnologias empregadas. Nessa conjuntura, se faz necessário considerar diversos fatores, porém um fator que se evidência é o gerenciamento das partes interessadas no projeto. No que tange o gerenciamento das partes interessadas, Noro (2012), afirma existir muitas lacunas, uma vez que essa vertente é pouco explorada e apreciada, também indica uma frequência tímida ou nula na composição dos princípios de gestão para compor um projeto

Considerando esses aspectos, PMI (2014), traz na sua quinta edição, a décima área do conhecimento em Gestão de Projetos, o Gerenciamento das Partes Interessadas, que consiste no gerenciamento dos processos necessários para identificar pessoas, grupos ou organizações que influenciam ou são influenciadas no projeto.

Nessa lógica o Consórcio Intermunicipal de Desenvolvimento Econômico, Social e Meio Ambiente (CIDEMA) aufere destaque ao empregar esforços conjuntos para gerenciar o Programa Mercado Público Regional (MPR) com os municípios parceiros, além de fomentar o fortalecimento econômico e produtivo de municípios de pequeno e médio porte. Através da associação fortalece a microrregião com as parcerias entre municípios, agricultura familiar e consumidor. A mobilização que advém dos programas e projetos de forma integrada entre o CIDEMA e municípios promovem potencialidades apoiadoras, identificam os problemas críticos e formulam estratégias apropriadas para o seu enfrentamento. Tendo como referência o tema Gestão de Projetos relacionado ao gerenciamento das partes interessadas do projeto, propõe-se nesse estudo responder a seguinte problemática: Como ocorre o gerenciamento do Programa Mercado Público Regional (MPR) de Chapecó na visão das partes interessadas (municípios)? Buscando responder a problemática apresentada, estabelece-se como objetivo geral deste estudo analisar o gerenciamento do Programa MPR de Chapecó a partir da percepção das partes interessadas (municípios e CIDEMA). Com a finalidade de atender o objetivo geral, se propôs como objetivos específicos deste trabalho: Mapear as partes interessadas (municípios) atuantes no Programa MPR; Investigar a gestão e negociação de conflitos das partes interessadas (municípios) do Programa; Identificar o grau de responsabilidades e influências das partes interessadas (municípios e CIDEMA) na gestão do Programa.

A estrutura da pesquisa primeiramente introduz o tema pesquisado, apresenta a problemática de pesquisa e os objetivos geral e específico, no segundo momento apresenta-se a revisão de literatura, estrutura para a pesquisa. No terceiro momento a metodologia de pesquisa, que consiste numa abordagem descritiva quali-quanti, utilizou-se entrevista e questionário estruturado para coleta de dados, teve como população alvo da pesquisa as partes interessadas, os sete municípios e o administrador do Programa MPR, em seguida apresenta-se a análise e discussão dos resultados coletados. Por fim, apresentam-se as conclusões e recomendações de trabalhos futuros.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Gestão de Projetos e as Partes Interessadas

A gestão de projetos vem angariando adeptos em diferentes contextos organizacionais na busca pela sustentabilidade, porém de tamanha notoriedade e sofisticação, que exige uma postura organizacional que remete a análise do processo até então empregado de forma mecânica e rotineira. Buscam-se meios competitivos e sustentáveis na elaboração e desenvolvimento dos projetos, bem como o envolvimento das partes interessadas. De acordo com o Project Management Institute (PMI), a maior associação mundial de gerenciamento de projetos, define gerenciamento de projetos como "[...] a aplicação de conhecimentos, habilidades, ferramentas e técnicas às atividades de projeto a fim de atender aos seus requisitos" (PMI, 2014, p.05). Vargas (2009, p. 7) corrobora ao abordar que o "projeto é um empreendimento não repetitivo, caracterizado por uma sequência clara e lógica de eventos, com início, meio e fim, que se destina a atingir um objetivo claro e definido, [...]" com "[...] parâmetros predefinidos de tempo, custo, recursos envolvidos e qualidade". Para PMI (2014, p. 417), "projeto é um esforço temporário empreendido para criar um produto, serviço ou resultado único". Uma característica importante dos projetos é a elaboração progressiva, que permite o seu desenvolvimento em etapas incrementais, contudo, os projetos são únicos e

temporários, envolvem recursos materiais e humanos. O resultado de um projeto poder ser tangível ou intangível (KEELLING; BRANCO, 2014; PMI, 2014; VALLE et al., 2014; VARGAS, 2009).

Para o Governo Federal projeto é um "instrumento de programação para alcançar o objetivo de um programa, envolvendo um conjunto de operações, limitadas no tempo, das quais resulta um produto que concorre para a expansão ou aperfeiçoamento da ação do Governo" (Manual de Elaboração do PPA 2012-2015, p. 44). Observa-se a importância dos projetos para uma Administração Pública mais efetiva, possibilita coordenar esforços para a expansão e melhora das ações do Governo na prestação de serviços/produtos para a população. Muitas organizações, instituições de pesquisa e em especial a Administração Pública, nas esferas, federal, estadual e municipal administram programas nos quais ocorrem o agrupamento de projetos afins, buscando-se alcançar objetivos mais amplos em determinado campo. Alguns programas se apresentam como uma série de projetos agrupados com o intuito de harmonizar seus componentes a fim de obter benefícios específicos (BRASIL, 2006; KEELLING, 2002; PMI, 2014). Os programas devem considerar as políticas internas, e seu desempenho deve ser mensurado por indicadores (BRASIL, 2006).

Diante das constantes exigências mercadológicas globais, no contexto do gerenciamento de projetos, PMI (2014) traz na 5ª edição do Guia PMBOK, a décima área do conhecimento, denominada como Gerenciamento das Partes Interessadas. Trentim (2013) assegura que os projetos atuais, dadas suas incertezas e complexidade, além da volatilidade do ambiente, exigem novas abordagens, motivo pelo qual o gerenciamento das partes interessadas equivale a uma relação de troca. As partes interessadas podem ser compreendidas e caracterizadas como, indivíduo, grupo ou organização que pode afetar, ser afetada por uma decisão, atividade ou resultado de um projeto. Além de compor um processo que compreende diversos processos menores, como conhecer cada um de seus interesses, de sua habilidade de influenciar e de sua posição, sendo ela favorável ou desfavorável ao projeto e, além de definir estratégias para lidar com cada uma (MAXIMIANO, 2010; PMI, 2014).

Trentim (2013) e PMI (2014) acrescentam que ao lidarmos com as partes interessadas na gestão de projetos, não lidamos apenas com grande número de partes interessadas, mas também com suas expectativas, aspectos políticos, decisões técnicas, gerenciais e estratégicas, entre outros fatores que possam estar ligadas diretamente ou indiretamente a organização. Acrescentam ainda que se faz necessário identificar e envolver as partes interessadas no início dos projetos, revelando o que eles pretendem e, estabelecendo meios de administrar, monitorar e controlar o seu envolvimento em todo o projeto, pois a relação entre as partes interessadas no que tange ao projeto é desenvolvida em diversos níveis de responsabilidade e autoridade, contudo, pode variar ao longo do ciclo de vida do projeto. Destacam também que a identificação das partes interessadas já é algo difícil, mais complicado ainda é definir suas prioridades e necessidades em relação ao projeto, já que essas expectativas não são estáticas.

Dentre fatores de destaque para o envolvimento das partes interessadas, cita-se o gerente de projetos (KEELLING, 2002; PMI, 2014; TRENTIM, 2013; VALLE et al., 2014). Compete ao gerente de projeto administrar as expectativas das partes interessadas, equilibrar esses interesses e garantir que a equipe do projeto interaja com as partes interessadas de modo profissional e cooperativo. A sequência atribuída ao processo na concepção de PMI (2014) contempla: identificar as partes interessadas; planejar o gerenciamento das partes interessadas, gerenciar o engajamento das partes interessadas e, controlar o engajamento das partes

interessadas. Esses processos interagem entre si e as demais áreas do conhecimento, além da influência que constituem ao longo projeto.

Identificar as partes interessadas permite ao gerente de projetos adotar a estratégia mais assertiva para administrar os *stakholders*. Possibilita o direcionamento mais adequado para satisfazer esta área do conhecimento, principalmente, considerando a influência, positiva ou negativa em relação ao sucesso do projeto (PMI, 2014). Essa classificação está intrinsecamente relacionada com as ações das pessoas que estão envolvidas de forma atuante ou como afetadas. Para PMI (2014) está análise das partes interessadas seguem algumas etapas, sendo elas: identificar todas as partes potenciais do projeto, bem como elementos pertinentes, como papéis, setores, interesses, conhecimentos, perspectivas e graus de influência; identificar o impacto ou ajuda possível das partes, classificá-los para estruturar a estratégia de trabalho, isso facilita a gestão, direciona esforços e investimentos nas partes com maior impacto no projeto, considerando as expectativas; aferir a reação ou resposta das partes principais nas mais diferentes posições, buscando influenciá-los a maximizar o apoio e mitigar os momentos negativos em potencial.

Entre os diferentes modelos de classificação para analisar as partes interessadas quanto o interesse e o poder. PMI (2014) contempla: grau de poder/interesse – relaciona as partes interessadas com base no estado de autoridade (poder) e o de preocupação (interesse); grau de poder/influência – relaciona as partes interessadas quanto ao estado de autoridade (poder) e o de engajamento ativo (influência); grau de influência/impacto – relaciona as partes interessadas com base no estado de engajamento ativo (influência) e sua capacidade de motivar mudanças quanto ao planejamento ou execução do programa (impacto); e modelo de relevância - caracteriza as partes interessadas quanto sua imposição de pretensões, nas vontades imediatas e na validade (legal).

Planejar o gerenciamento das partes interessadas para PMI (2014) é a técnica de aprimorar as estratégias, envolver de maneira eficaz ao longo do ciclo de vida, atender as necessidades, interesses e o potencial do projeto. O principal objetivo é a interação e o apoio das partes interessadas, permite também ao gerente de projetos desenvolver métodos para engajar as partes interessadas, satisfazendo suas necessidades dentro dos regulamentos do projeto. Metodologias que podem ser empregadas através de reuniões com especialistas e a equipe do projeto que permite definir o engajamento e o nível de envolvimento das partes interessadas. Outra ferramenta é a utilização das técnicas analíticas, o nível de engajamento atual deve ser confrontado com o planejado, permitindo-se identificar lacunas entre o atual e o esperado visando o sucesso do projeto em todas as etapas. O nível de engajamento das partes interessadas no entendimento de PMI (2014) pode ser categorizado, como: o desinformado, o resistente, o neutro, dá apoio , e lidera.

Gerenciar o engajamento das partes interessadas envolve o processo de comunicação que é o elo entre a gerência e as partes interessadas, visa atender as expectativas e necessidades na medida em que surgem ao longo do ciclo de vida do projeto. Busca identificar pontos críticos com antecedência, solucionar os conflitos e potencializar o sucesso. Com as atualizações nos ativos de processos organizacionais, como: notificações das partes interessadas; relatórios de projeto; apresentações do projeto; registros do projeto; *feedback* das partes interessadas e a documentação de lições aprendidas. Essa fase permite o registro e a comunicação das principais causas de eventos, tanto positivos quanto negativos, fomentando o banco de dados do projeto para que possam ser usados em futuros projetos organizacionais (PMI (2014).

Controlar o engajamento das partes interessadas remete a um processo de monitoramento e, nesses termos, PMI (2014, p.409) descreve que "controlar o engajamento das partes interessadas é o processo de monitorar os relacionamentos das partes interessadas no projeto em geral, e ajustar as estratégias e planos para o engajamento das mesmas". Um dos principais benefícios é o aumento significativo da eficiência e eficácia das atividades na medida em que o projeto se desenvolve e muda o ambiente. O grau de engajamento das partes interessadas carece de controle contínuo. Com o controle, o monitoramento a organização fomenta os dados e fortalece a documentação de lições aprendidas, o que por sua vez, promove a retroalimentação para o processo de gerenciamento de projetos futuros.

2.2 Projeto aplicado à área pública - Programa Mercado Público Regional (MPR)

Em empreendimentos públicos alguns fatores precisam ser identificados e considerados tanto na etapa de idealização bem como na implantação de projetos, formação de equipes e execução de projetos. As esferas de governo federal, estadual e municipal são constituídas por inúmeros órgãos, segmentos e pessoas (além de funcionários públicos) e esses atores, nem sempre compartilham os mesmos objetivos e, menos ainda, concordam na forma de gestão para atingi-los (CARVALHO, 2012).

As principais diferenças concentram-se em: aspectos sociais dos projetos governamentais; obrigatoriedade de previsão orçamentária para a execução do projeto e previsto em Lei Orçamentária Anual (LOA); obediência a Lei de licitações, mais especificamente a Lei 8.666/93 que regula a contratação dos produtos e serviços na área pública; as normatizações que delongam os processos e, as execuções dos projetos; o controle por parte de diferentes órgãos em diversas esferas de governo; a publicidade (prestação de contas) à sociedade por força da transparência na gestão pública (CARVALHO, 2012). Observa-se que no setor público, o principal objetivo não é o lucro, e sim a prestação de serviços de qualidade que atendam as necessidades da sociedade. Sociedade que, via de regra, é a patrocinadora dos possíveis benefícios a ela aplicada. Porém, existem dificuldades para o alcance desses objetivos, de acordo com Silva et al.(2013), é mais corriqueiro sobrepor os objetivos políticos em detrimento dos interesses da sociedade.

O Programa MPR foi idealizado com recursos de 17 municípios da associação dos municípios do oeste de Santa Catarina (AMOSC) e do Governo Federal, iniciou suas atividades em 2007, com sede no município de Chapecó Santa Catarina, polo consumidor com mais de 200 mil habitantes, motivo esse que levou a centralização do MPR, buscando potencializar a comercialização dos produtos da agricultura familiar de toda a região da AMOSC, eliminando os atravessadores entre produtor e consumidor final, além de agregar valor ao produto e elevando a renda do produtor rural.

O MPR é administrado pelo Consórcio Intermunicipal de Desenvolvimento Econômico, Social e Meio Ambiente (CIDEMA). Ao iniciar suas atividades em 2007, contava com 10 municípios associados (Caxambu do Sul, Chapecó, Cordilheira Alta, Coronel Freitas, Guatambu, Nova Itaberaba, Quilombo, Santiago do Sul, São Carlos e União do Oeste). A maior finalidade do MPR é promover os produtos da agricultura familiar dos municípios associados e, contribuir com o desenvolvimento integrado de toda a região, com um ambiente inovador para vendas no varejo e showroom dos produtos da agricultura familiar. Os municípios interessados em comercializar os produtos manifestam interesse ao CIDEMA, que no ato elabora contrato de rateio anual (valor pago mensalmente ao CIDEMA) com o

município, que assim, terá direito a um boxe (espaço para comercialização), luz, água e demais encargos administrativos para comercialização dos produtos no MPR, sendo que o abastecimento e a comercialização dos produtos são de responsabilidade de cada município.

O MPR além de comercializar produtos oriundos da agricultura familiar dos municípios associados ao CIDEMA possui um amplo espaço para realização de eventos, com auditório, restaurante e estacionamento, o que fomenta a concepção inicial do MPR, um tripé com: comercialização, gastronomia e cultura. Contudo, atualmente o Programa MPR conta com 7 municípios associados, e destes somente 5 municípios estão comercializando produtos da agricultura familiar.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que tange aos procedimentos metodológicos, a presente pesquisa classifica-se quanto a sua natureza como aplicada. A pesquisa aplicada tem na motivação básica a resolução de problemas concretos, além da possibilidade de contribuir teoricamente com novos eventos para a compreensão teórica de diferentes campos do conhecimento (FERRARI, 1982). Quanto à natureza dos dados, a pesquisa assume um caráter qualitativo e quantitativo. Na compreensão de Demo (2000, p. 152), "a pesquisa qualitativa quer fazer jus à complexidade da realidade, curvando-se diante dela, não o contrário, como ocorre com a ditadura do método ou demissão teórica que imagina dados evidentes." Já no método quantitativo, busca-se descobrir e classificar a relação entre variáveis, bem como, a relação de causalidade entre fenômenos (RICHARDSON, et al., 2011). No que se refere aos objetivos, a presente pesquisa caracteriza-se como exploratória e descritiva, pois "têm por objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses. [...] que possibilite a consideração dos mais variados aspectos relativos ao fato estudado" (GIL, 2002, p.41). Vergara (2000, p.47), afirma que a pesquisa descritiva "expõe características de determinada população ou determinado fenômeno. Pode também estabelecer correlações entre variáveis e definir sua natureza. Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação".

Realizou-se um estudo bibliográfico que serviu de arcabouço para a elaboração do instrumento de coleta de dados, com o propósito de atingir os objetivos da pesquisa. Elaborou-se um questionário estruturado, dividido em quatro partes: a primeira buscando levantar dados para caracterizar as partes interessadas do Programa MPR; a segunda visando informações sobre a gestão do Programa; a terceira relacionando o grau de responsabilidade e influências das partes interessadas na gestão; e a quarta relacionando/identificando o município com o Programa. O questionário contemplou questões fechadas de múltipla escolha, utilizando a escala Likert definida com 2 níveis de discordância e concordância, e uma opção de neutralidade, (1- discordo totalmente. 2 - discordo parcialmente. 3 – indiferente. 4 – concordo parcialmente, e 5 – concordo totalmente). Também foram realizadas entrevistas semi-estruturadas com o administrador do Programa e dois Secretários da Agricultura, buscando aprofundar detalhes da gestão e funcionamento do Programa.

O universo da pesquisa foi composto pelos sete municípios que tem espaço para comercialização de produtos no MPR, situado no município de Chapecó - Santa Catarina e o administrador do Programa por parte do CIDEMA. O instrumento de coleta foi pré-testado para validação em um município participante e, posteriormente, aplicado através de um formulário encaminhado via e-mail a cada Secretário da Agricultura responsável pelo

Programa em seu município, num total de sete, no entanto, um município se absteve em responder a pesquisa. A pesquisa contemplou 85% da população alvo, o que corresponde uma representação significativa para pesquisa. Os dados foram tabulados com auxilio de software estatístico, com a média de respostas por pergunta, das questões analisadas. As análises dos questionários foram sob a ótica quantitativa e qualitativa, e as entrevistas auxiliaram na compreensão dos resultados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta etapa da pesquisa apresenta a descrição e a análise dos dados coletados, respondendo aos objetivos do estudo. Aborda-se as Características dos municípios pesquisados, a Gestão do Programa MPR, Responsabilidades e influências na gestão do Programam MPR e, a Identificação do município com Programam MPR.

Os municípios analisados estão localizados na região oeste de Santa Catarina, tem sua base econômica essencialmente na agricultura familiar, com sua população variando de, aproximadamente, 5000 a 15000 habitantes, com maior concentração em até 5000 habitantes em 67% dos municípios. A emancipação de 50% dos municípios varia entre 20 e 30 anos, e o restante tem mais de 50 anos de emancipação. Buscando analisar as características internas dos municípios pesquisados quanto ao Programa MPR, verificou-se aspectos em relação à participação nas atividades de comercialização no MPR, constatou-se que 50% dos municípios analisados estão com suas atividades desde a abertura do MPR, de forma ininterrupta, já os outros 50%, oscilam, com comercialização ativa em períodos sazonais, ou seja, abrem para comercialização quando tem demanda de mercadorias e fecham, quando ocorre escassez de produtos ou por questões administrativas internas a organização.Quanto aos indicadores da escolha das famílias beneficiadas para comercialização dos produtos no MPR, constatou-se que 100% parte do interesse do produtor, além deste obrigatoriamente atender as normativas da vigilância sanitária.

Número de famílias beneficiadas	f %
Até 5 famílias	16,67
De 5 até 10 famílias	33,34
De 10 até 15 famílias	33,34
Mais de 15 famílias	16,67
Total	100

Fonte: Dados primários – 2016

Tabela 1 – Número de famílias beneficiadas por município pelo Programa MPR

Observa-se na Tabela 1, a relação do número de famílias beneficiadas, demonstrando que a maior parcela de famílias beneficiadas por município, gira em torno de 5 a 15 famílias. Considerando-se a base da economia local, que é alicerçada na agricultura familiar, pode-se considerar que o número de famílias beneficiadas é pequena. A justificativa para essa baixa adesão, de acordo com as falas dos Secretários da Agricultura e o Administrador do Programa, é o fornecimento de alimentos por parte dos produtores ao Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), e este “ser mais atrativo”, em diversos aspectos, como valores pagos aos produtos, regularidade no fornecimento, planejamento de demanda e potencialidades de crescimento.

As relações de trabalho dos gestores do Programa nos municípios, em sua maioria exercem a função como contratados temporariamente e, apenas uma parcela muito pequena é servidor efetivo comissionado, fato que também não garante a permanecia na gestão do Programa, pois, observa-se que, muito provavelmente o responsável deixará a gestão do Programa num curto espaço de tempo, pois a troca da gestão majoritária no município a cada 4 anos, afeta a continuidade dos trabalhos, o que dificulta o acompanhamento e monitoramento das ações ao longo do ciclo de vida do Programa. Fato que se confirma ao revelar o tempo de atuação na função, que fica entre de 2 a 4 anos. Ao encontro com essa questão, vem à capacitação do gestor do Programa. Constatou-se entre os gestores, que nem todos se sentem capacitados para gerenciar o programa. Esse levantamento revela um dado inquietante, pois, ao se tratar de gerenciamento de Programa, PMI (2014), ressalta a importância das habilidades e diferentes conhecimentos por parte dos membros da equipe para elaboração de um planejamento mais detalhado das ações rotineiras, e a capacidade de envolver pessoas ou organizações para a execução destas. Associado a esses fatores, revela-se ainda que a tendente de Box, responsável pela comercialização dos produtos e também divulgação do município e suas potencialidades, se tratando de MPR, são contratados, e na grande maioria são indicação política partidária. No relato dos entrevistados, fica evidenciada a presença de indicação política partidária para o preenchimento dessas vagas, além de afirmarem que não é exigida ou proporcionada qualificação para o exercício da função, mesmo que a consideram importantes, porém, não souberam responder o motivo pela não capacitação.

A gestão de qualquer Programa é importante para as organizações, neste sentido buscou-se avaliar a condução dos trabalhos, tanto pelos municípios como pelo CIDEMA na percepção dos gestores do Programa, apresentado no Quadro 1. Ao abordar a questão da gestão compartilhada, e se está atende as expectativas, obteve-se 100% de concordância, sendo que 50% parcialmente e 50% totalmente. No que se refere a questão de melhorias necessárias para fomentar o programa diante de demandas indicadas pela gestão, percebe-se uma divergência muito forte entre opiniões, pois, apenas 16,67% concordam totalmente com tal afirmativa, enquanto que 33,34% concordam parcialmente, 33,34% são indiferentes e 16,67% discordam parcialmente da afirmativa. Ressalta-se que na entrevista de forma unanime, transpareceu na fala que, nem sempre ocorrem as melhorias propostas, pois estes relatam que são diversos os entraves, que vão desde “orçamento e vontade política”.

Quanto a existência de uma rede de integração (logística) de coleta e transporte dos produtos até o MPR, observa-se unanime entre os respondentes, afirmam não existir uma rede de integração logística para a coleta e transporte dos produtos até o MPR. Fato que pode ser considerado como algo que encarece e torna menos atrativo o Programa para as partes interessadas, corrobora a fala do administrador do Programa, quando afirma que, “a distância dos municípios do MPR, é um entrave, pois é inviável trazer produtos que ficam num raio de 100 km de distância, isso encarece o produto para o consumidor final”, vem ao encontro à fala do Secretário da Agricultura “saímos do município com veículos oficiais para deslocar os produtos”. Em relação ao registro e partilha das experiências de gestão do Programa, observa-se ser deficitária, pois, 50% afirma não existir essa prática, 16,67% ficaram indiferentes, 33,34% dizem existir essa partilha, porém 16,67% de forma parcial e apenas 16,67% totalmente.

Em relação à capacitação oferecida pelo CIDEMA aos gestores do Programa e, as expectativas dos municípios nessa gestão, observa-se um nível considerado de discordância, o que deixa transparecer uma lacuna em relação ao papel do CIDEMA, fato que é reforçado

pelas falas dos entrevistados, já que cabe a este como parte interessada e administrador do Programa, a responsabilidade pela orientação dos trabalhos, o que contempla a capacitação da gestão de todos os municípios associados. De acordo com PMI (2014), os gerentes de programas gerenciam a equipe e também proporcionam a visão e liderança global do Programa. Na questão que trata do registro dos conflitos entre fornecedores e municípios, como forma de aprendizado, constatou-se que 83,34% dos municípios não têm essa prática, e os demais são indiferentes quanto essa questão. PMI (2014), afirma que os registros são fundamentais, e que estes fomentam e fortalecem lições aprendidas, que por sua vez, promovem a retroalimentação para o gerenciamento de projetos futuros.

Gestão do Programa MPR	**Nível de Concordância**				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**
As expectativas do Programa são atendidas pela gestão compartilhada (CIDEMA e MUNICÍPIO)				50,00%	50,00%
As melhorias necessárias para fomentar o programa são realizadas conforme demanda indicada pelos gestores.		16,67%	33,34%	33,34%	16,67%
Existe uma rede de integração entre os municípios para a coleta e transporte dos alimentos até o mercado público.	100,00%				
Os municípios registram e partilham experiências de gestão do programa com os demais municípios parceiros.	50,00%		16,67%	16,67%	16,67%
A capacitação oferecida pelo CIDEMA para a gestão do Programa no município é efetiva.	16,67%	33,34%		16,67%	33,34%
Os conflitos entre os fornecedores do Programa e municípios são registrados, buscando aprendizado para solução de futuros problemas.	33,34%	50,00%	16,67%		
A gestão do Programa no município é responsabilidade de uma equipe.	16,67%			50,00%	33,34%
A gestão do Mercado Público Regional pelo CIDEMA atende as expectativas e requisitos dos municípios.	33,34%	16,67%	16,67%		33,34%
A produção semanal por família é limitada por uma demanda mínima de produtos.	33,34%	16,67%	33,34%	16,34%	
Os produtores são capacitados/orientados para melhorar a sua produção.	16,67%			16,67%	66,68%
O foco da produção de produtos é definido por cada produtor.	16,67%				83,45%

Fonte: Dados primários - 2016.

Quadro 1 – Gestão do Programa MPR

Ao abordar a questão da gestão em relação à produção e comercialização, fica evidente a falta de organização por parte da gestão, desde municípios e CIDEMA, pois a produção é aleatória, não tendo controle de demanda por produtos, e o foco de produção é definido pelo produtor. Fato destacado nas falas dos entrevistados, pois como a produção rural tem períodos sazonais isso realmente ocorre. A prática sem uma estimativa de demanda acaba gerando um nível considerado de perdas, já que existe uma oferta maior que a demanda, o que causa prejuízo ao produtor rural, e os preços são influenciados pela lei da procura e oferta.

Buscando compreender a forma de gestão, bem como as responsabilidades e influências das partes interessadas (municípios) no Programa, apresenta-se os resultados no Quadro 2. Com base nessas informações, pode-se concluir que a gestão ocorre de forma compartilhada, porém, não é unanimidade entre os pesquisados. Já o resultado ao abordar a questão de influências na tomada de decisão, constatou-se que existe uma discrepância entre

opiniões, e uma forte abstenção em posicionar-se sobre tal questão. Revela-se, com a fala dos entrevistados, que o fator político tem forte relevância na tomada de decisão.

Influências das partes interessadas (municípios) na gestão do Programa.	**Nível de Concordância**				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**
A gestão do Programa é compartilhada entre os municípios e CIDEMA.	16,67%			66,67%	16,67%
Algum município tem maior influência na tomada de decisão dentro do Programa.	50,00%		33,34%	16,67%	
Ocorrem reuniões para encaminhamentos com todos os municípios integrantes do Programa.				50,00%	50,00%
As decisões tomadas no Programa fortalecem a organização e condução dos trabalhos nos municípios.			33,34%	33,34%	33,34%
A responsabilidade das decisões no que se refere ao cadastramento dos beneficiários/famílias produtoras é de responsabilidade do município.	33,34%		16,67%	16,67%	33,34%
O CIDEMA estabelece regras e informa os municípios quanto ao processo de comercialização dos produtos no Mercado Público Regional.	16,67%			50,00%	33,34%
O monitoramento e controle da comercialização dos produtos no Mercado Público Regional são realizados pelo CIDEMA.	16,67%	16,67%		33,34%	33,34%
A divulgação do Mercado Público é de responsabilidade conjunta.	33,34%			33,34%	33,34%
A Gestão do Programa poderia ser mais ativa.			16,67%	16,67%	66,67%
O CIDEMA juntamente com os municípios fomenta algum programa de apoio financeiro para melhorar ou ampliar a estrutura “física” dos produtores.	33,34%		16,67%	16,67%	33,34%
Os produtores recebem assistência técnica para inovar e diversificar os produtos.	16,67%		33,34%	50,00%	
Os produtos a serem comercializados no Mercado Público Regional são definidos pelo município, após um estudo de potencialidade local.	16,67%		33,34%	50,00%	

Fonte: Dados primários - 2016.

Quadro 2 – Influências das partes interessadas na Gestão do Programa MPR

Quanto a questão de reuniões e encaminhamentos de todas as partes interessadas, e se as tomadas de decisão no Programa fortalecem a organização e condução dos trabalhos, observa-se um nível considerado de concordância em ambas às situações. PMI (2014), corrobora, relaciona o engajamento das partes interessadas, com o compromisso continuado, a gestão das expectativas, negociando e comunicando para almejar as metas do projeto, identificar pontos críticos do projeto com antecedência, solucionar os conflitos e potencializar o sucesso. Na questão da responsabilidade do cadastramento das famílias serem do município, obteve-se um nível elevado de divergência entre ações, o que evidência a falta de entendimento das responsabilidades por parte dos municípios. Observa-se também, que o CIDEMA, estabelece regras em relação à comercialização dos produtos, e as informa aos municípios, porém, quanto ao monitoramento e controle da comercialização dos produtos, não existe essa clareza por parte de todos os municípios pesquisados. Outro fator que vem ao encontro dessa constatação, é que os municípios pesquisados, concordam que a gestão do Programa poderia ser mais ativa. Nessa perspectiva, PMI (2014) relaciona o sucesso do Programa, pelo grau em que o programa atende às necessidades e pelos benefícios para os quais foi executado.

No aspecto da assistência técnica proporcionada aos produtores para a diversificação da produção, verificou-se que existe divergência nos resultados, em alguns municípios ela ocorre, no entanto, nos demais essa prática não ocorre. Por outro lado, cabe aqui destacar a fala dos entrevistados, que consiste numa assistência precária, haja vista que não tem um estudo de potencialidades para novos produtos, o que se comprova nos dados apresentados, pois nenhum município fez um estudo das potencialidades, dificultando a assistência direcionada para diversificação. Quanto ao fomento aos produtores com auxílio financeiro para diversificação e ampliação da estrutura física, remete a divergências significativas na opinião do pesquisados, o que se confirma também no que tange a divulgação do Programa. Atribui-se a isso a falta de clareza das responsabilidades por parte das partes interessadas, e também das ações do Programa. De acordo com PMI (2014), planejar o gerenciamento das partes interessadas é a técnica de aprimorar as estratégias, envolvê-las de maneira eficaz ao longo do ciclo de vida, atender as necessidades, interesses e o potencial do projeto. Sugere também, reuniões com especialistas, as quais permitem identificar o nível de engajamento das partes interessadas, confrontando o planejado com o esperado, identificando eventuais lacunas para ajustes necessários.

O Quadro 2 sintetiza a resposta das partes interessadas quanto à identificação do município com o Programa MPR. Observa-se num primeiro momento, o Programa não proporciona visibilidade a todos os municípios na região, pois ocorre uma discrepância muito forte entre opiniões. Quando questionados, se o Programa fortalece o município no desenvolvimento e fortalecimento da agricultura familiar, identificou-se que nem em todos os municípios ocorre esse fortalecimento. Outra questão que corrobora com tal afirmativa, são as constatações ao questionar se o Programa beneficia as famílias no âmbito econômico e social, pois 33, 34% dos respondentes ficaram neutros, 33,34% concordam parcialmente e apenas os demais concordam totalmente. Em relação ao conhecimento dos munícipes sobre o Programa e seus benefícios, bem como a divulgação deste observa-se uma discrepância entre as respostas, pois enquanto que 66,68% não concordam ou se abstiveram em responder, sobre a divulgação, outros 66,68% afirmam que os munícipes conhecem o Programa e seus benefícios.

Identificação do município com o Programa	**Nível de Concordância**				
	1	**2**	**3**	**4**	**5**
O Programa proporcionou maior visibilidade ao município na região.	16,67%	16,67%	16,67%	16,67%	33,34%
O programa fortalece o município no desenvolvimento e fortalecimento da agricultura familiar.		33,34%	16,67%	33,34%	16,67%
O Programa beneficia as famílias produtoras no âmbito econômico e social.			33,34%	33,34%	33,34%
Ocorre ampla divulgação do Programa no município e região.	33,34%	16,67%	16,67%	16,67%	16,67%
O investimento realizado pelo município no Programa atendem as expectativas de retorno	33,34%	33,34%		16,67%	16,67%
Há interesse das famílias em participar do programa.	16,67%	16,67%		33,34%	33,34%
O Programa fortalece vínculos com a agricultura familiar e proporciona aumento de renda para as famílias do programa.	16,67%		16,67%	50,00%	16,67%

Fonte: Dados primários – 2016

Quadro 3 – Identificação do município com o Programa MPR

Quanto ao interesse das famílias em participar do Programa, temos um nível de concordância de 66,67%, no entanto, ao confrontar este dado com o número de famílias beneficiadas pelo Programa, observa-se que o número de famílias beneficiadas por município é na média de 5 a 10 famílias, o que caracteriza uma proporção não muito significativa, se considerarmos o número total de famílias agricultoras, que gira na média de 450 famílias por município. Na mesma lógica, esta o aumento de renda para as famílias, pois, temos um número significativo que afirma não ocorrer esse aumento, ou mantiveram-se neutros na resposta, e 50% concordam parcialmente com tal afirmativa.

Outra constatação é a falta de monitoramento de forma efetiva por parte do município, em relação à produção por família, fato que reflete na análise dos investimentos realizados pelo município, pois o resultado apresenta um alto índice de discordância, ou seja, afirmam que o investimento realizado não atende as expectativas de retorno. Fato esse que se confirmou na fala dos entrevistados, no entanto, também destacaram que, não somente aspectos econômicos são considerados na área pública, e que os aspectos sociais são maiores que o lucro, e que o objetivo principal não visa lucro, e sim a qualidade de vida das famílias, evitando assim, o êxodo rural e o aumento das mazelas sociais na cidade. De acordo com Carvalho (2012), as esferas públicas, nem sempre compartilham os mesmos objetivos e, menos ainda, concordam com a forma de gestão para atingi-los.

5 CONCLUSÕES

A prática do gerenciamento de projetos vem adquirindo notoriedade no cenário das organizações, como ferramenta gerencial é o elo na aplicação de conhecimentos, habilidades e técnicas para atender as demandas de um ambiente cada vez mais dinâmico e exigente, sendo que, neste processo, o gerenciamento das partes interessadas ganha destaque. Neste contexto, a presente pesquisa partiu do objetivo de analisar o gerenciamento do Programa MPR a partir da percepção das partes interessadas (municípios e CIDEMA).

Quanto ao mapeamento das partes interessadas (municípios) do Programa MPR, levantou-se que ao iniciar as atividades em 2007, contava com 10 municípios, e atualmente 7 municípios mantém o contrato de rateio com o CIDEMA, entretanto, no momento, apenas 5 municípios estão com atividades de comercialização, os demais tem o espaço, porém estão fechados, ou por demanda ou questões administrativas. O número de famílias fornecedoras é pequeno, considerando a base da econômica dos municípios, a agricultura familiar, pois o objetivo principal do Programa MPR é o fortalecimento da agricultura familiar e a sustentabilidade dos municípios.

Observou-se também que, a presença do fator político é um obstáculo no avanço da gestão do Programa, pois, revelou-se que os responsáveis pela gestão nos municípios e CIDEMA, bem como os atendentes dos Box, são oriundos de indicação político, e este associados ao pleito eleitoral municipal, revela a troca de gestão de forma abrupta, e nem sempre a continuidade dos trabalhos na próxima gestão. Fato que se agrava, ao constatar não existir um levantamento de potencialidades, o registro e partilha das lições aprendidas, e tampouco, o monitoramento das ações, que na sua grande maioria, sequer foram planejadas.

No que se refere à gestão do Programa entre CIDEMA e municípios, percebeu-se que não existe um planejamento definido das ações, cada qual segue sua própria metodologia, não há clareza sobre as atribuições e responsabilidades em relação ao Programa como um todo, nem tampouco o que é de atribuição dos municípios e do administrador para prospectar e fomentar o Programa. Destaca-se que em empreendimentos públicos, nem sempre se

compartilha os mesmos objetivos, tampouco a forma de geri-los, isso fica evidenciado na pesquisa no momento que os dados divergem.

Quanto à gestão de conflitos entre as partes interessadas, avalia-se que o Programa não gera uma atividade intensa, consequentemente, não cria uma perspectiva de crescimento e fortalecimento do município num contexto regional, acaba esta por ser mais uma atividade no rol de prestação de serviços instituída por vontade política, onde nenhuma pessoa se habilita a contestar o funcionamento do Programa. Nas entrelinhas, deixa transparecer que o Programa, é um "fardo" aos municípios, pois não se criou uma identidade do Programa MPR com as características iniciais de sua fundação, haja visto a distancia entre polo consumidor e fornecedor. Já em relação às influências das partes interessadas na gestão, avalia-se existir uma tendência significativa, ou seja, alguns atores tem grau de poder e influencia maior, o que dificulta o engajamento das partes interessadas, já que o que legitima esse poder e influência é a questão política partidária, aumentando os desencontros ao longo do processo, além de gerar resistência. Esse impacto é avaliado como negativo para o Programa, pois as diretrizes de gestão da esfera pública preconizam por uma gestão equânime dos recursos públicos, bem como, seus respectivos benefícios à população.

Quanto à identificação dos municípios com o Programa, avaliou-se que o Programa tem uma carência latente nos aspectos de planejamento das ações, sua real necessidade de fomento e existência, indicadores para o monitoramento e controle, envolvendo aspectos de produção, número de famílias atendidas, demandas por produtos específicos de cada município, levantamento de potencialidades locais e regionais que possam justificar o investimento realizado pelos municípios no Programa MPR.

Portanto, com base na pesquisa realizada pode-se concluir que a forma de gestão do Programa MPR não é eficaz, efetiva e nem tampouco eficiente. Não basta de boa vontade, precisa-se de uma gestão respaldada num planejamento condizente, com dados que possam contribuir para implementar melhorias e prospectar o MPR a nível local e regional, fortalecendo a agricultura familiar e consequentemente fomentando a sustentabilidade dos municípios da região. No que se refere às partes interessadas, demonstra-se a deficiência em torná-las engajadas ao processo, pode se atribuir tal situação, ao fato do não conhecimento da real finalidade do programa, a falta de capacitação para gerenciar o que lhe compete, a falta de recursos financeiros, a falta de comunicação, a falta de identificar pontos críticos, a falta de gerir expectativas, e, o controle e monitoramento, tudo o que fomenta as ações para documentar as lições aprendidas e retroalimentar o processo.

Quanto às sugestões de melhoria pode-se indicar: uma rota de integração para coleta dos produtos, realizar pesquisa local das potencialidades, desde a produção da agricultura e as peculiaridades do município, promover um rodízio entre os dias da semana com produtos distintos e caracterizados por município, capacitar gestores e atendentes, registrar e partilhar experiências mensalmente entre gestores e atendentes, monitorar a produção e comercialização, levantar demandas potenciais, qualificar produtores e a divulgação do MPR nas mídias sociais. Sugere-se para trabalho futuro, a análise da relação das partes interessadas, envolvendo, agricultores, consumidores e atendente do Box, além da integração do MPR com o fornecimento de alimentos ao PNAE e suas potencialidades.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Tribunal de Contas da União. **Manual de gestão de projetos. Brasília**: TCU, 2006.

_____. Secretaria de Estado de Planejamento e Gestão. Subsecretaria de Planejamento – SUBPL. **Manual de Elaboração do Plano Plurianual 2012 – 2015**. Rio de Janeiro, 2011.

CARVALHO, Claudinê Jordão de. **Elaboração e Gestão de Projetos**. 2. ed. reimp. - Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2012.

DEMO, Pedro. **Metodologia do conhecimento cientifico**. São Paulo: Atlas. 2000.

FERRARI, Alfonso Trujillo. **Metodologia da pesquisa cientifica**. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1982.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

KEELLING, Ralph; BRANCO, Renato Henrique Ferreira. **Gestão de Projetos** - Uma Abordagem Global. Saraiva. 3ª Ed. 2014

KEELING, Ralph. **Gestão de projetos:** uma abordagem global. São Paulo: Saraiva, 2002.

NORO, Greice de Bem. A gestão de *stakeholders* em gestão de projetos. **Revista de Gestão de Projetos**. São Paulo. v.3,n.1.p 127-158. Jan./abr. 2012.

MAXIMIANO, Antonio Cesar Amaru. **Administração de projetos:** como transformar ideias em resultados. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2010.

RICHARDSON, R. J. et al. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: atlas, 2011.

PMI - Project Management Institut. **Guia do Conhecimento Em Gerenciamento de Projetos** - Guia Pmbok® - 5ª Ed. 2014.

TRENTIM, M. H. Stakeholders como clientes nos projetos. **Revista Mundo Project.** Ano 8. nº 49, vol. 02, de 2013.

SILVA, C., et al. O Planejamento estratégico na administração pública: um estudo muticaso. **Revista de C. Humanas**. Viçosa, v.13, n.I,p. 90-101,jan/jun. 2013.

VALLE, André B, et al. **Fundamentos do gerenciamento de projetos**. 3. ed.- Rio de Janeiro: Editora FGV, 2014.

VARGAS, Ricardo, V. **Gerenciamento de projetos:** estabelecendo diferenciais competitivos. 7. ed. – Rio de Janeiro: Brasport, 2009.

VERGARA, S.C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

Plano de Cargos e Salários: estudo de caso aplicado à empresa de *softwares* logísticos

Jerusa Valentini (jerusa.valentini@hotmail.com)
Graduada em Administração pela Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) – Campus Chapecó

Letícia Sandrin (letícia_sandrin@unochapeco.edu.br)
Graduada em Administração pela Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS) – Campus

Drª Kelly Cristina Benetti Tonani Tosta (kellytosta@uffs.edu.br)
Professora do Curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – Campus Chapecó

Resumo: O presente estudo objetiva-se propor um Plano de Cargos e Salários aplicado à empresa de *softwares* logísticos Gama, por meio de uma política racional e eficaz com foco na valorização do profissional. Por isso, utilizou-se a metodologia de pesquisa qualitativa, aplicada, descritiva e estudo de caso. Qualitativa porque, busca-se analisar em profundidade o caso estudado e não generalizar resultados. Aplicada, pois visa resolver problemas reais. Descritiva, pois está baseada na descrição da realidade da organização e estuda o caso específico Empresa Gama. Para a elaboração utilizam-se ferramentas como: questionário, entrevistas não estruturadas e fonte documental. O procedimento para avaliação dos cargos foi escolhido mediante o método quantitativo de Avaliação por Pontos, que é uma proposta de Pontes. A seleção dos fatores de avaliação ocorreu conjuntamente com o Comitê de Avaliação da empresa, que é formado pela gerência, onde selecionaram pontos como: Instrução; Experiência; Iniciativa; Responsabilidade por supervisão; Responsabilidade por erros; Responsabilidade por contatos; Esforço mental e visual e Responsabilidade por Valores. Como resultado, obteve-se um Plano de Cargos e Salários considerado uma ferramenta racional e estruturada, que pode ser usado como possibilidade para atingir as metas empresariais. Dessa forma, é possível eliminar subjetividades e contribuir para a cultura voltada ao desenvolvimento, tanto empresarial, quanto individual. Por fim, vale ressaltar que o Plano de Cargos e Salários deve ser monitorado e atualizado sempre que necessário, já que o ferramental não é um documento estático e carece de atualizações.
Palavras-chave: *Softwares* logísticos. Racional. Metas. Eficaz.

Plan for jobs and wages: *study of case applied in the company of logistics software*

Abstract: *The present study aims to propose a Plan for jobs and wages applied in the company Gama of logístics software, through of a rational politic and effective with the value of the professional. That's why we have used the methodology of research qualitative, applied, descriptive and a study of case. Qualitative because we have looked for the complete test of the case that has been studied and don't generalize result.Applied because tries to settle reals problem. Descriptive, because, it's based in the description of the reality of the company and studies the especifique case in the Gama Company. For the draw has been using tools as: questionaries, unstructured interviewand documentary source. The procedure for the valuation of the jobs has been chosen by the quantitative method of the valuation for points, that is a proposal of Pontes. The selection of the factors of valuation had occurred together with the Company Evaluation Committee, that is hormed by the menager, where they have selected points as: education, experience; initiative; supervision by responsibility; errors by responsibility; contacts by responsibility; mental effort and values by responsibility. As a results we have riached a plan for jobs ans wages considered a rational tool and structured which can be used as possibilitices to achieve the business goals. In this way, is possible to eliminate subjectivities and contribute to a culture dedicated to the development, both business, and individual. Finally, it is necessary to highlight that the Plan for jobs and*

wages should be monitored and updated whenever necessary, as the tooling is not a static document and lacks updates.
Key-words: *Logistic Software*, Rational. Goal. Effective.

1. INTRODUÇÃO

Nos tempos mais remotos, era comum a atuação das empresas mediante sistemas massificados e enrijecidos, porque eram precursoras do modelo *taylorista-fordista.* Nesse tempo, o foco era a produção em grande escala, desconsiderando a importância da qualidade de vida, a satisfação do funcionário e o real papel da organização na sociedade.

Hoje, as empresas têm interesse na realização eficaz da Gestão de Pessoas, não apenas os aspectos burocráticos como outrora, mas também, pela motivação e bem-estar dos funcionários. Isso porque, um colaborador que sente prazer em realizar o trabalho, possui melhor desempenho e consequentemente ocasiona melhorias nos aspectos sociais, físicos e psicossociais.

Diante desse contexto, o presente estudo possui como temática, a melhoria do bem-estar e a busca pela motivação dos funcionários através de uma metodologia de remuneração justa e racional, em uma empresa que trabalha com *softwares* logísticos.

Com a implantação de um plano de cargos e salários adequado, o colaborador sente-se parte do planejamento organizacional, tornando-se mais compromissado e coeso perante o quadro funcional.

Há alguns aspectos presentes nas empresas que desmotivam os funcionários, como: o mascaramento da proporcionalidade em relação ao pagamento de salários adequados a cada cargo, desmotivação do funcionário mal remunerado e a sensação de exploração. Diante dos aspectos expostos, o administrador da empresa precisa trabalhar para recuperar a motivação dos indivíduos, primando pela transparência e coesão na remuneração.

O estudo possui como problema de pesquisa: Qual a maneira mais clara de organizar em uma sequência lógica o crescimento profissional na organização? E, de que forma é possível realizar a progressão mediante uma lógica?

1.1 Objetivo Geral

Propor um Plano de Cargos e Salários com uma política racional e eficaz que valorize o profissional.

1.1.1 Objetivos Específicos

a) Definir e apresentar a estrutura dos cargos, dentre outros termos necessários para desenvolver um trabalho de fácil entendimento.
b) Propor uma remuneração racional mediante uma lógica esquematizada.
c) Estruturar a empresa mediante as informações obtidas.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Inicialmente a Administração de Recursos Humanos era vista apenas como uma necessidade de "contabilizar" os registros dos trabalhadores. Por isso, controlavam-se horas trabalhadas, faltas e atrasos que eram repercutidos nos pagamentos dos salários, mediante descontos (MARRAS, 2011).

Mas, como o passar do tempo esse papel teve que ser reanalisado e os principais agentes responsáveis pela mudança foram as grandes organizações, que realizavam estudos e pesquisas acadêmicas no ramo. Novas metodologias foram implementadas, alterou-se também, a forma como o setor é visto mediante os processos produtivos (MARRAS, 2011).

Com estudos e teorias acerca do comportamento organizacional e da administração de recursos humanos, identificou-se que a motivação, qualidade de vida no trabalho e satisfação eram fatores presentes nos empregados mais produtivos. Por isso, hoje a Administração de Recursos Humanos, preocupa-se com o comportamento do humano dentro da organização, também visa gerenciar o comprometimento do colaborador e a flexibilidade conjugada com a qualidade do trabalho (DALMAU; TOSTA, 2009a).

Dutra (2009, p. 17) define Gestão de Pessoas como "um conjunto de políticas e práticas que permitem a conciliação de expectativas entre a organização e pessoas, para que ambas possam realiza-las ao longo do tempo". O autor teoriza o sentido de Políticas, definindo como princípios e diretrizes que limitam propósitos e atitudes da empresa e dos colaboradores quanto se trata da organização. Para práticas, o autor define como "procedimentos, métodos e técnicas utilizados para a implementação de decisões" que norteiam as condutas no ambiente organizacional com ambiente externo. (DUTRA, 2009, p. 17)

No que tange às práticas citadas por Dutra (2009), Gil (2012) faz uma classificação das atividades da gestão de pessoas.

Sistemas de Recursos Humanos	Atividades
Suprimento ou Agregação	Identificação das necessidades de pessoal; pesquisas de mercado de recursos humanos; recrutamento; e seleção
Aplicação	Análise e descrição de cargos; e planejamento e alocação interna de recursos humanos.
Compensação ou Manutenção	Salários; benefícios; carreiras; higiene e segurança no trabalho; e relações com sindicatos.
Desenvolvimento ou Capacitação	Treinamento e desenvolvimento de pessoal; e desenvolvimento e mudança organizacional.
Controle ou Monitoração	Avaliação de desempenho; banco de dados; sistemas de informações gerenciais; e auditoria de recursos humanos.

Quadro 1 – Classificação das atividades de gestão de pessoas.
Fonte: Gil (2012, p. 25).

Com base nessas atividades, é possível concluir que:

> O papel fundamental da Administração de Recursos Humanos (ARH) é entender intelectualmente o conflito entre Capital e Trabalho, dentro de uma dimensão ampla e qualitativa, e dar respostas a este conflito e administrá-lo, a fim de dotar a organização de uma força de trabalho competente, motivada e integrada com a sua filosofia e cultura. (GIRARDI, 2008, p. 34)

No presente estudo serão tratadas de forma aprofundada as atividades de aplicar pessoas, compensar ou manutenção de pessoas. À atividade de aplicar pessoas, que, para Girardi (2008) engloba a orientação das pessoas, a modelagem/estrutura dos cargos e a avaliação de desempenho, é, justamente por incluir a modelagem/estrutura dos cargos, o ponto de partida para todo o trabalho a ser desenvolvido pela Administração dos Recursos Humanos.

Segundo Girardi (2008), a modelagem dos cargos envolve o conhecimento do conteúdo do cargo, dos métodos de trabalho e das relações com os demais cargos da organização. Por meio deste, as pessoas percebem o significado do cargo, suas responsabilidades pelos resultados no trabalho e reconhecem os resultados produzidos. Ainda de acordo com o autor, a estrutura dos cargos envolve a descrição (atividades, meios de trabalho, etc.) e a análise do cargo (requisitos físicos e metais, responsabilidades e condições de trabalho). Desta forma, pode-se verificar que demais atividades terão como base as particularidades existentes em cada cargo, informações estas que são obtidas na modelagem/estruturas dos cargos.

A Descrição de Cargo é a exposição ordenada das tarefas de um cargo, em que se descreve o que fazer, como fazer, porque fazer. E a Especificação de Cargo é a identificação

dos requisitos necessários para o desempenho das atividades, também elencam as aptidões, competências, as responsabilidades, além das condições de trabalho e riscos que se expõem o trabalhador. Carvalho complementa que as atividades desempenhadas são para a obtenção dos objetivos da organização de forma “operacional, tática e estratégica”. (CARVALHO et. al., 2011, p. 78).

Por fim, a Análise de Cargo é um estudo realizado para obter informações sobre as tarefas/atribuições de um cargo. Existe, no entanto, divergência no emprego dos termos neste conteúdo. Para Pontes (2012, p. 44), "a análise de cargos é o estudo que se faz para coligir informações sobre as tarefas componentes do cargo e as especificações exigidas do seu ocupante. Da análise resulta a descrição e especificação do cargo". E complementa afirmando que a Especificação do cargo "é o relato dos requisitos, responsabilidades e incômodos impostos aos ocupantes do cargo (PONTES, 2012. p. 45)". Isto quer dizer que, para este autor, a análise de cargo é um processo, e que dela resulta a especificação de cargos, ela por si própria não é o resultado. Esta divergência, no entanto, é restrita a utilização de termos e nada interfere no campo da aplicação prática, que é o foco da nossa pesquisa.

A partir do momento em que os cargos estão descritos, analisados, especificados e titulados, se faz necessária, a classificação dos cargos por grupos ocupacionais. Grupos ocupacionais são formados por cargos que têm funções parecidas e, segundo Pontes (2012), podem ser divididos em cinco grupos: Gerencial; Profissionais de Nível Superior; Técnicos de nível médio; Administrativo e Operacional. De acordo com o autor, a última etapa da análise de cargos é a confecção do catálogo de cargos, que é reunião em arquivos das descrições e especificações dos cargos, sendo que cada arquivo pode representar um grupo ocupacional.

Pontes (2012) expõe que é por meio da avaliação de cargos que se estabelece o valor relativo a cada cargo, construindo uma hierarquia entre eles.

> Além de ordenar os cargos, a avaliação irá permitir o estabelecimento da estrutura salarial que, por sua vez, determinará consistentemente os salários a serem pagos. Portanto, é pela avaliação de cargos que se neutraliza o efeito de decisões arbitrárias para a determinação dos salários. (PONTES, 2012, p. 169)

Dessler (2003, p. 195) complementa que "a avaliação do cargo é uma comparação formal e sistemática de cargos para determinar o valor de um cargo em relação ao outro." Para tanto, o procedimento básico é comparar o conteúdo dos cargos em termos de esforços, responsabilidades e habilidades, por exemplo.

Os métodos de avaliação podem ser ainda subdivididos em dois grupos: quantitativos e não quantitativos. Entre os nãos quantitativos, os mais utilizados são os métodos de escalonamento e de graus predeterminados, sendo que estes, segundo Pontes (2012), permitem rápida elaboração e fácil aplicação, mas não garantem um resultado de boa qualidade, devido a subjetividade da avaliação. O estudo acerca deste método não será aprofundado, pois neste estudo utilizaremos os métodos quantitativos para a avaliação dos cargos, que, por mais que demandam maior tempo, garantem um resultado de maior precisão e objetividade.

Os métodos quantitativos de avaliação de cargos podem ser subdivididos em dois: por Pontos e por Comparação de Fatores. No presente estudo será utilizado o método por Pontos, que pertence a Merrill Lott, também, é o mais utilizado no mundo.

> Ele (o método de avaliação por pontos) envolve a identificação de diversos fatores compensáveis, cada um com vários graus, bem como o grau de presença de cada um desses fatores no cargo. Assim, suponha que os cargos de um empregador possam conter cinco graus de responsabilidade. Suponha que um número diferente de pontos é atribuído a cada grau de cada fator. Desse modo, quando o comitê de avaliação determinar o grau de presença de cada fator compensável (como responsabilidade)

> no cargo, os pontos correspondentes de cada fator podem ser somados para se obter o valor total de pontos para o cargo. O resultado é uma classificação de pontos quantitativa para cada cargo. (DESSLER, 2003, p. 197)

Diante desse conhecimento, é possível citar alguns benefícios, como: é o mais objetivo, analítico, preciso e de fácil aplicação, seus resultados são mais facilmente aceitos pelos funcionários (PONTES, 2012). Pontes (2012), afirma que:

> Devem ser selecionados para avaliação os fatores que sejam comuns à maioria dos cargos de determinado grupo ocupacional e que, ao mesmo tempo, demonstrem as peculiaridades de cada um. Os fatores são graduados, descrevendo níveis de dificuldade crescente. Os fatores constituirão "réguas" de avaliação que permitirão mensurar as múltiplas dimensões de cada cargo. Os cargos ao serem avaliados em cada grau de fator recebem pontos, o que permite estabelecer uma hierarquia dos cargos de acordo com os pontos totais recebidos por eles. Os pontos de cada grau podem ser validados pelo coeficiente de correlação entre salários do cargo e pontos recebidos. (PONTES, 2012, p. 195)

2.1 Remuneração Estratégica

Após a avaliação e seleção dos cargos, estabelece-se uma hierarquia entre eles através da remuneração estratégica. Com isso, eliminam-se injustiças e análises das competências do cargo de forma equivocada, uma vez que, a valorização ocorre pela remuneração.

Carvalho (2011) relata que é preciso ter conhecimento do mercado de remunerações para então basear-se em qual remuneração adequada aplicar, isso é possível através da aplicação de uma pesquisa salarial. Com esta base, emprega-se também o valor ideal conforme o contexto organizacional e pela gestão de desempenho. É importante ressaltar que esse contexto varia de organização para organização.

Dessler (2003, p. 195) afirma que pesquisas salariais "também chamadas de pesquisas de remuneração, são pesquisas informais sobre quanto os outros empregadores estão pagando para cargos similares e têm um papel central na definição dos salários". Dessler (2003) ainda complementa, é comum que os empregadores realizarem pesquisas salariais.

De modo a possibilitar que o funcionário cresça na empresa, é possível estabelecer critérios de progressão e promoção. A diferenciação entre cargos, que pode ser tanto por meio da promoção vertical, quanto horizontal.

2.2.1 Promoção horizontal

Segundo Pontes é o aumento por algum fator, como o mérito de um funcionário para uma classe localizada no mesmo cargo e grau (PONTES, 2012). Ou seja, a promoção pode ocorrer no mesmo cargo ou espaço ocupacional, isso é possível mediante a aquisição de níveis avançados de competências e acompanhados dos processos de avaliação e medição de desempenho.

2.2.2 Promoção vertical

É a passagem de um funcionário que está em um grau para outro. Geralmente, estabelece-se um prazo para o funcionário permanecer na empresa, para Pontes, pode equivaler a 6 (seis) meses. (PONTES, p. 2012). Também, é identificada quando ocorre a mudança do cargo ou de espaço ocupacional de hierarquia superior. Ou seja, através de uma promoção (WOOD JÚNIOR; PICARELLI FILHO, 2004; LIMONGI-FRANÇA, 2011).

3. METODOLOGIA

Para construir o Plano de Cargos e Salários e garantir a confiabilidade, foram utilizados procedimentos metodológicos reconhecidos pela comunidade científica.

Trata-se de pesquisa qualitativa, aplicada, descritiva e estudo de caso. Qualitativa, pois busca analisar em profundidade o caso estudado e não generalizar resultados. Aplicada, pois visa resolver problemas reais. Descritiva, pois está baseada na descrição da realidade da organização estudada e estuda o caso específico Empresa Gama.

É importante ressaltar que o nome da empresa foi omitido para proteger as fontes e por solicitação da empresa. Por isso, utilizou-se um nome fictício, o qual se denomina Empresa Gama.

Quanto à coleta dos dados, inicialmente buscou-se conhecer a organização e seu ramo de atuação, para identificar as ferramentas necessárias para o desenvolvimento do Plano, a partir da metodologia proposta por Pontes (2012). Essa coleta foi feita por meio de entrevistas não estruturadas e fonte documental – *site* institucional.

Na segunda etapa, foi necessário compreender a estrutura de cargos da organização e aprofundar o conhecimento sobre as atividades desenvolvidas por cada cargo.

Assim, elaborou-se um questionário com onze questões, que se categorizam em questões abertas e fechadas. O mesmo foi aplicado com todos os funcionários da empresa no momento da aplicação. No intuito de aprofundar as análises, foi necessário aplicar uma entrevista semiestruturada a todos os colaboradores da Empresa Gama, visando esclarecer as eventuais dúvidas nas respostas dadas ao questionário.

Após esta etapa, compilaram-se os dados em planilhas, e construíram-se as Descrições e Especificações dos Cargos. A partir de então, classificou-se os cargos conforme os grupos ocupacionais, constituindo assim o catálogo de cargos. Em virtude da pequena quantidade de cargos não foi necessário escolher cargos-chave.

O procedimento de avaliação dos cargos teve início com a escolha do método. Para a avaliação de cargos, utilizou-se o método quantitativo de Avaliação por Pontos, proposta por Pontes (2012). A seleção dos fatores de avaliação foi elencada pelo Comitê de Avaliação da empresa, formado pela gerência, que selecionaram: Instrução; Experiência; Iniciativa; Responsabilidade por supervisão; Responsabilidade por erros; Responsabilidade por contatos; Esforço mental e visual e por fim, Responsabilidade por Valores.

Posteriormente, realizou-se a definição da ponderação dos fatores e a avaliação dos cargos. Isto é, definiu-se o valor dos pontos de cada nível de cada fator e, a partir disso, avaliaram-se os cargos, atribuindo classificações e, portanto, pontos aos cargos. Finalizada tal etapa, chegou-se, enfim, a somatória dos pontos realizou-se e a classificação dos cargos em classes de pontos. Para a confecção destas, utilizou-se uma padronização identificada na metodologia seguida.

O método de Avaliação por Pontos apresentado acima, juntamente com as políticas adotadas pela empresa, foi o mesmo critério utilizado para a definição da estrutura salarial a ser adotada pela organização.

A partir disso, moldou-se uma lógica para a progressão de salários, seja da progressão de uma classe (progressão vertical) para outra como de um nível para outro (progressão horizontal), e, ainda quanto remuneração, sugeriu-se a aplicabilidade de um sistema para a progressão de carreira (horizontal).

É importante ressaltar que o presente estudo é decorrente de uma pesquisa maior, esta contém uma pesquisa salarial completa e a descrição detalhada de todos os cargos presentes na estrutura organizacional.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A Empresa Gama é composta por grupos ocupacionais, isto é, de acordo com a natureza das atividades. Para tanto, classificou-se os cargos em quatro grupos: Tecnologia da Informação, Administrativo, Comercial e Negócios. O quadro a seguir, esclarece de forma sintetizada os grupos ocupacionais e os cargos que neles se inserem.

Grupo	Cargos
Estratégico	Conselho Administrativo dos Sócios
Setor Tecnologia da Informação	**1.** Diretor de Tecnologia da Informação
	1.1 Gerente de Tecnologia da Informação
	1.1.2 Coordenador de Desenvolvimento
	1.1.2.1 Analista de Desenvolvimento
	1.1.3 Coordenador de Implantação
	1.1.3.1 Analista de Implantação
	1.1.4 Coordenador de Suporte
	1.1.4.1 Analista de Suporte
	1.1.5 Coordenador de Analise de Projetos
	1.1.5.1 Analista de Projetos
	1.1.6 Coordenador de Pesquisa e Desenvolvimento
	1.1.6.1 Assistente de pesquisa e Desenvolvimento
Setor Administrativo	**2**. Diretor Administrativo
	2.1 Gerente Administrativo
	2.1.1 Assistente Administrativo
	2.1.2 Recepcionista
	2.1.3 Auxiliar de Serviços Gerais
	2.2 Secretária (o) Executivo (o)
	2.3 Coordenador Financeiro
	2.4 Coordenador de Gestão de Pessoas
Setor Comercial	**3.** Diretor Comercial
	3.1 Gerente Comercial
	3.1.2 Executivo de Contas
	3.1.3 Executivo de Pós-Venda
	3.2 Gerente de Negócios
	3.2.1 Executivo de Revendas
	3.2.2 Coordenador de Marketing

Quadro 2 - Divisão hierárquica empresarial da Empresa Gama.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

É importante ressaltar que após isso, foram elaboradas as descrições e especificações de cada cargo, de forma específica e seguindo a hierarquia apresentada. No entanto, devido às limitações do presente artigo, esse estudo não poderá ser mostrado, uma vez que as especificações são volumosas.

4.1 Manual de Avaliação dos Cargos

O próximo passo seguindo no estudo é a elaboração do Manual de avaliação de cargos, ou seja, são quadros em que são expostos fatores de avaliação, ao qual em cada fator apresenta-se uma divisão em níveis crescentes de complexidade de forma que possibilite posteriormente a classificação dos cargos nestes. Desta forma, quanto maior o nível, proporcionalmente mais pontos atribuem-se aos cargos e maior é a valorização destes. Os quadros apresentados a seguir, são em sua maioria, construídos especialmente para o desenvolvimento do estudo, adaptados do modelo proposto por Pontes (2012).

1. Instrução: Esse fator aponta os conhecimentos necessários para a compreensão e desempenho das tarefas.	
Graus	**Descrição**
A	O cargo exige conhecimentos equivalentes ao ensino fundamental completo, como operações matemáticas simples, conhecimentos em informática básica.
B	O cargo exige conhecimentos equivalentes ao ensino médio completo, curso profissionalizante/técnico, para ler e elaborar documentos, desenvolver cálculos matemáticos e habilidades em informática.
C	O cargo exige conhecimentos equivalentes ao ensino superior incompleto para desenvolver cálculos matemáticos, analisar, interpretar e identificar métodos e solucionar problemas.
D	O cargo exige conhecimentos equivalentes ao ensino superior completo para desenvolver projetos, negociar com os clientes e elaborar documentos.

Quadro 3 - Avaliação por graus de instrução
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

2. Experiência: Aponta os conhecimentos necessários para desempenhar as tarefas adequadas no cargo.	
Graus	**Descrição**
A	Sem experiência
B	Até 3 meses.
C	De 3 meses até 6 meses.
D	De 6 meses até 1 ano.
E	De 1 ano até 2 anos.
F	De 2 anos até 4 anos.

Quadro 4 -Avaliação por graus de experiência

Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

3. Iniciativa: Aponta conhecimentos necessários para resolver problemas dependendo da complexidade.	
Graus	**Descrição**
A	Tarefas simples e rotineiras, em que não há necessidade de iniciativa. O funcionário é orientado em todas as fases de seu trabalho.
B	Tarefas padronizadas e que demandam pequenas decisões práticas, recebendo orientações na maior parte da execução de seu trabalho.
C	Tarefas razoavelmente complexas que demandam a tomada de decisões em alguns casos, recebe orientações genéricas.
D	Tarefas complexas que exigem tomar decisões quando necessário, planejamento de acordo com o objetivo a ser atingido e com alto grau de responsabilidade.

Quadro 5 - Avaliação por graus de iniciativa

Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

4. Responsabilidade por supervisão: Esse fator considera a supervisão de subordinados.	
Graus	**Descrição**
A	O trabalho não envolve supervisão de subordinados.
B	O trabalho envolve supervisão de tarefas simples e rotineiras.
C	O trabalho envolve supervisão de moderada complexidade.
D	O trabalho envolve supervisão de subordinados que executam tarefas complexas e de natureza especializada e variada.

Quadro 6 - Avaliação por graus de responsabilidade por supervisão

Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

5. Responsabilidade por erros: Esse fator avalia a possibilidade de erros e suas consequências na empresa.	
Graus	**Descrição**
A	O trabalho exige atenção e exatidão normais. No caso do erro, seus custos seriam mínimos, ocasionando pequenos desperdícios de recursos e retrabalho.
B	O trabalho exige atenção e exatidão razoáveis. Seus erros podem causar médios prejuízos, se ocorrer o erro, há poucas dificuldades para sua correção.
C	O trabalho exige atenção e exatidão consideráveis, no caso de erros seus custos seriam grandes, por ocasionar grandes desperdícios de recursos e retrabalho.
D	O trabalho exige atenção e exatidão elevadas, no caso de erro o prejuízo pode causar grandes danos financeiros ou a perda de clientes. Estes erros são de difícil detecção e ocasionariam retrabalho, desperdiçando recursos.

Quadro 7 - Avaliação por graus de responsabilidade por erros.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

6. Responsabilidades por contatos: Esse fator avalia responsabilidade por contatos externos e internos.	
Graus	**Descrição**
A	Contatos pessoais limitados a assuntos de rotina interna.
B	Contatos regulares com os demais setores de rotina interna.
C	Contatos frequentes externos e internos.
D	Contatos que envolvem estratégia, contatos internos e externos para obtenção de resultados positivos.

Quadro 8 - Avaliação por graus de responsabilidade por contatos.

Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

7. Esforço mental e visual: Esse fator especifica o grau de atenção e concentração necessárias para o trabalho.	
Graus	**Descrição**
A	Exige pouca atividade mental e esforço visual, suas atividades são quase automáticas.
B	Exige média atenção mental e visual, ocorrem em trabalhos minuciosos.
C	Exige contínua atenção mental e visual, seu trabalho é orientado e complexo.
D	Exige concentrada atenção mental e visual, em tarefas complexas e detalhadas.

Quadro 9 - Avaliação por graus de esforço mental e visual.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

8. Responsabilidade por valores: Esse fator exige que seu ocupante manipule dinheiro dentro da organização.	
Graus	**Descrição**
A	Não possui responsabilidade por valores.
B	Possui responsabilidade por valores de pequena monta.
C	Possui responsabilidade por valores de grande monta.

Quadro 10 - Avaliação por graus de responsabilidade por valores.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

Com a elaboração do Manual de Avaliação dos cargos, é possível classificar, avaliando e estabelecendo a hierarquia. A seção seguinte objetiva realizar a classificação dos cargos.

4.2 Classificação dos cargos

Nesta etapa avaliam-se os cargos de acordo com os graus, procura-se analisar fator a fator, anotando-se o grau e o número de pontos obtidos. Para posteriormente somarem-se os pontos de cada fator, desta forma obtém-se o total de pontos de cada cargo. Neste sentido é estabelecida a hierarquia. O resultado das avaliações pode ser observado no quadro abaixo:

Cargos	**Fatores**							
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**
1. Diretor de Tecnologia da Informação	D	F	D	D	D	D	D	B
1.1 Gerente de Tecnologia da Informação	D	F	C	D	D	D	D	B
1.1.2 Coordenador de Desenvolvimento	D	E	C	C	C	D	D	A
1.1.2.1 Analista de Desenvolvimento	C	D	B	A	B	C	D	B
1.1.3 Coordenador de Implantação	D	E	C	C	C	C	C	A
1.1.3.1 Analista de Implantação	C	D	B	A	D	D	D	B
1.1.4 Coordenador de Suporte	D	E	C	C	C	C	C	B
1.1.4.1 Analista de Suporte	C	E	B	A	B	C	D	B
1.1.5 Coordenador de Analise de Projetos	D	F	C	C	C	C	C	A
1.1.5.1 Analista de Projetos	C	E	B	A	B	C	D	A
1.1.6 Coordenador de Pesquisa e Desenvolvimento	C	F	C	C	D	C	D	B
1.1.6.1 Assistente de Pesquisa e Desenvolvimento	D	A	A	A	A	B	D	A
2. Diretor Administrativo	D	F	D	D	D	D	D	C
2.1 Gerente Administrativo	D	E	C	D	D	D	D	C
2.2 Assistente Administrativo	B	C	A	B	B	C	D	B
2.4 Recepcionista	B	C	B	A	A	A	B	A
2.7 Auxiliar de Serviços Gerais	A	C	A	A	A	A	A	A
2.3 Secretária (o) Executivo (o)	D	D	B	A	C	C	B	A
2.5 Coordenador Financeiro	C	F	B	C	C	C	D	C
2.6 Coordenador de Gestão de Pessoas	C	F	A	C	C	C	D	A
3. Diretor Comercial	D	F	D	D	D	D	D	B
3.1 Gerente Comercial	D	E	C	D	D	D	D	B
3.1.2 Executivo de Contas	D	E	A	B	C	D	D	B
3.1.3 Executivo de Pós-Venda	D	E	A	B	C	D	D	B
3.2 Gerente de Negócios	D	E	C	D	D	D	D	B
3.2.1 Executivo de Revendas	D	E	A	C	C	D	C	B
3.2.2 Coordenador de Marketing	C	E	B	C	C	C	C	A

Quadro 11 - Classificação de cargos por fatores
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

Na classificação, realiza-se a ponderação, ou seja, atribui-se os pontos aos fatores. No quadro a seguir, consta o mínimo e o máximo de cada fator, de acordo com a relevância que cada fator possui à empresa.

Fator	Mínimo de pontos do fator	Graus do fator						Máximo de pontos do fator
		A	B	C	D	E	F	
1. Instrução	20	20	80	140	200	-	-	200
2. Experiência	20	20	56	92	128	164	200	200
3. Iniciativa	20	20	80	140	200	-	-	200
4. Responsabilidade por supervisão	10	10	40	70	100	-	-	100
5. Responsabilidade por erros	10	10	40	70	100	-	-	100
6. Responsabilidade por contatos	10	10	40	70	100	-	-	100
7. Esforço mental e visual	5	5	20	35	50	-	-	50
8. Responsabilidade por valores	5	5	27	50	-	-	-	50
Total	**100**							**1000**

Quadro 11 - Atribuição de valores aos fatores
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

Após a avaliação desenvolve-se o escalonamento dos cargos por pontos. Como se pode observar no quadro a seguir:

Cargos	Fatores								Total
	1	2	3	4	5	6	7	8	
1. Diretor de Tecnologia da Informação	200	200	200	100	100	100	50	27	**977**
1.1 Gerente de Tecnologia da Informação	200	200	140	100	100	100	50	27	**917**
1.1.2 Coordenador de Desenvolvimento	200	164	140	70	70	100	50	5	**799**
1.1.2.1 Analista de Desenvolvimento	140	128	80	10	40	70	50	27	**545**
1.1.3 Coordenador de Implantação	200	164	140	70	70	70	35	5	**754**
1.1.3.1 Analista de Implantação	140	128	80	10	100	100	50	27	**635**
1.1.4 Coordenador de Suporte	200	164	140	70	70	70	35	5	**754**
1.1.4.1 Analista de Suporte	140	164	80	10	40	70	35	27	**581**
1.1.5 Coordenador de Analise de Projetos	200	200	140	70	70	70	35	5	**790**
1.1.5.1 Analista de Projetos	140	164	80	10	40	70	50	5	**559**
1.1.6 Coordenador de Pesquisa e Desenvolvimento	140	200	140	70	100	70	50	27	**797**
1.1.6.1 Assistente de Pesquisa e Desenvolvimento	200	20	20	10	10	40	50	5	**355**
2. Diretor Administrativo	200	200	200	100	100	100	50	50	**1000**
2.1 Gerente Administrativo	200	164	140	100	100	100	50	50	**904**
2.1.1 Assistente Administrativo	80	92	20	40	40	70	50	27	**419**
2.1.2 Recepcionista	80	92	80	10	10	10	20	5	**307**
2.1.3 Auxiliar de Serviços Gerais	20	92	20	10	10	10	5	5	**172**
2.2 Secretária (o) Executivo (o)	200	128	80	10	70	70	20	5	**583**
2.3 Coordenador Financeiro	140	200	80	70	70	70	50	50	**730**
2.4 Coordenador de Gestão de Pessoas	140	200	20	70	70	70	50	5	**625**
3. Diretor Comercial	200	200	200	100	100	100	50	27	**977**
3.1 Gerente Comercial	200	164	140	100	100	100	50	27	**881**
3.1.2 Executivo de Contas	200	164	20	40	70	100	50	27	**671**
3.1.3 Executivo de Pós-Venda	200	164	20	40	70	100	50	27	**671**
3.2 Gerente de Negócios	200	164	140	100	100	100	50	27	**881**
3.2.1 Executivo de Revendas	200	164	20	70	70	100	35	27	**686**
3.2.2 Coordenador de Marketing	140	164	80	70	70	70	35	5	**634**

Quadro 12 - Substituição dos graus por valores
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

A partir do escalonamento agrupam-se os valores seguindo a amplitude das classes:

CLASSE	AMPLITUDE DOS PONTOS
XII	941-1000
XI	871-940
X	801-870
IX	731-800
VIII	661-730
VII	591-660
VI	521-590
V	451-520
IV	381-450
III	311-380
II	241-310
I	Até 240

Quadro 13 - Amplitude das classes relativas aos pontos totais dos cargos
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

No próximo quadro consta a relação dos cargos agrupados pela amplitude dos pontos:

CLASSE	AMPLITUDE DOS PONTOS	CARGOS	PONTOS
XII	941-1000	2. Diretor Administrativo 1. Diretor de Tecnologia da Informação 3. Diretor Comercial	1000 977 977
XI	871-940	1.1 Gerente de Tecnologia da Informação 2.1 Gerente Administrativo 3.1 Gerente Comercial 3.2 Gerente de negócios	917 904 881 881
X	801-870		
IX	731-800	1.1.2 Coordenador de Desenvolvimento 1.1.6 Coordenador de Pesquisa e Desenvolvimento 1.1.5 Coordenador de Analise de Projetos 1.1.3 Coordenador de Implantação 1.4 Coordenador de Suporte	799 797 790 754 754
VIII	661-730	2.3 Coordenador Financeiro 3.2.1 Executivo de Revendas 3.1.2 Executivo de Contas 3.1.3 Executivo de Pós-Venda	730 686 671 671
VII	591-660	1.1.3.1 Analista de Implantação 2.4 Coordenador de Marketing 3.2.2 Coordenador Gestão de Pessoas	635 634 625
VI	521-590	2.2 Secretária (o) Executiva (o) 1.1.4.1 Analista de Suporte 1.1.5.1. Analista de Projetos 1.1.2.1 Analista de Desenvolvimento	583 581 559 545
V	451-520		
IV	381-450	2.1.1 Assistente Administrativo	419
III	311-380	1.1.6.1 Assistente de Pesquisa e Desenvolvimento	355
II	241-310	2.1.2 Recepcionista	307
I	Até 240	2.1.3 Auxiliar de Serviços Gerais	172

Quadro 14 - Relação dos cargos agrupados por amplitude dos pontos.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

A partir dos cargos agrupados, obteve-se determinado número de pontos para cada classe. Posteriormente, realiza-se a progressão salarial.

4.3 Estrutura salarial e de progressão

Na realização da progressão salarial da empresa, subdividiu-se cada cargo em três categorias: Junior, Pleno e Sênior. Estes estarão subdivididos para o crescimento horizontal em: I a IV Junior, I a IV Pleno e I a IV Sênior.

Para o crescimento vertical da tabela, utiliza-se o valor monetário embasado no Pleno I do cargo imediatamente anterior àquele. É importante ressaltar que para o crescimento horizontal, utilizaram-se no trabalho completo, três opções: pagamento de salários menores do que a média de mercado, com uma progressão de 3% a cada nível; pagamentos de salários na média do mercado, com uma progressão de 4% a cada nível; e pagamentos de salários maiores do que a média de mercado com uma progressão de 5%.

As três opções possibilitam a empresa escolher se pretende implementar remunerações acima do mercado naquele setor e consequentemente obter os melhores talentos, ou fica equivalente à média daquele setor e competir igualitariamente, ou então, construir salários menores do mercado e alimentar os talentos com outros benefícios.

Ressalta-se que, devido a limitação do artigo, será apresentada apenas a tabela que permite remunerar acima do mercado, ou seja, com a progressão de 5%, uma vez que, foi a tabela acatada pela empresa. No entanto, no trabalho completo, é possível visualizar a construção das três tabelas. Ainda, o salário base é referente ao salário mínimo na época (R$68,00).

CLASSE	NÍVEIS											
	I Junior	**II Junior**	**III Junior**	**IV Junior**	**I Pleno**	**II Pleno**	**III Pleno**	**IV Pleno**	**I Sênior**	**II Sênior**	**III Sênior**	**IV Sênior**
XII	5.801,75	6.091,84	6.396,43	6.716,25	7.052,06	7.404,66	7.774,90	8.163,64	8.571,82	9.000,42	9.450,44	9.922,96
XI	4.773,11	5.011,77	5.262,36	5.525,47	5.801,75	6.091,84	6.396,43	6.716,25	7.052,06	7.404,66	7.774,90	8.163,64
X	3.926,85	4.123,19	4.329,35	4.545,82	4.773,11	5.011,77	5.262,36	5.525,47	5.801,75	6.091,84	6.396,43	6.716,25
IX	3.230,63	3.392,16	3.561,77	3.739,86	3.926,85	4.123,19	4.329,35	4.545,82	4.773,11	5.011,77	5.262,36	5.525,47
VIII	2.657,85	2.790,74	2.930,28	3.076,79	3.230,63	3.392,16	3.561,77	3.739,86	3.926,85	4.123,19	4.329,35	4.545,82
VII	2.186,62	2.295,95	2.410,75	2.531,28	2.657,85	2.790,74	2.930,28	3.076,79	3.230,63	3.392,16	3.561,77	3.739,86
VI	1.798,94	1.888,88	1.983,33	2.082,49	2.186,62	2.295,95	2.410,75	2.531,28	2.657,85	2.790,74	2.930,28	3.076,79
V	1.479,99	1.553,99	1.631,69	1.713,27	1.798,94	1.888,88	1.983,33	2.082,49	2.186,62	2.295,95	2.410,75	2.531,28
IV	1.217,59	1.278,47	1.342,39	1.409,51	1.479,99	1.553,99	1.631,69	1.713,27	1.798,94	1.888,88	1.983,33	2.082,49
III	1.001,71	1.051,80	1.104,39	1.159,61	1.217,59	1.278,47	1.342,39	1.409,51	1.479,99	1.553,99	1.631,69	1.713,27
II	824,11	865,32	908,58	954,01	1.001,71	1.051,80	1.104,39	1.159,61	1.217,59	1.278,47	1.342,39	1.409,51
I	678,00	711,90	747,50	784,87	824,11	865,32	908,58	954,01	1.001,71	1.051,80	1.104,39	1.159,61

Quadro 14 - Proposta salarial com crescimento horizontal de 5%.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

Orienta-se que a contratação seja feita no nível I Junior. Quando o contratado possuir escolaridade completa superior à exigida pelo cargo, contrata-se no nível I Pleno. A progressão salarial entre os níveis ocorrerá semestralmente mediante Avaliação de Desempenho (AD). A ferramenta de AD precisa ser desenvolvida. A empresa poderá também contar com outras possibilidades de crescimento, por exemplo, quando o funcionário alcançar escolaridade superior á exigida pelo cargo, o mesmo será enquadrado no nível I da categoria imediatamente posterior. Por exemplo, um funcionário II Junior iria para I Pleno.

A empresa também aplica a política de que quando o funcionário residir em regiões de capitais haverá um adicional de U$750,00 ao salário do colaborador, este valor será aplicado após considerar a política da tabela salarial.

É relevante ressaltar também que as pessoas que compõem o cargo podem crescer verticalmente, ou seja, elas podem subir de um cargo para outro. Para melhor visualização deste crescimento, é elaborada em cada setor uma possível progressão.

Na Figura 1, apresenta-se a progressão vertical do Setor da Tecnologia da Informação. Inicialmente, o indivíduo pode ocupar o cargo de Assistente de Pesquisa e Desenvolvimento, este terá a oportunidade de crescer profissionalmente na organização, ocupando os cargos de

Analista, após atingir os critérios necessários para o crescimento futuramente pode atingir os cargos de coordenação, por fim, de Gerente de TI e Diretor.

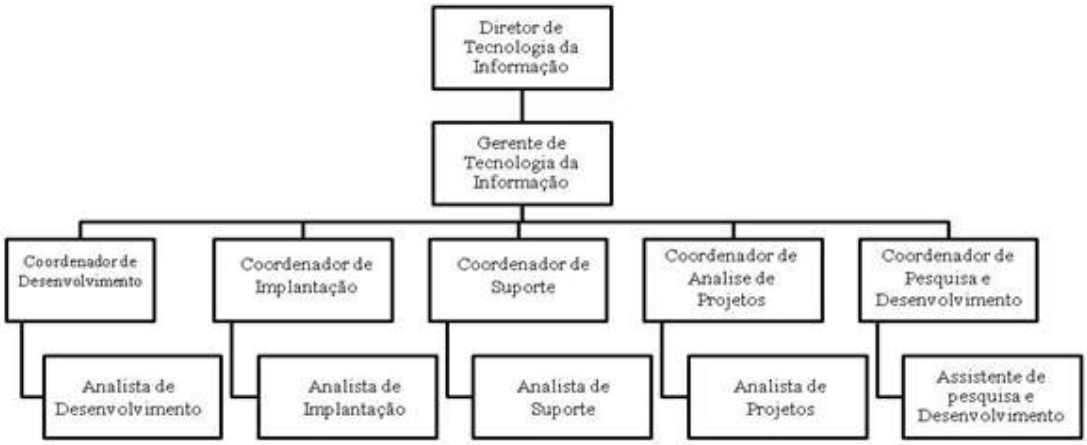


Figura 1 - Progressão dos cargos no Setor de Tecnologia da Informação.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

Na Figura 2 apresenta-se a progressão salarial do Setor Administrativo, ou seja, o individuo pode iniciar sua jornada na empresa no cargo de Auxiliar de Serviços Gerais, e assim que cumprido os requisitos para elevação do cargo verticalmente, pode passar a ser Recepcionista, após pode ser Assistente Administrativo, pode optar também pelo cargo de Secretário (a) Executivo (a), ou um cargo de coordenação. Após, pode vir a ser Gerente Administrativo e por fim Diretor Administrativo.

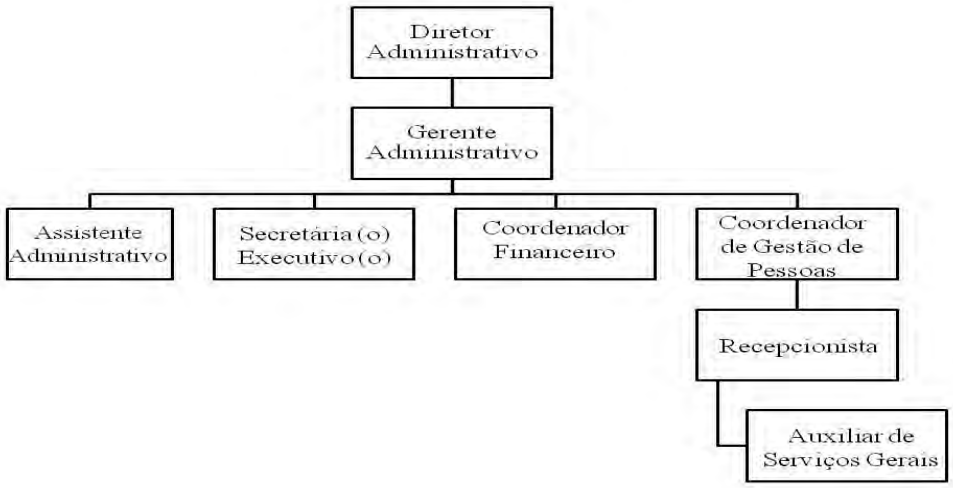


Figura 2: Progressão dos cargos no Setor Administrativo.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

Para finalizar na Figura 3 apresenta-se a progressão salarial do Setor Comercial. Ao qual, o Executivo de Contas, Revendas podem assumir o cargo de Gerente Comercial, posteriormente, se cumpridos os critérios estabelecidos pela organização podem vir tornar-se um Gerente Administrativo e por fim um Diretor Comercial.

Já os Executivos de Pós-Vendas podem tornar-se Coordenador de Marketing, se cumpridos os requisitos propostos, podem assumir o cargo de Gerência de Negócios, seguido de Gerência Administrativa e finalmente a Direção Comercial.

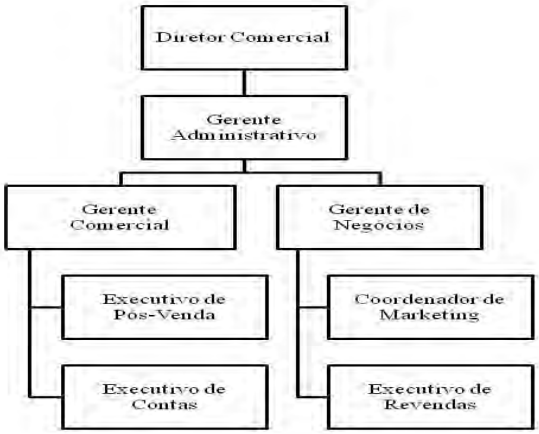


Figura 3: Progressão dos cargos no Setor Comercial.
Fonte: Elaborado pelas autoras (2013).

Cabe ressaltar que cada cargo deverá ser monitorado a fim de equivaler à classe pertencente, ou seja, a partir do momento que houver adequações ao cargo, consequentemente sofrerá alterações em relação à classe, conforme sua pontuação e a necessidade.

Por fim, o trabalho completo contém uma seção que apresenta e discute os benefícios sociais e a pesquisa salarial realizada, no entanto, no presente artigo, isso não será apresentado.

5. CONCLUSÕES

Frente a um mercado cada vez mais competitivo, as empresas disputam por talentos qualificados e produtivos. Para atrair e manter novos colaboradores, as organizações atualizam salários e benefícios constantemente, preocupando-se em equilibrar custos e vantagens colaborador-empresa (SOCAL; FERNANDES, 2008). A partir deste aspecto, é relevante ressaltar que um Plano de Cargos e Salários bem estruturado além de promover maior equidade entre funcionário, promove uma remuneração mais justa e racional.

Além disso, para que as empresas sejam competitivas no mercado, é necessário que frequentemente se ajustem as condições impostas pelo ambiente externo. Desta forma, é importante o uso de métodos de trabalho eficientes que valorizem o trabalhador, proporcionando desenvolvimento, satisfação individual e aumento da produtividade, fato que acarretará o alcance dos objetivos da organização e consequentemente melhorias. Em face da divisão do trabalho e da organização funcional (estrutura de trabalho), as necessidades de recursos humanos para a empresa - sejam em quantidade ou em qualidade - são estabelecidas através do Plano de Cargos e Salários.

Em meio a este aspecto, pode-se inferir que o objetivo de desenvolver o Plano de Cargos e Salários da Empresa Gama foi contemplado, em virtude de ter-se desenvolvido uma ferramenta que possibilitará que a organização atinja suas metas empresariais, bem como, concilie as vantagens proporcionadas pela sua aplicabilidade.

Também, o objetivo de criar condições estruturais, técnicas e comportamentais, para viabilizar a implementação do Plano de Cargos e Salários foi concretizado, pelo estabelecimento de critérios racionais, qualitativos e quantitativos que possibilitaram a formalização deste processo, eliminando subjetividades e contribuindo para uma cultura voltada ao desenvolvimento, tanto empresarial, quanto individual.

Não obstante, o ultimo objetivo atingido foi o de sugerir práticas de gestão de Recursos Humanos, que auxiliem na efetividade dos procedimentos administrativos, como no processo de recrutamento e seleção de pessoas, treinamentos, planejamento da força de trabalho, avaliação de desempenho, proporcionando mudanças e desenvolvimento do quadro pessoal da Empresa Gama. Os critérios descritos neste plano nortearão o processo de recrutamento e seleção uma vez que o plano pré-estabelece condições para a devida escolha dos talentos que serão contratados para constituir o grupo de trabalho.

Frente a tais argumentações, ressaltasse que o Plano de Cargos e Salários deve ser monitorado, alimentado e atualizado sempre que necessário, porque este ferramental não é um documento estático. Carecendo de atualizações frequentemente, no sentido de mantê-lo em sintonia com as práticas e a realidade organizacional, em termos de gestão de pessoas. Quando as alterações forem efetuadas, é fundamental que a metodologia empregada seja a que foi utilizada para a construção deste plano.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Iêda Maria Vecchioni[et al]. **Cargos, carreiras e remuneração**. Rio de Janeiro, FGV, 2011. 101p.

DALMAU, Marcos Baptista Lopez; TOSTA, Kelly Cristina Benetti. **Estratégia de gestão de pessoas**. Curitiba: IESDE, 2009a.

DESSLER, Gary. **Administração de recursos humanos.** 2. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2003. 331 p.

DUTRA, Joel Souza. **Gestão de pessoas:** modelo, processos, tendências e perspectivas. São Paulo, SP: Atlas, 2009. 210 p.

GIL, Antonio Carlos. **Gestão de pessoas:** enfoque nos papéis profissionais. São Paulo: Atlas, 2012.

GIRARDI, Dante. **Da seleção de pessoal à gestão estratégica de pessoas**: consultoria interna de recursos humanos. Florianópolis: Pandion, 2008. 136 p.

LIMONGI-FRANÇA, Ana Cristina. **Práticas de recursos humanos:** PRH: conceitos, ferramentas e procedimentos. São Paulo: Atlas, 2011.

MARRAS, Jean Pierre. **Administração de recursos humanos**: do operacional ao estratégico. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

PONTES, B. R. **Administração de cargos e salários:** carreiras e remuneração. 15. ed. São Paulo: LTr, 2012. 411 p.

SOCAL, Fernanda Rosa; FERNANDES, Tatiane Espíndola. Planos de Cargos e Salários. In: GIRARDI, Dante; BENETTI, Kelly Cristina; OLIVEIRA, Déris Caitano. **Gestão de Recursos humanos:** teoria e casos práticos. Florianópolis: Pandion, 2008.

WOOD JÚNIOR, Thomaz; PICARELLI FILHO, Vicente. **Remuneração estratégica.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004..

CONTEXTO DO TRABALHO E ESTRESSE OCUPACIONAL: UM ESTUDO COM SERVIDORES DE UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Andressa Michels
e-mail: andressamichels91@gmail.com
Mestranda em Ciências Contábeis – FURB/SC

Edilson Bacinello
e-mail: edbaci@bol.com.br
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração – FURB/SC

Vinícius Costa da Silva Zonatto
e-mail: viniciuszonatto@gmail.com
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB/SC

Resumo

As implicações oriundas da pressão no trabalho influenciam o comportamento dos indivíduos e podem causar elevados níveis de estresse. Este estudo teve como objetivo analisar a relação entre o contexto do trabalho e o estresse ocupacional existente em colaboradores do setor administrativo de uma instituição de ensino superior. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, e de levantamento, com abordagem de cunho quantitativo. A coleta dos dados compreendeu a utilização de um questionário aplicado a 72 colaboradores com base nos modelos de escala de estresse ocupacional desenvolvidos por Pascoal e Tamayo (2004) e o modelo de Escala de Avaliação do Contexto de Trabalho elaborado por Ferreira e Mendes (2008), adaptados para este estudo. Os resultados demonstram que, dentre os principais fatores apontados nas combinações lineares referentes as Condições de Trabalho (CT) está a precariedade das condições de trabalho (1,1451), no item referente a Organização do Trabalho (OT) destacou-se o ritmo de trabalho excessivo (1,04189), nas Relações Socioprofisionais (RS) o fato das tarefas não estarem claramente definidas (0,6666) e no tocante ao Estresse do Trabalho (ET) destacou-se que a insuficiência de tempo para realizar o volume de trabalho deixa as pessoas com maior grau de nervosismo (0,4513). Assim, com base nos resultados encontrados, têm-se que o contexto de trabalho possui alta relação com o estresse ocupacional.

Palavras-chave: Contexto do trabalho, Estresse ocupacional, Correlação Canônica.

Abstract

The implications arising from the work pressure influence the behavior of individuals and can cause high levels of stress. This study aimed to analyze the relationship between the work environment and the existing occupational stress in employees in the administrative sector of a higher education institution. The research is characterized as descriptive and survey with quantitative approach nature. Data collection involved the use of a questionnaire applied to 72 employees based on occupational stress scale models developed by Pascoal and Tamayo (2004) and the Rating Scale Model Work Context prepared by Ferreira and Mendes (2008) adapted for this study. The results show that among the key factors cited in linear combinations concerning Working Conditions (CT) is the precariousness of working conditions (1.1451), the item concerning Labour Organization (OT) stood out the rhythm overworking (1.04189) in Socioprofisionais Relations (RS) the fact that the tasks are not clearly defined (0.6666) and with respect to the work Stress (ET) stood out the time of failure to perform the volume work leaves people with a higher degree of nervousness (0.4513). Thus, based on the results, if they have that the working environment has a high relationship with occupational stress.

Key-words: Work context, Occupational stress, Canonical correlation.

1 INTRODUÇÃO

A concorrência estabelecida pelas empresas em um mercado permeado de oscilações e incertezas tem feito com que a cobrança sobre o corpo funcional para o alcance de metas venha provocado o aumento dos níveis de estresse ocupacional, no contexto do trabalho. Estudos recentes têm indicado que elevados níveis de estresse podem influenciar a produtividade e o desempenho dos indivíduos no trabalho (COOPER, 1996; 2002; ZILLE, 2005; CHANLAT, 2005).

As ações de uma empresa influenciam sua cadeia de valor ao mesmo tempo em que sofrem influências dos diferentes atores que as influencia. As decisões empresariais preveem que o trabalho exerce um papel fundamental na trajetória do homem, uma vez que este destina boa parte de sua vida à realização de atividades profissionais. Porém, a pressão que ocorre no ambiente de trabalho pode ocasionar potenciais problemas de saúde na vida dos trabalhadores, o que tende a impactar, consequentemente, de forma negativa as operações de uma organização (LIPP, 2002).

Ainda segundo o autor, no contexto organizacional, as implicações da pressão no trabalho sobre o comportamento dos indivíduos podem causar elevados níveis de estresse nos funcionários, temática que vem sendo tratada nas pesquisas e denominada na literatura como estresse ocupacional.

Apesar de não haver consenso quanto há uma definição de estresse ocupacional, Selye (1959, p. 64) explica que o estresse pode ser compreendido como um "estado manifestado por uma síndrome específica, constituído por todas as alterações não específicas produzidas num sistema biológico". Assim, o termo estresse ocupacional designa as relações de *estresse* que têm lugar no contexto das ocupações profissionais (CARDOSO *et. al*., 2000).

Nesta conjuntura, há situações no trabalho, no qual a pressão e o estresse até determinado nível permitam um melhor funcionamento das organizações, pois permite a mobilização dos trabalhadores para o alcance de melhores resultados. Por outro lado, é possível perceber que situações de constante estresse trazem consequências negativas e nocivas à saúde humana, afetando a conduta física e mental dos trabalhadores (CORREA & MENEZES, 2002). Estudos relatam que as principais consequências relacionadas ao estresse, estão relacionadas a doenças cardiovasculares, distúrbios comportamentais, labirintite, faringite, neuroses, fadiga, insônia e tensão nervosa (OIT, 1981; KYRIACOU & PRATT, 1985; COOPER, 1996).

Os estressores organizacionais podem ser de diversas naturezas, tais como natureza física, barulho, ventilação e iluminação do local de trabalho, ou psicossocial, sendo esses, baseados nos papéis exercidos, nos fatores inerentes ao trabalho, aspectos do relacionamento interpessoal no trabalho, na autonomia de controle no trabalho e em outros fatores relacionados ao desenvolvimento da carreira pessoal do indivíduo (PASCOAL &TAMAYO, 2004). Estressores de natureza psicossocial do indivíduo no contexto do trabalho tem despertado cada vez mais o interesse de pesquisadores da área comportamental da contabilidade (BIRNBERG; LUFT; SHIELDS, 2007).

Entre as atividades com alta carga de tensão estão àquelas relacionadas às ligadas com as instituições de ensino devido às pressões que ocorrem em razão da variedade de seus componentes (ensino, pesquisa, alunos e funções administrativas) que trazem sérias consequências em termos de saúde para a maioria dos colaboradores. Mudanças ocasionadas pelas contingências ambientais (políticas, econômicas, sociais e culturais) e demandas sobre

determinadas tarefas, alteram as experiências de trabalho e seu significado, impactando também, normalmente, na estrutura psíquica dos indivíduos (MILLER, 1991).

Nesta perspectiva, percebe-se uma lacuna de pesquisa, a qual estimula a realização do seguinte questionamento: **Qual a relação entre o contexto do trabalho e estresse ocupacional existente na parte administrativa das instituições de ensino?** Para tentar responder a esse questionamento, o objetivo central desta pesquisa consiste em analisar a relação entre o contexto do trabalho e o estresse ocupacional existente em colaboradores do setor administrativo de uma instituição de ensino superior.

De acordo com Sanches et al (2008), conhecer os potenciais estressores na rotina de trabalho dos funcionários, pode estabelecer um caminho mais fácil para as entidades unificarem a linguagem na busca por elementos para melhorar a qualidade de vida no trabalho. O estudo se justifica por fornecer evidências que podem contribuir para o entendimento da influência do contexto do trabalho no comportamento dos indivíduos nas organizações. Da mesma forma, oportuniza a avaliação das causas e consequências dos fatores estressores, encontrados no contexto do trabalho, a partir da análise das atividades desenvolvidas pelos profissionais participantes da pesquisa.

Para um melhor entendimento acerca da abordagem, a presente pesquisa será estruturada três tópicos, que além desta introdução, apresenta uma visão central sobre o contexto do trabalho. Na parte referente à fundamentação teórica, será abordado o contexto de trabalho, seguido do estresse ocupacional e suas implicações para os indivíduos e organizações. Sequencialmente descreve-se o método e procedimentos utilizados na pesquisa e por fim apresentam-se os resultados obtidos no trabalho, as considerações finais e as recomendações para estudos futuros.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Contexto de trabalho

O contexto de trabalho é tido como o *lócus* organizacional e social, no qual são desenvolvidas as atividades de trabalho e as estratégias conjuntas e individuais de mediação, que são utilizadas pelos trabalhadores no intercâmbio com a realidade de trabalho (FERREIRA; MENDES, 2008).

Ainda conforme os autores, o estudo dessa abordagem torna possível a compreensão de como o colaborador percebe diversos aspectos na organização, tais como, as condições de trabalho, a organização de seu trabalho e quais as relações sócias profissionais existentes no seu local de trabalho. Verificar de que forma o indivíduo percebe o seu contexto de trabalho e como é afetado por ele, é de fundamental importância uma vez que possibilita a análise dos fatores que influenciam na satisfação no trabalho e, por conseguinte num baixo nível de estresse e um adequado desempenho individual, grupal e organizacional (FERREIRA; MENDES, 2008).

Para o autor, o contexto de trabalho que envolve o atendimento ao público é formado pelo cenário sociotécnico do trabalho, no qual estão inscritas as atividades dos sujeitos (MENDES; FERREIRA, 2001). E nessa abordagem, tem-se um serviço que resulta da cooperação de multivariáveis, tais como a conduta do usuário, as atividades desenvolvidas pelos funcionários e as condições físico-ambientais.

Nesse contexto, o trabalho com o público pode ser definido como um trabalho complexo, uma vez que coloca em cena diversos mediadores, que possuem necessidades distintas, e que pode ser facilitado ou dificultado em face às condições concedidas pela entidade (FERREIRA, CARVALHO & SARMET, 1999; FREIRE & FERREIRA, 2000).

Destarte, a maneira de como o trabalho é percebido pelo funcionário, emergirão as vivências de prazer ou sofrimento, e, por conseguinte afetará o desempenho do mesmo e da organização. Pesquisas de estudiosos como Mendes (1995), Mendes e Linhares (1996) e Mendes e Abrahão (1996), sugerem que a percepção positiva, sentida em forma de prazer, é vivenciado quando o trabalho favorece a valorização e o reconhecimento, quando da realização de alguma tarefa que a empresa considere importante, ou quando o uso da criatividade é incentivado. Já as percepções negativas, sentidas em forma de sofrimento, ocorrem quando há uma padronização e rigidez hierárquica, excesso de procedimentos burocráticos, ingerências políticas, quando há pouca perspectiva de crescimento, falta de participação em decisões e falta de reconhecimento.

O contexto de trabalho submete os trabalhadores á tensões, que podem apresentar peculiaridades relacionadas a atividade e às condições de trabalho. Johnson *et al* (2009) considera que diferentes ocupações apresentam diferentes estressores.

Conforme Cooper e Williams (1997), as organizações buscam cada vez mais lidar com os sintomas de estresse, porém, além disso, necessitam ainda de responsabilidade de gerenciar a pressão no ambiente de trabalho e usar instrumentos que diagnostiquem e investiguem as fontes de pressão. Estudos apontam que certo número de empresas buscam melhorar o ambiente de trabalho, resultando em efeitos positivos, tanto para a organização quanto para os funcionários, e reduzindo o estresse ocupacional (COOPER; WILLIAMS, 1997), que será abordado no próximo tópico que segue.

2.2 Estresse ocupacional

O atual ritmo expresso no mercado de trabalho tem feito com que as pessoas estejam sujeitas a pressões internas e externas que podem ocasionar fatores de alteração no comportamento e podem representar sinais de estresse. De acordo com Lipp e Rocha (1996), o estresse representa uma reação do organismo, física e/o psicológica, que ocorre a uma pessoa quando, de um modo ou de outro, provoque irritação, medo, excitação, confusão ou mesmo que a faça feliz.

Os fatores físicos e psicológicos estão relacionados a fatores ambientais e/ou fatores organizacionais que, por cobrar atitudes ou multitarefas que ultrapassem a capacidade de tolerância individual, muitas vezes, comprometem a saúde do trabalhador. Nesse sentido, Lazarus e Folkman (1984), entendem que o estresse é uma relação particular entre a pessoa e o ambiente, que é avaliada como algo que excede seus recursos e ameaça seu bem-estar.

O estresse pode ocorrer de diversas formas nos mais variados tipos de ações sociais, onde o indivíduo interage no âmbito social e seu grau de intensidade varia de acordo com a capacidade de se lidar com eventos que fogem ao controle ou a padrões previamente estabelecidos. Holmes e Rahe (1967) definem o estresse ou "agentes estressores" como qualquer demanda interna ou social, que requer um ajuste de padrão as diferentes e limitadas energias de cada padrão individual que, quando excedidos, podem favorecer ao aparecimento de doenças.

Os estressores organizacionais estão relacionados, como o próprio nome já diz, a organização, ao ambiente de trabalho. Estudos apontam como estressores a pressão para produtividade, retaliação, a falta de controle sobre a tarefa, relação abusiva entre os supervisores (CARAYON, SMITH & HAIMS, 1999).

As doenças que decorrem do estresse podem variar em diversas formas podendo partir de um simples cansaço físico e mental, nervosismo, irritabilidade, falha de memória, podendo evoluir para vasos mais sérios que levam a baixa autoestima, choro fácil, pesadelos,

depressão, isolamento, perda ou excesso de apetite, pânico, comportamento autodestrutivo que envolve, em alguns casos, o consumo de álcool e/o drogas, uso dos calmantes e ansiolíticos (ALBERT E URURAHY, 1997).

Rocha e Glima (2000), indicam que dentre as consequências do estresse está a impotência sexual, osteoporose, obesidade, diabetes, câncer, alteração no sistema imunológico, dentre outros, que podem deteriorar a vida das pessoas. De acordo com os autores, a depender do nível em que o estresse possa alcançar em um indivíduo, as consequências podem levar a loucura ou até mesmo ao suicídio, embora não seja tão comum em ambientes de trabalho normalmente controlado pelas empresas.

Para Dejours (1987), o estresse ocupacional se relaciona a perturbações psicológicas associadas às experiências ocorridas no trabalho. Essa afirmação deriva da dificuldade em administrar as pressões que surgem no trabalho que geram a sensação de sofrimento e incapacidade que afeta todo o comportamento do indivíduo e sua qualidade de vida.

De acordo com Michel (2001, p.89):

> para que possa haver mudanças referentes a qualidade de vida no trabalho, têm que estar garantidas as condições referentes ao reconhecimento da necessidade de mudança, cooperação nas relações profissionais inter-hierárquicas, implicação dos trabalhadores no processo de melhoria contínua e permanente controle dos resultados.

Nessa perspectiva, as organizações devem estar atentas às formas de comunicação existentes no ambiente de trabalho, buscando oportunizar mecanismos de investigação sobre o convívio social entre os indivíduos assim como desenvolver ferramentas que permitam avaliar a intensidade de estresse a que são submetidos seus funcionários.

O estresse pode tornar-se um vocábulo para o processo de organizar, penetrando uma parte importante do espaço cultural de uma organização (FINEMAN, 1985). O autor segue relatando que a rede social ocupacional sanciona o discurso sobre estresse porque ele representa um sentimento compartilhado sobre atividades exigentes mediante pressões excessivas.

Por outro lado, Andrews (2003, p.24) relata que “se não fosse pelo estresse não haveria ser humano, ou mesmo qualquer outra criatura neste planeta”. Para o autor, o estresse está presente em todos os seres estando presente nos processos de evolução e serve para controle e/ou como forma de garantir a sobrevivência de suas vidas em momentos de emergência. De acordo com esse pensamento, o estresse é a condição necessária para melhoria dos sistemas como um todo, onde a observação do ambiente proporciona estratégias de sobrevivência num cenário complexo e disputado.

Quanto à frequência e intensidade, os estressores podem ser agudos ou crônicos (PRATT e BARLING, 1988). Conforme Dick (2000), os primeiros são de alta intensidade, entretanto, duram um curto período de tempo e com pouca frequência. Pesquisas identificaram três tipos de situações em que estressores agudos se apresentam: em casos de violência, quando há mudança de papel ou de trabalho e quando ocorrem conflitos com os colegas e seus superiores. Já os denominados estressores crônicos, têm duração relativamente longa, com intensidade alta ou baixa. O clima organizacional pode ser considerado um estressor crônico, sendo que suas características são relativamente duradouras.

O estresse pode ocorre em qualquer área de atuação. Recentemente tem-se percebido um crescimento do nível de tensão na área da educação, onde o professor tem que lidar com

diversos tipos de manifestações e atitudes, tanto por parte da administração escolar como também pela convivência com alunos. Kyriacou e Sutcliff (1978) definem o estresse do professor como sendo uma síndrome de respostas a sentimentos negativos, tais como a raiva e a depressão e que, geralmente, são acompanhados de mudanças fisiológicas e bioquímicas, potencialmente patogênicas, resultantes de aspectos do seu trabalho.

3 MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Para analisar a relação entre o contexto do trabalho e o estresse ocupacional em colaboradores do setor administrativo de uma instituição de ensino, adotou-se uma pesquisa descritiva, na qual se observa e descreve os dados sem manipulá-los. Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de levantamento, tendo em vista a aplicação de um questionário fechado à população pré-estabelecida. De acordo com Gil (1991) a pesquisa de levantamento envolve a interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

Por fim, a presente pesquisa tem a abordagem de cunho quantitativo, pois busca-se estabelecer correlações entre grupo de variáveis, que condizem com a percepção dos respondentes a respeito dos blocos estabelecidos para análise. A pesquisa quantitativa se utiliza da quantificação para coleta das informações e em seu tratamento (RICHARDSON, 1985).

As correlações canônicas referem-se a combinações lineares entre variáveis, de tal modo que as combinações sejam máximas, não existindo distinção entre variável independente e dependente, somente dois conjuntos de variáveis, em que se busca a máxima correlação entre ambas (MORRISON, 1978).

Conforme afirmam Fávero et al. (2009, p. 506), a correlação canônica tem como objetivo "quantificar a força da relação existente entre dois vetores de variáveis, representados pelas dependentes e pelas independentes".

Segundo Johnson & Wichern (2007), a análise de correlação canônica é uma técnica estatística multivariada que mede a existência e a intensidade da associação entre dois conjuntos ou grupos de variáveis aleatórias (X e Y), cujo objetivo principal é determinar os pares de combinações lineares que tenham a maior correlação possível.

Para Hair et al. (2009, p. 34), a correlação canônica pode ser vista como uma extensão lógica da análise de regressão múltipla. Seu objetivo é correlacionar simultaneamente diversas variáveis dependentes métricas e diversas variáveis independentes métricas. O princípio subjacente é desenvolver uma combinação linear de cada conjunto de variáveis para maximizar a correlação entre os dois conjuntos. O procedimento envolve a obtenção de um conjunto de pesos para as variáveis dependentes e independentes que fornece a correlação simples máxima entre o conjunto de variáveis dependentes e independentes.

3.1 População e amostra

A população inicial da pesquisa é composta por 94 colaboradores do setor administrativo de uma instituição de ensino.

A Tabela 01 demonstra a distribuição da amostra da presente pesquisa com base nos respondentes do questionário:

Setor	Nº Colaboradores
Administrativo	33
Coordenação	9

Pedagógico	30
Total	72

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 1 – Amostra da Pesquisa

Como pode ser observado na Tabela 1, a amostra por sua vez, consiste em 72 colaboradores, o que corresponde a 76,6% da população inicial, que se dispuseram a responder o questionário. O maior percentual de colaboradores trabalha no setor administrativo e pedagógico da instituição de ensino.

3.2 Coleta dos dados

A coleta de dados deste estudo, se deu através de um questionário relacionado a Escala de Avaliação do Contexto de Trabalho (EACT) elaborado por Ferreira e Mendes (2008), e a Escala de Estresse no Trabalho elaborada por Paschoal e Tamoyo (2004), os quais permitiram conhecer o contexto de trabalho e a escala de estresse sob a visão do trabalhador.

Em seguida são apresentados os fatores presentes na EACT, suas definições, itens e índices de precisão, que integram o questionário, são apresentados no Quadro 1. No questionário entregue aos funcionários, cada um dos itens que compõem os fatores, sua resposta era composta por uma escala Likert de cinco pontos.

Fatores	Definições	Itens
Condições de Trabalho – CT	Expressa a qualidade do ambiente físico, posto de trabalho, equipamentos e materiais disponibilizados para a execução do trabalho.	-As condições de trabalho são precárias; - O Ambiente físico é desconfortável; -Existe muito barulho no ambiente de trabalho; - O mobiliário existente no local de trabalho é inadequado; - Os instrumentos de trabalho são insuficientes para realizar as tarefas; -O posto de trabalho é inadequado para a realização das tarefas; -Os equipamentos necessários para a realização das tarefas são precários; - O espaço físico para realizar o trabalho é inadequado; - As condições de trabalho oferecem riscos à segurança das pessoas; - O material de consumo é insuficiente;
Organização do Trabalho – OT	Expressa a divisão das tarefas, normas, controle e ritmo de trabalho.	O ritmo de trabalho é excessivo; - As tarefas são cumpridas com pressão temporal; - Existe forte cobrança por resultados; - As normas para execução das tarefas são rígidas; - Existe fiscalização do desempenho; - O número de pessoas é insuficiente para se realizar as tarefas; - Os resultados esperados estão fora da realidade; - Falta tempo para realizar pausa de descanso no trabalho; - Existe divisão entre quem planeja e quem executa;

Relações socioprofissionais– RS	Expressa os modos de gestão do trabalho, da comunicação e da interação profissional.	As tarefas não estão claramente definidas; - A autonomia é inexistente; - A distribuição das tarefas é injusta; - Os funcionários são excluídos das decisões; - Existem dificuldades na comunicação chefia-subordinado; - Existem disputas profissionais no local de trabalho; - Existem conflitos no ambiente de trabalho; - A comunicação entre funcionários é insatisfatória; - As informações que preciso para executar minhas tarefas são de difícil acesso; - Falta apoio das chefias para o meu desenvolvimento profissional;

Fonte: Ferreira e Mendes (2008, p. 115)
Quadro 1- Fatores da EACT

Conhecer os fatores do contexto organizacional, através do diagnóstico proposto pelos autores e apresentado no Quadro 01, traz inúmeras vantagens, uma vez que permite um diagnóstico com rapidez dos pontos mais críticos no que se refere as condições, organização e das relações socioprofissionais de trabalho. Através da EACT, identifica-se também quais os aspectos satisfatórios, críticos e graves, podendo assim a organização elaborar um plano de ação para solucionar as divergências. Outro ponto importante, é que essa escala oferece, através de entrevistas, a possibilidade de obter indicativo que permitem aprofundar ou melhorar os diagnósticos (FERREIRA; MENDES, 2008).

Na sequência é apresentada a Escala de Estresse no Trabalho (ET), também utilizada na pesquisa através de escala Likert, elaborada e validade pelos autores Paschoal e Tamayo (2004) em seu trabalho, conforme Quadro 2.

Escala - Estresse no Trabalho – ET	1. A forma como que as tarefas são distribuídas em minha área tem me deixado nervoso;
	2. A falta de autonomia na execução do meu trabalho tem sido desgastante;
	3. Tenho me sentido incomodado com a falta de confiança do meu superior sobre o meu trabalho;
	4. Sinto-me irritado com a deficiência na divulgação de informações sobre decisões organizacionais;
	5. Sinto-me incomodado por ter que realizar tarefas que estão além da minha capacidade;
	6. Tenho me sentido incomodado com a deficiência nos treinamentos para capacitação profissional;
	7. Fico de mau humor por me sentir isolado na organização;
	8. Fico irritado por seu pouco valorizado por meus superiores;
	9. As poucas perspectivas de crescimento na carreira têm me deixado angustiado;
	10. Tenho me sentido incomodado por trabalhar em tarefas abaixo do meu nível de habilidade;
	11. A competição no meu ambiente de trabalho tem me deixado de mau humor;
	12. A falta de compreensão sobre quais são minhas responsabilidades neste trabalho tem me causado irritação;
	13. O tempo suficiente para realizar o meu volume de trabalho deixa-me nervoso;

Fonte: Adaptado de Paschoal e Tamayo (2004).
Quadro 2- Escala de Estresse no Trabalho

A ET evita fazer duas avaliações separadas, considerando a opinião do indivíduo, o indo ao encontro das críticas referentes a abordagens que enfocam estressores ou reações isoladamente preenchendo, desta forma, algumas lacunas existentes nos instrumentos de avaliação de estresse ocupacional. Assim, torna-se uma alternativa para investigações empíricas e trabalhos aplicados nas organizações, podendo orientar medidas visando a qualidade de vida dos colaboradores (PASCHOAL; TAMAYO, 2004).

Os dados coletados foram tabulados em planilhas eletrônicas e analisados com o auxílio do software *Statgraphics*. Para a análise dos dados foram realizados testes de análise estatística descritiva e correlação canônica, os resultados são apresentados da seção que segue.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção apresenta a descrição e análise dos dados realizados por meio da aplicação do teste de correlação canônica. Assim, através da utilização desse método, calculou-se o coeficiente de correlação e o nível de significância do grupo de variáveis do estresse ocupacional (características dos trabalhadores, organização do trabalho, condições do trabalho, relações socioprofissionais e estresse no trabalho).

A Tabela 01 apresenta o resultado obtido com o cálculo da correlação canônica entre o conjunto de variáveis do grupo de dimensão liberdade (prazer) com o grupo de características dos trabalhadores.

Número	Auto Valor	Canonical Correlação	Wilk Lambda	Chi-quadrado	D.F.	*P-Value*
1	0,725161	0,851564	0,135194	126,066	50	0,0000*
2	0,329408	0,573941	0,491903	44,6968	36	0,1516
3	0,20364	0,451264	0,733537	19,5223	24	0,7236
4	0,0572931	0,23936	0,921111	5,177	14	0,9832
5	0,0229082	0,151355	0,977092	1,46001	6	0,9621

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1- Correlação Canônica da dimensão condições de trabalho (contexto do trabalho) com o grupo de características dos trabalhadores

A Tabela 1 apresenta cinco combinações lineares referentes ao conjunto de variáveis do grupo de Características dos Trabalhadores (CT). Adicionalmente, a segunda, terceira e quarta coluna da tabela demonstram as informações referente as combinações lineares calculadas, fundamentais para concluir o cálculo da correlação canônica. Exemplificando, o autovalor e o teste de *wilk lambda,* servem para determinar a matriz de covariância de cada variável responsável pela correlação entre elas.

Seguindo ainda na Tabela 1, o teste Chi-quadrado busca verificar a significância das combinações lineares calculadas, e a coluna correspondente a D.F. apresenta os graus de liberdade de cada uma dessas combinações.

O *p- value* da primeira e segunda combinação linear das variáveis apresentou-se significativo com nível de significância apresentado 0,0000 ao nível de 5%. Por sua vez, os coeficientes canônicos entre a primeira combinação linear entre o conjunto de dimensão liberdade (prazer) com o grupo de característicos dos trabalhadores apresentou na linha 1 um coeficiente de 0,851564, que segundo Hair Hair *et al.* (2005) representa uma força de associação forte.

A Tabela 2 expõe os coeficientes calculados para o conjunto de variáveis do grupo de condições de trabalho e para o conjunto de variáveis do grupo de características individuais dos trabalhadores.

Grupos	Variáveis	Combinações Lineares

Fator: Condições de Trabalho (Contexto de Trabalho)	CT01	1,14517
	CT02	0,394218
	CT03	-0,549323
	CT04	0,0647932
	CT05	-0,630739
	CT06	-0,092076
	CT07	0,373207
	CT08	0,36637
	CT09	0,00542376
	CT10	-0,089348
Características Individuais dos Trabalhadores	Idade	0,0489163
	Gênero	0,112901
	Escolaridade	0,20754
	Tempo trabalho	0,638109
	Função	0,305475

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2- – Coeficientes para as variáveis canônicas da dimensão condições de trabalho com o grupo de características dos trabalhadores

O objetivo da correlação canônica é identificar dois vetores cuja correlação seja a máxima possível entre si. Assim, os coeficientes canônicos correspondentes ao primeiro par canônico apresentam uma tendência observada, que quanto menos os instrumentos de trabalho são suficientes para realizar as tarefas (-0,630739) e quanto maior as condições de trabalho sejam precárias (1,1451), são determinantes do maior tempo trabalhado (0,6381).

A Tabela 3 apresenta o resultado obtido através do cálculo da correlação canônica entre o conjunto de dimensão organização do trabalho com o grupo de características dos trabalhadores.

Número	**Auto Valor**	**Canonical Correlação**	**Wilk Lambda**	**Chi-quadrado**	**D.F.**	***P-Value***
1	0,686959	0,82883	0,134503	127,392	45	0,0000*
2	0,424407	0,651465	0,429665	53,6417	32	0,0096*
3	0,202709	0,450232	0,746473	18,5671	21	0,6129
4	0,0436522	0,208931	0,936262	4,18211	12	0,9799
5	0,0210028	0,144923	0,978997	1,34788	5	0,9299

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3- – Correlação Canônica da dimensão organização do trabalho com o grupo de características dos trabalhadores

Observa-se na primeira coluna da Tabela 3, cinco combinações lineares referentes ao conjunto de variáveis do grupo de características dos trabalhadores. Adicionalmente, a segunda, terceira e quarta coluna da tabela demonstram as informações referente as combinações lineares calculadas, fundamentais para concluir o cálculo da correlação canônica. Exemplificando, o autovalor e o teste de *wilk lambda,* servem para determinar a matriz de covariância de cada variável responsável pela correlação entre elas.

Seguindo ainda na Tabela 31, o teste Chi-quadrado busca verificar a significância das combinações lineares calculadas, e a coluna correspondente a D.F. apresenta os graus de liberdade de cada uma dessas combinações.

O *p- Value* da primeira e segunda combinação linear das variáveis apresentou-se significativo com nível de significância apresentado 0,0000 e 0,00096 respectivamente ao

nível de 5%. Por sua vez, os coeficientes canônicos entre a primeira combinação linear entre o conjunto de dimensão liberdade (prazer) com o grupo de característicos dos trabalhadores apresentou na linha 1 um coeficiente de 0,82883, que segundo Hair Hair *et al.* (2005) representa uma força de associação forte.

A Tabela 4 apresenta os coeficientes calculados para o grupo de variáveis da dimensão organização do trabalho e para o conjunto de variáveis de características dos trabalhadores, respectivamente.

Grupos	Variáveis	Combinações Lineares
Fator: Organização de Trabalho (Contexto de Trabalho)	OT01	1,04189
	OT02	-0,206665
	OT03	-0,260022
	OT04	-0,497904
	OT05	0,317086
	OT06	0,322967
	OT07	0,0713505
	OT08	0,190922
	OT09	0,100536
Características Individuais dos Trabalhadores	Idade	-0,0698328
	Gênero	0,195872
	Escolaridade	0,281777
	Tempo trabalho	0,729784
	Função	0,245556

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4- Coeficientes para as variáveis canônicas da dimensão organização do trabalho com o grupo de características individuais dos trabalhadores

Observam-se na Tabela 4 os coeficientes que geram as equações, e que por sua vez geram as variáveis canônicas. Como visto, a primeira combinação linear apresentou significância ao nível de 5%, e demonstrou uma correlação canônica R- 82,88%, que de acordo com Hair Jr. *et al.,* (2005) é alta.

Os resultados demonstram que os coeficientes correspondentes ao primeiro par canônico apresentam uma tendência confirmada, que o maior é o ritmo de trabalho excessivo (1,04189) e o menor as normas para execução das tarefas rígidas (-0,497904), são determinantes do maior tempo trabalhado (0,729784).

Na sequência apresenta-se a Tabela 5, que expõe os resultados obtidos com o cálculo da correlação canônica entre o conjunto de variáveis do grupo de relações socioprofissionais com o conjunto de variáveis do grupo de características individuais dos trabalhadores.

Número	Auto Valor	Canonical Correlação	Wilk Lambda	Chi-quadrado	D.F.	*P-Value*
1	0,693066	0,832506	0,156872	115,77	55	0,0000*
2	0,317197	0,563202	0,511094	41,9501	40	0,3863
3	0,171106	0,413649	0,748523	18,1033	27	0,9003
4	0,0717599	0,26788	0,903038	6,37444	16	0,9835
5	0,0271508	0,164775	0,972849	1,72039	7	0,9737

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5- Correlação Canônica da dimensão relações socioprofissionais (contexto do trabalho) com o grupo de características dos trabalhadores.

Verifica-se na Tabela 5, que a correlação existente na primeira combinação linear entre o grupo da dimensão das relações socioprofissionais e o grupo de características dos trabalhadores foi de 83,25%, havendo desta forma, uma associação forte (HAIR JR., *et al.,* 2005) e positiva, com um nível de significância de 5%.

A Tabela 6 demonstra os coeficientes encontrados ao calcular o conjunto de relações socioprofissionais com as características individuais dos trabalhadores, respectivamente.

Grupos	Variáveis	Combinações Lineares
Fator: Relações Socioprofissionais (Contexto de Trabalho)	RS01	0,666693
	RS02	0,329421
	RS03	0,296021
	RS04	-0,00189183
	RS05	0,00789655
	RS06	-0,50119
	RS07	-0,287769
	RS08	-0,195631
	RS09	0,508322
	RS10	-0,123046
	RS11	0,136676
Características Individuais dos Trabalhadores	Idade	-0,0500393
	Gênero	0,118511
	Escolaridade	0,354328
	Tempo trabalho	0,495886
	Função	0,447899

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6- Coeficientes para as variáveis canônicas da dimensão relações socioprofissionais (contexto do trabalho) com o grupo de características dos trabalhadores

A combinação linear apresentou significância com uma correlação canônica - R1 de 83,25%. Constata-se que os coeficientes canônicos correspondentes ao primeiro par canônico apresentam uma tendência de que quanto mais as tarefas não estão claramente definidas (0,6666) e quanto menos existem disputas profissionais no local de trabalho (-0,5011) são determinantes do maior tempo de trabalho (0,4958).

Na sequência, apresenta-se a Tabela 7 que traz o resultado obtido com o cálculo da correlação canônica entre o conjunto de variáveis do grupo do estresse ocupacional com o conjunto de variáveis do grupo das características individuais dos trabalhadores.

Número	Auto Valor	Canonical Correlação	Wilk Lambda	Chi-quadrado	D.F.	*P-Value*
1	0,716529	0,846481	0,11458	133,239	65	0,0000*
2	0,297304	0,545255	0,404204	55,7088	48	0,2074
3	0,277531	0,526812	0,575219	34,0098	33	0,4188
4	0,135043	0,367482	0,796185	14,0173	20	0,8296
5	0,0795093	0,281974	0,920491	5,09517	9	0,8259

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7-Correlação Canônica da dimensão estresse ocupacional com o grupo de características dos trabalhadores

Com base na Tabela 7, verifica-se que a primeira combinação linear calculada entre os referidos grupos de variáveis, a correlação existente foi de 84,64%, e assim como nas demais correlações deste estudo a associação entre as variáveis é considerada forte por Hair Jr., *et al* (2005), sendo significante ao nível de 5%.

Os coeficientes calculados na correlação canônica são apresentados na Tabela 08, que segue.

Grupos	Variáveis	Combinações Lineares
Fator: Estresse no Trabalho	ET01	-0,217698
	ET02	0,364832
	ET03	-0,245856
	ET04	0,0777843
	ET05	-0,101479
	ET06	0,38398
	ET07	0,217021
	ET08	0,360402
	ET09	-0,0723848
	ET10	-0,677013
	ET11	0,402292
	ET12	0,0867831
	ET13	0,451355
Características Individuais dos Trabalhadores	Idade	-0,320673
	Gênero	0,0817277
	Escolaridade	0,457472
	Tempo trabalho	0,766873
	Função	0,302389

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 8- Coeficientes para as variáveis canônicas da dimensão liberdade (prazer) com o grupo de características dos trabalhadores

Conforme consta na Tabela 8 os coeficientes canônicos apresentam uma tendência de que o maior tempo suficiente para realizar o meu volume de trabalho deixa-me nervoso (0,4513) e como fator de menor relevância o fator do servidor estar se sentindo incomodado por trabalhar em tarefas abaixo de seu nível de habilidade (-0,677013) que são determinantes do maior tempo de trabalho (0,7668).

A Tabela 9 que traz o resultado obtido com o cálculo da correlação canônica entre o conjunto de variáveis do grupo do contexto do trabalho (organização do trabalho, condições do trabalho e relações socioprofissionais do trabalho) com o conjunto de variáveis do grupo do estresse ocupacional.

Número	Auto Valor	Correlação Canônica	Wilk Lambda	Chi-Quadrado	D.F.	P-Value
1	0,954378	0,976923	0,045622	214,572	1	0,0000
2	0,909857	0,953864	0,0901427	167,242	1	0,0000
3	0,962282	0,98096	0,0377176	227,795	1	0,0000
4	0,974521	0,987178	0,0254793	251,388	3	0,0000

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 9- Correlação Canônica da dimensão contexto de trabalho com o estresse ocupacional

Na Tabela 9, observa se o resultado com o cálculo da correlação canônica entre o grupo de variáveis do grupo condições do trabalho com o estresse ocupacional (1), grupo de variáveis da organização do trabalho com o estresse (2), grupo de relacionamentos sociais com estresse social com o estresse social (3) e por último a dimensão do contexto de trabalho com o estresse ocupacional (4).

Percebe-se que a correlação em todas os cálculos é muito forte. Outrossim, é possível observar na Tabela 9 que a combinação linear entre o grupo do contexto de trabalho e o grupo do estresse ocupacional apresentou um coeficiente de correlação de 0,974. Assim sendo, representa uma força de associação alta (HAIR JR *et al.,*2005), apresentando um *p-value* de 0,0000 significante ao nível de 5%. Os coeficientes canônicos apresentam uma tendência que as condições de trabalho (0,3774) e as relações socioprofissionais (0,5716), são determinantes do estresse ocupacional (1,0). As considerações finais serão apresentadas no tópico a seguir.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve como objetivo analisar a relação entre o contexto do trabalho e o estresse ocupacional existente em colaboradores do setor administrativo de uma instituição de ensino superior.

Os resultados demonstraram que os coeficientes lineares referentes as Condições de Trabalho (Ferreira e Mendes, 2008; Johnson *et al,* 2009) demonstraram que a menor pontuação obtida (-0,630739), dentre os questionários aplicados, se refere a insuficiência de instrumentos de trabalho parar realizar as tarefas e, a maior pontuação (1,1451) foi obtida no fator referente a precariedade das condições de trabalho, fatores esses que influenciaram para o maior tempo trabalhado (0,6381).

Os dados obtidos na Organização do Trabalho indicaram como fator de maior relevância o ritmo de trabalho excessivo (1,04189) e como de menor relevância as questões referentes as normas para execução das tarefas (Mendes, 1995; Mendes e Linhares, 1996) rígidas (OT04) com (-0,497904), os quais foram principalmente determinados também pelo valor referente ao maior tempo trabalhado (0,729784).

Nas Relações Socioprofisionais os coeficientes lineares apresentam como indicador mais elevado, a falta de claridade na definição das tarefas (0,6666) e como menor grau de influência a existência de disputas profissionais (Mendes e Abrahão, 1996) no local de trabalho (-0,5011) que mais uma vez foram determinantes ao maior tempo de trabalho (0,4958).

De forma geral, o contexto de trabalho possui alto índice de correlação com o estresse ocupacional. Dentro do contexto de trabalho o grupo de relacionamentos socioprofissionais estão mais altamente correlacionados com o estresse ocupacional com um coeficiente de relação de 0,98096, demonstrando ainda um *p-value* de 0,000 significante ao nível de 5%.

Por fim, o fator com maior destaque no que se refere ao Estresse do Trabalho (Lipp e Rocha, 1996; Lazarus e Folkman, 198; Holmes e Rahe, 1967; Fineman, 1985) foi a insuficiência de tempo para realizar o volume de trabalho que repercute em nervosismo (0,4513), seguido pelo fato da competição no ambiente de trabalho causar mau humor (0,402292), incômodo provocado pela deficiência nos treinamentos para capacitação profissional (0,38398), falta de autonomia na execução do meu trabalho provocar desgaste (0,364832). Como elemento de menor significativa obteve-se o incômodo gerado pelo trabalho em tarefas abaixo do nível de habilidade (0,677013) que também foram determinantes ao maior tempo de trabalho (0,7668).

Conclui-se que os aspectos apontados nessa pesquisa indicam caminhos que devem ser buscados pela instituição de ensino, foco desse estudo, para adequação de padrões nas

condições de trabalho, buscando formas de organização que melhorem as relações socioprofissionais e que possam contribuir para redução dos níveis de estresse no trabalho.

REFERÊNCIAS

ALBERT, E. URURAHY, G. **Como tornar-se um bom estressado**. Rio de Janeiro: Salamandra, 1997.

ANDREWS, Susan. **Stress a seu favor:** como gerenciar sua vida em tempos de crise. São Paulo: Agora, 2003.

BIRNBERG, J. G.; LUFT, J.; SHIELDS, M. D. Psychology theory in management accounting research. In: CHAPMAN, C. S.; HOPWOOD, A. G.; SHIELDS, M. D. (Eds.), Handbook of management accounting research, v. 1, p. 113-136, Oxford: Elsevier, 2007.

CARAYON, P., SMITH, M. J.; HAIMS, M.C. Work organization, job stress, and workrelated musculoskeletal disorders. Human Factors, 41, 644-663, 1999.

CARDOSO, R. M. *et al*. **O Stress nos Professores Portugueses:** estudo do instituto de prevenção do stress e saúde ocupacional – IPSSO. Coleção mundo dos saberes 31. Porto: Porto Editora, 2000.

CHANLAT, J. F. Mitos e realidades sobre o estresse dos gerentes. In: DAVEL, E., MELO, M. C. O. (Orgs.). **A gerência em ação**: singularidades e dilemas do trabalho gerencial. Rio de Janeiro: FGV, 2005.

CORRÊA, S. A.; MENEZES, J. R. M. Estresse e trabalho. **Campo Grande: Monografia de Pós-Graduação Lato Sensu, Sociedade Univesitária Estácio de Sá**, 2002.

COOPER, G. Handbook of stress, medicine and health. Nova York: CRC, 1996.

COOPER, C. L.; WILLIAMS, S. Minding their assets. Sunday Times. Stress Manager. 18 may 1997.

DEJOURS, C. **A loucura do trabalho** - estudo de psicologia do trabalho. São Paulo: Oboré/Cortez, 1987.

DICK, P. The social construction of the meaning of acute stressors: a qualitative study of the personal accounts of police officers using a stress counselling service. *Work and stress*, 14, 226-244, 2000.)

FÁVERO, L. P. **Análise de dados**: modelagem multivariada para tomada de decisões. Rio de Janeiro: Elsevier, Campus, 2009.

FERREIRA, M.C., CARVALHO, R. S. & SARMET, M. M. (1999). **Ergonomia do serviço de atendimento ao público**: Um estudo de caso. In Resumos do IX Congresso da Associação Brasileira de Ergonomia.

FERREIRA, M. C, e MENDES, A. M. Contexto de trabalho. In: In: SIQUEIRA, M.M.M. (Org.). **Medidas do comportamento organizacional**: ferramentas de diagnóstico e de gestão. Porto Alegre: ARTMED, 2008. cap. 06, p. 111 – 124.

FINEMAN, S. A Emoção e o Processo de Organizar. In CLEGG, S. R.; HARDY, C.; NORD, W. R. **Handbook de estudos organizacionais**. CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISCHER, T. (coord. Ed. Brasileira). Vol. 2, São Paulo: Atlas, 2001.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

HAIR J. J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J. A, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. Porto Alegre: Bookman, 2009.

HOLMES, T. H. & RAHE R. H. The social readjustment rating scale. Journal of Psychosomatic Research, 1967, v. 11, 213-218.

JOHNSON, S. et al. A vivência do stress relacionado ao trabalho em diferentes ocupações. In: ROSSI, A. M.;

JOHNSON, R. A., WICHERN, D.W. Applied Multivariate Statistical Analysis. 6. ed. New Jersey: Prentice Hall, 2007. 794 p.

QUICK, J. C.; PERREWÉ, P. L. (Orgs.). **Stress e qualidade de vida no trabalho**: o positivo e o negativo. São Paulo: Atlas, 2009.

KYRIACOU, C.; PRATT, J. Teacher stress and psychoneurotic symptoms. British Journal of educational Psychology, Edinburg, v. 55, p. 61-64, 1985.

LAZARUS, R. S., & FOLKMAN, S. Stress,appraisal, and coping. *N*ew York: Springer, 1984.

LIPP, M. E. N., & ROCHA, J. C. **Stress, qualidade de vida e hipertensão arterial**. Campinas: Papirus, 1996.

LIPP, M. E. N. **O estresse do professor**. Campinas: Papirus, 2002.

MENDES, E. G. **Deficiente mental**: a construção científica de um conceito e a realidade educacional. Tese de Doutorado. Curso de Pós Graduação em Psicologia Experimental. Universidade de São Paulo,1995, 387 p.

MENDES, A.M. LINHARES, N.J.R. **A defesa como uma estratégia frente ao sofrimento no trabalho**: um estudo com enfermeiros de UTI, Revista Brasileira de Enfermagem, v. 2, n. 49, p. 267-280, 1996.

MENDES, A.M. ABRAHÃO, J. I. **A influência da organização do trabalho nas vivências de prazer-sofrimento do trabalhador**: uma abordagem psicodinâmica. Revista Psicologia: Teoria e Pesquisa, Brasília, v. 2, n. 26, p.179-184, 1996.

MICHEL, O. **Acidentes do trabalho e doenças ocupacionais.** 2. ed. São Paulo: 2001.

MILLER, H. Academics and their labour process. In: SMITH, C.; KNIGHTS, D.; WILLMOTT, H. (Ed.). White-collar work. the nonmanual labour process. London: Macmillan, 1991.

MORRISON, D.F. Multivariate statistical methods. 2.ed. Tokyo: McGraw Hill, 1978. 415p.

ORGANIZACIÓN INTERNACIONAL DEL TRABAJO (OIT). Empleo y condiciones de trabajo del personal docente. Genebra: OIT, 1981.

PASCHOAL, Tatiane; TAMAYO, Álvaro. **Validação da escala de estresse no trabalho**. Estudos de Psicologia, v. 9, n. 1, p. 45-52, 2004.
PRATT, L. I.; BARLING, J. Differing between daily events, acute and cronic stressors: A frame work and its implications. Em J. J. Hurrell, L. R. Murphy, S. L. Sauter C. L. Cooper (Eds.) Occupational Stress: Issues and development in research (pp. 41-53). New York: Taylor & Francis, 1988

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa Social:** métodos e técnicas. São Paulo: Saraiva, 1985. ROCHA, E. L. & GLIMA, D.M.R. Distúrbios Psíquicos Relacionados ao Trabalho. In: JÚNIOR, M.F. **Saúde no Trabalho**: temas básicos para o profissional que cuida da saúde dos trabalhadores. São Paulo: Editora Roca Ltda, 2000.
SANCHES, Cida et al. **Estresse na Rotina do Trabalho:** um Estudo dos Estressores na Rotina do Trabalho dos Funcionários de Micro e Pequenas Empresas. 2008.
SELYE, H. **Stress**: a tensão da vida. São Paulo: IBRASA, 1959
ZILLE, L. P. **Novas perspectivas para a abordagem do estresse ocupacional em gerentes**: estudo em organizações brasileiras de setores diversos. Tese (Doutorado em Administração) – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2005.

A qualidade de vida no trabalho dos funcionários terceirizados do refeitório de um hospital público em Pernambuco

Tania Nobre Gonçalves Ferreira Amorim (tanobre@gmail.com)
Professora Dra. em Administração da UFRPE

Bruno Leonardo Calado Pacheco (brleocalado@gmail.com)
Graduado em Administração pela UFRPE

RESUMO

A preocupação com a Qualidade de Vida no Trabalho - QVT tem gerado inúmeros programas e estudos, se expandido de maneira muito significativa nos últimos anos. O perfil das práticas de Qualidade de Vida no Trabalho realizadas em instituições públicas no Brasil permanece como um campo pouco explorado pela amplitude do segmento e realidades diferenciadas em todo o território nacional. O presente estudo objetivou caracterizar as principais práticas realizadas e o nível de Qualidade de Vida no ambiente de trabalho dos funcionários terceirizados que realizam suas atividades em um hospital público em Pernambuco. Foi realizada uma pesquisa descritiva, com a utilização de questionários os quais foram preenchidos em uma entrevista estruturada. Os resultados demonstram que as práticas de QVT estão caracterizadas por nítido descompasso entre problemas existentes, seja pelo lado da terceirização ou lado das partes interessadas na formulação do contrato de tereceirização e atividades realizadas.

Palavras-chave: Qualidade de vida no trabalho; Terceirização; Serviço público.

1 INTRODUÇÃO

Com a passagem do milênio, as organizações têm procurado investir mais em processos diferenciados nas áreas de gestão em virtude da concorrência acirrada entre elas, dificuldades econômicas e muitas novas exigências dos clientes. O trabalho cada vez mais exige novas competências e pode ser identificada a existência de desgastes físicos e mentais por muitos funcionários para assegurarem seus cargos. Morin (2002, p. 13) salienta que "Ao mesmo tempo em que milhares de pessoas sofrem pela falta de uma vaga, outras sofrem pelo fato de terem que trabalhar excessivamente." Assim, prazer, sentimento de realização e sofrimento e sentimentos de frustrações se alternam na realidade de muitos trabalhadores interferindo em seus resultados, comprometimento, satisfação e motivação para continuar desempenhando suas atividades.

Uma alternativa que surgiu para reduzir custos e racionalizar a gestão organizacional, nas ultimas décadas, foi a opção pelo uso da terceirização ou *outsourcing*. A terceirização pode ser entendida como "o ato de transferir a responsabilidade de um serviço, ou de determinada

fase da produção ou comercialização, de uma empresa para outra" (REPULLO, 1997 citado por CHILLIDA e COCCO, 2004 p.3). A terceirização é uma possibilidade concreta para se buscar uma vantagem competitiva, sendo uma ferramenta estratégica de inovação na prestação de serviços e se destaca em tudo aquilo que não é essencial e estratégico para a atividade-fim das empresas, sendo uma possibilidade concreta de se contratar terceiros para a realização de principalmente de atividades que não constituem o objeto principal da empresa (Fernandes, 2003; Inhoff, 2005 e Martins, 2011).

A terceirização, contudo não pode ser vista apenas como uma forma de redução de custos, pois também proporciona à Administração Pública "agilidade, flexibilidade e competitividade, mas é necessário criar parâmetros para que não haja choque entre a sua utilização e a disciplina da livre acessibilidade e da seleção pública previstas na constituição" (FERRAZ, 2006, p.9).

Isso também já tinha sido citado no relatório do DIEESE (2003, p.23) quando descreve a terceirização como "uma alternativa para a flexibilização da gestão do trabalho, apesar de ser uma alternativa extremamente polêmica e, não raro, perversa para os trabalhadores", o que também é argumento de Pochmann (2007) quando afirma que um trabalhador terceirizado ganha, em média, metade do não terceirizado. Assim, o uso indiscriminado de serviços terceirizados pode se constituir em uma ameaça à boa gestão pública, tanto pela ausência de garantias de qualidade dos serviços quanto pela baixa eficiência dos métodos de contratação dos empregados (RAMOS, 2009; SILVA, 2012).

Portanto, terceirização se justifica para que as organizações foquem seus esforços nas atividades-fim delegando a terceiros o que é não fundamental (SILVA e PREVITALI, 2012). "A possibilidade de transferir atividades secundárias a outras pessoas mais competentes pareceu bem mais lucrativa ao Estado, que poderia reduzir o déficit estatal através da diminuição de custos" (ALVES, 2010 p.03).

Concorda-se com Reis (2011 p.8-9) quando ele afirma que "A terceirização no setor público nada mais é do que a importação e transferência dos conceitos da terceirização do setor privado para o setor público, com algumas adaptações". Mas Ramos (2009) encara a terceirização na Administração pública como uma ameaça à boa gestão pública, pela ausência de garantia da qualidade dos serviços prestados e métodos de contratação dos terceirizados.

Sabe-se que os serviços públicos visam atender a necessidades da sociedade e do próprio Estado e precisa se modernizar para atender às novas demandas e prestar serviços de qualidade a sociedade atual e globalizada (PEREIRA, 2009).

No Brasil a terceirização atinge a administração direta como também autarquias, fundações, empresas públicas e sociedade de economia mista, principalmente nos serviços de limpeza, construção civil, coleta de lixo (NARDES, 2010). Contudo, a opinião de Martins (2011, p. 35) é contrária à terceirização, pois acredita que ela "favorece o nepotismo e as nomeações políticas ferindo a exigência de concurso público." Já Melo (2006) afirma que a terceirização terminou se transformando no Brasil numa "válvula de escape" para burlar concursos e contratações de servidores.

Diante disso, questões relacionadas à qualidade de vida dos trabalhadores terceirizados tem sido preocupação de gestores e estudiosos. O presente estudo é resultado de uma pesquisa que buscou conhecer os principais aspectos relacionados à qualidade de vida no trabalho dos terceirizados que executam dos serviços de alimentação no refeitório de um hospital público em Pernambuco.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Origem e Evolução da QVT

O termo qualidade de vida no trabalho vem se difundindo desde o início do século e ao longo dos anos. Na década de 1950, com o surgimento da abordagem sócio técnica e nas décadas de 60/70, vários estudiosos das áreas sociais e da saúde foram responsáveis por preocupações voltadas ao tema. Sindicalistas, empresários e governantes têm buscado alternativas e melhorias na organização do trabalho, com a finalidade de reduzir efeitos negativos nas questões relacionadas ao emprego, saúde e bem estar geral dos trabalhadores. "A qualidade de vida sempre foi objeto de preocupação da raça humana" (RODRIGUES, 1999, p.26).

Autores como Mayo em seus seguidores na Western Eletric Company (Hawthorne, Chicago) no início dos anos 20, foram precursores dos estudos que culminaram com a escola de Relações Humanas, cujas pesquisas, conforme Ferreira, Reis e Pereira (1999), Hampton (1991) e Rodrigues (1999), são altamente relevantes para o estudo do comportamento humano, da motivação dos indivíduos para obtenção das metas organizacionais e da Qualidade de Vida do Trabalhador.

As pesquisas de Maslow, com foco na Hierarquia das Necessidades Humanas, de McGregor com sua Teoria X e Herzberg com seu estudo sobre os fatores higiênicos e motivacionais foram precursores aos estudos de QVT propriamente ditos. Nadler e Lawler (citados por Fernandes 1996) talvez tenham sintetizado bem os estudos pioneiros da área, na década de 70, a qual inicialmente era vista apenas como uma variável, depois passou a ser entendida como uma abordagem, seguida por um método formado por várias abordagens, depois já na década de 80 como um movimento em prol dos trabalhadores.

Walton outro grande estudioso da temática de QVT, citado por Rodrigues (1999), considera que a expressão Qualidade de Vida tem sido usada com crescente frequência para descrever certos valores humanos, negligenciados pelas sociedades industriais em favor do avanço tecnológico, da produtividade e do crescimento econômico.

Quando se pensava que os seres humanos poderiam finalmente desfrutar do rápido progresso alcançado nas ciências e tecnologia, paradoxalmente o que se tem visto é o trabalho como um fim em si mesmo. Processos de *downsizing*, reestruturação e reengenharia que marcaram toda a década de 90, têm ampliado as exigências do trabalho e os trabalhadores são obrigados a longas jornadas de trabalho com menos tempo para si mesmos (VEIGA, 2000; FERREIRA, 2001).

A insatisfação no trabalho tende a ser penosa tanto para o empregado quanto para a empresa. As organizações são construídas ou destruídas pela forma como acontece o desempenho dos funcionários que nelas trabalham (VIANNA, 1994; CARVALHO, 1994). Várias instituições transformaram-se em locais propícios de transmissão da negatividade para a sua força de trabalho por possuir ambientes favoráveis ao sofrimento do trabalhador, causando apatia e descrédito, e, com um trabalho entediante. Como os resultados são aquém do esperado, muitos gerentes buscam iniciar programas de qualidade de vida no trabalho, reengenharias, programas de motivação, como iniciativas isoladas, com o fim, também, de aumentar a produtividade e a satisfação dos trabalhadores (FERREIRA, 2001).

A satisfação no trabalho é importante de ser estudado, pois exerce influência sobre o trabalhador e resultados organizacionais, afetando sua saúde mental e física. Está diretamente relacionada à sensação de atendimento a necessidades e estado emocional do indivíduo

quanto ao seu trabalho. A satisfação no trabalho é composta por sentimentos, atitudes e preferências das pessoas no trabalho, então influencia nos resultados, depende de desejos e ambiente, podem impulsionar ou não o desempenho dos envolvidos (MARTINEZ e PARAGUAY, 2003; CHEN, 2008; BEALE, 2007; GODOI; FREITAS e CARVALHO, 2011).

Segundo Vasconcelos (2001, p. 25), "[...] a construção da qualidade de vida no trabalho ocorre a partir do momento em que se olha a empresa e as pessoas como um todo, o que chamamos de enfoque biopsicossocial." Davis e Newstrom (2001, p. 146) definem qualidade de vida no trabalho como pontos favoráveis e desfavoráveis às pessoas do ambiente de trabalho.

Estudos que buscam conhecer o nível de satisfação de servidores públicos como os de Brandão *et al.* (2014) perceberam que dentre os fatores motivacionais que causam mais satisfação estão: realização profissional, atividades desenvolvidas, responsabilidade, reconhecimento e desenvolvimento profissional. E os que causam mais insatisfação são: comprometimento, reconhecimento, desenvolvimento profissional, valorização e comunicação, segundo os estudos de: Lopes e Regis Filho (2005); Lopes (2006); Bedran Junior e Oliveira (2009); Oliveira *et al.* (2009); Affonso e Rocha (2010); Nunes e Rodrigues (2011). Tudo isso estando diretamente relacionado com a QVT dos funcionários que é resultado de como cada funcionário se percebe em nível de satisfação com o que faz, a empresa, as atividades, o ambiente e demais aspectos envolvidos.

Assim, estudos como os de Lau (2000); Edwards *et al (*2009); Limongi-França (2009); Schmidt e Dantas (2012); Silva (2013) defendem que a QVT busca humanizar as relações de trabalho, a satisfação do funcionário, questões associadas ao bem-estar, saúde e à segurança do trabalhador. Envolve a implantação de melhorias e inovações gerenciais e tecnológicas no ambiente de trabalho, em que os trabalhadores e a empresa são partes de um todo, considerando um enfoque biopsicossocial, em que se tem uma visão integrada e holística do ser humano. A QVT pode ser associada também à ética da condição humana e se preocupa em identificar, eliminar, neutralizar ou controlar os possíveis riscos ocupacionais que são observáveis no ambiente físico do trabalho. São estudados padrões de trabalho, carga física e mental exigida por atividade, dinâmica da liderança empresarial e poder formal até o significado do trabalho em si, como fonte de prazer e satisfação, mas podendo ser gerador de frustrações e doenças ocupacionais.

Portanto, a temática da QVT pode ser considerada como um dos temas mais difíceis para ser efetivamente estudado, pois aglutina muitos desafios envolvendo diversas áreas de estudo e gerando várias expectativas em se perceber e promover o bem-estar das pessoas no seu trabalho, influenciando direta ou indiretamente na produção de bens e serviços, bem como nos resultados financeiros na Organização.

Tem-se a "Sociedade do Conhecimento" abordada por Drucker (2000) em que as pressões por produtividade e capacidade competitiva se tornam cada vez maiores exigindo iniciativa, conhecimento e inovação das pessoas. Estas sentem progressivamente os efeitos desse novo e exigente ambiente de trabalho.

Assim, a Qualidade de Vida no Trabalho passa a ser uma preocupação cada vez mais presente e necessária nas organizações. Contudo, é preciso avaliar de forma sistemática a satisfação trabalho, pois o autoconhecimento a partir das informações obtidas dos funcionários podem detectar a sua percepção sobre os fatores intervenientes na QVT (CAMPOS, 2008; MORILLA, LIMONGI-FRANÇA, 2005).

2.2 ENTENDENDO A TERCEIRIZAÇÃO

Percebe-se o impacto das tecnologias inovadoras no segmento da gestão e nas atividades empresariais, as quais impelem a que seja adotado o trabalho terceirizado em atividades não relacionadas à principal. Dentre as atividades terceirizadas as que envolvem a logística de distribuição, o processamento de dados, assistência jurídica, atividades contábeis, e várias outras, como limpeza e conservação, refeitório e vigilância desde que não sejam muito comuns o uso de profissionais terceirizados. Isto pode reduzir gastos com pessoal, com equipamentos necessários, com manutenção, dentre outros (IMHOFF e MORTARI, 2005).

A Druck e Borges (2002, p.112) defendem que "a terceirização pode ser considerada como a principal politica de gestão e organização do trabalho no interior da reestruturação produtiva." A terceirização deve ocorrer em atividades que não se constituam o foco central da organização e sim em atividades secundárias como: conservação e limpeza, assistência médica e alimentação de funcionários (CASTRO, 2010).

Quando se fala em prática da terceirização de serviços nas instituições públicas não se tem um consenso sobre pontos positivos e negativos de seu uso, porque são envolvidos interesses e fatores das mais variadas naturezas: questões políticas, jurídicas, de natureza técnica, econômica, coletiva, individual, racional e emocional. Mesmo assim, a terceirização no Brasil já alcançou seu nível de maturidade em escala global, carregando uma vasta gama de lições aprendidas e experiências que servem para nortear as decisões dos administradores atuais (IMHOFF e MORTARI, 2005).

Mas para Ramos (2004), a prática da terceirização dos serviços desvirtuou-se a tal ponto que da forma como está não atende aos propósitos do Estado e há indicações de insatisfação e riscos envolvidos com o modelo de terceirização adotado no país, em especial no serviço púbico. A terceirização no setor público brasileiro é sinônimo de contratação de "cabeças" e homens-hora, modalidades que não proporcionam ao administrador público a melhor gestão dos serviços executados.

A terceirização por Níveis de Serviço é a forma mais evoluída de contratação de serviços, seja para a iniciativa privada ou para o setor público, e é indicada para todo aquele grupo de processos cuja capacitação e relação custo-benefício seja superior se operado por empresa externa. Neste grupo situam-se operações de logística e distribuição, manutenção, alguns tipos de centrais de atendimento, serviços de retaguarda e principalmente operações de tecnologia de informação. A Parceria Público-Privada é a forma mais evoluída de repartir investimentos e riscos com a iniciativa privada, alavancando recursos que o governo não teria disponíveis (RAMOS, 2004).

Delgado (2009) afirma que a descentralização de atividades com o uso de terceiros é o verdadeiro sentido que deve ser usado e o terceiro é um intermediário, interveniente, distanciando assim o vínculo entre as partes. Já Barros (2006) define terceirização como a possibilidade de transferir para outro as atividades secundárias para permitir que a empresa continue focando nas suas atividades principais. E Nardes (2010) lembra que na terceirização a finalidade da redução de custos vai além da redução da folha de pagamentos, pois favorece a canalização de energias nos pontos principais o que favorece ao desenvolvimento de melhores resultados.

Para se usar a terceirização por níveis de serviço no setor governamental no Brasil e ao redor do mundo, devem-se observar algumas razões seguindo a visão de Ramos (2004): a urgência da demanda e a necessidade de respostas muito mais rápidas na área de Tecnologia da Informação; a complexidade e diversidade tecnológica atual; a escassez de recursos humanos qualificados para a área de tecnologia em muitas organizações públicas; e a cobrança social por serviços públicos de mais qualidade versus impostos pagos, não importando se os serviços são prestados diretamente pelo Governo ou através de uma empresa contratada, desde que produzam resultados concretos, efetivos e rápidos.

Martins (2011) defende que serviços de cunho "institucional" não podem ser terceirizados, como é o caso da fiscalização e da segurança pública. Mas, segundo Nardes (2010, p.3) já se identifica dentre as estatais que atividades fins "têm sofrido um processo de invasão e desvirtuamento, pois ocorre a chamada superterceirização dos serviços". Amorim (2009, p. 75) apresenta um levantamento em que identifica "60% de atividades terceirizadas junto aos órgãos da administração pública direta, perfazendo um total de 33.125 trabalhadores realizando atividades que tinham cunho finalístico e que eram de competência do ente público".

Nardes (2010) cita que segundo dados do DIEESE, nas principais capitais do Brasil, já se identificou um recuo entre os anos de 2002 e 2005, quanto à contratação de terceirizados na iniciativa privada, mas na Administração Pública, em todas as esferas (federal, estadual e municipal) ainda há crescimento. Assim, a observação sobre o atual quadro de terceirização no setor público indica uma oportunidade favorável à evolução, na direção de modelos complementares e mais evoluídos de operação. Neste contexto, haverá uma base tradicional de execução interna complementada com ocorrências cada vez mais frequentes de aquisições externas de operações por níveis de serviço (TNS) e contratos de parceria público-privada (PPP).

3 METODOLOGIA

O estudo de caso que deu origem a este trabalho foi realizado no Centro de Apoio ao Sistema de Saúde, um hospital da Polícia Militar de Pernambuco. Utilizou o método descritivo, com o resultado de alcance de 45% (por cento) da força de trabalho dos funcionários da empresa terceirizada que atende ao refeitório do hospital. Buscou conhecer os principais aspectos relacionados à qualidade de vida no trabalho dos terceirizados que executam dos serviços de alimentação no refeitório de um hospital público em Pernambuco.

Na concepção de Gil (1999), citado por Maury, Maria (2003) e Lopes (2006), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou ainda o estabelecimento de relações entre variáveis, como a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Já Andrade (2002) afirma que a pesquisa descritiva preocupa-se com a observação dos fatos, registrando, analisando, classificando e interpretando-os, na qual o pesquisador não deve interferir nem modificar os resultados.

Para a coleta de dados junto aos funcionários terceirizados do restaurante do hospital foi adotado o questionário de avaliação da qualidade de vida no trabalho baseado no modelo de Werther e Davis (1983). A adaptação sugerida foi realizada para melhor atender ao objetivo da pesquisa, dentro do foco da abordagem. Conforme Rodrigues (1998) esse modelo de

questionário se baseia em três grupos de elementos: organizacionais, ambientais e comportamentais.

- Os elementos organizacionais: buscam as práticas e ao fluxo do trabalho; eficiência; a partir da especialização na racionalização da produção. Procura identificar cada tarefa ou função em um cargo, buscando reduzir o período de tempo de trabalho, atrelado ao esforço dos trabalhadores. O fluxo de trabalho que é realizado é visto como um influenciador da natureza do produto ou serviço. Já as práticas são as formas pré-determinadas para a execução do trabalho.

- Elementos Ambientais: são as condições externas da empresa, potenciais competitivos, disponibilidades e expectativas sociais que são levadas em conta. O fator da habilidade deve ser levado em consideração para que o cargo não seja dimensionado ou redimensionado acima ou abaixo das pretensões da empresa.

- Elementos comportamentais: estão relacionadas com a real autonomia, a quantidade de variedade das habilidades, o *feedback* executado, a valorização do cargo, etc.

Para os autores do referido questionário os fatores como a supervisão, os benefícios, as condições de trabalho, o pagamento e o projeto do cargo influenciam diretamente na Qualidade de Vida no Trabalho. O funcionário fica mais envolvido pela natureza do cargo ocupado ou almejado. O objetivo principal dos criadores era chegar aos cargos mais satisfatórios e produtivos, trazendo uma estada no trabalho com alta qualidade.

3.1 Apresentação da Empresa Concedente

O Centro de Apoio ao Sistema de Saúde – CASIS foi criado por força do Decreto nº 11.246, de 12 de março de 1986. É o órgão da Polícia Militar de Pernambuco, que tem por finalidade precípua proporcionar os meios materiais, os recursos humanos e financeiros, objetivando o pleno funcionamento do Sistema de Saúde. Está subordinado diretamente ao Comandante Geral da PMPE, é a Unidade Gestora do SISMEPE - Sistema de Saúde dos Militares Estaduais de Pernambuco sendo dotado de autonomia administrativa e financeira.

O SISMEPE foi instituído pela Lei nº 13.264, de 29 de junho de 2007, com o intuito de prestar aos militares estaduais, ativos e inativos, beneficiários titulares, dependentes e beneficiários especiais, serviços de saúde, assistência médico-hospitalar, odontológica e laboratorial, através de ações de medicina preventiva e curativa, desenvolvidas mediante aplicação de programas específicos de assistência à saúde e por intermédio das organizações militares de saúde da Polícia Militar de Pernambuco – PMPE e excepcionalmente por entidades, profissionais ou hospitais credenciados. Tem como Missão: “Proporcionar serviços de assistência à saúde aos beneficiários do sistema com respeito à dignidade humana e visando a melhoria da qualidade de vida”. Como Visão: “Melhorar diariamente os processos de atendimento, realização de exames e procedimentos cirúrgicos dos titulares e seus dependentes pertencentes aos quadros da Polícia e do Corpo de Bombeiros Militares de Pernambuco, com o intuito de eliminar todos os entraves que possam existir”.

3.2 A Empresa Terceirizada

É uma empresa prestadora de serviços, operando nas áreas de higienização, conservação, locação de mão de obra em geral, especialização em limpeza e manutenção em geral. Com um quadro de mais de 2.000 funcionários distribuídos em 05 (cinco) estados, Distrito Federal,

Paraíba, Pernambuco, Rio Grande do Norte e Sergipe. A filial de Pernambuco conta com cerca de 500 funcionários, em 2014.

O serviço prestado no Centro de Apoio ao Sistema de Saúde conta, com 29 (vinte e nove) desses profissionais, sendo 05 (cinco) na Despensa de Alimentos, os quais são responsabilizados por receber as mercadorias dos fornecedores, estocar, organizar e despachar, conforme solicitação da Nutrição, os gêneros alimentícios. Os outros 24 (vinte e quatro) trabalham na captação de alimentos pela despensa, preparo e serviço de refeições para os pacientes e funcionários do hospital, sendo esses subordinados ao Setor de Nutrição, que pertence ao Centro Médico Hospitalar. Os funcionários da cozinha trabalham em escala de 12 x 36 horas em dias corridos, no horário de 07h00 as 19h00 e 19h00 as 07h00, perfazendo um total de quatro turnos com 06 (seis) funcionários cada. Cada turno possui um Cozinheiro que coordena a execução do preparo dos alimentos, 01(um) auxiliar de cozinha e os outros 04(quatro) são responsáveis pela limpeza dos instrumentos e do ambiente.

3.3 Análise dos resultados

Foram realizadas 10 entrevistas com os terceirizados que aceitaram responder ao questionário e participar da pesquisa, os quais pertencem aos seguintes cargos: 3 auxiliares de despensa, 3 auxiliares de cozinha, 3 cozinheiros e 1 despenseiro. O número de entrevistados corresponde a aproximadamente 45% do total de funcionários terceirizados trabalhando no refeitório.

O questionário era composto por 10 questões em que foram apresentadas escala Likert para que o funcionário se posicionasse. A primeira pergunta buscou saber o quanto está satisfeito com as atividades que realiza no seu trabalho. A escala Likert de cinco pontos (muito insatisfeito; insatisfeito; nem satisfeito/nem insatisfeito; satisfeito e muito satisfeito). Foi observado que 40% dos entrevistados se mostraram insatisfeitos e 60% nem satisfeitos nem insatisfeitos. Isto sugere um nível de insatisfação relativamente elevado dentre os pesquisados quanto às atividades desempenhadas no seu dia a dia de trabalho, o que pode refletir negativamente no seu desempenho e resultados efetivos das atividades.

Foram questionados sobre “Em que medida você considera adequado o tempo que você possui para a realização das suas tarefas diárias no trabalho?” E a escala Likert de cinco pontos para esta questão era nada satisfeito; muito pouco; mais ou menos; bastante e extremamente satisfeito. 50% dos entrevistados afirmou que o tempo era muito pouco para a realização das suas tarefas diárias no trabalho, e a outra metade, 50%, considerou mais ou menos o tempo para a realização das atividades. Nesta pergunta foi observado que, praticamente todos os participantes da pesquisa estão insatisfeitos com a quantidade de tarefas atribuídas por tempo de realização, o que pode sugerir uma sobrecarga de trabalho exigido.

Na pergunta “Com que frequência você recebe informações sobre o seu desempenho no trabalho?” usando a Escala Likert nunca; raramente; às vezes; repetidamente e sempre; 30% dos entrevistados, nunca receberam informações sobre seu desempenho, 30% responderam que receberam raramente e 40% responderam que às vezes receberam alguma avaliação de desempenho. Foi constatado que existe uma grande deficiência no processo de comunicação entre empregadores e empregados, fazendo com que exista um distanciamento entre os mesmos, pois sem *feedback* não existe um retorno dos resultados.

Quando questionados sobre “Com que frequência você aprende novos conhecimentos através da realização do seu trabalho?”, usando a mesma Escala Likert nunca; raramente; às vezes; repetidamente e sempre; foram verificados que 30% dos entrevistados, nunca aprenderam novos conhecimentos na realização do seu trabalho. Já, a maioria, 60% dos entrevistados

afirmou que raramente aprenderam novos conhecimentos e 10% respondeu que às vezes aprende novos conhecimentos. Esta questão reforça a questão da repetição do exercício das atividades pode causar desmotivação da equipe, pela natureza simples de sua realização e talvez realizar rodízios de atividades entre os mesmos fosse uma alternativa positiva para os resultados do trabalho e sentimento de realização no trabalho.

Em relação ao quanto está satisfeito com relação às orientações que recebe para a realização de seu trabalho, 50% dos participantes da pesquisa responderam que nem estão satisfeitos nem insatisfeitos. 10% afirmaram estarem muito insatisfeitos com as orientações recebidas para a realização do seu trabalho e 40% insatisfeitos. Aqui pode ser observado que há uma grande insatisfação quanto à orientação recebida e o que se observa na realidade estudada é que há uma grande quantidade de chefes e poucos subordinados, ou seja, os funcionários terceirizados são subordinados aos gestores de contrato, os quais atribuem a outros a missão de coordenar as atividades dos contratados, ocasionando algumas vezes conflito de atribuições e de ordens.

Foram questionados sobre a possibilidade de terem alguma autonomia para tomarem decisões no trabalho e 40% dos entrevistados, nunca possuiu qualquer autonomia para tomar decisões no seu trabalho. 50% afirmaram raramente ter e 10% às vezes. Na verdade já se tinha esta expectativa, pois como os entrevistados ocupam cargos mais operacionais, neste caso a autonomia é muito reduzida, uma vez que nenhum deles possui a palavra final em uma decisão.

Quando questionados sobre o quanto à empresa que trabalha incentiva a aperfeiçoar suas habilidades através de cursos ou palestras, 40% dos entrevistados afirmou que não receberam nenhum incentivo a fim de aperfeiçoar suas habilidades. 50% considerou que recebeu muito pouco em incentivos e 10% recebiam mais ou menos incentivos. A situação na questão sugere falhas na capacitação e atualização dos funcionários em suas atividades, as quais não são promovidas pela empresa contratante e nem pela terceirizada podendo acarretar em desmotivação e baixo rendimento no trabalho dos terceirizados.

Em termos na jornada de trabalho 50% dos entrevistados afirmaram que estão insatisfeitos com suas jornadas de trabalho, e a outra metade, 50% se mostrou nem satisfeitos e nem insatisfeitos. Isto revela que o horário de trabalho que funciona na escala de 12 horas de trabalho por 36 horas de descanso não agrada muito aos funcionários o que poderia ser facilmente modificado pela empresa.

Quando questionados se já tiveram alguma influência nas decisões da empresa 70% dos funcionários entrevistados responderam que nunca tiveram influência. E os demais, que raramente influenciaram a empresa em quaisquer decisões tomadas. A empresa terceirizada mostrou nesse ponto não dispor de um processo de descentralização administrativa, atrelando a cada funcionário suas atividades específicas apenas.

Em termos do cargo ocupado, 30% dos entrevistados, concluíram que o cargo é ruim. 60% afirmaram que nem é ruim e nem bom, e apenas 10% afirmou que é bom. Nesta questão pode ser notado que há um elevado nível de insatisfação quanto ao cargo ocupado o que pode gerar insatisfação e comprometer o desempenho já que não há possibilidade de crescimento e também não há cursos de capacitação para os mesmos.

4 CONCLUSÕES DO ESTUDO

O objetivo do estudo realizado foi analisar os principais aspectos da terceirização relacionada à qualidade de vida no trabalho dos funcionários prestadores de serviços secundários em uma instituição pública. O trabalho na atualidade exige novas competências e ritmo de desenvolvimento de atividades o que pode gerar desgastes físicos e mentais para muitos funcionários a fim de se manterem nos cargos e empregos, comprometendo sua qualidade de vida.

Quando se fala no trabalho terceirizado então, muitas questões sobre as reais condições de trabalho em comparação com os servidores efetivos, clima organizacional entre eles, condições de desenvolvimento das atividades e crescimento na carreira são aspectos que podem ser considerados mais precários para os que são terceirizados, tanto que foram impostas mudanças legais para melhor assegurar as condições físicas, mentais e contratuais desses trabalhadores, como a corresponsabilidade de garantia dos seus direitos pela contratante.

Neste estudo foi constatado que, os terceirizados que atuam no restaurante do hospital pesquisado, em grande parte não estão satisfeitos com suas funções, não há o devido reconhecimento de seu trabalho, consideram a jornada de trabalho excessiva e sem autonomia, aliada à questão da falta de ações relacionadas à capacitação e atualização. Associado a tudo isso, não gostam do cargo ocupado e não recebem incentivos para se aperfeiçoarem, não recebendo *feedback* sobre seu desempenho, e nunca ou raramente, adquirem novos conhecimentos quanto a suas próprias atividades.

Assim, a qualidade de vida desses trabalhadores está sendo comprometida por esse nível de insatisfação elevado que foi identificado, em termos de aspectos intrínsecos e extrínsecos ao trabalho, sem que ações dos gestores da empresa terceirizada e da contratante tenham sido identificadas para a melhoria das condições de trabalho e desempenho desses trabalhadores.

Foi apontado que a empresa contratante dos serviços terceirizados já possui o seu código de ética e regulamentos a serem seguidos e a empresa prestadora dos serviços tem que apenas se adequar, a partir da celebração contratual, sem qualquer ação para que se tenha um processo de adaptação para os funcionários.

Este estudo pode sugerir que o sistema de parcerias público privada ainda que considerado como uma nova forma de gestão, mais descentralizada, está gerando opções de trabalho que não estão contribuindo para o atendimento de boas condições de trabalho, desempenho e realização no trabalho, o que pode contribuir negativamente para a Qualidade de Vida dos terceirizados e nem sempre garanta a segura qualidade da prestação de serviços especializados contratados.

5 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

AFFONSO, L. M. F.; ROCHA, H. M. Fatores organizacionais que geram insatisfação no servidor público e comprometem a qualidade dos serviços prestados. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 7, 2010, Rio de Janeiro. **Anais**... Rio de Janeiro, 2010.

ALVES, Osvaldo Nunes. **Terceirização de Serviços na Administração Pública**. 2010. Disponível em: <http://portal2.tcu.gov.br/portal/pls/portal/docs/2054228.PDF>. Acesso em 10/08/2014.

BARROS, A. M. de. **Curso de Direito do Trabalho**. 2. ed. São Paulo: LTR. 2006.

BRANDÃO, I. F.; LIMA, L. C. de; CABRAL, A. C. de A.; SANTOS, S. M. dos; PESSOA, M. N. M. Satisfação no serviço público: um estudo na superintendência regional do trabalho e emprego no Ceará, Revista de Administração de Empresas, Porto Alegre, v. 77, n° 1, jan/abr, p. 90-113, 2014.CAMPOS, V. F. **TQC - Controle de qualidade total**. 2.ed. São Paulo: Bloch Editores, 2008.

BEDRAN JUNIOR, P. E.; OLIVEIRA, J. L. C. de. Motivação no trabalho: avaliando o ambiente organizacional. 2009. Disponível em: http://www.excelenciaemgestao.org/Portals/2/documents/cneg5/anais/T8_0191_0811.p df. Acesso em: 02 maio 2015.

CASTRO, J. **Terceirização**. Artigonal, Out. 2010 Disponível em: <http://www.artigonal.com/administracao-artigos/terceirizacao-3582604.html> Acesso em 16 abril 2014.

CHILLIDA, M. de S. P; COCCO, M.I.M. Saúde do trabalhador & terceirização: perfil de trabalhadores de serviço de limpeza hospitalar. Revista Latino-Americana de Enfermagem, v.12, n.2, Ribeirão Preto, Mar./Apr., 2004.

CRISTINA, C. D. B. **Qualidade de Vida no Trabalho**. Revista de Ciências Humanas, V. 15, nº. 22 Florianópolis-SC Ed. UFSC, 2º Sem./1997. Disponível em:<http://journal.ufsc.br/index.php/revistacfh/article/download/23495/21163> Acesso em: 23 jan. 2014.

DAVIS, K.; NEWSTROM, J.W. **Comportamento humano no trabalho: uma abordagem organizacional**. São Paulo: Pioneira TL, 2001.

D'AVILA, M. **A Boa Terceirização**. 2012. Disponível em <http://blog.mhavila.com.br/2012/05/31/a-boa-terceirização/> Acesso em 02/02/2014.

DELGADO, M. G. **Curso de Direito do Trabalho**. 8. ed. São Paulo: LTR. 2009.

DIEESE. **O Processo de Terceirização e seus Efeitos sobre os Trabalhadores no Brasil**. Rio de Janeiro, 2003.

DRUCK, G.; BORGES, Â. **TERCEIRIZAÇÃO: balanço de uma década.** CADERNO CRH, Salvador, n. 37, p. 111-139, jul./dez. 2002. Disponível em: <http://www.cadernocrh.ufba.br/viewarticle.php?id=132&layout=abstract&locale=fr> Acesso em 16 abr. 2014.

FERNANDES, J. U. J. **A Terceirização no Serviço Público**. 1997, Disponível em <http://www.angelfire.com/ut/jurisnet/art10.html> Acesso em 11 abr. 2014.

FERRAZ, L. Função Administrativa. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico,** Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº 8, nov/dez – 2006/ jan de 2007. Disponível em:< http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em 20 mar. 2016.

FERREIRA, A. V. **Qualidade de Vida no Trabalho: Origem Evolução e Perspectiva**; Caderno de Pesquisas em Administração, São Paulo, V. 08, nº 1, Janeiro/Março 2001. Disponível em: <http://www.4shared.com/office/ufGHxFnI/ qualidade_de_vida_no_trabalho.htm> Acesso em: 23 jan. 2016.

IMHOFF, M.M., MORTARI, A.P.; **Terceirização, Vantagens E Desvantagens Para as Empresas**. 1º Simpósio de Iniciação Científica dos Cursos de Ciências Contábeis de Santa Maria, **Revista Eletrônica de Contabilidade**, v. 2, n. 3, 2005. Disponível em: <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/contabilidade/article/view/82> Acesso em 16 abr. 2014.

LOPES, J. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. Recife: Ed. Universitária da UFPE, 2006.

LOPES, M. C.; REGIS FILHO, G. I. A motivação humana no trabalho: o desafio da gestão em serviços de saúde pública. **Revista de Administração**, v. 39, n. 1, p. 62-75, jan/fev/mar. 2005. São Paulo: EAD/FEA/USP, 2005.

MARTINS, Sergio Pinto. **A terceirização e o direito do trabalho**, 11. ed., rev. e ampl. São Paulo: Atlas, 2011.

MAURY, F.R., MARIA, I.B.; **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**, 2003. Disponível em: <http://www.unisc.br/portal/upload/com_arquivo/metodologia_de_pesquisa_aplicavel_as_ciencias_sociais.pdf> Acesso em 16 abr. 2014.

MORILLA, P. O., LIMONGI-FRANÇA, A.C., **Avaliação da Gestão de Programas de Qualidade de Vida no Trabalho**, RAE-eletrônica, v. 4, n. 1, Art. 9, jan./jul. 2005. Disponível em: <http://www.4shared.com/office/piYPNJpM/ avaliao_de_programas_de_qualid.html> Acesso em: 29 jan. 2016.

MORIN, E. M. in WOOD JUNIOR, T. (Coord.) **Sentidos do Trabalho, Gestão empresarial: o fator humano**. São Paulo: Atlas, 2002. p. 13-34.

NARDES, C. J. R . **A terceirização no serviço público: entendimentos distintos,** 2010. Disponível em: http://www.conteudojuridico.com.br/monografia-tcc-tese,a-terceirizacao-no-servico-publico-entendimentos-distintos,29081.html Acesso em 8 abr. 2016.

NUNES, F. M. G.; RODRIGUES, J. L. K. Clima organizacional: levantamento de variáveis que geram satisfação e insatisfação nos servidores de um instituto público de pesquisas. In: ENCONTRO LATINO AMERICANO DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA, 16.; ENCONTRO LATINO AMERICANO DE PÓS GRADUAÇÃO, 2011. São José dos Campos, SP. Anais... São José dos Campos: UIVAP, 2011.

OLIVEIRA, J. M. BITENCOURT, J. A.; CHAVES, F. A. V.; CHAGAS, P. C. OLIVEIRA, R. A. Estudo da motivação organizacional entre servidores públicos e colaboradores terceirizados em um órgão da administração pública federal. In: **Simpósio De Excelência Em Gestão Tecnológica**, 6, 2009, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: AEDB, 2009.

PEREIRA, J. M. **Manual de Gestão Pública Contemporânea**. 2º ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PERNAMBUCO. SISMEPE. **Origens da Assistência Médica na Polícia Militar de Pernambuco**, Disponível em: <http://www.sismepe.pe.gov.br/Visao/institucional/origem.php> Acesso em 08 mar 2014.

PERNAMBUCO. SISMEPE. **Legislação sobre o Sistema de Saúde dos militares Estaduais de Pernambuco**, **Decreto nº 34.680, de 12 de março de 2010,** Disponível em: <http://www.sismepe.pe.gov.br/Visao/institucional/legislacao.php> Acesso em 08 mar 2014.

PINHEIRO;PILATTI; PEDROSO. **Questionário de Avaliação da Qualidade de Vida no Trabalho Baseado no Modelo de Werther Davis** (1983). 2009. Disponível em: < http://www.brunopedroso.com.br/qvt/qvtwertherdavis.pdf> Acesso em 08 mar 2014.

RAMOS, A.C.; **A hora da mudança**. Tema, a revista do SERPRO, Ano XXVIII, Ed. 173, mai/jun 2004. Disponível em: http://www1.serpro.gov.br/publicacoes/tema/173/materia12.htm. Acesso em 16 abr. 2014.

_____. Terceirização no Governo. 2009. **Revista Tema**. Disponível em <http://www1.serpro.gov.br/publicacoes/tema/173/material12.htm> Acesso em 02 fev. 2014.

REIS, F. dos. **A reforma do Estado brasileiro no período de 1995 a 2002: reconfiguração da administração e dos serviços públicos e seus reflexos na Universidade Federal de Goiás-UFG**. Pontifícia Universidade Católica de Goiás. Goiânia, 2011.

REPULLO R. Os sindicatos, a terceirização e a saúde dos trabalhadores. **Revista Brasileira de Saúde Ocupacional**, v. 85, n.23, p.79-82, 1997.

RODRIGUES, M.V.C. **Qualidade de Vida no Trabalho: Evolução e Análise no Nível Gerencial.** 4 ed. Vozes, Petrópolis, RJ, 1999.

SCHMIDT D.R.C., DANTAS R.A.S. **Qualidade de Vida no Trabalho e Distúrbios Osteomusculares Relacionados ao Trabalho entre profissionais de enfermagem**, 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br /pdf/ape/v25n5/09.pdf> Acesso em: 23 jan 2014.

SILVA, da I. **Qualidade de Vida no Trabalho Origem e Conceitos,** 2013. Disponível em <http://www.coladaweb.com/administracao/qualidade-de-vida-no-trabalho-qvt> Acesso em 20 mar 2014.

SILVA, R. M. da. **Terceirização no setor público – contexto da terceirização no setor público brasileiro**. 2012. Disponível em <http://www.historia.uff.br/estadoepoder/7snep/docs/039.pdf> Acesso em 20 mar. 2016.

SILVA, R. M. da; PREVITALI, F. S. A terceirização no setor público brasileiro: Um estudo acerca da Terceirização na Universidade Federal de Uberlândia e seus impactos na qualidade do ensino, 2012. Disponível em:

<http://www.histedbr.fae.unicamp.br/acer_histedbr/jornada/jornada11/artigos/3/artigo_simposio_3_560_ricardo_margonari@hotmail.com.pdf>. Acesso em 20 mar 2016.

VASCONCELOS, A. F. Qualidade de vida no trabalho: origem, evolução e perspectivas. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 8, n. 1, p. 23-35, jan./mar. 2001.

Assédio moral: Um debate sobre a homossexualidade no ambiente de trabalho

Jardel Heitor Santini (jardel_heitor@hotmail.com)
Graduando em Administração pela UFFS

Kelly C. B. Tonani Tosta (kellytosta@uffs.edu.br)
Professora Doutora do curso de Administração da UFFS

Resumo:
Nos últimos anos, com o aumento na luta pelos direitos igualitários, os indivíduos homossexuais têm reivindicado melhorias nas formas de tratamento dispensadas pelas organizações a estes. As empresas por sua vez, buscam meios de gerenciar a diversidade e de acabar com práticas discriminatórias e de homofobia em seu ambiente interno. Relacionado a isso, encontra-se o fenômeno do assédio moral, este por sua vez ocorre por meio de humilhações e abusos psicológicos feitos repetidamente a uma mesma pessoa. Frente ao exposto, a presente pesquisa, objetivou analisar relatos de homens e mulheres homossexuais que sofrem ou sofreram assédio moral no ambiente de trabalho. Destaca-se que a metodologia utilizada é predominantemente qualitativa e classificada quanto aos fins como aplicada e descritiva. Quanto aos meios, bibliográfica, pesquisa de campo e *ex post fact*. Com relação à coleta de dados, esta foi realizada por meio de entrevistas individuais com 9 indivíduos declaradamente homossexuais. Primeiramente destaca-se que nem todos os relatos contidos no decorrer desta pesquisa enquadram-se como assédio moral. As entrevistas de número 3 e 6 adequam-se mais a uma agressão moral. Em relação aos demais casos, notou-se que todos além de sofrer os males do preconceito, foram assediados moralmente. Em relação à violência moral, aponta-se que todos os entrevistados acreditam serem comuns às práticas contra homossexuais, tudo isso, em virtude do grande preconceito existente na sociedade. O estudo foi relevante pelo limitado número de pesquisas acerca do tema, acredita-se que os objetivos estabelecidos foram alcançados com êxito.

Palavras-chave: Assédio Moral. Homossexualidade. Preconceito. Organização.

Harassment: A debate about homosexuality in the workplace

Abstract
In recent years, with the increase in the fight for equal rights, homosexual individuals have claimed improvements in treatment dispensed by organizations to these. Companies in turn, looking for ways to manage diversity and to end discriminatory practices and homophobia in their internal environment. Related to this is the phenomenon of bullying, this in turn occurs through humiliations and psychological abuse made repeatedly to the same person. Based on these, the current study aimed to analyze reports of homosexual men and women who suffer or have suffered bullying in the workplace. It is noteworthy that the methodology used is predominantly qualitative and classified as to the purposes as applied and descriptive. As for the media, literature, field research and ex post fact. Regarding data collection, it was conducted through individual interviews with 9 individuals openly gay. First it is emphasized that not all reports contained in the course of this research fall into as bullying. The number of interviews 3:06 suit is more a moral aggression. Regarding the other cases, it was noted that all in addition to suffering the evils of prejudice, were harassed morally. Regarding moral violence, it is noted that all respondents believe they are common practices against

homosexuals, all this, due to the large existing prejudice in society. The study was relevant for the limited number of studies on the subject, it is believed that the established objectives were successfully achieved.

Key Words: Mobbing. Homosexuality. Preconception. Organization.

1. INTRODUÇÃO

As estratégias de reestruturação produtiva adotadas por empresas para sobreviver no atual mercado competitivo trouxeram a tona um novo modelo de gerenciamento de recursos humanos. É nesse ambiente, marcado pelas pressões, pelo desempenho quantitativo, além da despersonalização do trabalhador, tratado como mero objeto produtivo, que acontece o assédio moral, um processo de violência psicológica extremado contra o trabalhador com relação direta a danos a sua saúde mental (FREIRE, 2009).

Em complemento a isso, Zimmermann (2002), explica que o assédio moral no ambiente de trabalho não é um acontecimento novo, podendo-se dizer que é tão antigo quanto o próprio trabalho. O processo de globalização e a consequente flexibilização das relações trabalhistas apontaram a gravidade, generalização, intensificação e banalização do problema.

E neste ambiente, o ser-humano tem inúmeras vivências de prazer e de sofrimento. No que tange ao sofrimento do indivíduo nas organizações, pode-se dizer que as suas diversas faces acarretam adoecimento físico e psíquico, restando ao indivíduo desenvolver estratégias de enfrentamento frente a estas situações. E uma das formas de sofrimento vivenciada cotidianamente nas organizações, públicas ou privadas, é decorrente da discriminação do diferente, da recusa do outro, da falta de gosto da alteridade e da diversidade. E um dos grupos mais discriminados nas organizações é o homossexual. O sujeito gay que investiu todos os seus esforços e sua afetividade na empresa em que trabalha se vê, muitas vezes, desamparado em situações de preconceito, de homofobia e de discriminação em termos de ascensão profissional e de relacionamentos (SIQUEIRA et al.,2008).

Na mesma linha de pensamento, Ferreira (2007) expõe que apesar dos avanços da constituição brasileira de 1988, com relação aos direitos sociais, valorizações das minorias, bem como a rejeição a qualquer tipo de discriminação, os homossexuais tem se organizado em movimentos que visam cada vez mais atingir objetivos comuns a esta classe minoritária, buscando soluções para problemas além daqueles ligados a preconceito ou segregação. Tendo consciência do modo como a sociedade reage e pensa com relação a homossexualidade, o movimento LGBT (Lésbicas, Gays, Bissexuais, Transexuais) brasileiro vai além de aspectos ligados a proteção, leis, visibilidade e aceitação e atinge também as empresas.

Atualmente observa-se que os indivíduos homossexuais buscam uma nova relação com a sociedade, estes tentam construir um novo espaço social, recusando a marginalização e a exclusão. A construção e a reivindicação de aceitação e de integração sociocultural se torna o possível contexto de destaque ao indivíduo e a sua subjetividade na contemporaneidade. O discurso do movimento LGBT, da busca de direitos dos sujeitos homossexuais, surge nesse contexto como uma possibilidade da cultura moderna, a possibilidade de ser livre e de expressar os desejos. O movimento político social da militante da classe gay encontra ressonância na sociedade que valoriza o indivíduo. O desejo individual une-se ao coletivo, com o desejo de reconhecimento público, com as ideias de uma sociedade que abriga a diversidade e na qual é possível a constituição de novas identidades sociais e individuais (CARRIERI; AGUIAR; DINIZ, 2013).

No entanto, de acordo com Gutcoski (2006 apud IRIGARAY; SARAIVA; CARRIERI; 2010) não sendo algo explícito, a heteronormatividade estigmatiza, opõem-se e desqualifica seja qual for a manifestação não-heterossexual. Nesse sentido o indivíduo gay está, em diversos casos em situação fragilizada das empresas, tenha ou não a sua orientação sexual revelada, o que inclui situações constrangedoras e de humilhação, como piadas homofóbicas, discriminação e desigualdade de tratamento em questões associadas a promoções de carreira. Destaca-se, portanto que:

> No contexto da diversidade no ambiente de trabalho, pode-se dizer que um dos grupos mais marginalizados nas empresas é o dos gays e das lésbicas, porque, devido ao heterossexismo e à homofobia, eles são obrigados, muitas vezes, a não revelar a respectiva identidade, a fim de não ser prejudicados na carreira profissional. Nesse sentido, no âmbito dos estudos organizacionais, é mister analisar alguns aspectos não tão lembrados pela teoria, assim como pelas empresas, que necessitam ser debatidos em toda a sociedade. Apesar de constituírem uma minoria, os gays, diferentemente de outros grupos, têm muito mais dificuldades para obter os próprios direitos, inclusive nas empresas em que trabalham. Benefícios, como plano de saúde para o(a) parceiro(a), são negados. O homossexualismo é tema constante de piadas e de desprezo na cena organizacional (SIQUEIRA; ZAULI-FELLOWS, 2006, p.71).

Para sobreviver neste ambiente hostil, os homossexuais adotam diversas estratégias de sobrevivência, que variam desde a explicitação da orientação sexual em todas as dimensões sociais (família, trabalho), em apenas algumas (círculo de amigos mais próximos), até a sua ocultação em todos os espectros de sua vida em sociedade (IRIGARAY, 2007 apud IRIGARAY; SARAIVA; CARRIERI, 2010).

Contudo, o sofrimento no ambiente de trabalho inicia-se como um conflito entre a história do indivíduo vitima da violência moral e a gestão da organização, que, quando não a ignora, mascara-a, por não ter a possibilidade de finalizar com os ditames da constituição simbólica da heteronormatividade e reconhecer a diferença como parte das relações sociais. Em uma sociedade do espetáculo, da aparência, os sujeitos narcísicos, individualistas, não se percebem como parte do laço social e como incluídos por ele, limitando-se simbolicamente às possibilidades de readequar seus desejos e lugares sociais (CARRIERI; AGUIAR; DINIZ, 2013).

Diante do exposto, destaca-se que o objetivo geral delimitador da pesquisa é o seguinte: Analisar os relatos de homens e mulheres homossexuais que sofrem ou sofreram assédio moral no ambiente de trabalho?

Ademais, aponta-se que o tema abordado na presente pesquisa foi escolhido a partir de uma consulta em diversos anais científicos, onde pode se perceber que embora existam estudos que evidenciem as questões de gênero, participação das mulheres, inclusão de outras etnias e de pessoas portadoras de deficiência no mercado de trabalho, há certa carência em trabalhos que abordem o contexto homossexual no ambiente organizacional.

2. REVISÃO DA LITERATURA

No decorrer deste capítulo são apresentados os elementos que compõem a base teórica, visando à contextualização e o embasamento do estudo. Inicialmente destaca-se um contexto histórico da administração, bem como a influência das organizações nas relações de trabalho. Após explica-se a definição de assédio moral. Também se faz necessário buscando elucidar o objetivo geral, apresentar o conceito de homossexualidade e de homofobia.

2.1 As organizações e as relações de trabalho

O mundo do trabalho e das organizações passou por várias mudanças significativas ao longo dos tempos. No século XVII, com a sociedade mercantilista já desenvolvida, surge a burguesia, esta foi oriunda dos segmentos dos antigos servos, que adquiriram sua liberdade e se dedicaram ao trabalho no comércio, a partir desse fato, pela primeira vez na história do mundo, a conotação da palavra trabalho é modificada. Até então, sua interpretação era negativa, trabalhar era considerado uma atividade inferior e sem valor algum, destinada aos escravos. Após o surgimento da burguesia, ocorre o início da valorização do trabalho e da crítica à vida ociosa. Através dos avanços científicos do século XVII, da passagem do feudalismo ao capitalismo e de todos os acontecimentos sócio históricas daí advindos, a prática do trabalho acaba se consolidando na sociedade (ALVIN, 2006).

Destaca Costa (2010), que as relações humanas, e mais especificamente as relações de trabalho, foram drasticamente alteradas pelas revoluções tecnológicas ocorridas nos últimos séculos. A invenção da máquina representou uma ruptura definitiva do produtor direto com o domínio que este exercia sobre o processo de produzir; estabeleceu hierarquias produtivas e disciplinamento do trabalho; incorporou no processo produtivo uma norma autoritária sobre o trabalhador. Explica Woleck (2002), que na idade moderna, começou-se a fazer uma diferenciação entre o trabalho qualificado e o não qualificado, ou o produtivo e o não produtivo, aprofundando-se a distinção entre trabalho feito de forma manual ou intelectual.

Na chamada era do conhecimento, em que o capital intelectual se tornou tão importante, as organizações passaram a rever conceitos e atitudes para adotar posturas de valorização dos funcionários e de beneficiamento da comunidade em geral, tais qual o meio ambiente em que a mesma esta inserida. Assim, conforme explica Alvin (2006), em decorrência da grande influência das organizações no mundo moderno, pode-se observar um movimento crescente de envolvimento das pessoas com a sua ocupação e sua vida profissional. Em algumas pessoas e em algumas empresas, mais que em outras, é perceptível notar até certa devoção ao trabalho e à organização, que faz analisar laços relacionais similares àqueles mantidos com suas igrejas, por fiéis fanáticos. Para a autora, isso é reflexo de um paradoxo, a sociedade tem um discurso de desvalorização do público e valorização do privado, os indivíduos não deixam que sentimentos externos afetem a sua produtividade, ou em tese deveria ser assim, no entanto ao mesmo tempo, para realizar-se no privado, a pessoa se exige um grande investimento de tempo, energia e vitalidade no trabalho e na organização, que faz com que não sobre tempo para "ser". A organização acaba ficando com a melhor parte.

2.2 Assédio Moral

O tema assédio moral no trabalho, identificado também como violência moral ou psicoterrorismo no trabalho, tem sido bastante comentado nos últimos anos, aparecendo na mídia em geral, nas reivindicações de várias categorias de trabalhadores e na literatura especializada(MACIEL; CAVALCANTE; MATOS, 2007). O fenômeno conhecido atualmente como assédio moral se faz presente na sociedade desde o surgimento das primeiras relações de trabalho. O assunto, entretanto, só começou a ser estudado e considerado importante na relação entre saúde mental e trabalho a partir da década de 1980 (SOBOLL, 2008).

Explana Soboll (2008), que a violência psicológica relacionada ao ambiente organizacional, embora ocorra desde o início das relações trabalhistas, tem sido abordada recentemente como uma nova ameaça ocupacional, esta usa sua diferenciação devido à invisibilidade, por ser um tipo de fenômeno sem sangue, que não deixa as mãos sujas.

O conceito de violência psicológica, apontado por Soboll (2008) é descrito na Lei 11.340, Maria da Penha, de 7 de agosto de 2006, a qual desenvolve mecanismos para inibir a violência doméstica e familiar contra o gênero feminino, aponta diversos aspectos centrais de comportamentos relacionados a essa natureza. Segundo o contido na lei, a violência psicológica é definida como sendo:

> Qualquer conduta que lhe cause dano emocional e diminuição da autoestima ou que lhe prejudique e perturbe o pleno desenvolvimento ou que vise degradar ou controlar suas ações, comportamentos, crenças e decisões, mediante ameaça, constrangimento, humilhação, manipulação, isolamento, vigilância constante, perseguição contumaz, insulto, chantagem, ridicularizarão, exploração e limitação do direito de ir e vir ou qualquer outro meio que lhe cause prejuízo à saúde psicológica e à autodeterminação.

De acordo com Cairo Junior (2012), o fenômeno da violência psicológica denominado posteriormente assédio moral foi observado, inicialmente, entre animais, e após entre crianças que eram envolvidas em círculos sociais já consolidados, inclusive de trabalho, constatando-se a repulsa inicial a novo integrante. No aspecto laboral, a verificação de atitudes semelhantes intensificou-se com a globalização e consequente adoção de novos modelos e métodos de organização do trabalho, estes sempre direcionados para a maximização da produtividade e do retorno financeiro, necessários em face do aumento da competitividade.

É importante ressaltar que o assédio moral é resultado de um estudo científico realizado inicialmente por Heiz Leymann e seu grupo de trabalho, desenvolvido através de entrevistas com pessoas, onde foram analisados certos fatos ocorridos no ambiente de trabalho e seus efeitos sobre a saúde de cada uma delas. Para que serve está constatação? Serve para demonstrar que um julgamento de uma pessoa que se diz assediada, sem prova de problemas em sua saúde, por exemplo, não é assédio, pode ser um dano moral decorrente de situação vexatória, por exemplo, mais não é assédio, porque o assédio traz reflexos na saúde psíquica e/ou mental do assediado (ZANETTI, 2010).

Além disso, o assédio moral lesa e pode levar a atos extremos, como até mesmo o suicídio. A sociedade está acostumada somente a dar atenção as lesões corporais e atentados contra a vida causados por instrumentos materiais, ou seja, aqueles que ela consegue ver e acaba deixando de lado os “instrumentos psicológicos“ que também ferem e matam e são representados pelos atos abusivos e hostis (ZANETTI, 2010).

2.3 Homossexualidade e homofobia

Os autores Barreto, Araújo e Pereira (2009), apontam uma possível definição para sexualidade, como esta sendo o termo abstrato utilizado para se referir às capacidades associadas ao sexo. Estes indagam o que exatamente “sexo” significa? Segundo os mesmos, uma pluralidade de coisas ao mesmo tempo. A palavra pode apontar uma prática ,“fazer sexo” ou “manter relações sexuais com outra pessoa” ,também pode denominar um conjunto de atributos fisiológicos, órgãos e capacidades reprodutivas que permitem classificar e organizar categorias específicas de pessoas como “do mesmo sexo”, “do sexo oposto” , tudo isso a partir de características distintas atribuídas a seus corpos, aos seus modos comportamentais e as suas atitudes.

De acordo com Santos e Silva (2010), é necessário ressaltar que a relação sexual, constitui uma parte pequena da sexualidade, no entanto, esta vai mais além. A sexualidade é uma característica ampla experimentada por todo o ser humano, numa busca incessante de prazeres, sendo estes não apenas os sexuais.

A sexualidade, então, antes de ser uma substância, uma condição da natureza humana, é uma construção social. Havendo uma variedade de sentidos e de interpretações, constituídas historicamente no interior de sistemas de representações sociais mais abrangentes (COSTA, 2007). De acordo com Carrieri, Souza e Aguiar (2013) a noção de construção social da sexualidade distingue-se das visões essencialistas de sexualidade. A visão essencialista observa a sexualidade como algo natural, ou seja, enfatiza a heterossexualidade como algo normal e superior, considerando as demais formas de sexualidades como desviantes e inferiores.

Mas afinal, o que é a homossexualidade? Esta pergunta tem como pressuposto que a homossexualidade é alguma coisa. O problema é que a homossexualidade a uma infinita variação sobre um mesmo tema: o das relações sexuais e afetivas entre pessoas do mesmo sexo. Assim, ela a uma coisa na Grécia Antiga , outra coisa na Europa do fim do século XIX, outra coisa ainda entre os índios Guaiaqui do Paraguai. Com este mesmo raciocínio, a homossexualidade pode ser uma coisa para um camponês do Mato Grosso, outra coisa para um candidato a governador do Estado de São Paulo em 1982 e, de fato, tantas coisas quanto os diversos segmentos sociais da sociedade brasileira contemporânea (FRY; MACRAE, 1985). Nesse sentido, explica Figueiró (2007), que:

> Homossexual é a pessoa que sente atração afetiva e sexual por alguém do mesmo sexo. Em primeiro lugar, é útil esclarecer que um homossexual masculino, ou gay, sente-se homem, gosta de ser homem e não rejeita seu órgão sexual masculino. Da mesma forma, uma homossexual feminina, ou lésbica, sente-se mulher, gosta de ser mulher e não deseja ser homem. Neste ponto, encontra-se um grande equívoco, pois as pessoas acham que eles querem ser do outro sexo. Definitivamente não. Mesmo comportando-se de uma forma mais "masculinizada", segundo os padrões ditados pela sociedade, a maioria das lésbicas sente-se mulher e gosta de ser mulher (FIGUEIRÓ, 2007, p.33).

Destacam Moreira Filho e Madrid (2008) que uma polêmica em torno do tema homossexualidade, se dá pelos questionamentos de que se a mesma trata-se de uma patologia, e que ocorre por um desvio comportamental do indivíduo; ou por uma questão biogenética, em que o ser-humano, mulher ou homem, tornam-se homossexuais durante o desenvolvimento intra-uterino, em que a quantidade de hormônio masculino (testosterona) recebido pelo feto, pode determinar se o indivíduo em uma fase mais madura de sua vida terá uma inclinação para o sexo oposto ou semelhante ao seu. Ou ainda, que trata tão somente de uma escolha, ou seja, uma questão de orientação sexual, em que o indivíduo escolhe se relacionar com alguém do mesmo sexo ou não, podendo também, escolher se relacionar com ambos.

Diversos são os fatores e acontecimentos históricos nos quais a sexualidade foi tratada pelas instituições de poder, como: a religião, o governo através de leis criminalizando os atos, a política preocupada em proteger a família, a ciência, e, particularmente, a psicologia e a psiquiatria tentando explicar o que deu errado no processo de construção de uma sexualidade "normal", e, mais tarde, pelas ciências sociais, como a antropologia e o direito, com uma abordagem de cunho social, que vão descrever práticas e debater a igualdade de direitos sem procurar causas (GOLIN, 2013).

> Nesse processo histórico, foram muitos os tipos de tratamentos dados aos homossexuais, dependendo da cultura, das relações de poder de cada época e principalmente da moral sobre a sexualidade. Todas essas instituições e poderes, em maior ou menor grau, colocaram, predominantemente, a sexualidade dos homossexuais de forma negativa e sempre associada a um tipo de desvio moral,

> sexual e de caráter. Estas opiniões permearam nossa cultura ocidental. As razões para que isso tenha acontecido são muitas, de ordem política e moral. Esse é o caso das religiões de matriz judaico-cristã, da prática médica e da abordagem da ciência, que sempre tentou dar uma explicação sustentada na perspectiva do desvio, sempre tratando como problema. Ainda hoje ouvimos debates e opiniões que tratam a homossexualidade como se fosse um problema subjetivo (GOLIN, 2013, p.76).

É necessário lembrar, que seja uma escolha de vida sexual, ou que seja uma característica estrutural do desejo erótico por indivíduos do mesmo sexo, a homossexualidade deve ser considerada tão legítima quanto a heterossexualidade. Esta não é mais que a simples manifestação do pluralismo sexual, uma variante constante e regular da sexualidade humana. Na condição de atos consentidos entre adultos, os comportamentos homoeróticos devem ser protegidos como qualquer outra manifestação da vida privada (BORRILO, 2001).

O termo homofobia é comumente utilizado para conceituar a discriminação sofrida por indivíduos com uma orientação sexual diferente da aceita socialmente como natural, ou seja a heterossexualidade. Informa Borrilo (2001), que a nomenclatura, foi registrada nos dicionários somente ao final da década de 90, seu uso original parece remontar a K. T. Smith. A palavra homofobia visa designar dois aspectos de uma mesma realidade: uma dimensão pessoal de natureza afetiva, que se manifesta pela rejeição aos homossexuais, e uma dimensão cultural de natureza cognitiva, na qual o objeto da rejeição não é o indivíduo homossexual, mas a homossexualidade como fenômeno psicológico e social.

Neste sentido, a palavra é comumente é empregada quase que exclusivamente em referência a conjuntos de emoções negativas (tais como aversão, desprezo, ódio, desconfiança, desconforto ou medo) em relação a pessoas homossexuais ou assim identificadas. Essas emoções, em alguns casos, seriam a tradução do receio (inconsciente e "doentio") de a própria pessoa homofóbica ser homossexual (ou de que os outros pensem que ela seja). Assim, seriam indícios (ou "sintomas") de homofobia o ato de se evitarem homossexuais e situações associáveis ao universo homossexual, bem como a repulsa às relações afetivas e sexuais entre pessoas do mesmo sexo. Essa repulsa, por sua vez, poderia se traduzir em um ódio generalizado (e, de novo, "patológico") às pessoa homossexuais ou vistas como homossexuais (JUNQUEIRA, 2007).

A homofobia vista por muitos como apenas violência física, manifesta-se também por atos e palavras de ridicularizarão, no ambiente de trabalho a mesma é agravada pelo fato de que muitas vezes as vitimas não reagem com o medo de perder o emprego ou pelo simples fato do agressor ser alguém "conhecido", nesse contexto, as pessoas homossexuais sofrem com o preconceito às vezes embutidos em piadas ou de outras formas que as desestabilizam, estes acontecimentos podem gerar desde uma insatisfação com o trabalho, afetar negativamente o desempenho e até ocasionar problemas de saúde nesses indivíduos.

Essa realidade tem feito com que às empresas percebam a necessidade de elaborar políticas organizacionais explícitas para trabalhar o assunto diversidade. Nesse sentido, a experiência tem mostrado que os indivíduos são muito mais propensos a aceitar as diferenças étnicas, sociais e de gênero do que a diversidade de orientações sexuais, e essa realidade se reflete no cotidiano organizacional (IRIGARAY, 2011).

Destaca-se também que ao se analisar o assédio moral e o fenômeno da violência simbólica contextualizados no ambiente de trabalho, há que se levar em conta, além das dimensões de raça e de gênero, da posição na organização, da classe social e do nível de instrução escolar, as dimensões de orientação sexual. A sexualidade não é muito discutida no ambiente organizacional, o que é um equívoco, dados seus efeitos potenciais na vida da pessoa e dos grupos aos quais pertence (CARRIERI; AGUIAR; DINIZ, 2013).

3. METODOLOGIA

Primeiramente destaca-se que como o enfoque do estudo é o de conhecer fatos relacionados a uma população, classificou-se a abordagem utilizada como predominantemente de cunho qualitativo. Ademais, se classificou a pesquisa a partir dos dois critérios básicos de distinção definidos por Vergara (1997), como sendo quanto aos fins e quanto aos meios. A autora defende que um estudo pode ser classificado quanto aos fins como de caráter exploratório, descritivo, explicativo, metodológico, aplicado e intervencionista. Para a realização desta pesquisa, a mesma foi classificada quantos aos fins como aplicada e descritiva. Quanto aos meios é classificada como pesquisa de campo, bibliográfica e *ex post facto*.

A seleção dos sujeitos da pesquisa ocorreu a partir técnica metodológica *snowball*, também chamada de *snowball sampling* ("Bola de Neve"). Os critérios delimitantes para que um indivíduo pudesse participar do estudo eram os de que fosse homem ou mulher maior de 18 anos e que possuísse orientação sexual homossexual, bem como tivesse trabalhado ou trabalhe em uma organização de cunho pública, mista ou privada. O método de coleta de dados utilizado no presente estudo é o de entrevista, que segundo Vergara (2009**),** consiste em uma interação verbal, uma conversa, um diálogo, uma troca de significados, um meio de se conseguir informações acerca de algo. Para este estudo optou-se por entrevistar nove pessoas, sendo que ao fim obtiveram-se as respostas de oito homens e duas mulheres declaradamente homossexuais, optou-se por esse número, pois ocorreu saturação teórica.

A análise dos dados ocorreu inicialmente com a transcrição integral de todas as falas dos entrevistados, fazendo com que após esta etapa pudesse ser iniciada a etapa de comparação com a referida base teórica deste. Destaca-se que o estudo teve como principal limitação à falta de mulheres respondentes relata-se que dos participantes, apenas duas pessoas são do gênero feminino, pretendia-se inicialmente ter um número equilibrado entre os sexos, no entanto, acredita-se que isso não afete o resultado final da pesquisa.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O estudo foi composto pela participação de sete homens cisgêneros e duas mulheres cisgêneras homossexuais, com idades variando entre 19 e 33 anos. Em relação ao estado civil, oito pessoas se identificaram como solteiros e uma pessoa identificou-se como casada.

Solicitou-se, aos entrevistados do estudo, que os mesmos respondessem o seguinte questionamento: No tocante a sua vida pessoal, o que é ser homossexual? Os participantes discursaram sobre o ser homossexual, bem como suas próprias essências, convicções e como a sua orientação sexual afeta a sua vida como um todo. A seguir serão elencadas algumas respostas, acerca desse questionamento.

Para a entrevistada 1, ser homossexual não é só possuir uma orientação/condição sexual que difere do esperado socialmente, é assumir uma posição cultural, expressão afetiva, identidade social e pessoal muito mais intensa e representativa. Para ela, o indivíduo que possui uma divergência entre o heteronormativo vive uma constante batalha com o preconceito, e isso conforme relato da pessoa entrevistada é agravado quando a pessoa oprimida é do sexo feminino, pois segundo a pesquisada, a mulher homossexual sofre por ser lésbica e também por ser mulher, ou seja, é vitima de sexismo.

O entrevistado de número 9, acredita que a homossexualidade possui dois aspectos: o biopsicossocial relacionado à sua constituição humana e de gênero/sexual e o aspecto social, na convivência com as pessoas e na forma de ser/pensar/se expressar como pessoa no mundo.

Em contraponto a isso, os entrevistados de número 2, 3, 4, 5 e 6, acreditam que ser homossexual está apenas ligado ao fato de possuir atração por pessoas do mesmo sexo, os mesmos não enxergam outras questões que diferenciem uma pessoa heterossexual, de uma homossexual.

Outra questão pertinente ao assunto e perguntada às pessoas objetos do estudo, era a de que relatassem para quais pessoas de seu círculo social eram assumidas com relação a orientação sexual. Nesse sentido obtiveram-se as seguintes respostas: Os pesquisados de número 1, 2, 6, 7, 8 e 9 não escondem a sua orientação sexual de ninguém. No entanto conforme o segundo participante mesmo sendo assumido há algumas observações relacionadas a essa pergunta que devem ser mencionadas. O entrevistado acredita que em empresas pequenas, constituídas por pessoas mais conservadoras ou mais "velhas", há uma muralha de dificuldade para "suportar" desenvolver seu trabalho próximo a um homossexual, estas pessoas acabam inferiorizando quem possui orientação sexual diferente da heteronormativa e prejudicam o desempenho destes, além de ocasionar muitas vezes demissões prematuras e injustificadas.

O 9° entrevistado, ressalta não ter avaliado nenhum fator ao se revelar homossexual no seu ambiente de trabalho, pois, conforme este, a homossexualidade não interfere diretamente no aspecto profissional e não se deve misturar a vida pessoal com a profissional, embora segundo o participante, seja difícil distinguir as duas.

Ainda com relação a assumir-se socialmente, informa-se que as pessoas correspondentes aos números 3 e 5, são assumidos apenas para amigos e alguns familiares. A participante de número 4 por sua vez, possui sua orientação sexual revelada para amigos, toda a sua família, e algumas pessoas do trabalho, pois segundo essa, vários indivíduos em sua organização são munidos de preconceito com relação a homossexuais.

Tendo em vista o exposto, questionou-se a todos os entrevistados quais fatores foram avaliados ao optar por revelar ou não sua orientação sexual no ambiente de trabalho? A seguir foram selecionadas algumas das respostas que visam exemplificar como é assumir-se sexualmente no ambiente organizacional:

> Não costumo expor minha vida em nenhum âmbito, mas no caso da sexualidade, parece que é bem difícil, pois muito rapidamente as pessoas criam uma expectativa exagerada sobre o assunto, não entendo bem essa necessidade extrema e evasiva que as pessoas têm em querer saber a qualquer custo a condição sexual do indivíduo, parece até que isso vai mudar suas rotinas, e quando há certa desconfiança você é praticamente torturado psicologicamente até abrir o jogo. A experiência às vezes não é tão ruim, mas praticamente todas às vezes são desconfortáveis. Falo por mim e sem generalizações, mas esse assunto ainda hoje causa excitação nas pessoas, às reações são diferentes, umas de felicidade total por saber que você é gay, outras regadas de muitas autoafirmações, outras de negação, de preconceito, mas comigo em todas às vezes foi desconfortável. É como se cada vez que eu conhecesse alguém eu tivesse que baixar as calças e mostrar meus genitais (ENTREVISTADA 1).

Faz-se importante relatar a resposta do pesquisado de número 3, este ao ser questionado acerca da referida pergunta, não hesitou em responder que mantinha sua sexualidade escondida em seu ambiente de trabalho, pois todos os seus colegas são segundo este, extremamente preconceituosos e homofóbicos, complementando o entrevistado afirma: "Eles falam que desejam matar os gays, tem até vídeo provando isso". Eles quem? a maioria homem ou mulher? "A maioria homem".

Visando responder ao objetivo da pesquisa, o entrevistador solicitou aos pesquisados que os mesmos relatassem quais experiências negativas ocorreram no ambiente de trabalho em decorrência da orientação sexual homossexual e como isso os afetou. Algumas das respostas são expostas a seguir:

> No meu último emprego meu chefe e alguns colegas quase que diariamente faziam piadas sobre minha condição, todas regadas de conotação sexual e insultos ainda que para eles obscuros. Era exposta sempre que em um grupo de pessoas, com perguntas das mais evasivas possíveis, das quais nunca respondi, pois achava um absurdo. Por vezes rebati as piadas ou insultos, tentando sempre expor que aquilo me incomodava, mas sempre sem muito sucesso, porque aquilo para eles era uma diversão, então não acabaria tão cedo. Meu chefe circulava pelos setores falando que eu mantinha uma relação com uma das colegas de trabalho. Colega essa que eu mal sabia o nome, pois era nova na empresa. Por muitas vezes me chegaram pessoas perguntando como tinha sido ficar me agarrando no portão com a menina nova. Essa história inclusive foi aos ouvidos da diretora da empresa. Só não fui prejudicada profissionalmente, pois em nenhum momento dei motivos para que pensassem uma coisa dessas a meu respeito. Sempre fui muito respeitosa e estritamente profissional. (ENTREVISTADA 1)

> [...]Em 2008 ganhei um novo supervisor, o mesmo sabia da minha orientação, mas nunca fora motivo de problemas. Até que em uma manhã, ele me chamou a sala dele e me informou que estava contratando um rapaz para trabalhar comigo, e que eu deveria dar o treinamento ao mesmo, até então estava tudo certo, mas em um determinado momento ele me olha e diz: "É para você dar o treinamento para ele, e não vai "cantar" o rapaz, pois é um guri bom que não queremos perde-lo". Minha reação naquele momento foi de fúria eu quase entrei em um estado de surto, em 1 ano e meio de empresa nunca tinha passado por tamanho constrangimento. Tamanha era a absurdidade que ele tinha falado, olhei para ele e fiz diversas perguntas e réplicas em sequência "Quem você pensa que você é? Tu achas que minha família não me deu educação? Você acha que eu não tenho caráter? Está questionando minha índole? Você enxerga meu profissionalismo ou minha homossexualidade aqui dentro? Você está me injuriando, e maldizendo a educação que recebi da minha família, você está ofendendo a todos nós, eu estou aqui porque preciso do emprego, e não para "dar em cima de colegas". Exigi que ele se retratasse na mesma hora e ele negou-se afirmando que não tinha dito nada demais(ENTREVISTADO 2).

> Na empresa que estou, é um inferno. Eu não consigo ser eu mesmo, eu não consigo trabalhar, as pessoas são muito preconceituosas, elas fazem piadinha o tempo todo de gay e só sabem falar de mulher, são super preconceituosos, muito machistas, pra eles mulher tem que ficar em casa fazendo comida e homem ficar assistindo no sofá o jogo de futebol, sendo servido, é esse nível sabe (ENTREVISTADO 3).

> Eu trabalhava como promotor em uma empresa de telefonia e a gente ficava na ilha dos celulares em uma loja do varejo. Era um grupo de pessoas, um de cada operadora e um assistente da loja. Acontecia muita piada em relação a minha sexualidade, principalmente por que eu tinha uma colega que era evangélica, então os comentários eram do tipo "Deus Vai te curar", "Isso é errado". Certa vez ela propôs de fazer uma janta entre os promotores da loja, depois ela falou na frente de todos que eu não poderia levar meu namorado e falava também que se eu fosse não era pra dar em cima do namorado dela. Como se eu me interessasse. (ENTREVISTADO 5).

> [...] No meu emprego anterior, que era em uma imobiliária, tinham três pessoas assumidamente homossexuais, sempre fomos respeitados por todos os colegas, até que um dia, um dos meus colegas, postou uma foto beijando o namorado dele na época, no mesmo final de semana, que acontecera uma confraternização de toda a equipe de trabalho, onde todos beberam e dançaram como acontecia normalmente

> nessas confraternizações. Na semana seguinte eu e meus outros dois colegas recebemos um e-mail avisando que deveríamos cuidar com o que publicávamos nas redes sociais (ENTREVISTADO 6).

> Eu não tinha planos de entrar nessa empresa, mas fiz ficha e entrei, eu meio que omiti na entrevista que era gay, por que havia ido a outra empresa e por ter me identificado como gay, não fui contratado, a mulher me olhou com cara de nojo e eu sabia que ela ia jogar o meu currículo fora. Então nessa empresa que entrei, eu acabei por não contar que era gay, mas após me assumir foi horrível. O encarregado era uma pessoa na faixa de 50 anos e ele era muito preconceituoso, eu ouvia muita coisa. Além disso, como na empresa haviam muitos haitianos, eles tem o costume de chamar os gays de "macici", é um termo perjorativo equivalente a "bicha". Os "guris" brasileiros, eles não falam nada, mas você vê que não querem que você se misture, mas os haitianos me chamavam por esse termo todo santo dia. Tem também o fato que o encarregado me colocava trabalhar com os meninos por que ele não gostava que eu ficasse ao lado das meninas trabalhando, apesar de ser um setor predominantemente feminino. Então, eu tinha as atividades dos homens pra fazer e eu fazia tudo, mas, isso de ficar com as meninas para o encarregado era o "fim de carreira", por que eu fazia de tudo lá e ele reclamava disso, por que eu conversava mais com as meninas do que com os "pia". No setor tinha muita gente, só que eu era diferente pra ele, por que nunca tinha entrado um gay lá dentro, e quando entravam não se assumiam por medo (ENTREVISTADO 7).

> Meu chefe indireto também era homossexual, ele insistia pra se relacionar comigo, mandava cartinhas, bilhetes, dava em cima de mim, me chamava de bonito todo dia. No aniversário nós recebíamos um cartão de aniversário, ele botou um bilhete dentro do meu e disse pra eu ler depois que saísse da empresa, no papel estava escrito o telefone dele, endereço e ainda que ele me esperaria naquele local pra que eu pegasse meu presente. Eu não queria nada com ele, não era assumido e ficava constrangido de contar pra alguém e falar o quão pressionado eu estava sendo [...] Eu ficava mal, por que ele sendo chefe, eu não podia discutir, eu sentia medo de que algo acontecesse, parecia que eu seria obrigado a ter algo com ele. Depois de um tempo ele foi demitido por outro motivo. Então gerente me chamou e perguntou se ele tinha me "cantado" alguma vez, me pressionado no trabalho ou me assediado, eu neguei tudo, por que ela estava pedindo se tinha acontecido algo e eu pensei que ela talvez fosse me demitir **(**ENTREVISTADO 8).

> [...] Bom quando penso na situação eu me sinto mal. Na última escola em que atuei, em turmas de ensino fundamental a vice-diretora da manhã me persuadiu, via Whatsapp que os alunos de uma turma do sexto ano, reagiam de forma rebelde nas minhas aulas em virtude de "não aceitarem minha homossexualidade". E sugeriu uma troca de turma. Ela ainda se referiu assim: Wagner eu sei que você é um excelente profissional, mas penso que seria melhor pra ti como professor. Desabei a chorar na hora, a sorte é que não estava na escola. Dois meses depois me exonerei como professor contratado da rede estadual onde atuava no Rio Grande do Sul. Me senti um lixo e humilhado como profissional(ENTREVISTADO 9).

Além de conhecer as vivências negativas dos homossexuais em seus respectivos ambientes de trabalho, no decorrer das entrevistas, realizaram-se questionamentos aos entrevistados sobre como estes avaliavam as políticas de conscientização das empresas acerca de assédio moral e homofobia. Todos os pesquisados afirmaram que nas empresas onde atuavam não havia um programa eficiente que conscientizasse as pessoas sobre os assuntos, citaram haver e-mails direcionados aos servidores ou palestras integradoras que abordavam diversos temas, no entanto nenhum com muita ênfase.

Os pesquisados em unanimidade acreditam que haveria resultados positivos, caso as empresas se propusessem a trabalhar a conscientização sobre a diversidade e o assédio moral, a maioria, no entanto afirma que seria difícil lidar com as "mentes fechadas", conforme a

participante número 1: “Iria dar certo, porém seria um trabalho bem árduo, pois desconstruir valores já enraizados é uma coisa nova e bem difícil”.

Após ouvir as impressões dos entrevistados sobre como as empresas poderiam reagir para melhor gerenciar essa diversidade, percebeu-se que o cerne da questão é não pensar somente em formas de melhorar a produtividade, mas também no bem-estar social do funcionário e no modo como este se sente com relação à cultura organizacional da empresa.

Complementa Costa (2014), que organizações que possuem um gerenciamento da diversidade integrado em sua missão, acabam por buscar a compatibilidade com as motivações dos seus colaboradores, clientes e a sociedade a qual estão inseridas. Além disso, a autora cita que a diversidade deixou de ser somente uma prática para a empresa e passou a ser um valor competitivo para o mercado, isso ocorre por que para se manter competitiva, as organizações necessitam reter e atrair talentos de várias grupos de idade, gênero, culturas e pessoas com deficiência; um bom gerenciamento da diversidade, acaba por fazer com que haja uma convergência de ideias.

5. CONCLUSÕES

Primeiramente destaca-se que nem todos os relatos contidos no decorrer desta pesquisa enquadram-se como assédio moral. As entrevistas de número 3 e 6 adequam-se mais a uma agressão moral. Conforme explica Cortez (2012), as agressões pontuais ocorrem por meio de condutas hostis e de caráter abusivo; podem ser palavras, atitudes ou comportamentos que visem ameaçar a vitima, além disso, constrangem, humilham e desqualificam a pessoa atingida, podendo levar a danos emocionais e psicológicos. Em relação aos demais casos, notou-se que todos além de sofrer os males do preconceito, foram assediados moralmente, pois além de haver o critério de repetição nos insultos, houve reflexos na saúde psíquica e mental dos entrevistados.

Nos relatos pesquisados notou-se que a grande maioria dos homens homossexuais sentiu-se rejeitados pelos grupos de homens heterossexuais, estes por sua vez, eram quem mais faziam insultos, ou piadas com a sexualidade dos entrevistados. As duas mulheres entrevistadas relataram que os homens heterossexuais agiam de forma a constrangê-las ou a trata-las como objetos, estas, além de sofrerem com o preconceito e a homofobia, acabam sendo vitimas do sexismo presente em muitos indivíduos do sexo masculino.

Em relação à violência moral, aponta-se que todos os entrevistados acreditam serem comuns às práticas contra homossexuais, tudo isso, em virtude do grande preconceito existente na sociedade. Ademais se percebeu que a maioria dos pesquisados não sabia do fato de estar sendo vitima de assédio, isso se deve em parte a desinformação destes sobre o tema, mas também as culturas das empresas em não conscientizarem os seus funcionários sobre este e outros assuntos pertinentes para um bom convívio social.

Além disso, faz-se necessário relembrar que o assédio moral apresenta direções no ambiente de trabalho, que podem ser horizontal, vertical ascendente ou descendente e mista. Ao analisar os dados coletados, percebeu-se que nos casos 3 e 5, o fenômeno ocorreu de forma horizontal, quando colegas agridem outros colegas. Já nos casos 1, 2, 4, 5, 7 e 9, identificou-se que o assédio ocorreu de forma mista, ou seja, os respondentes da pesquisa sofreram insultos e humilhações constantes tanto dos colegas de mesmo nível, quanto de chefes em posições hierárquicas superiores a estes. O entrevistado de número 8 foi assediado moralmente por um superior hierárquico, configurando como assédio moral vertical descendente.

Há ainda, por parte de alguns pesquisados o medo de revelar-se homossexual no ambiente de trabalho, este receio foi citado nos casos 3, 4 e 5. Conforme Irigaray (2011), a invisibilidade que os homossexuais se queixam possui diversos motivos, dentre as quais a interiorização do estigma. Para o autor, esses grupos "invisíveis" podem ter sido alvo de um nível tão grande de preconceito que usam do artifício de se esconder, recorrendo ao silenciamento sobre discriminações sofridas e à autoexclusão de assuntos que possam mostrar as diferenças.

Lembra-se que para a maioria dos participantes do estudo as empresas não investem em programas ou atitudes que visem diminuir o preconceito, a imagem que estas passam é de puro interesse em lucratividade e não uma preocupação com o bem estar dos funcionários.

Ressalta-se ainda, que os pesquisados quando confrontados sobre a discriminação, afirmaram acreditar que esta seja oriunda da falta de informação das pessoas e de uma educação desregrada, que deveria priorizar educar as pessoas desde jovens sobre a pluralidade sexual e o respeito acima de tudo. Além disso, os participantes acreditam que caso as empresas invistam em programas de conscientização e de apoio a diversidade, o quadro de discriminação tende a diminuir aos poucos.

Ao deixar que um talento vá embora, as empresas perdem em termos competitivos, portanto acolher e gerenciar a diversidade, é pensar de forma estratégica e ir além do bem estar social do funcionário. É enxergar que empresas atuantes de forma a promover o aspecto de diversidade possuem menos conflitos entre seus funcionários; tem em seus quadros colaboradores mais motivados e esforçados para atingir os objetivos estabelecidos e; possuem um diferencial voltado para a promulgação de ideias e a inovação.

O estudo foi relevante pelo limitado número de pesquisas acerca do tema, acredita-se que os objetivos estabelecidos foram alcançados com êxito. Além disso, o trabalho buscou mostrar as situações de discriminação e de injúrias que os homossexuais acabam por passar em seu cotidiano, assunto este visto como tabu por algumas organizações. Elenca-se que novos estudos podem vir a ser desenvolvidos aproveitando-se da temática.

REFERÊNCIAS

ALVIM, Mônica Botelho. A relação do homem com o trabalho na contemporaneidade: uma visão crítica fundamentada na Gestalt-Terapia. **Estudos e Pesquisas em Psicologia,** Rio de Janeiro, v. 6, n. 2, p.122-129, 07 jul. 2006.

BARRETO, Andreia; ARAÚJO, Leila e PEREIRA, Maria Elisabete. **Gênero e diversidade na escola: formação de professoras/es em Gênero, Orientação Sexual e Relações Étnico-Raciais.** Livro de conteúdo. Versão 2009. – Rio de Janeiro : CEPESC;Brasília : SPM, 2009. p, 266.

BORRILO, Daniel. Homofobia e educação. In: LIONÇO, Tatiana; DINIZ, Debora. **Homofobia e Educação:** um desafio ao silêncio. Brasília: Letraslivres e Editora Unb, 2001. p. 196

CAIRO JUNIOR, José. **Curso de direito do trabalho.** 7. ed. Salvador: Juspodivm, 2012. 1176 p.

CARRIERI, Alexandre de Pádua; AGUIAR, Ana Rosa Camillo; DINIZ, Ana Paula Rodrigues. Reflexões sobre o indivíduo desejante e o sofrimento no trabalho: o assédio moral, a violência simbólica e o movimento homossexual. **Ebape,** Rio de Janeiro, v. 11, n. 1, p.165-180, 27 jan. 2013.

CARRIERI, Alexandre de Pádua; SOUZA, Eloisio Moulin de; AGUIAR, Ana Rosa Camillo. Trabalho, Violência e Sexualidade: Estudo de Lésbicas, Travestis e Transexuais. **RAC,** Rio de Janeiro, v. 18, n. 1, p.78-95, jan. 2014

COSTA, Mila Batista leite Corrêa da. **As relações de trabalho, a máquina e o fato.** Rev. Trib. Reg. Trab. 3ª Reg., Belo Horizonte, v.51, n.81, p.91-105, jan./jun.2010

COSTA, R. S. M. ; **Homossexualidade: um conceito preso ao tempo**. Bagoas : Revista de Estudos Gays, v. 1, p. 121-144, 2007

FERREIRA, Renata Costa. **O Gay no ambiente de Trabalho:** Análise do ser gay nas organizações modernas. 2007. 126 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Administração, Universidade de Brasília, Brasília, 2007.

FIGUEIRÓ, Mary Neide Damico. **Homossexualidade e educação sexual:** Construindo respeito a diversidade. Londrina: Universidade Estadual de Londrina, 2007. 101 p

FREIRE, Paula Ariane. O assédio moral como corolário dos sistemas fordista/taylorista e toyotista e os danos à saúde mental do trabalhador. **Revista da Sjrj,** Rio de Janeiro, p.377-394, 29 jul. 2009. Disponível em: <http://www4.jfrj.jus.br/seer/index.php/revista_sjrj/article/viewFile/19/18>. Acesso em: 24 ago. 2015

FRY, Peter; MACRAE, Edward. **O que é homossexualidade.** São Paulo: Abril Cultural, 1985.

GOLIN, Célio. Da patologia a cidadania. In: NARDI, Henrique Caetano; SILVEIRA, Raquel da Silva; MACHADO, Paula Sandrine. **Diversidade sexual, relações de gênero e políticas públicas.** Porto Alegre: Sulina, 2013. p. 211.

IRIGARAY, Hélio Arthur Reis. **Orientação Sexual e Trabalho**. GV Executivo, v. 10, p. 44-47, 2011

IRIGARAY, Hélio Arthur Reis; SARAIVA, Luiz Alex Silva; CARRIERI, Alexandre de Pádua. Humor e Discriminação por Orientação Sexual no Ambiente Organizacional. **RAC,** Curitiba, v. 14, n. 5, p.890-906, 01 set. 2010. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/rac>. Acesso em: 25 ago. 2015.

JUNQUEIRA, Rogério Diniz. **Homofobia:** limites e possibilidades de um conceito em meio a disputas. 2007. Disponível em: <www.cchla.ufrn.br/bagoas/v01n01art07_junqueira.pdf>. Acesso em: 28 nov. 2015.

MACIEL, Regina Heloisa; CAVALCANTE, Rosemary; MATOS, Teresa Glaucia Rocha. AUTO RELATO DE SITUAÇÕES CONSTRANGEDORAS NO TRABALHO E ASSÉDIO MORAL NOS BANCÁRIOS: UMA FOTOGRAFIA. **Psicologia e Sociedade,**Fortaleza, v. 2, n. 19, p.117-128, 2007.

MOREIRA FILHO, F. C. ; MADRID, D. M**.** . **A Homossexualidade e a sua Históri**a. In: IV Encontro de Iniciação Científica e III Encontro de Extensão Universitária, 2008, Presidente Prudente. IV Encontro de Iniciação Científica e III Encontro de Extensão Universitária, 2008

SANTOS, Ângela Maria dos; SILVA, João Bosco da. **Educação em Diálogos com a Diversidade.** Cuiabá: Kcm Editora, 2010. 116 p.

SIQUEIRA, Marcus Vinicius Soares et al. Homofobia: Violência Moral e Constrangimentos no Ambiente de Trabalho. In: ENCONTRO DE ESTUDOS ORGANIZACIONAIS DA ANPAD, 5, 2008, Belo Horizonte. **Anais**... Belo Horizonte: ANPAD, 2008.

SIQUEIRA, Marcus Vinicius Soares; ZAULI-FELLOWS, Amanda. Diversidade e identidade gay nas organizações. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional,** Fortaleza, v. 4, n. 3, p.69-81, nov. 2006. Disponível em: <www.gestaoorg.dca.ufpe.b>. Acesso em: 25 ago. 2015.

SOBOLL, Lis Andrea. **Assédio moral/organizacional:** uma análise da organização do trabalho. São Paulo: Casa do Psicólogo, 2008. 238 p.

VERGARA, Sylvia Constant. **Métodos de coleta de dados no campo.** São Paulo: Atlas, 2009.

VERGARA, Sylvia Maria. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** São Paulo: Atlas, 1997.

WOLECK, Aimoré ; O Trabalho, a ocupação e o emprego. Uma perspectiva Histórica. Revista de Divulgação Tecnico-científica do Instituto Catarinense de Pós-Graduação, p. 33 - 39, 01 jan. 2002.

ZANETTI, Robson. E-Book: Assédio Moral no Trabalho. Conteudo Juridico, Brasilia-DF: 10 mar. 2010. Disponível em :<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=5.22743&seo=1>. Acesso em: 03 nov. 2015.

ZIMMERMANN, Silvia Maria. **O assédio moral e o mundo do trabalho.** 2002. Disponível em: <http://www.conhecer.org.br/download/seguranca e medicina no trabalho/Leitura anexa 1 ASSEDIO MORAL.pdf>. Acesso em: 25 ago. 2015.

DESENVOLVIMENTO DE PESSOAS E ORGANIZAÇÕES – UM ENFOQUE NOS ARRANJOS EMPRESARIAIS

Andrea Bencke Zambarda (zambarda@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação UNIEDU

James Antônio Antonini (antonini@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

Beno Nicolau Bieger (beno@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia Florestal - UFPR

Resumo

A dinâmica dos mercados, marcados pela complexidade e pela globalização, exige das organizações novos estilos de gestão para enfrentar a concorrência e definir estratégias competitivas. Encontrar maneiras de alcançar a competitividade é um fator crucial para a sobrevivência das organizações. Uma forma encontrada pelas empresas para lidar com a complexidade dos ambientes organizacionais, principalmente, para empresas de pequeno e médio portes, são os arranjos empresariais, onde a parceria e a cooperação aparecem como elementos fundamentais na busca por vantagens competitivas. O aumento da produtividade e da qualidade dos produtos e serviços prestados está diretamente relacionado ao nível de qualificação das pessoas que compõem as organizações. Pensar em inovação e competitividade é pensar em pessoas definindo estratégias e gestionando processos. São as pessoas que trazem as inovações, compartilham ideias e suscitam a aprendizagem organizacional. Neste sentido este artigo volta o olhar para os arranjos empresariais e buscar verificar como estes formatos podem contribuir/facilitar com o desenvolvimento de profissionais e consequentemente, com o desenvolvimento das organizações, principalmente de pequenas e médias empresas, visando o aumento da produtividade e a criação de diferenciais competitivos. Trata-se de uma pesquisa descritiva, como procedimento foi utilizado a pesquisa bibliográfica, com abordagem qualitativa. A análise deste estudo corrobora com o argumento de que a matéria prima do século é o conhecimento e que de acordo com Nonaka e Takeuchi (1997) a criação do conhecimento e a inovação contínua são as vantagens competitivas que diferenciarão as empresas. Neste contexto os arranjos empresariais se configuram como uma excelente oportunidade de fomento ao desenvolvimento e à aprendizagem organizacional.

Palavras-chave: Arranjos empresariais, competitividade, aprendizagem organizacional.

PEOPLE AND ORGANIZATIONS DEVELOPMENT - A FOCUS ON BUSINESS ARRANGEMENTS

Abstract

The dynamics of the markets, marked by complexity and globalization, requires the new management styles organizations to compete and define competitive strategies. Finding ways to achieve competitiveness is crucial for the survival of organizations. Found a way for companies to deal with the complexity of organizational environments, especially for small and medium-sized enterprises are business arrangements where the partnership and cooperation appear as fundamental elements in the search for competitive advantage.

Increased productivity and quality of products and services is directly related to the level of qualification of the people making up the organizations. Think of innovation and competitiveness is thinking about people defining strategies and managing processes. Are the people who bring innovations, share ideas and raise organizational learning. In this sense this article back looking for business arrangements and seek to see how these formats can help / facilitate the development of professional and consequently, the development of organizations, particularly small and medium-sized enterprises, aimed at increasing productivity and creating competitive advantages. It is a descriptive research, such procedure was used bibliographical research with a qualitative approach. The analysis of this study corroborates the argument that the raw material of the century is knowledge and that according to Nonaka and Takeuchi (1997) knowledge creation and continuous innovation are the competitive advantages that differentiate companies. In this context business arrangements act as an excellent development opportunity for development and organizational learning.

Keywords: business arrangements, competitiveness, organizational learning.

1 INTRODUÇÃO

Ao longo da década de 1990, o Brasil teve seu cenário econômico marcado pela globalização dos mercados, formação de blocos econômicos e redução das barreiras comerciais entre os países. Esse fato provocou a acirrada competição entre as empresas para criar e/ou consolidar vantagens competitivas a fim de se manterem no mercado (BRAND; KLIEMANN NETO, 2004).

Mariotto (1991) traz que a competitividade de uma empresa pode ser compreendida como a capacidade da empresa de explorar, em seu proveito, a estrutura e os padrões de concorrência do mercado em que atua (ou quer atuar) e, assim, conseguir, rentabilidade no longo prazo.

A atual dinâmica dos mercados cada vez mais complexos e globalizados exige das organizações novos estilos de gestão para enfrentar a concorrência e definir estratégias competitivas. Encontrar maneiras de alcançar a competitividade é um fator crucial para a sobrevivência das organizações.

Segundo Santos e Cândido (2011), uma forma encontrada pelas empresas para lidar com a complexidade dos ambientes organizacionais, principalmente empresas de pequeno e médio porte tem sido a organização em forma de redes. Nestas, a parceria e a cooperação aparecem como elementos fundamentais na busca por vantagens competitivas, que contribuem para a minimização de custos de produção e que também atuem como catalisadores do desenvolvimento local pois os relacionamentos organizacionais tendem a acontecer em fases complexas e quando há objetivos comuns.

Nesta busca pela competitividade, aliada a um ambiente de extrema rapidez nas relações, a velocidade da informação determina que tudo seja muito dinâmico; a inovação é premissa básica para a competitividade. Não há como pensar em processos produtivos sem estabelecer uma relação de contínua aprendizagem, onde em que a revisão e melhoria de processos e produtos ocorrem continuamente em busca de um diferencial a ser oferecido ao cliente, criando uma cultura de aprendizagem.

“As organizações que aprendem são aquelas com capacidade para criar, adquirir e transferir conhecimento, bem como para modificar seu comportamento para refletir novos conhecimentos e discernimentos” (SENGE, 2003, p.38).

O capital humano tem o poder de revolucionar as organizações em busca da competitividade. O conhecimento é fruto da mente humana e, pensar em inovação direciona, automaticamente, a pensar em pessoas como agentes transformadores. Para Nonaka e Takeuchi (1997) conhecimento é entendimento, é expertise, é informação valiosa da mente humana combinada com experiência, contexto, interpretação e reflexão.

O grande desafio empresarial posto aos administradores na busca pela competitividade é a melhoria da produtividade de sua mão-de-obra para melhor atender os clientes, assediados por esforços contínuos da concorrência.

O aumento da produtividade e da qualidade dos produtos e serviços prestados está diretamente relacionado ao nível de qualificação das pessoas que compõem as organizações. Pensar em inovação e competitividade é pensar em pessoas definindo estratégias e administrando processos.

Com o crescimento da competitividade e das exigências do mercado, diversas empresas têm se organizado conjuntamente com o intuito de formar parcerias, constituindo os chamados Arranjos Empresariais, a fim de que sejam alcançadas vantagens competitivas (GONÇALVES, LEITE E SILVA, 2012).

Neste sentido este artigo volta o olhar para os arranjos empresariais e busca verificar como estes formatos podem contribuir/facilitar com o desenvolvimento de profissionais e consequentemente, com o desenvolvimento das organizações, principalmente de pequenas e médias empresas, visando o aumento da produtividade e a criação de diferenciais competitivos.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Arranjos Empresariais

A corrida pela competitividade exige das empresas maior produtividade, com qualidade e a custos mais baixos. Para muitas empresas, em especial as pequenas e médias, estes objetivos exigem novos modelos de gestão das organizações. Organizações das mais variadas se agrupam em torno da necessidade de sobreviver e prosperar, tornando-se capazes de igualar as vantagens da grande empresa verticalizada (eficiência operacional, escala produtiva, poder de influência sobre fornecedores e clientes) e superá-la mantendo aquelas vantagens características das pequenas e médias empresas (adaptabilidade, flexibilidade, agilidade) (FELDHAUS, PEREIRA E MORAIS, 2012).

Em uma primeira averiguação, observa-se que as alianças estratégicas, segundo Noleto (2000) citado por Santos, Silva e Cândido (2011), são associações que visam melhorar as posições e objetivos das organizações, envolvendo a cooperação de duas ou mais entidades, na qual todas as partes se fortalecem mutuamente. Esta é exatamente uma das características das parcerias, na qual os envolvidos em determinado setor econômico reconhecem a necessidade de realizar algum tipo de associação, somando suas competências na busca por objetivos comuns para as partes envolvidas (NOLETO, 2000 apud SANTOS, SILVA E CÂNDIDO, 2011).

Desta forma, esses aspectos podem ser confirmados de acordo com Cândido e Abreu (2000), pois as "organizações do mesmo ramo industrial frequentemente se juntam sob o mesmo 'guarda-chuva' de associações comerciais e profissionais, cooperando no sentido de interesses compartilhados". Ou seja, se torna um ponto facilitador do desenvolvimento de alianças e parcerias com o intuito de melhorar o desempenho dos atores envolvidos, bem como da economia no qual o arranjo está inserido. A atuação destes aglomerados facilita tanto o desempenho da empresa perante seus concorrentes, como auxiliam na manutenção destas empresas no mercado. O que pode favorecer a competitividade das localidades onde os arranjos produtivos atuam.

Segundo Gonçalves, Leite e Silva (2012) os Arranjos Empresariais encontrados e discutidos na literatura são: Arranjo Produtivo Local (APL), Clusters, Redes de Empresas, Cooperativas, Cadeia Produtiva ou Filière, Cadeia de Suprimentos ou Supply Chain, Condomínio Industrial e Consórcio Modular.

Brito e Leite (2008) afirmam que empresas tem se organizado conjuntamente para formar alianças estratégicas ou os chamados Arranjos Empresariais, tendo como objetivo criar ou consolidar vantagens competitivas entre os membros que os compõem através do compartilhamento da sua gestão. No Brasil, o termo que mais tem sido utilizado para estes arranjos empresariais, inclusive pelo Governo Federal, é o de Arranjo Produtivo Local ou simplesmente APL (GONÇALVES, LEITE E SILVA, 2012). Para Jorde e Teece (1989), citado por Gonçalves, Leite e Silva (2012), os Arranjos possibilitam o aumento do acesso a novos conhecimentos, facilita a aprendizagem organizacional, o acesso às novas tecnologias, e o processo de inovação.

2.1.1 Arranjo Produtivo Local (APL)

Arranjo Produtivo Local pode ser definido por um conjunto de empresas com interesses semelhantes, influenciadas pelo mesmo meio, aproximadas geograficamente e apresentando características em comum. Santos e Cândido (2013) definem como sendo aglomerações territoriais de agentes econômicos, políticos e sociais com foco em um conjunto específico de atividades econômicas, configurando-se como uma estratégia coletiva para as empresas.

Quando uma empresa faz parte de arranjo produtivo, a tendência inerente a este fato é que o grau competitivo desta localidade aumente, pois a ideia primordial de um APL é a integração entre as empresas que fazem parte do mesmo, formando as redes interempresariais, associações, entre outras (SANTOS, SILVA E CÂNDIDO, 2011).

2.1.2 Rede

Outra forma de arranjo é a organização em forma de Rede. Segundo Cândido e Abreu (2000), o objetivo da interação entre atores e organizações nas redes é uma tentativa de ampliar o número de parceiros, a fim de viabilizar interesses e projetos comuns. Com isso, essas parcerias podem contribuir para que haja a competitividade em um determinado setor. Redes são formatos organizacionais, definidos a partir de um conjunto de articulações entre empresas, envolvendo a realização de transações e/ou o intercâmbio de informações e conhecimentos entre os atores, não implicando necessariamente na proximidade espacial de seus integrantes (LASTRES E CASSIOLATO, 2005).

2.1.3 Consórcio Modular

Para Gonçalves, Leite e Silva (2012), o consórcio modular pode ser considerado um caso radical de terceirização em que os fornecedores-chave, chamados de sistemistas, assumem a montagem prévia do módulo sob sua responsabilidade e sua posterior montagem diretamente na linha de montagem final da montadora, os investimentos em equipamentos e ferramentas e a gestão (mesmo que parcial) da cadeia de suprimentos do módulo. Por sua vez, a montadora providencia a planta e a linha de montagem final, executa a coordenação desta e o teste final dos produtos.

Para Gonçalves, Leite e Silva (2012), a formação de um consórcio apresenta inúmeras vantagens ao racionalizar os esforços das empresas, mobilizando as capacidades específicas e tornando as empresas consorciadas mais eficientes para a realização do objeto do consórcio, ou em situações extremas, nas quais isoladamente não teriam condições de executar determinado empreendimento.

2.1.4 Clusters e Polos

Para Filho et. al.(2015), clusters são aglomerados de empresas e instituições relacionadas a um mesmo setor industrial em uma determinada área geográfica, que estabelecem relações de cooperação e competição.

Sob a ótica de Carvalho Júnior (2007), no entendimento de Petrelli (2015), os polos industriais constituem uma forma de organização da produção que possibilita às empresas construírem vantagens competitivas sustentadas não somente por ações individuais, mas também por ações coletivas.

2.1.5 Cadeias Produtivas

Para Lastres e Cassiolatto (2005) Cadeias Produtivas referem-se a um conjunto de etapas consecutivas pelas quais passam e vão sendo transformados e transferidos os diversos insumos em ciclos de produção, distribuição e comercialização de bens e serviços. Cada membro é responsável pela realização de diferentes etapas do processo e podem estar localizados em regiões ou localidades distintas.

Independentemente da forma que o Arranjo assuma, para Crocco et al. (2003) citado por Gonçalves, Leite e Silva (2012), estas formas de organização tem auxiliado empresas dos mais variados tamanhos e, particularmente, as pequenas e médias empresas, a superarem barreiras ao seu crescimento. De um lado, a proximidade física das empresas propiciaria o surgimento de externalidades, pecuniárias e tecnológicas. De outro, a proximidade física e cognitiva cria condições para uma interação cooperativa. Além de que ideias são trocadas e desenvolvidas, e o conhecimento é compartilhado numa tentativa coletiva de melhorar a qualidade de produtos e processos, de ocupar segmentos de mercado, de coordenar ações e resolver problemas conjuntamente.

2.2 Recursos Humanos na Cadeia Produtiva

A Gestão de Recursos Humanos (GRH) pode ser compreendida como um conjunto de "políticas e práticas que permitem a conciliação de expectativas entre a organização e as pessoas para que ambas possam realizá-las ao longo do tempo" (DUTRA, 2002, p.17).

Segundo Milkovich (2000), as pessoas devem estar em primeiro lugar dentro das instituições, por mais que as instalações físicas, equipamentos e o dinheiro também sejam importantes, são as pessoas que planejam, produzem, controlam, vendem, buscam estratégias para melhor desempenho dentro da instituição. A área de recursos humanos é que "traz o

brilho da criatividade para a empresa". Além disso, os funcionários precisam ser eficazes para que uma empresa cresça e atinja todas as metas sem precisar sofrer durante sua trajetória.

Chiavenato (2004), diz que "em um mundo de negócios caracterizado pela exploração da inovação tecnológica, pela globalização dos mercados, pela forte competição entre as organizações, [...] as organizações precisam ser rápidas, ágeis, eficazes em custos". Portanto, deve se ter recursos, conhecimentos, habilidades e competências e pessoas que possam ajudar nas mudanças e transformações para criar instituições competitivas e de sucesso.

Segundo Gramigna (2007) qualquer tipo de empresa/instituição deve investir primeiramente nas pessoas, pelo simples fato que sem elas nada funciona, mesmo tendo a tecnologia mais inovadora e necessária. Cita também que "pessoas tem o dom de fazer o sucesso ou o fracasso de qualquer empresa. Pessoas podem colocar seu talento a favor das organizações quando encontram ambiente para tal" (GRAMIGNA, 2007, p. 08).

Na intensa busca pela competitividade, as empresas fomentam os conhecimentos dos seus funcionários e através deles, visam criar seus diferenciais de atuação no mercado. Para isso, o compartilhamento dos conhecimentos das pessoas é necessário e também se torna imprescindível, o desenvolvimento do potencial dos funcionários para que cresçam e entreguem à organização suas competências, aqui entendidas como o CHA – Conjunto de Conhecimentos, Habilidades e Atitudes (DUTRA, 2004).

Um importante subsistema que compõe a Gestão de Pessoas é o treinamento e desenvolvimento que visam o aperfeiçoamento do desempenho funcional e o desenvolvimento do potencial dos funcionários, gerando maior competitividades empresarial.

2.3 Treinamento e Desenvolvimento de Pessoas e a Aprendizagem Organizacional

Na área de recursos humanos o treinamento e desenvolvimento são instrumentos de transformação das pessoas e das instituições, promovendo o crescimento das pessoas nas suas carreiras e consequentemente o aumento de produtividade das organizações.

Segundo Chiavenato (2008) e Marras (2011), o treinamento é um processo de aprendizagem em curto prazo, no qual transmite aos funcionários habilidades, atitudes, conhecimentos, para o melhor desempenho nas tarefas e no seu cargo dentro da instituição.

Para Milkovich e Boudreau (2000), o treinamento é um processo sistemático para promover a aquisição de habilidades, regras, conceitos ou atitudes que resultem em uma melhoria da adequação dos funcionários e da instituição. Além disso, ele enfatiza que o desenvolvimento é um processo de longo prazo para que os funcionários tenham capacidade e desempenho para realizar as tarefas que são necessárias dentro de seu setor.

Os objetivos do treinamento e desenvolvimento para Marras (2011) são divididos em dois tipos: os específicos e os genéricos. Os objetivos específicos são: formação profissional: onde é repassado tudo que é essencial para um bom desempenho dentro da função de cada colaborador; especialização: oferece o conhecimento ou a prática dentro de uma única área de trabalho, otimizando os resultados; reciclagem: buscam conceitos, conhecimentos e prática de trabalhos para atualizar e definir as necessidades da instituição. Como objetivos genéricos destacam-se: o aumento da produtividade e da qualidade; incentivo motivacional; otimização pessoal e organizacional e atendimento de exigências das mudanças.

Para Fialho (2006) a informação e o conhecimento são as armas competitivas de nossa era. O conhecimento é mais valioso que qualquer outro fator de produção. As empresas mais bem sucedidas são as que usam o conhecimento de forma mais eficaz.

Nesta ótica, o subsistema de treinamento e desenvolvimento é o que promove o compartilhamento do conhecimento, sua criação e disseminação nas organizações.

Para satisfazer as exigências da atualidade e competir eficazmente nos mercados globais as tradicionais formas hierárquicas não suprem as necessidades de melhorias em qualidade e produtividade, sendo necessárias novas formas de gerenciar com eficácia o conhecimento e a aprendizagem organizacional (FIALHO, 2006).

Para Nonaka; Takeuchi (1997) a forma de desenvolvimento e de gestão do conhecimento nas empresas foi o diferencial das empresas japonesas nas décadas de 80 e 90. A forma de gerir o conhecimento é que traz a inovação contínua e, isso, por sua vez, traz vantagens competitivas.

3 METODOLOGIA

O presente estudo foi realizado de outubro a novembro de 2015. Quanto aos objetivos, trata-se de uma pesquisa descritiva, pois visa descrever as contribuições dos diversos arranjos empresariais para o desenvolvimento das pessoas e das organizações.

Pesquisas de caráter descritiva estudam em geral características de determinados grupos. Estudos descritivos são utilizados quando se deseja descrever as características de um fenômeno (RICHARDSON, 2014).

Quanto aos procedimentos é uma pesquisa bibliográfica, pois se utilizou de livros e artigos sobre a temática para as análises e discussão.

Para Cervo e Bervian (2002), a pesquisa bibliográfica tem como metodologia explicar um problema a partir da leitura e análise de publicações anteriormente escritas, como livros, artigos ou revistas científicas.

Quanto à abordagem do problema trata-se de uma pesquisa qualitativa, que segundo Richardson (2014), é aquela que pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

4 ANÁLISES E DISCUSSÃO

4.1 As pessoas e as organizações

As organizações convivem com mudanças impostas pela economia, concorrência, inovação, mudança do perfil do cliente e outros motivos. Com tamanha exigência fica difícil encontrar clientes totalmente satisfeitos com as empresas. Hoje são muitas as variáreis que contribuem neste processo de atendimento de expectativas, dificultando ainda mais para as organizações a tarefa de satisfação.

É fato que as organizações precisam evoluir e isso perpassa pelo desenvolvimento das pessoas, seus funcionários, através da capacitação e experiências com a cultura organizacional, porém nesta conturbada e globalizada economia, as organizações oscilam

entre altos e baixos e dependendo cada vez mais da competência e criatividade da equipe de trabalho.

Motta (1997) observa que o comportamento das organizações varia culturalmente confirmando as diferenças nos valores, atitudes e comportamentos dos indivíduos no ambiente de trabalho e principalmente no que se refere ao trabalho administrativo.

Diante deste cenário, desenvolver a equipe de trabalho, com cultura organizacional própria, gerenciar com foco no conhecimento e aprendizagem desta equipe capacitando-a para a absorção e transformação de informações em conhecimento e estratégias, parece ser o melhor caminho para a sobrevivência e crescimento das organizações, transformando-a em uma organização que aprende.

A diferença entre o passado e os tempos atuais é a velocidade com que as coisas acontecem, pois com o desenvolvimento e avanço da tecnologia, a informação chega muito mais rápido à comunidade empresarial, aos consumidores e clientes. A inovação é um carimbo necessário para buscar diferenciação no mercado e manter a empresa competitiva. Como esta é constituída por pessoas a capacitação e o desenvolvimento da equipe são indispensáveis para a aprendizagem organizacional.

Como forma de atuação neste mercado extremamente competitivo surgem os mais diversos modelos de arranjos empresariais que visam auxiliar com o desenvolvimento dos parceiros, construindo alianças estratégicas em busca do compartilhamento dos conhecimentos, de novas tecnologias e de inovações.

4.2 A aprendizagem nas organizações

Para Fialho (2006) há algum tempo a aprendizagem organizacional não passava de um amontado de ideias deixadas de lado, para quem sabe um dia serem utilizadas. Atualmente as organizações precisam se adaptar ao ambiente com constante mudança, sendo proativas, buscando o sucesso no futuro, olhando para os erros e acertos do passado, tendo-os como aprendizado e transformando esse conhecimento em modelos mentais de ação e proatividade. Tudo isso por meio das pessoas, de sua capacidade para gestão e inovação dos processos e dos indivíduos. O conceito de aprendizagem organizacional é um processo em contínuo movimento, com interação de pessoas, estruturas, estratégias e ambiente.

Com este foco, pode-se afirmar que os objetivos dos arranjos empresariais coadunam com a expectativa de desenvolvimento e aprendizagem nas organizações. De acordo com Cândido e Abreu (2000), as "organizações do mesmo ramo industrial frequentemente se juntam sob o mesmo 'guarda-chuva' de associações comerciais e profissionais, cooperando no sentido de interesses compartilhados". Kolb (1997) destaca que as organizações precisam se relacionar com os diferentes aspectos do ambiente, afirmando que as diferentes unidades organizacionais desenvolvem formas específicas de pensamento e ações, bem como métodos para tomada de decisões e de resolução de problemas. Estas organizações doutrinam e capacitam seus gestores para tomada de decisões conforme exigência do ambiente que estão inseridas.

De acordo com Senge (1999), organizações que aprendem são aquelas com capacidade de instigar seus funcionários a apreenderem continuamente, desenvolvendo a capacidade de criar novos padrões de pensamento em que aprendem em equipe. A aprendizagem organizacional não é vista como um produto final, precisando estar em contínuo

desenvolvimento. O sucesso da organização depende da capacidade de propagar o aprendizado, para todas as pessoas que constituem a organização.

Neste sentido, as formas de arranjo empresariais visam o desenvolvimento da cultura da aprendizagem organizacional nas empresas. Conforme abordado por Crocco et al. (2003) citado por Gonçalves, Leite e Silva (2012), estas formas de organização tem auxiliado empresas dos mais variados tamanhos e, particularmente, as pequenas e médias empresas, a superarem barreiras ao seu crescimento. De um lado, a proximidade física das empresas propiciaria o surgimento de externalidades, pecuniárias e tecnológicas. De outro, a proximidade física e cognitiva cria condições para uma interação cooperativa. Além de que ideias são trocadas e desenvolvidas, e o conhecimento é compartilhado numa tentativa coletiva de melhorar a qualidade de produtos e processos; de ocupar segmentos de mercado; de coordenar ações e resolver problemas conjuntamente.

Independe do formato que o arranjo empresarial assuma seja ele em APL, Rede, Consórcio, Cluster, pólo, entre outros. O objetivo é aumentar a competitividade e gerar o desenvolvimento das organizações parceiras. No que tange a gestão de pessoas, a forma mais explícita de vantagem competitiva que os arranjos empresariais assumem é desenvolvimento compartilhado das pessoas que atuam nestes arranjos e com isso, o aumento da qualidade de produtividade, para que, esta eficácia no desenvolvimento da gestão e dos processos aliada a uma estratégia bem definida, tragam o diferencial competitivo destas empresas.

Senge (1999) relata, que o domínio e apropriação de determinadas disciplinas básicas é o que diferenciará as organizações que aprendem das controladoras e autoritárias. Estas disciplinas são consideradas essenciais para o desenvolvimento de algumas habilidades necessárias para a aprendizagem organizacional. Afirma ainda que as disciplinas: Pensamento Sistêmico, Domínio Pessoal, Modelos Mentais, Visão Compartilhada e Aprendizagem em Equipe completam o ciclo que a organização precisa para aprender a aprender.

Entende-se por Pensamento Sistêmico, referências conceituais, a visão do todo, construída e desenvolvida com a experiência do passar dos anos esclarecendo os padrões que rotulam a organização, onde a equipe através da soma das partes conhece o todo. Através do pensamento sistêmico entende-se como o indivíduo sabe da sua importância para o todo.

O Domínio Pessoal esclarece e aprofunda sua própria visão, destacando a importância da aprendizagem individual e sua conexão com a aprendizagem organizacional, o compromisso recíproco entre o indivíduo e a organização.

A disciplina Modelos Mentais é considerada como pressupostos arraigados que impedem o indivíduo de ter uma visão mais flexível de mundo, mantendo-o com práticas organizacionais ultrapassadas se o modelo mental não for atualizado.

A Visão Compartilhada destaca a importância da instituição reunir as pessoas em torno de objetivos comuns. Trata-se de uma disciplina que busca transformar a visão individual em uma visão compartilhada, resolvendo e definindo o futuro de forma conjunta.

A Aprendizagem em Equipe é uma disciplina que inicia pelo diálogo, abandonando a individualidade e ideias fixas sobre determinados assuntos, para a visão coletiva e aprendizado conjunto. Desta forma, para haver aprendizado organizacional faz-se necessário que as equipes demonstrem capacidade para aprender. Portanto, o significado básico de uma organização que aprende é uma organização que está continuamente expandindo sua capacidade de criar seu futuro.

Dentro deste contexto Fialho (2006), afirma ser importante estabelecer uma compreensão da mente e de suas realizações, na aprendizagem, no pensamento, na linguagem e nos processos de aprendizagem. Garvin (2001) reconhece da mesma forma, que uma organização que aprende cria não apenas novos modos de pensar, mas é uma organização habilidosa na criação, aquisição e transferência de conhecimentos e na modificação de seu comportamento para refletir novos conhecimentos e novas ideias, resultando em organizações mais inteligentes.

Segundo Shaw (1994), para as empresas instituírem sistemas de aprendizado capazes de se auto transformarem é extremamente necessário que os funcionários estejam habilitados para aprender, desta forma serão os propulsores das mudanças contínuas e necessárias para o melhoramento da organização. Para Garvin (2001), a construção de uma organização de aprendizagem se dá a partir de cinco práticas:

1) O Emprego sistemático de técnicas de resolução de problemas, onde a prática e o treinamento possam estimular o aprendizado e desenvolvendo a disciplina, fazendo com que as pessoas estruturem melhor suas ideias e ficando mais atentos aos detalhes;

2) Experimentação, envolvendo pesquisa sistemática e teste de novos conhecimentos. Para esta prática é necessário à existência de pessoal treinado e habilitado para aplicar e avaliar as experimentações, por meio de programas rotineiros ou mesmo projetos inovadores;

3) Aprendizado pelas experiências passadas, sendo muito importante que as organizações revejam periodicamente suas ações de sucesso e de fracasso, tornando-as acessíveis a toda a equipe, assim possibilita a chance de a organização aprender com seus erros e acertos;

4) Aprendizado das experiências realizadas por outros. Simplesmente reconhecer que existem aprendizados acumulados nos indivíduos e que podem ser utilizados para o aprendizado de todos.

5) Transferência de conhecimento. As informações devem ser transparentes e disseminadas a todos da organização.

Garvin (2001) considera os programas de capacitações e treinamento formas efetivas de repassar informações aos funcionários, mas afirma que para a efetividade desta metodologia, a teoria precisa estar aliada à prática utilizando o feedback como ferramenta de comunicação para avaliar o processo de aprendizado. Para Mcgill; Slocum Jr (1995), uma organização inteligente possibilita a aprendizagem dos funcionários, transformando-se de forma contínua, cita ainda que, existe diferença entre aprender e treinar pessoas. Treinar é basicamente trazer informações para as pessoas e estimulá-las a colocar em prática, enquanto aprender perpassa em estimular as pessoas a pensarem, criando novos conhecimentos, tornando a organização mais criativa e autônoma.

Senge (1999) alerta e observa que as organizações precisam desenvolver competências, desta forma conseguirá aumentar sua capacidade de aprendizado. Uma estratégia das organizações é conscientizar os funcionários que a capacitação é importante para eles, pois nada substitui um verdadeiro engajamento, quando estes compreendem e se comprometer com as mudanças e aprendizado organizacional. Corroborando com esta afirmativa a de que o conhecimento é a nova matéria prima das organizações e quem os detém são as pessoas que fazem parte delas, investindo na qualificação destes, a organização estará investindo em aumento de produtividade.

Senge (1999) também afirma que os funcionários não precisam acreditar nas cinco disciplinas de aprendizado que ele menciona, pois as mesmas não são uma espécie de religião. As pessoas têm de acreditar em algo que tenha significado pessoal para elas. Se não estiverem pessoalmente engajadas, o processo de aprendizado não será mantido.

4.3 A gestão da aprendizagem organizacional

As empresas, seus gestores e funcionários devem estar sempre preparados para a adaptação às iminentes mudanças, sendo regra obrigatória para o enfrentamento de novas experiências, continuidade e sucesso da organização. Para Fialho (2006) as conceituações de aprendizagem organizacional são mais complexas que as de aprendizagem individual, ou seja, incentivar o indivíduo a aprender, se capacitar, que o treinamento é bom para ele é um caminho mais simples do que transformar tudo isso em aprendizagem organizacional.

Para superar essas barreiras a gestão da aprendizagem organizacional é fundamental. Deve ser voltada para o equilíbrio entre o desenvolvimento humano e as questões tecnológicas e de processo. Neste contexto é papel do líder incentivar os funcionários a realizarem atividades orientadas para objetivos.

O profissional que está à frente dos processos das cadeias produtivas, tem de exercer uma liderança efetiva, mostrando às pessoas qual o propósito da organização, sendo firme na sua tomada de decisão e muitas vezes dizendo não, àquilo que foge ao escopo da estratégia da empresa. A parceria estabelecida pelos arranjos empresariais também deve ter muito clara as suas formas de atuação e seus limites de cooperação, guiadas por uma liderança que realmente faça a diferença e conduza às estratégias empresariais.

Para Senge (1997) a gestão do aprendizado nas empresas é um trabalho delicado e sutil, pois os líderes são projetistas, professores e regentes, exigindo deste líder habilidades para construir uma visão compartilhada buscando a evolução dos processos mentais, sempre questionando os processos atuais e seus resultados, incentivando a busca de novos padrões de pensamentos.

Os líderes são os verdadeiros responsáveis pela construção de organizações capazes de aprender a mudar continuamente o futuro baseado no processo de capacitação pessoal. Para Fialho (2006) conseguir a efetividade organizacional e compreender o comportamento de grupo de pessoas e como elas aprendem é um desafio do líder. Senge (1999) afirma que a liderança deve começar pelo princípio da tensão criativa, que surge no momento em que se vê onde se quer estar e de dizer a verdade em relação onde se está realmente e o líder tem a capacidade de fazê-lo sem perder ninguém da equipe.

Para Fialho (2006), a gestão do conhecimento, aprendizagem organizacional e inteligência competitiva não são algo que pode ser comprado numa empresa de consultoria. Todo esse processo começa com e eficiência da gestão, preparando, capacitando, treinando e incentivando a equipe de funcionários, sendo este o início do processo. Superada esta etapa as pessoas farão o seu papel transferindo conhecimento uns aos outros e automaticamente a empresa será transformada em uma empresa que possui a capacidade de aprender de forma rápida, com a velocidade que o mercado exige, dando as respostas esperados pelos seus clientes. Todo esse processo é possível, pois no fundo não exige nem uma técnica sofisticada, é tão somente estratégia empresarial, obedecendo a critérios pré-estabelecidos e construindo objetivos claros a todos os participantes do processo.

De forma simplificada, gerir o aprendizado significa aprender sobre si mesmo continuamente, fazendo com que aconteça através da capacitação e desenvolvimento o mesmo aprendizado com todos os membros da organização. O que o gestor deve fazer é oferecer condições para os funcionários para a autoaprendizagem, estimulando de forma sistemática o desenvolvimento de competências das pessoas. É função do gestor e do líder conhecerem e dominarem os conceitos da aprendizagem organizacional, das ferramentas de execução, bem como montar o plano de ação, através da organização estratégica voltada para a capacitação das pessoas, proporcionando a interação dos funcionários com os objetivos das organizações, gerando altos índices de motivação e satisfação da equipe.

De maneira geral é importante para o futuro da empresa, capacitar as pessoas, desenvolver a inteligência coletiva da organização e principalmente permitir que ela realmente funcione, propiciando condições para isso. O atual cenário econômico que as empresas disputam exige que o colaborador integre-se no sistema organizacional, trabalhe em equipe buscando o atingimento das s metas e objetivos, pré-determinados e principalmente manter-se atento ao próprio desenvolvimento e aprendizagem.

A gestão do aprendizado de pessoas e equipes deve comprometer todos com o seu processo de aperfeiçoamento contínuo de conhecimentos, habilidades e atitudes, capacitando-os a promoverem a melhoria de resultados para as organizações. Segundo Kolb (1997) a aprendizagem deveria ser um objetivo explícito, perseguido de forma consciente e deliberada, semelhantemente à busca pelo lucro ou produtividade.

Dentro dos arranjos empresariais surge uma espetacular oportunidade do desenvolvimento dos funcionários, iniciando com práticas de treinamento e desenvolvimento até a progressiva maturação, com o desenvolvimento da cultura da aprendizagem. As pequenas e médias empresas têm, através dos arranjos empresariais, condições de concorrer com grandes empresas, juntas conseguirão desenvolver ações de qualificação do seu pessoal, trocando experiências, conhecimentos e tecnologias, o que, separadas dificilmente conseguiriam.

Para Fialho (2006) é preciso que as organizações busquem novos paradigmas, criando interfaces para as várias estratégias de trabalho, buscando a aprendizagem organizacional, através da perpetuação do conhecimento organizacional, pois não há aprendizagem organizacional sem aprendizagem individual. Em suma, a capacitação de toda a equipe é essencial para o processo de aprendizagem individual e coletiva, onde o indivíduo aprende, a organização aprende, tornando o doloroso papel do gestor um pouco mais leve e efetivo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A globalização ou abrangência das fronteiras, aliadas a competitividade forçam as organizações a atualizarem constantemente as estratégias mercantis. As organizações efetivamente criaram vidas e a sua equipe não é mais formada por coadjuvantes como se conheceu num passado não tão distante.

Os funcionários passam de recursos a parceiros das organizações, contribuindo de forma mais efetiva através de suas experiências, conhecimentos, habilidades em todas as tarefas que constituem uma empresa. São essas pessoas que devem ser capacitadas, treinadas, educadas, pois tomarão decisões sobre o futuro das organizações e todos os outros recursos que pertencem ao ambiente que a empresa está envolvida.

Conforme afirma Senge (1999) é necessário evoluir e aprender com as experiências do passado, considerando os erros e acertos, utilizando estes dados para planejar e construir o futuro.

A empresa não existe sem pessoas, mesmo que desapareça, por qualquer motivo, toda a estrutura física e de capital, se a organização não perder as pessoas, então continuará viva. O cenário exige que a empresa seja proativa, arrojada, destemida, tal qual exige que os funcionários sejam capacitados para enfrentar de forma harmônica todas as dificuldades e desafios que a organização enfrenta.

A interação e a troca de conhecimentos entre os indivíduos tornou-se fator primordial para a inovação. É obrigação dos gestores a difusão das informações e a coordenação do processo de aprendizagem. Este artigo defende a concepção de que a capacitação do indivíduo é o centro do processo de aprendizagem organizacional e que os arranjos empresariais são uma excelente oportunidade de desenvolvimento das pessoas e criação de uma cultura de aprendizagem organizacional, equiparando às condições de competitividade baseada no conhecimento das pequenas e médias empresas, com a dos grandes empreendimentos.

A busca contínua por novas habilidades e aprendizados que visem representar para a empresa uma vantagem competitiva perante a concorrência passa a serem fatores de sucesso, pois, depois de vários indicativos é possível afirmar que a capacidade das pessoas para aprender nos níveis individual e organizacional forma a base para uma organização dominar as mudanças e garantir a continuidade de seus trabalhos.

6 REFERÊNCIAS

BRAND, F. C.; KLIEMANN NETO, F. J. **Uma abordagem sobre formatos de arranjos empresariais.** In: XI SIMPÓSIO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. Bauru, SP, 2004.

BRITO, A. M.; LEITE, M. S. A. Discussão sobre as características dos diferentes Arranjos Empresariais. In: ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO - ENEGEP, 28., 2008. **Anais...** Rio de Janeiro – RJ, 2008.

CÂNDIDO, G. A.; ABREU, A. F. Os conceitos de redes e as relações interorganizacionais: um estudo exploratório. In: ASSOCIAÇÃOS NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 24., 2000, Florianópolis. **Anais**... Florianópolis: EnANPAD, 2000.

CARVALHO, A. V.; NASCIMENTO, L.P.. **Administração de recursos humanos**. São Paulo: Pioneira, 2002.

CASAROTTO FILHO, N., PIRES, L. H.. **Redes de pequenas e médias empresas e desenvolvimento local:** estratégias para a conquista da competitividade global com base na experiência italiana. São Paulo: Atlas, 1999.

CERVO, A. L.; BERVIAN, P. A.. **Metodologia Científica**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2002.

CHIAVENATO, I. **Recursos humanos:** o capital humano das organizações. São Paulo: Atlas, 2004.

_____._____. São Paulo: Atlas, 2008.

DUTRA, J. S. **Gestão de Pessoas:** modelos, processos, tendências e perspectivas. São Paulo: Atlas, 2002.

_____. **Competências**: conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna. São Paulo: Atlas, 2004.

FELDHAUS, D.C; PEREIA, M.F.; MORAIS, S.N.. Gestão estratégica em redes: desenvolvimento e aplicação de um modelo na Brasil Junior. **Revista de Gestão e Projetos - GeP**, São Paulo, v. 3, n. 3, p 136-155, set./dez. 2012.

FIALHO, F. A. P. **Gestão do Conhecimento e Aprendizagem**: as estratégias competitivas da sociedade pós-industrial. Florianópolis: Visual Books, 2006.

FILHO, F. A. C., et. al. Gestão do risco operacional em arranjo produtivo local: Um estudo exploratório do setor de fruticultura. **Revista Catarinense de Ciência Contábil**. ISSN(impresso) 1808-3781 – ISSN (eletrônico) 2237-7662, Florianópolis, v. 14, n.41, p. 46-60, 2015. Disponível em, <http://revista.crcsc.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/CRCSC/article/ view/ 2122.> Disponível em 08/110205.

GARVIN, D. A. **Construindo a organização que aprende**. Gestão do conhecimento. Harvard Business Review. Rio de Janeiro: Campus, 2001.

GONÇALVES, A.T.P; LEITE, M.S.A; SILVA, R.M. Um estudo preliminar sobre as definições e as diferenças dos principais tipos de arranjos empresariais**. Revista Produção Online**. Florianópolis, SC, v.12, n. 3, p. 827-854, jul./set. 2012.

GRAMIGNA, M. R.. **Modelo de competências e gestão dos talentos**. 2 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

KOLB D. A. **A gestão e o processo de aprendizagem**. In: STARKEY, Ken (editor), Como as organizações aprendem: relato de sucesso das grandes empresas. São Paulo: Futura, 1997.

LACOMBE, F. J. M. **Recursos humanos**: Princípios e tendências. São Paulo: Saraiva 2005.

LASTRES, H. M. M.; CASSIOLATO, J. E. Mobilizando conhecimentos para desenvolver arranjos e sistemas produtivos e inovativos locais de micro e pequenas empresas no Brasil. **Glossário de Arranjos e Sistemas Produtivos e Inovativos Locais.** Projeto Apoio: SEBRAE, 8. Revisão, 2005.

MARIOTTO, F. L. O conceito de competitividade da empresa: uma análise crítica. **Revista de Administração de Empresas**, vol. 31, nº 2, São Paulo: Junho de 1991.

MARRAS, J. P.. **Administração de recursos humanos:** do operacional ao estratégico. 14 ed. São Paulo: Saraiva 2011.

MILKOVICH, G. T.; BOUDREAU, J. W. **Administração de recursos humanos**. São Paulo: Atlas, 2000.

McGILL, M. E., SLOCUM JR, J.W.. **A empresa mais inteligente**: como construir uma empresa que aprende e se adapta às necessidades do mercado. Rio de Janeiro: Campus, 1995.

MOTTA, F. C.P. **Teoria geral da administração**. São Paulo: Pioneira, 1997.

NONAKA, I.; TAKEUCHI, H.. **Criação de conhecimento na empresa**: como as empresas japonesas geram a dinâmica da inovação. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

PETRELLI, M. A.. PERASSI, R. L. S. GONÇALVES, M. M.. GOMEZ, L. S. R. ARDIGÓ, C. M.. FORMAÇÃO DE CLUSTERS COMO ESTRATÉGIA COMPETITIVA: A O CONTEXTO DO PÓLO CALÇADISTA DO VALE DO RIO TIJUCAS – SC. **CONVIBRA**

RICHARSON, Roberto Jarry; funcionários José Augusto de Souza Peres... (et al.). **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. 15. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTOS, J.G.; SILVA, M.E.; CÂNDIDO, G.A**..** Redes empresariais como estratégia para o aumento da Competitividade em APLs. REBRAE. **Revista Brasileira de Estratégia**. Curitiba, v. 4, n. 3, p. 287-300, set./dez. 2011.

SENGE, P . M. **A quinta disciplina**. 10 ed. São Paulo: Editora Best Seller, 1999.

_____. **A quinta disciplina**: arte e prática da organização de aprendizagem. 16. ed. São Paulo: Best Seller, 2004.

SHAW, R. B.; PERKINS, D. N.T. **Ensinar as organizações a aprender**: o poder dos fracassos produtivos. In: NADLER, David A.; GERSTEIN, Marc S.; SHAW, Robert B. et al. Arquitetura organizacional: a chave para a mudança empresarial. Rio de Janeiro: Campus, 1994.

TACHIZAWA, T.; FERREIRA, V.C.P.; FORTUNA, A. A.M. **Gestão com Pessoas:** uma abordagem aplicada às estratégias de negócios. 2 ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

Gestão do Capital Intelectual nos Correios

Leonardo Fabris Lugoboni (leo_fabris@hotmail.com)
Doutorando em Administração FEA-USP-SP e Mestre em Administração USCS-S
Marcus Vinicius Moreira Zittei (marcuszittei@zittei.com.br)
Doutorando em Ciências Contábeis e Administraçã FURB-SC e Mestre em Ciências Contábeis FECAP-SP
José Orcélio do Nascimento (jorcelio@uol.com.br)
Mestre em Ciências Contábies FECAP-SP
Moysés Vieira da Silva (moysesconta@hotmail.com)
Especialista em Controladoria FECAP-SP

RESUMO

O setor postal tem sofrido uma pressão devido ao desenvolvimento de novas tecnologias de comunicação e informação, assim os Correios estão se revolucionando para continuar cumprindo seu papel. Objetivo da pesquisa é evidenciar como os gestores dos Correios gerem seu capital intelectual. A metodologia é descritiva, documental e *survey*. Portanto, após análise documental e de *survey* conclui-se que os gestores dos Correios utilizam indicadores para mensurarem o capital intelectual da empresa em suas três dimensões, no entanto a empresa vem aprimorando a forma de como medir e controlar o seu ativo intangível.

Palavras-chave: Capital intelectual, mensuração, capital humano, capital estrutural, capital relacional.

1 INTRODUÇÃO

A valorização das empresas nos dias atuais não se limita apenas ao seu valor contábil ou ao valor de seus bens tangíveis, o capital intelectual é o meio mais completo para valorizar as organizações, diante da competição existente nos negócios, conforme Ensslin, et al. (2011).

Segundo Bontis (1998) e Ling (2012), o capital intelectual é formado por três componentes fundamentais: (1) Capital Humano: São as pessoas que possuem o conhecimento tácito, sendo formado pelas habilidades fundamentais para realizarem suas atividades; (2) Estrutura de capital: Possibilita a organização funcionar de maneira coordenada, dando suporte para as pessoas desenvolverem suas ideias; e (3) Relacionamento com os clientes: Relação que a organização pode desenvolver o seu conhecimento, através dos canais de *marketing* e com seus próprios clientes.

O capital intelectual passou a ser um instrumento importante para o crescimento e alcance das metas estabelecidas pelas empresas, assim houve um acompanhamento maior pelo conhecimento das pessoas e investimento em treinamentos e cursos, com isso a expertise desenvolvida é repassada para as organizações, consequentemente o resultado pode ser observado externamente, com a fidelização dos clientes, crescimento da fatia da empresa no mercado, valorização da marca, inovação do produto, tudo isso ratificado pelo crescimento do lucro, de acordo com Canesso, et al. (2011).

Conforme Martins e Antunes (2002), o grupo Skandia montou um modelo para medir o capital intelectual, orientando-se pela diferença entre o valor de mercado e o seu valor contábil, ajudando os gestores das empresas nas decisões de investimento nos componentes que fazem parte desse capital, melhorando os resultados em determinado período de tempo.

Paralelo à isto, o setor postal tem sofrido uma forte pressão nas ultimas décadas devido ao desenvolvimento de novas tecnologias de comunicação e informação, assim os Correios estão se revolucionando para continuar cumprindo seu papel secular e diante desse novo panorama, a empresa tem adotado certas medidas: foco nos clientes, adoção de modelos

sustentáveis de negócio, adoção de novas tecnologias de informação e comunicação, inovação em processos, produtos e serviços e, o principal de tudo, investindo nas pessoas, no conhecimento, que é a chave para a sobrevivência de qualquer empresa atualmente.

Relativamente ao desempenho das receitas de vendas de produtos e serviços postais em 2012, houve crescimento de 5,8% quando se compara os resultados com os de 2011, sendo que a receita de vendas totalizou R$ 14,5 bilhões. Os Correios encerraram o ano de 2012 com 117.204 funcionários e manteve-se no rol das maiores empregadoras do país (CORREIOS, 2013).

Os Correios estão implantando o Modelo de Excelência da Gestão da Fundação Nacional da Qualidade que tem como objetivo transformar-se em uma empresa orientada pelo conhecimento necessário à consecução das estratégias de negócio e à criação de uma Organização de classe mundial, por meio da sistematização da gestão do conhecimento.

Portanto, busca-se responder a seguinte pergunta:: como os Correios mensuram o Capital Intelectual? A presente pesquisa tem como objetivo evidenciar como os gestores dos Correios gerem seu capital intelectual.

Atualmente o capital intelectual é cada vez mais importante para a sobrevivência das empresas, assim segundo Godoy et. al. (2012) a inovação da empresa, com novos produtos e serviços, só é possível através do capital intelectual, ajustando a empresa às constantes mudanças do mercado.

As empresas públicas não têm autonomia para fazer contratações a qualquer momento, assim precisam encontrar ferramentas para descobrir, desenvolver e manter as pessoas que já estão na organização.

Contudo, esse estudo possibilitará aos gestores dos Correios terem a percepção se o método utilizado para mensurar o capital intelectual está adequado à necessidade da empresa perante ao mercado e consequentemente será importante para a continuidade da empresa, para os funcionários e para a própria sociedade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 – CAPITAL INTELECTUAL

Conforme Bornia, Lembeck e Wernke (2003) o precursor na valorização do conhecimento foi Peter Drucker com seu livro Sociedade Pós Capitalista, onde citou o término da fase industrial e o começo da fase do conhecimento, estabelecendo que o capital financeiro não era o único fator relevante para uma organização, mas também a mensuração do capital intelectual seria fundamental para avaliar o desempenho da empresa.

No quadro 1, é possivel observar os conceitos de capital intelectual, segundo a ótica de alguns autores sobre o assunto:

Edvinsson e Malone (1998)	O conceito de capital intelectual é expresso através de uma metáfora, em que é feita uma analogia da empresa com uma árvore, sendo que sua parte externa (tronco, galhos e folhas) corresponde aos organogramas, às demonstrações financeiras e aos documentos em geral e a parte interna (raízes) corresponde ao capital intelectual, parte dinâmica oculta que sustenta os ativos tangíveis da empresa.
Stewart (1998)	Definiu o Capital Intelectual como a soma de todos os conhecimentos que os funcionários da empresa possuem e que dão a esta uma vantagem competitiva.
Bueno (1999)	O Capital Intelectual pode ser definido como uma medida do valor criado, sendo um fundo variável que permite explicar a eficácia da aprendizagem da organização e que também permite avaliar a eficiência da Gestão do Conhecimento.
Erickson e Rothberg (2000)	É o estoque de conhecimento que uma organização possui, fruto da transformação do conhecimento tácito em explícito e que pode ser aumentado por meio da sistematização e estocagem do conhecimento tácito individual.
Lev (2001)	Um ativo intangível que, se gerenciado com sucesso, proporciona benefícios futuros para a empresa e é gerado pelos investimentos em três elementos: inovação, desenho organizacional diferenciado e recursos humanos.

Quadro 1: Conceitos de Capital intelectual

Fonte: Adaptado de Silva Filho, Holanda e Rocha (2006)

Atualmente a tecnologia e o conhecimento tornam-se ultrapassados rapidamente, sendo que qualquer pessoa pode ter acesso e o grau de qualificação é cada vez maior, diferente da época industrial em que a educação era fornecida por tempo determinado e o importante era o funcionário ser alfabetizado e ter curso técnico, segundo Arnosti e Gil (2007).

Contemporâneo àqueles fatos, os ativos intangíveis surgiram devido à valorização real das empresas estar relacionada a fatores extra-contábeis, alguns facilmente identificados como: direitos autorais, marcas e patentes, assim a partir do reconhecimento do ativo intangível foi concebida a amortização, sistema utilizado para transformar os custos em despesas conforme o ativo fosse utilizado, de acordo com Edvinsson e Malone (1998).

Como nem todos ativos intangíveis eram alocados na empresa, o reconhecimento aconteceria apenas quando era vendida, então se por exemplo uma empresa somasse em seus ativos R$ 2 milhões e fosse vendida por R$ 2,2 milhões, haveria algo em que o comprador analisou como agregador de valor, no caso em R$ 200 mil, poderia ser fidelização dos clientes, tradição da empresa, localização, ou os valores de seus funcionários, designado de *goodwill*.

Por conseguinte, Martins e Antunes (2002) e Galbreath (2002) explanam que o valor contábil das empresas está cada vez menor em relação ao valor de mercado, porque este tem o poder de explorar o conhecimento, e como exemplo dessa situação tem a Microsoft, que tornou-se a primeira organização a ultrapassar os US$ 500 bilhões em valores de mercado, superando em muito o seu valor contábil.

Ainda nesse contexto, conforme Lima (2005), em um estudo em 500 empresas no mundo, o valor de mercado de uma empresa em 1982 dividia-se da seguinte forma: 62% de ativos tangíveis e 38% de ativos intangíveis, não obstante em 2000 a composição era de 15% para ativos tangíveis e 85% para ativos intangíveis, isso se atrela ao fato de que o sucesso das empresas atualmente depende de seu capital intelectual,.

De acordo com Jóia e Malheiros (2010), a equação exposta a seguir demonstra que o valor das ações de uma empresa tem a soma de uma parte tangível e outra intangível, assim conclui-se que quanto maior for o capital intelectual (ativo intangível) maior será o valor de mercado da empresa.

VALOR DE MERCADO = VALOR CONTÁBIL + CAPITAL INTELECTUAL

Já Edvinsson e Malone (1998) expõem a seguinte fórmula do capital intelectual.

CAPITAL INTELECTUAL = CAPITAL HUMANO + CAPITAL ESTRUTURAL

O capital estrutural pode ser composto pela soma do capital de processos, capital de relacionamento e capital de inovação.

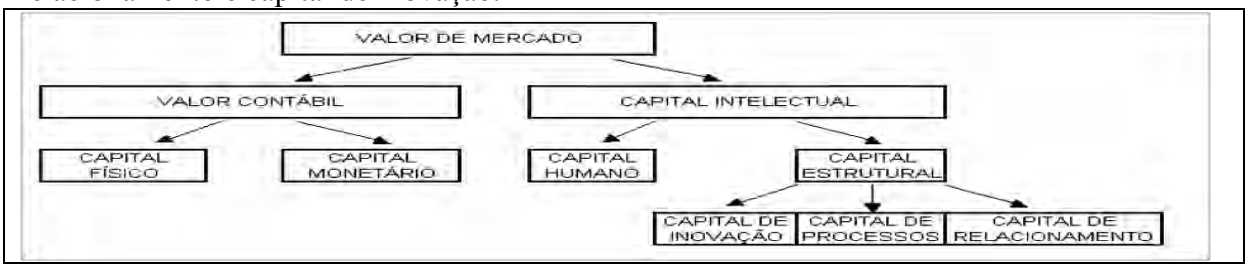


Figura 1: Composição do valor de mercado
Fonte: Edvinsson e Malone (1998)

A figura 2 demonstra a composição do capital intelectual, sendo que na próxima seção será explanado sobre esse assunto.

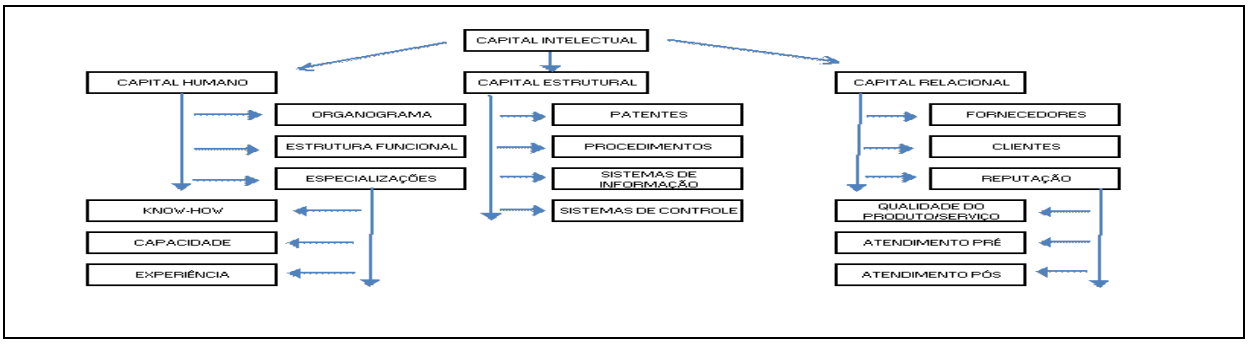


Figura 2: Composição do capital intelectual
Fonte: Edvinsson e Malone (1998)

2.1.1 – CAPITAL HUMANO - PESSOAS

De acordo com Nonaka e Takeuchi (2008), o conhecimento explícito pode se apresentar através das palavras, números ou sons, ou seja é um tipo de conhecimento que é de fácil entendimento para todas as pessoas, já o conhecimento tácito é caracterizado por ser pessoal e difícil de ser transmitido para os outros, como por exemplo as intuições e os palpites, sendo que estão vinculados às habilidades e às experiências dos indivíduos.

O conhecimento tácito é dividido em duas dimensões, a primeira é a técnica, que abrange o conhecimento informal, a segunda é a cognitiva, que envolve emoções, valores, crenças e outros. O processo de inovação do conhecimento abrange uma produção que aumenta o conhecimento formado pelas pessoas e faz parte do conhecimento organizacional.

Conforme Carson, et. al. (2004), o capital humano é definido como o potencial das pessoas que servem como fonte de inovação e renovação nas organizações, também é definido como um conjunto de conhecimentos e habilidades dos funcionários dentro da empresa.

De acordo com Avila, Maia e Rezende (2012), os ativos intangíveis são divididos na competência dos funcionários, estrutura interna e estrutura externa, assim é impossível ter uma organização que não tenha pessoas e mesmo não pertencendo ao patrimônio das empresas, são consideradas ativos, pois através de seus conhecimentos, habilidades e experiências podem desenvolver tanto ativos tangíveis quanto intangíveis.

2.1.2 – CAPITAL ESTRUTURAL

A estrutura interna é composta por patentes, clima organizacional, modelo de administração, estrutura tecnológica, conceitos, segundo Avila, Maia e Rezende (2012) e Cuganesan (2005).

O capital estrutural pode ser composto por três tipos de capital: organizacional, de inovações e de processos, por Edvinsson e Malone (1998).

Conforme Bontis (1998) e Khan (2011), o capital estrutural cuida dos processos da empresa podendo auxiliar os funcionários no desenvolvimento do correto desempenho intelectual, assim no desempenho da empresa como um todo. As pessoas podem ter um grau de inteligência grande, mas se a organização tiver carência em seus sistemas e processos para efetuar suas atividades, o capital intelectual geral da empresa não alcançará sua capacidade máxima.

O capital estrutural é a capacidade da empresa, incorporando os recursos físicos usados para reter e transmitir capital intelectual de acordo com Ensslin, et. al. (2009).

Segundo Arnosti, et. al. (2009), o capital estrutural de uma organização tem como se mensurar, assim pode fazer parte do patrimônio da empresa e consequentemente ser vendido, o mesmo não ocorre com o capital humano.

Ainda conforme os autores, o capital estrutural é a base para o capital humano, permite a repetição do uso para a geração de valor, assim as empresas devem ter uma

estrutura física para o desenvolvimento de sua atividade principal, com total qualidade e eficiência.

2.1.3 – CAPITAL DE RELACIONAMENTO

O capital de relacionamento significa o valor agregado na relação da empresa com os agentes do ambiente externo formado pelos acionistas, fornecedores, credores, clientes e outros, de acordo com Arnosti, et. al. (2009).

Sveiby (1998) define o valor do capital de relacionamento como o nível de satisfação com a qual a organização resolve os problemas dos clientes, sendo que sempre há um grau de incerteza, pois o relacionamento pode mudar com o passar dos anos.

No nível do capital de relacionamento que o capital intelectual agrega valor financeiro para a empresa, ou seja, entra dinheiro, no entanto o capital de relacionamento não deve significar apenas valor monetário. O capital relacional é mensurado com maior facilidade do que os capitais humano e estrutural, pois pode ser medido através das receitas obtidas, segundo Stewart (1998).

Conforme Oliveira (1999) e Gibbert, Leibold e Voelpel (2001), assim como a organização tem investimento nos seus funcionários com o objetivo de fazer com que o valor do capital intelectual cresça, tem que haver investimento também nos seus clientes, formando um intangível comum entre as partes, agregando valor adicionado em toda cadeia produtiva.

Para que a empresa alcance o retorno financeiro dos negócios, os investimentos são fundamentais, tanto no capital de relacionamento quanto nos capitais humano e estrutural, sendo que apesar de serem intangíveis merecem cuidado especial, segundo Arnosti, et. al. (2009).

2.2 – MODELOS DE MENSURAÇÃO DO CAPITAL INTELECTUAL

Segundo Hendriksen (1999) e O'Donnell (2004), mensurar significa atribuir valores relevantes a determinados objetos relacionados à empresa, de modo que agregue valor, na maioria das ocasiões a mensuração é expressa em razão monetária e contribue na formulação de estratégias do negócio.

A mensuração do capital intelectual ainda é uma tarefa difícil para os profissionais da área contábil, na maioria das situações as demonstrações contábeis omitem no seu ativo o valor de seu capital intelectual, havendo um atraso na contabilidade, de acordo com Iudícibus (1997), sendo que qualquer item para ser considerado ativo deva atender a quatro requisitos básicos: 1 - Ser considerado bem ou direito para a empresa; 2 - Poder mensurá-lo monetariamente; 3 - A empresa tem que ter sua propriedade, posse ou controle a longo prazo, e 4 - Ter perspectivas de que o bem traga benefícios futuros.

A seguir são relacionados modelos de gestão que auxiliam os administradores na mensuração do capital intelectual:

2.2.1 – BALANCED SCORECARD (BSC)

Conforme Barros, Filgueiras e Gomes (2010), a palavra *Balanced* é usada para frisar o equilíbrio que há entre o planejamento de curto e longo prazo, mensuração financeira e não financeira, índices de fatos já ocorridos e de fatos que tendem a acontecer e perspectivas estabelecidas pelos gestores, enquanto que a palavra *scorecard* é usada para estabelecer como os resultados são demonstrados.

O *Balanced Scorecard* foi criado por Kaplan e Norton em 1992, foi resultado da busca por ferramentas de mensuração da performance das empresas e ao longo dos anos o seu uso tem sido crescente. O BSC tem contribuído para acompanhar os resultados da empresa, fato que reflete em seu planejamento estratégico, segundo Peng, Pike e Roos (2007).

O Balanced Score Card (BSC) é usado por Arnosti e Gil (2007) para definir capital humano como sendo a habilidade e conhecimento dos funcionários que formam uma empresa, ainda há o *Know-how* que a organização agregou durante o tempo.

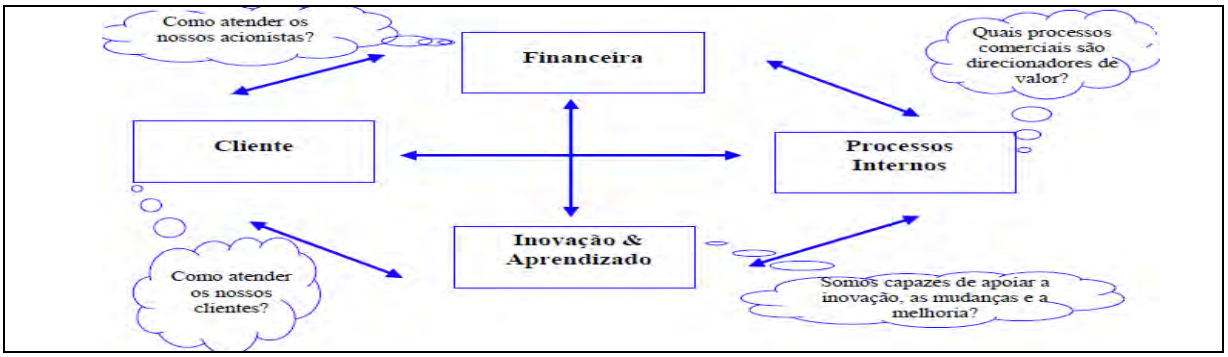


Figura 3 – As quatro perspectivas do BSB
Fonte: Kaplan e Norton (1996)

Segundo Olve, Roy e Wetter (1999), o *Balanced Scorecard* mensura em diversas circunstâncias e condições que são fundamentais para a empresa, no entanto enfatizam que a mensuração através *Balanced Scorecard* não é o mais importante, mas sim a discussão de ideias sobre as medidas, no passado, presente e futuro.

2.2.2 – PNQ

Conforme a FNQ (2007), durante a década de 80, a liderança industrial Americana sofreu um grande risco devido à qualidade da produção japonesa, portanto a partir desse acontecimento, pesquisadores analisaram várias empresas de sucesso com características similares entre elas, mas que as distinguiam das demais, assim da soma desses conceitos surge em 1987 os critérios de excelência do Prêmio Malcolm Baldrige e em 1991, uma fundação sem fins lucrativos, promove o Prêmio Nacional da Qualidade.

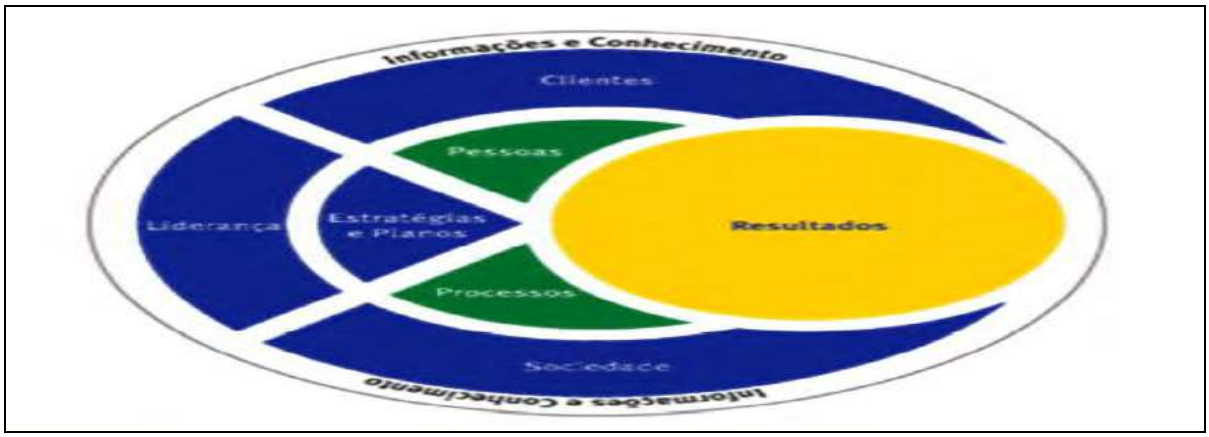


Figura 4: Modelo PNQ
Fonte: FNQ (2005)

O PNQ também pode mensurar o capital intelectual, este modelo absorve a administração da empresa na sua totalidade, na qual a sua missão é cumprir o seu planejamento estratégico através da satisfação das necessidades das partes interessadas.

O modelo de gestão do PNQ é composto por oito critérios de excelência: Liderança, Estratégia e Planos, Clientes, Sociedade, Informações e Conhecimento, Pessoas, Processos e Resultados, a figura a seguir representa o modelo de gestão do PNQ.

2.3 – SETOR POSTAL

Desde a década de 80, o setor postal tem sido revolucionado, sobretudo pela visão empresarial que passou a imperar nos negócios, pelas novas tecnologias de comunicação, pelos processos de automação e mecanização, pela internacionalização dos negócios, pela entrada de operadores privados em todos os eventos da cadeia do negócio postal e pelo desenvolvimento do setor de transporte, sobretudo na Europa. O novo século traz consigo a inauguração de uma nova era para o setor.

Estudos mostram que as fronteiras entre os setores tradicionais, dentre eles o setor postal, estão cada vez mais indefinidas e que alguns conjuntos de atividades econômicas estão se tornando híbridos e deverão ser setorizados. Nesta direção, torna-se necessário ressaltar a interpenetração do setor postal e outros setores da economia, tais como: logística para terceiros, comunicações, financeiro e distribuição (transporte e entrega final). Igual situação ocorre em relação aos setores de transporte no que tange aos integradores porta-a-porta e operadores postais públicos: carga aérea, expresso e serviço postal.

Esse processo de interpenetração de setores sinaliza o aumento crescente da complexidade para a gestão dos negócios postais, pois cada vez mais será preciso entender, concomitantemente, o funcionamento de vários setores da economia, acompanhar as suas legislações específicas, os seus fóruns decisórios, cenários, etc. Muitos dos segmentos de negócios (atividades econômicas), também chamados de mercados postais adjacentes, estão se tornando verdadeiros setores econômicos, como por exemplo, os setores hoteleiro e religioso.

3 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é descritiva pois pretende evidenciar a gestão do capital intelectual dentro da empresa Correios. De acordo Andrade (2010), nesse tipo de pesquisa não há interferência ou manipulação dos fenômenos pelo pesquisador, mas sim a observação, o registro, a análise, a classificação e a interpretação dos fatos.

O estudo de caso tem como característica a análise profunda de alguns objetos, de modo que permita um conhecimento maior e simplificado, fato que seria quase impossível diante de outros delineamentos, conforme Gil (1999).

Quanto aos procedimentos, ela divide-se em duas etapas: documental e *survey*, sendo que nas próximas seções serão detalhadas cada uma delas.

Na pesquisa documental, buscará descrever os indicadores e relatórios presentes na gestão atual dos Correios. Conforme Bervian, Cervo e Da Silva (2007), na pesquisa documental são analisados documentos com o objetivo de demonstrar e fazer analogia de características importantes, culturas, perspectivas e diferenças, portanto através dos documentos é possível verificar tanto o passado quanto o presente do objeto de estudo.

Na pesquisa *Survey,* serão distribuídos questionários aos gestores das agências de Correios com o intuito de verificar, sob a análise das três dimensões do capital intelectual, capital humano, capital estrutural e capital relacional, qual a ótica deles com relação ao uso ou não dos indicadores de mensuração do capital intelectual em suas unidades.

De acordo com Andrade (2010), o *survey* é formado por perguntas em que o informante responde, independente da presença do pesquisador.

O survey é caracterizado pela indagação pontual, onde o objetivo é conhecer o comportamento das pessoas. Para isso é feito o questionamento a um número relevante de pessoas a respeito do assunto analisado para na sequência, conforme estudo quantitativo, concluir com os resultados de acordo com as informações coletadas, conforme Gil (1999).

Com o objetivo de consolidar a literatura para embasar as duas etapas da pesquisa, criou-se o quadro 2 relacionando cada aspecto e seu respectivo autor. Este quadro será importante para o desenvolvimento das duas etapas da pesquisa pois servirá de analogia dos indicadores de obras já desenvolvidas com os indicadores que estão intrísicos nessa pesquisa.

Aspectos avaliados por meio de indicadores de desempenho	
Aspectos Relacionados ao Capital Humano	**Autores**
Aspectos relacionados com o clima e a satisfação do funcionário.	Appio, Slongo e Vieira (2007)
Aspectos relacionados com políticas de desenvolvimento dos funcionários.	Bundchen e Silva (2005)
Aspectos relacionados com liderança e delegação de responsabilidades.	Emmendoerfer et. al. (2008)
Aspectos relacionados com Inovação.	Fontenelle (2012)

Aspectos relacionados ao desligamento de funcionários.	Basques, Facco e Silva (2006)
Aspectos relacionados as habilidades desenvolvidas valorizadas.	Demo et. al. (2011)
Aspectos relacionados ao Capital Estrutural	**Autores**
Aspectos econômicos e financeiros vinculados ao capital intelectual.	Cavalcanti et. al. (2009)
Aspectos relacionados à capacidade de atendimento.	Basques, Facco e Silva (2006)
Aspectos relacionados à estrutura organizacional.	Dalmau, Dias Júnior, Lima (2011)
Aspectos relacionados gestão dos procedimentos.	Moretto Neto e Schneider (2006)
Aspectos relacionados com eficiência nos processos.	Almeida e Estrada (2007)
Aspectos relacionados com qualidade nos processos.	Freitas et. al. (2009)
Aspectos relacionados à sociedade em geral.	Giacomini Filho e Reis (2008)
Aspectos relacionados com o meio ambiente.	Abreu, Bolzan e Pereira (2002)
Aspectos relacionados ao Capital Relacional	**Autores**
Aspectos relacionados com os clientes dos Correios.	Baptista et. al. (2007)
Aspectos relacionados à qualidade do relacionamento.	Baptista e Lima (2013)
Aspectos relacionados à gestão da carteira.	Demo e Rozzett (2010)
Aspectos relacionados a participação de mercado.	Gomes e Scherer (2010)
Aspectos relacionados a quantidade de agências.	Vasconcelos (2010)
Aspectos relacionados com análise da concorrência.	Alberto et. al. (2006)
Aspectos relacionados a canais de distribuição.	Gião e Oliveira Júnior (2009)
Aspectos relacionados a despesas de atendimento por clientes.	Baptista et. al. (2007)

Quadro 2: Indicadores de mensuração do capital intelectual
Fonte: Elaborado pelo autor

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

4.1 - OS CORREIOS

Os Correios tiveram sua origem no Brasil em 25 de janeiro de 1663. A Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos foi criada em 20 de março de 1969 pelo Decreto Lei n. 509, regida por legislação federal e por seu estatuto, de natureza pública de direito privado, vinculada ao Ministério das Comunicações.

Os Correios ao longo dos últimos cinco anos, apresentou expansão de seus negócios com aumento de 49,64% na sua receita de vendas e de 62,34% em sua receita total, se comparada ao desempenho médio do produto nacional no mesmo período, que foi de 11,3%. Esta evolução representou um adicional de faturamento médio anual, em receita de vendas, de cerca de R$ 738 milhões.

O Valor Econômico Agregado (EVA) acumulado entre janeiro e dezembro de 2012 foi de R$ 716,7 milhões, o que representa um crescimento de 50,36% em relação ao mesmo período do ano de 2011, quando registrou o valor de R$ 476,6 milhões. Isso se deve à variação positiva do Lucro Operacional Líquido (LOL), de 16,84%, e à redução de 12,79% do Custo Médio Ponderado de Capital (CMPC), com principal influência da taxa básica Selic, que passou de 10,91%, em dez/2011, para 7,29%, em dez/2012, o que representa uma redução de 33,18%.

Os resultados da Pesquisa de Satisfação e Imagem Institucional 2012 demonstraram que os Correios continuam entre as três instituições em que os brasileiros mais confiam, ficando atrás apenas da família e dos bombeiros. Além disso, oito em cada 10 clientes consideram o serviço prestado “eficiente/muito eficiente”. A qualidade operacional atingiu o índice de 92,73% dos objetos postais entregues dentro do prazo, segundo o Índice de Qualidade Operacional (IQO). Sua composição abrange os seguintes segmentos: mensagens, encomendas, logística integrada e serviço postal internacional.

De acordo com Lima (2005), o EVA, *Economic Value Added,* é uma ferramenta que possibilita a gestão baseada em agregar valor, medindo quanto de valor foi agregado aos

acionistas, podendo verificar o poder de competitividade da empresa no Mercado, fazendo mudanças ao longo do tempo para manter a sua continuidade.

4.2 – ANÁLISE DOCUMENTAL

A análise documental foi embasada nas informações do resultado da Autoavaliação Assistida realizada pela Fundação Nacional da Qualidade (FNQ), que auxilia os Correios na implementação do Modelo de Excelência da Gestão (MEG), evidenciando os resultados dos itens que envolvem o capital intelectual (Capital Humano, Capital Estrutural e Capital Relacional), além disso foi baseada em documentos gerenciais, relatórios técnicos e pesquisa nos sites das áreas envolvidas, através da intranet da empresa.

4.2.1 – CAPITAL HUMANO DOS CORREIOS

Foram evidenciados pontos fortes, que seguem a seguir: (1) Organização de trabalho – Plano de cargos, carreiras e salários ajusta a política de desenvolvimento e crescimento funcional e salarial; (2) Seleção e contratação de pessoas – a admissão de funcionários do quadro fixo é vinculado às normas que regem as empresas públicas; (3) Integração de funcionários recém contratados – por meio da matriz de capacitação, o funcionário é treinado antes de ocupar o cargo; (4) Avaliação de desempenho – As competências profissionais exigidas pela empresa são avaliadas através do Gerenciamento de Competências e Resultados (GCR); (5) Remuneração, reconhecimento e incentivos – os funcionários que forem bem avaliados no GCR são elegíveis para participação de lucros, campanhas de incentivos a vendas e promoção por mérito, conforme Avila, Maia e Rezende (2012).

Também foram evidenciadas oportunidades de melhorias no Capital Humano dos Correios, como verifica-se a seguir: (1) Dimensionamento do quadro de pessoal – não há evidência de critério formalizado para dimensionamento do quadro de pessoal dos processos de apoio; (2) Processo de seleção e contratação de pessoas – não é possível avaliar a efetividade do processo de seleção e contratação de pessoas, pois não foram apresentadas análises qualitativas e quantitativas que permitam comprovar a consonância com as estratégias dos Correios; (3) Avaliação de desempenho das equipes – não há evidência de prática para a avaliação de desempenho das equipes nos processos de apoio; (4) Obtenção de metas de alto desempenho – não é possível garantir que o GCR estimule a obtenção de metas de alto desempenho, pois não há análise sistematizada do alinhamento entre as metas gerenciadas no GCR e as metas registradas no plano de metas regional, de acordo com Nonaka e Takeuchi (2008).

4.2.2 – CAPITAL ESTRUTURAL DOS CORREIOS

Analisou-se o Capital Estrutural dos Correios e observou-se os seguintes pontos fortes: (1) Desenvolvimento de novos produtos – para a formatação de novos produtos e serviços são utilizadas técnicas e ferramentas como matriz Ansoff, matriz BCG e mapeamento de processos; (2) Processos principais do negócio e processos de apoio – os departamentos operacionais da empresa planejam a criação e o desmembramento das unidades distribuidoras, prevendo o aumento na demanda de encomendas; (3) Avaliação do potencial de idéias criativas – o programa Inova Correios é controlado pelo departamento de inovação , que emite relatórios de participação por unidades e diretorias regionais; (4) Atendimento dos requisitos dos processos da empresa – o controle dos processos principais de negócio é realizado por meio do monitoramento dos indicadores de desempenho e qualidade operacional; (5) Análise e melhoria dos produtos – os principais processos operacionais do negócio (tratamento e distribuição) são analisados e melhorados em dois períodos distintos no ano: no fórum de revisão para os seus manuais operacionais e no fórum de revisão da padronização do processo produtivo, segundo Edvinsson e Malone (1998) e Bontis (1998).

Também foram verificadas oportunidades de melhorias no Capital Estrutural dos Correios, como relatado a seguir: (1) Principais requisitos e indicadores de desempenho dos processos – não estão definidos os principais requisitos e os respectivos indicadores de

desempenho dos processos de apoio de contratação e gestão de contratos, suprimentos, jurídico, relacionamento institucional e comunicação; (2) Idéias criativas convertendo-se em inovações – não foram apresentadas informações qualitativas ou quantitativas que comprovem que o programa Inova Correios seja eficaz para conversão de idéias em inovação em produtos ou processos; (3) Atendimento dos requisitos aplicáveis aos processos - não há como garantir a padronização dos requisitos do processo de atendimento nas agências terceirizadas; (4) Investigação de característica de produtos e processos – a prática de *benchmarking* de processos não está sistematizada. Não estão definidos padrão de trabalho, responsabilidades nem indicadores de desempenho para o processo; (5) Tratamento de não conformidade – não há como garantir tratamento das ocorrências e implementação das respectivas ações corretivas identificadas no sistema de acompanhamento da padronização do processo produtivo e padronização e melhoria do atendimento, conforme Arnosti, et. al. (2009) e Ensslin, et. al. (2009).

4.2.3 – CAPITAL RELACIONAL DOS CORREIOS

O Capital Relacional dos Correios é determinado pelos seguintes pontos fortes: (1) Segmentação de mercado – o processo de segmentação e categorização de clientes está manualizado e tem como objetivo agrupar os clientes em segmentos e categorias, de acordo com o valor que representam para os Correios: estratégico, corporativo, empresarial, comercial e varejo; (2) Identificação das necessidades e expectativas dos clientes – as principais formas de captura são: pesquisa de imagem, pesquisa com clientes estratégicos e corporativos, pesquisa de produtos e serviços e pesquisa concorrencial e análise de mercado; (3) Divulgação dos produtos – o plano anual de comunicação analisa as peculiaridades e necessidades de comunicação de cada área com base no plano estratégico; (4) Comunicação da marca – guia de comunicação visual enfatiza a aplicação gráfica da marca, segundo Arnosti, et. al. (2009) e Sveiby (1998).

Analisou-se oportunidades de melhoria no Capital Relacional dos Correios, como exposto a seguir: (1) Critérios para definição de clientes alvo – não estão formalizados os critérios adotados para a definição dos clientes alvo dentro de cada um dos segmentos de clientes; (2) Identificação das necessidades e expectativas dos clientes – as práticas utilizadas para a identificação de necessidades e expectativas dos clientes, pesquisas e agentes de relacionamento, não abrangem os clientes potenciais e ex-clientes; (3) Divulgação da marca e dos produtos – não foram apresentadas análises qualitativas ou quantitativas, como por exemplo, metas de comunicação, que permitam comprovar que as ações do plano anual de comunicação são de fato eficazes na divulgação da marca e dos produtos; (4) Avaliação do nível de conhecimento a respeito da marca e dos produtos – não há evidência de prática de gestão para a avaliação do nível de conhecimento dos clientes a respeito da marca e dos produtos dos Correios, de acordo com Stewart (1998) e Oliveira (1999).

No quadro 2, é explanado os indicadores usados pelos Correios para mensurarem o capital intelectual em suas três dimensões: capital humano, estrutural e humano, sendo que os indicadores foram alocados às respectivas dimensões de acordo com decisão do autor.

4.3 – SURVEY

O *Survey* foi desenvolvido através de um questionário encaminhado para 60 agências próprias de Correios, sendo que na capital de São Paulo há cerca de 100 agências próprias, no entanto foram escolhidas as que possuem maior fluxo de postagem e consequentemente maior número de clientes e maiores receitas de vendas.

Do total de 60 questionários enviados para os gerentes das agências, 37 foram respondidos. Buscou-se com esta pesquisa compreender qual era o grau de presença de cada indicador, o nível de utilização de cada indicador, a importância atribuída a cada indicador e se as informações para utilização do indicador estavam disponíveis. O resultado consolidado

da pesquisa é demonstrado na tabela1, onde os indicadores são divididos nas três dimensões do capital intelectual (capital humano, capital estrutural e capital relacional).

Ordem				Aspectos Relacionados				
Presença	**Importância**	**Disponível**	**Utilização**	**Capital Humano**	**Presença**	**Importância**	**Disponível**	**Utilização**
1	1	1	1	satisfação do funcionário	4,19	4,54	3,78	0,76
2	3	2	5	Desenvolvimento funcionários	4,03	4,51	3,73	0,27
3	2	3	2	Habilidades valorizadas	3,57	4,54	3,54	0,54
4	4	4	3	Liderança e delegação	3,54	4,24	3,35	0,51
5	5	5	4	Inovação	3,24	4,16	3,19	0,38
6	6	6	6	Desligamento de funcionários	2,49	3,35	2,89	0,14
Ordem				**Aspectos Relacionados**				
Presença	**Importância**	**Disponível**	**Utilização**	**Capital Estrutural**	**Presença**	**Importância**	**Disponível**	**Utilização**
1	1	1	2	Eficiência nos processos	4,35	4,59	4,19	0,89
2	2	2	1	Qualidade nos processos	4,30	4,49	4,05	0,92
3	3	3	3	Gestão dos procedimentos	4,08	4,46	3,86	0,70
4	4	4	5	Capacidade de atendimento	3,89	4,27	3,70	0,54
5	5	6	4	Meio ambiente	3,76	4,27	3,38	0,59
6	7	5	8	Sociedade em geral	3,54	4,05	3,46	0,35
7	6	7	6	Aspectos econômicos e financeiros	3,49	4,16	3,27	0,41
8	8	8	7	Estrutura organizacional	3,46	3,86	3,16	0,38
Ordem				**Aspectos Relacionados**				
Presença	**Importância**	**Disponível**	**Utilização**	**Capital Relacional**	**Presença**	**Importância**	**Disponível**	**Utilização**
1	2	2	1	Clientes dos Correios	4,54	4,57	3,97	0,84
2	1	1	2	Gestão da carteira	4,49	4,62	4,11	0,70
3	4	4	3	Canais de distribuição	4,00	4,24	3,70	0,54
4	6	3	5	Quantidade de agências	3,92	4,22	3,84	0,46
5	7	5	4	Qualidade do relacionamento	3,76	4,22	3,54	0,49
6	3	7	6	Análise da concorrência	3,65	4,43	3,16	0,32
7	5	6	7	Participação de mercado	3,51	4,24	3,38	0,32
8	8	8	8	Despesas de atendimento	3,27	4,11	3,11	0,27

Tabela 1: Consolidação dos resultados
Fonte: Elaborado pelo autor

A importância, a presença e a disponibilidade da informação foram avaliadas numa escala de 1 à 5, sendo que quanto maior a nota melhor seria a classificação do indicador. Todavia a utilização do indicador para a tomada de decisão foi avaliada através de 0 ou 1, sendo 0 no caso de não usar o indicador e 1 para o caso de usar o indicador. Quando ocorreu

empate nos resultados verificou-se as demais casas do valor total e persistindo o empate, considerou-se a ordem da presença do indicador.

Analisando o bloco relacionado ao capital humano, observa-se que os indicadores que tratam da satisfação do funcionário são os indicadores que possuem maior presença (4,19). Estes indicadores também são os indicadores mais importante neste bloco (4,54), são os indicadores com os maiores níveis de informações disponíveis (3,78) e são os indicadores mais utilizado (0,76).

Ainda sobre o capital humano, os indicadores que medem o desligamento de funcionários são os indicadores menos presentes (2,49). Estes indicadores também são os indicadores de menos importância (3,35), com menos disponibilidade de informação (2,89) e menos utilizados na tomada de decisão (0,14).

Analisando o bloco relacionado ao capital estrutural, observa-se que os indicadores que tratam da eficiência nos processos são os indicadores que possuem maior presença (4,35). Estes indicadores também são os indicadores mais importante neste bloco (4,59), são os indicadores com os maiores níveis de informações disponíveis (4,19). Todavia, os indicadores mais utilizados neste bloco, são os indicadores relacionados à qualidade nos processos (0,92).

Ainda sobre o capital estrutural, os indicadores que medem a estrutura organizacional são os indicadores menos presentes (3,46). Estes indicadores também são os indicadores de menos importância (3,86) e com menos disponibilidade de informação (3,16). Todavia, os indicadores menos utilizados neste bloco, são os indicadores relacionados à sociedade em geral (0,35).

Analisando o bloco relacionado ao capital relacional, observa-se que os indicadores que tratam dos clientes dos Correios são os indicadores que possuem maior presença (4,54). Estes indicadores também são os indicadores mais utilizados neste bloco (0,84). Todavia, os indicadores mais importantes neste bloco, são os indicadores relacionados à gestão de carteira de clientes (4,62). Estes indicadores também são os indicadores com os maiores níveis de informações disponíveis (4,11).

Ainda sobre o capital relacional, os indicadores que medem as despesas de atendimento são os indicadores menos presentes (3,27). Estes indicadores também são os indicadores de menos importância (4,11), com menos disponibilidade de informação (3,11) e menos utilizados na tomada de decisão (0,27).

5 CONCLUSÃO

Desde 2010 os Correios vêm implantando o Modelo de Excelência da Gestão, da Fundação Nacional da Qualidade, e no ano de 2012 ocorreu a primeira avaliação na empresa e dentre os vários requisitos que foram avalidos estão os ativos intangíveis.

Os principais ativos intangíveis dos Correios são ativos de mercado, ativos humanos, ativos de infraestrutura, ativos de propriedade intelectual e patrimônio histórico. Os ativos humanos são formados por meio de capacitação e desenvolvimento, através do Plano Plurianual de Educação (PPE), matriz de capacitação e movimentação, concessão de bolsas de estudos e por meio da gestão da biblioteca.

Com o objetivo de padronizar as ações de relacionamento com o cliente desde o atendimento, passando pelos processos de apuração, análise e respostas aos clientes, até os procedimentos de pagamento de indenização (quando houver), os Correios criaram a Central de Relacionamento com o Cliente em abril de 2012.

Tais fatos demonstram a capacidade dos Correios expandirem de forma contínua suas atividades, por meio da geração positiva de resultados, bem como financiar seus investimentos com recursos próprios.

Contudo o problema a ser resolvido é: como os Correios mensuram o Capital Intelectual? A pesquisa tinha como objetivo evidenciar como os gestores dos Correios gerem seu capital intelectual.

Verificando a análise documental foi possível constatar alguns fatores que são fundamentais para uma empresa gerir o seu capital intelectual, dentre eles destacam-se alguns pontos fortes: plano de cargos e salários ajustado com a política de desenvolvimento profissional, a criação do programa Inova Correios e identificação das necessidades e expectativas dos clientes.

Através da análise documental também foi possível constatar algumas oportunidades de melhoria: não é possível avaliar a efetividade no processo de seleção e contratação de pessoas, a prática de *benchmarking* de processos não está sistematizada e não há evidência para mensuração do nível de conhecimento dos clientes sobre a marca e produtos dos Correios.

Sob a ótica da análise da pesquisa *survey*, constatou-se que alguns indicadores são fundamentais na rotina da empresa, tanto pela presença quanto pela importância, assim os principais indicadores são: satisfação do funcionário, eficiência nos processos, qualidade nos processos, clientes dos Correios e gestão da carteira de clientes. Não obstante alguns indicadores precisam de uma atenção maior na gestão da empresa: desligamento de funcionários, estrutura organizacional, sociedade em geral e despesas de atendimento.

Portanto, após análise documental e de *survey* conclui-se que os gestores dos Correios utilizam indicadores para mensurar o capital intelectual da empresa em suas três dimensões, no entanto a empresa vem aprimorando a forma de como medir o seu ativo intangível, por isso que desde 2010 os Correios implantou o modelo de gestão do PNQ para aperfeiçoar a mensuração do capital intelectual.

Todavia, não pode fazer inferência em outras empresas e segmentos, também não compreende como cada gestor lida com os indicadores, assim sugere-se que o estudo seja replicado em outras empresas do segmento para verificar a similaridade das informações e um estudo de caso em algumas agências de Correios para entender como os gestores lidam com o assunto.

Os Correios ainda precisam melhorar alguns indicadores e implementarem outros para controlarem e mensurarem plenamente o capital intelectual, assim conseguirá agregar maior valor e dar continuidade ao seu negócio.

O mais importante é que a empresa tem consciência que o seu valor mais precioso está naquilo que não está plenamente visível, no entanto que pode agregar o maior valor: o capital intelectual.

REFERÊNCIAS

ABREU, A.F; BOLZAN, A; PEREIRA, L.K. A necessidade de inovar: um estudo na indústria de alimentos. **Revista de Ciências da Administração.** Florianópolis, v.4, n.6, p.19-27, jan./jum.2002.

ALBERTO, C; CARVALHO, M.F.H; CELSO. J; LUIZ, J. Metodologia para análise e ampliação da competitividade empresarial. **Revista de Ciências da Administração.** v.8, n.15, jan/jun 2006.

ALMEIDA, M.I.R; ESTRADA, R.J.S. A eficiência e a eficácia da gestão estratégica: do planejamento estratégico à mudança organizacional. **Revista de Ciências da Administração.** v. 9, n. 19, p. 147-178, set./dez. 2007.

ANTUNES, M.T.P; MARTINS, E. Capital intelectual: Verdades e mitos. **Revista Contabilidade _ Finanças** - USP, São Paulo, n. 29, p. 41 - 54, maio/ago. 2002.

APPIO, J; SLONGO, L.A; VIEIRA, V.A. Uma análise dos antecedentes da satisfação no trabalho em uma empresa madereira. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 14, n. 3, p. 1-18, julho/setembro 2007.

ARNOSTI, J.C.M; GIL, A.L. **Balanço Intelectual: a estratégia com projetos de mudança e o reconhecimento de talentos.** 1 ª ed. São Paulo: Saraiva. 2007.

ARNOSTI, J.CM; NEUMANN, R.A; OLIVEIRA, E.C.M; YOMURA, N. **Capital Intelectual: Reconhecimento e Mensuração.** 1 ª ed. Juruá Editora. 2009.

ÁVILA, M; MAIA, R.S; REZENDE, J.F.C. Geração e gestão do valor por meio de métricas baseadas nas perspectivas do capital intelectual. **R.Adm.**, São Paulo, v.47, n.1, p.51-67, jan./fev./mar. 2012.

BAPTISTA, P.P; FUMAGALLI, L.A.W; PIVA, L.C; SILVA, W.V. Relação entre satisfação, retenção e rentabilidade de clientes no setor de planos de saúde. **Revista de Ciências da Administração.** v. 9, n. 19, p. 54-80, set./dez. 2007.

BAPTISTA, P.P; LIMA, A.A. Impacto da congruência entre autoconceito e personalidade de marca na intensidade da qualidade de relacionamento e lealdade do consumidor. REMark - **Revista Brasileira de Marketing**. São Paulo, v. 12, n. 1, p. 73-96, jan./mar. 2013.

BARROS, L.P.S; FILGUEIRAS, A.A; GOMES, J.S. O processo de implantação do Balanced Scorecard em uma empresa estatal brasileira: o caso Petrobrás. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 17, n. 1, p. 45-57, janeiro-março 2010.

BASQUES, P.V; FACCO, F.C; SILVA, G.A.V. Conectando recursos humanos e estratégia: em busca de indicadores de resultados na gestão de pessoas. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 13, n. 3, p. 87-100, julho/setembro 2006.

BERVIAN, P.A; CERVO, A.L; DA SILVA, R. **Metodologia Científica.** 6ª ed. São Paulo. *Pearson Education* do Brasil. 2007.

BOLLEN, L; SCHNIEDERS, S; VERGAUWEN, P. Linking Intellectual capital and intellectual property to company performance. **Management Decision.** Vol. 43. n. 9. 2005. pp. 1161 – 1185.

BONTIS, N. Intellectual capital: an exploratory study that develops measures and models. **Management Decision.** 36/2 [1998] 63–76. 1998.

BORNIA, A.C; LEMBECK, M; WERNKE, R. As considerações e comentários acerca do capital intelectual. **Rev. FAE**, Curitiba, v.6, n.1, p.15-26, jan./abr. 2003.

BUNDCHEN, E; SILVA, A.B. Proposta de um plano de desenvolvimento de competências individuais genéricas alinhado à estratégia empresarial. **Revista de Ciências da Administração** – v.7, n.13, jan/jul 2005.

CANESSO, F.N; FREITAS, M.M; IGARASHI, D.C.C; IGARASHI, W. Análise da viabilidade de se operacionalizar um modelo de capital intelectual desenvolvido para o setor público em uma empresa privada. **Gestão & Regionalidade** - Vol. 27 - Nº 80 - mai-ago/2011.

CARSON, E; MARSDEN, H; RANZIJN, R; WINEFIELD, A. Intellectual capital: Mapping employee and work group attributes. **Journal of Intellectual Capital.** Vol. 5. n. 3. 2004. pp. 443 – 463.

CAVALCANTI, M.M; COSTA. A.M; DALLÓ, S; MORITZ. G.O; VITAL, J.T. A Influência da Participação no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) no Desempenho Financeiro das Empresas. **Revista de Ciências da Administração.** v. 11, n. 24, p. 11-40, maio/ago 2009.

CORREIOS. **Relatórios da administração dos Correios–exercício 2012.** Disponível:http://www.correios.com.br/sobreCorreios/empresa/publicacoes/arquivos_pdf/RelatorioAdministracao_2012.pdf. Acesso em 15/08/2013.

CUGANESAN, S. Intellectual capital in action and value creation: a case study of knowledge transformations in an innovation project. **Journal of Intellectual Capital.** Vol. 6. n. 3. 2005. pp. 357 – 373.

DALMAU, M.B.L; DIAS JÚNIOR, C.M; LIMA, M.V.A. Uma Contribuição ao Desenvolvimento de Indicadores de Desempenho para Ativos Intangíveis Organizacionais. **Revista de Ciências da Administração.** V. 13. N. 31. P. 11 – 29. Set./dez. 2011.

DE ANDRADE, M.M. **Introdução à Metodologia do Trabalho Científico.** 10ª ed. São Paulo. Editora Atlas. 2010.

DEMO, G; EDREI, L; FOGAÇA, N; FRANCISCHETO, L; NUNES, I. Políticas de gestão de pessoas no novo milênio: cenário dos estudos publicados nos periódicos da área de administração entre 2000 e 2010. RAM, **Rev. Adm. Mackenzie**, V. 12, N. 5. SET./OUT. 2011. p. 15-42.

DEMO, G; ROZZETT, K. Desenvolvimento e validação fatorial da escala de relacionamento com clientes. **RAE.** São Paulo . v. 50 - n. 4 - out./dez. 2010 - 383-395 - 383.

DUMAY, J; MARINI, L; ROONEY, J. An intellectual capital based differentiation theory of innovation practice. **Journal of Intellectual Capital**. Vol. 14. n. 4. 2013. pp. 608-633.

EDVINSSON, L; MALONE, M.S. **Capital Intelectual: Descobrindo o valor real de sua empresa pela identificação de seus valores internos.** 1 ª ed. Editora: Makron books. 1998.

EMMENDOERFER, M.L; KICH, J.I.D.F; SANTOS, A.M; PEREIRA, M.F. A influência do líder na condução do processo de implementação do planejamento estratégico. **Revista de Ciências da Administração.** v. 10, n. 21, p. 122-146, mai./ago. 2008.

ENSSLIN, S.R; MATOS, B; REINA, D.R.M; REINA, D. **Evidenciação voluntária do capital intelectual de natureza social e ambiental da empresa Natura Cosméticos S.A. no período entre 2003 e 2008.** Revista Contemporânea de Economia e Gestão. Vol. 9. N 1. Jan/Jun. 2011.

ENSSLIN, S.R; ROSA, F.S; ROVER, S; SILVA, H.A.S. Evidenciação do capital intellectual de natureza social e ambiental: estudo nos relatórios anuais e nos sites das empresas listadas no programa "em boa companhia" da Bovespa. **Revista de Negócios**, ISSN 1980-4431, Blumenau, v. 14, n. 1 p. 82 – 99, Janeiro/Março 2009.

FONTENELLE, I.A. Para uma crítica ao discurso da inovação: saber e controle no capitalismo do conhecimento. **RAE.** São Paulo. V. 52. N. 1. Jan/fev. 2012.

FREITAS, D.A; GOMIDE, P.L.R; GUERRA, M; LARA, C.O; PEREIRA, C.M; SOUZA, A.A. Controle de gestão em organizações hospitalares. **Revista de Gestão USP.** São Paulo, v. 16, n. 3, p. 15-29, julho-setembro 2009.

FUNDAÇÃO NACIONAL DA QUALIDADE (FNQ). **Capital Intelectual e inovação: a gestão dos intangíveis.** São Paulo. 2007.

GALBREATH, J. Twenty-first century management rules- The management of relationships as intangible assets. **Management Decision.** 40/2 [2002] 116 – 126. 2002.

GIACOMINI FILHO, G; REIS, ALEXANDRE. Indicadores de responsabilidade social: estudo comparativo entre empresas públicas e privadas, baseado no balanço social IBASE. **Revista de Ciências da Administração.** v. 10, n. 22, p. 171-185, set./dez. 2008.

GIÃO, P.R; OLIVEIRA JÚNIOR, M.M. *Offshoring* de serviços de *call center*: um estudo comparativo entre Brasil, Índia e África do Sul. **Revista de Gestão USP.** São Paulo, v. 16, n. 2, p. 17-32, abril-junho 2009.

GIBBERT, M; LEIBOLD, M; VOELPEL, S. Rejuvenating corporate intellectual capital by co-opting customer competence. **Journal of Intellectual Capital.** Vol. 2. n. 2. 2001. pp. 109– 126.

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

GODOY, L.P; GODOY T.P; GRACIOLI, C; LORENZETT, D. B. Capital intelectual: uma ferramenta inovadora na busca por vantagens competitivas. **Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 9, n. 4, p. 96-120, out./dez. 2012.

GOMES, C.M; SCHERER, F.L. Internacionalização de empresas: perspectivas estratégicas no setor coureiro-calçadista. **Revista de Gestão USP.** São Paulo, v. 17, n. 1, p. 27-44, janeiro-março 2010.

HENDRIKSEN, E.S; VAN BREDA, M.F. **Teoria da Contabilidade.** 5ª ed. São Paulo. Atlas. 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade.** 5ª ed. São Paulo. Atlas. 1997.

JÓIA, L.A; MALHEIROS, R. **Evidências empíricas da influência de alianças estratégicas no capital intelectual.** VOLUME 7 · Nº2 · ABRIL/JUNHO 2010.

KHAN, S. The Interactive Effects of Intellectual Capital Components on the Relevance of the Balance Sheet as an Indicator of Corporate Value. **The Journal of American Academy of Business, Cambridge.** Vol. 16. n. 2. 2011.

LARSEN, H.T; MOURITSEN, J. *Valuing the future: intellectual capital supplements at Skandia*. **Accounting, Auditing & Accountability Journal.** Vol. 14 No. 4, 2001, pp. 399-422.

LIMA, J.J.M. **Modelo de mensuração do capital intelectual baseado nos critérios de excelência do PNQ – Prêmio Nacional da Qualidade.** Porto Alegre. 2005.

LING, Y.H. The influence of intellectual capital on global initiatives. **The journal of information and knowledge management systems**. Vol. 42 No. 1, 2012 pp. 129-144.

MORETTO NETO, L; SCHNEIDER, C. Avaliação do desempenho organizacional da empresa familiar Indústrias Alfa S/A, com base no modelo de gestão estratégica *Balanced Scorecard*. **Revista de Gestão USP**, São Paulo, v. 13, n. 1, p. 89-104, janeiro/março 2006.

NONAKA, I; TAKEUCHI, H. **Gestão do Conhecimento.** Editora Bookman. 2008.

O' DONNELL, D. Theory and method on intellectual capital creation- Addressing communicative action through relative methodics. **Journal of Intellectual Capital.** Vol. 5. n. 2. 2004. pp. 294 – 311.

OLIVEIRA, A.B.S. **Contribuição à formulação de um modelo decisório para intangíveis por atividade: uma abordagem de gestão econômica.** São Paulo. 1999. Tese Doutorado. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo.

OLVE, N.; ROY, J.; WETTER, M. ***Performance Drivers*: a practical guide to using the Balanced Scorecard.** London: John Wiley & Sons, 1999.
PENG, T.A; PIKE, S; ROOS, G. Intellectual capital and performance indicators- Taiwanese healthcare sector. **Journal of Intellectual Capital.** Vol. 8. n. 3. 2007. pp. 538 – 556.
SILVA FILHO, J.F; HOLANDA, L.M.C; ROCHA, R.C.c. **Capital intelectual: Um estudo de caso numa empresa de jornalismo.** XIII SIMPEP - Bauru, SP, Brasil, 6 a 8 de Novembro de 2006.
STEWART, T.A. **Capital intelectual: a nova vantagem competitiva das empresas.** 7ª ed. Rio de Janeiro. Editora Campus. 1998.
SVEIBY, K.E. **A nova riqueza das organizações.** 5ª ed. Rio de Janeiro. Editora Campus. 1998.
VASCONCELOS, S.P. Decisões estratégicas de localização de supermercados: um estudo de caso. **Revista Brasileira Eco. de Emp.** 2010. 10 (1): 51-62.

PERFIL E PECULIARIDADES DOS PROFISSIONAIS DE TI DA GERAÇÃO Y

MARCELA COELHO BARBOSA (mcoelha@gmail.com)
Especialista em Gestão da Tecnologia da Informação – UFPE

TANIA NOBRE GONÇALVES FERREIRA AMORIM (tanobre@gmail.com)
Profa. Dra. em Administração - UFRPE

RESUMO

No mercado atual é bastante elevada a competitividade organizacional e também a movimentação de pessoal. Identifica-se que entre os profissionais da área de Tecnologia da Informação (TI) há uma grande rotatividade de pessoal e, portanto é nítida a importância de se reter esses profissionais e talentos nas empresas. Há no segmento de TI grande parte de seus profissionais pertencentes à Geração Y, que segundo Cavazotte, Lemos e Viana (2010) é composta por pessoas nascidas entre os anos de 1980 a 2000, os quais foram influenciados pelos valores sociais e culturais a que estiveram submetidos e que muitos serão os futuros líderes, nas próximas décadas. Diante deste contexto, este trabalho visa identificar o perfil dos profissionais da Geração Y, que estão trabalhando em empresas de TI na cidade de Recife, Pernambuco porque possui um grupo diferenciado de profissionais pela existência do Porto Digital na cidade que é um parque tecnológico especializado em sistemas e tecnologia de informação que aglutina mais de 200 empresas de TI. A pesquisa utilizou questionário *on line* para coleta de dados junto a 100 profissionais da área. A maioria dos integrantes da Geração Y acha importante equilibrar sua vida pessoal e profissional. Para isso, tenta criar uma harmonia entre os dois, evitando fazer hora extra ou levando trabalho para casa, pois se importam mais com as experiências do que com as posses.

Palavras-chave: Geração Y. Perfil Profissional. Profissionais de Tecnologia da Informação.

PROFILE AND PECULIARITIES OF Y GENERATION OF IT PROFESSIONALS

ABSTRACT

In the current market is quite high organizational competitiveness and also personal drive. It finds that among professionals in the field of Information Technology (IT) there is a high turnover of staff and thus is clear the importance of retaining these professionals and talents in business. There are the big IT segment part of its professionals belonging to Y Generation, which according Cavazotte, Lemos and Viana (2010) consists of people born between the years 1980-2000, which were influenced by social and cultural values that were submitted and that many will be the future leaders in the coming decades. In this context, this paper aims to

identify the profile of the professionals of Y Generation, who are working in IT companies in the city of Recife, Pernambuco because it has a different group of professionals for the existence of Porto Digital in the city which is a specialized technology park in information systems and technology that brings together over 200 IT companies. The research used online questionnaire to collect data from the 100 professionals. Most members of Y Generation think important to balance your personal and professional life. For this, try to create a harmony between the two, avoiding overtime or taking work home because you care more about the experiences than possessions.

Key-words: Genaration Y. Professional Profile. Information Technology Professional.

1 INTRODUÇÃO

O cenário atual é de grande globalização econômica e competividade, no qual se trabalha em ritmo acelerado, com efetivos avanços tecnológicos, ciclos de vida de produtos e tecnologias cada vez mais curtos, crises econômicas em vários países. Contudo, há grandes oportunidades em obter recursos materiais e acessos a novos sistemas e métodos, aspectos intangíveis de uma organização que podem se tornar o seu diferencial competitivo. Neste contexto, as pessoas passam a ser vistas como elemento fundamental para geração de vantagem competitiva nas organizações (SANT'ANNA, 2008).

Em ambientes muito competitivos, a perda de um profissional tende a ser um alto custo para a organização, porque vários fatores estão relacionados como: a perda do conhecimento e *know-how* individual; a descontinuidade do trabalho; a perda do investimento realizado no desenvolvimento do profissional; e a necessidade de tempo e recursos para atrair, contratar e desenvolver outro profissional. Sendo assim, a retenção de profissionais nas organizações pode ser um grande desafio a ser enfrentado na atualidade (CARRARA; NUNES; SARSUR, 2013).

Uma geração se refere a um grupo de pessoas que nasceram em uma determinada época, e assim, participam de eventos históricos e sociais específicos dessa parcela de tempo da história, os quais influenciaram seus valores, atitudes e suas crenças (MUNRO, 2009; VELOSO; SILVA; DUTRA, 2012). A diferença entre gerações é perceptível tanto na vida pessoal como profissional. Sendo assim, os gestores precisam saber lidar com essas diferenças para conseguir reter os profissionais que são necessários ao bom desempenho organizacional, frente a um mercado cada vez mais competitivo, em especial o de Tecnologia da Informação.

Em nível teórico há um consenso atual da existência de quatro gerações convivendo no mesmo ambiente de trabalho: Veteranos, *Baby Boomers*, Geração X e Geração Y. Não há consenso quanto às datas exatas de início das gerações com poucos anos de diferença, mas concordam quanto a suas características (VELOSO; DUTRA; NAKATA, 2008). Segundo Zemke (2008) os Baby Boomers são a geração pós-guerra, nascidos entre 1943 a 1960; a Geração X são os nascidos entre 1960 a 1978 e a Geração Y são os nascidos após 1980. Na atualidade ainda estão atuando conjuntamente nas organizações, mas cada geração difere da outra em crenças, costumes, valores e prioridades. Já para Furucho et al. (2015) essa convivência pode ser benéfica pela diversidade, integração e vivência de diferentes perspectivas, mas pode gerar conflitos, desentendimentos e desequilíbrios em virtude de como cada geração vê e se situa no mundo.

Diante disso, esta pesquisa busca contribuir com o entendimento da realidade organizacional trazendo à tona relatos de profissionais da Geração Y que atuam na área de Tecnologia da Informação em Recife, Pernambuco. Conhecer suas principais características e peculiaridades

com o objetivo de traçar o perfil dos profissionais de TI pertencentes à Geração Y que atuam em Recife, Pernambuco.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 Classificação das Gerações

Pode-se considerar Mannheim (1952 citado por Weller, 2010) como um dos pioneiros nos estudos sobre gerações. Uma geração é determinada quando indivíduos, que mesmo sem ter proximidade física, intelectual ou conhecimento entre eles, apresentam semelhanças culturais decorrentes de suas experiências em determinado período do processo histórico e social, nos anos de sua formação, na visão de Veloso, Silva e Dutra (2012, p.2) "vivenciando eventos os quais influenciaram sobremaneira seus valores, suas atitudes e suas crenças". A Teoria do Percurso de Vida, de Elder (1998 citado por Veloso; Silva; Dutra, 2014) também trata de estudos geracionais e demonstra a importância na vida de cada indivíduo, dos fatos e experiências pelo qual passaram e que acabam moldando o seu comportamento.

Outros autores como Smola e Sutton (2002) citados por Cavazotte, Lemos e Viana (2010) também estudam a teoria das gerações em que os nascidos no mesmo período compartilham experiências de vida semelhantes, afetando suas ações através dos seus valores e crenças, objetivos e aspirações, ética de trabalho, tanto na vida pessoal como na profissional. Outras razões como raça, etnia, gênero e classe social também interferem nas experiências de vida de cada indivíduo e, portanto, deveriam ser levados em consideração nos estudos geracionais (PARRY; URWIN, 2011; OLIVEIRA; PICCININI e BITENCOURT, 2012).

Atualmente há um consenso da existência de quatro gerações convivendo no mesmo ambiente de trabalho: Veteranos ou Tradicionais, Baby Boomers, Geração X ou Baby Busters e Geração Y ou Echo boomers, Geração Net ou Geração Why. Já se entrou na Geração Z, mas esta ainda não está ocupando cargos profissionais. Alguns autores discordam quanto às datas de nascimento que dividem as gerações, mas não quanto a suas características (VELOSO; DUTRA; NAKATA, 2008; VASCONSCELOS et al., 2013).

Oliveira, Piccinini e Bitencourt (2012) defendem que para uma análise geracional, o marco cronológico serve apenas como um ponto de referência e não como base para delimitar as formas de agir de um grupo etário, que depende do contexto histórico e sociológico, sem se esquecer de que se considere a influência entre as gerações, durante o processo de socialização.

Então, não existe uma padronização determinada do tempo para medir cada geração. Uma geração pode ter dez anos ou, como aconteceu nas sociedades pré-modernas, vários séculos. Para Engelmann (2009), pode-se considerar que os Baby Boomers são os nascidos entre 1948 e 1963; a Geração X entre 1964 e 1977; e a Geração Y aquelas entre 1978 a 1994. Já para Zemke (2008) os Baby Boomers nasceram entre 1943 a 1960, a Geração X entre 1960 a 1978 e a Geração Y a partir de 1980. Como se pode ver há divergências nas datas de início e características de cada geração (FEIXA e LECCARDI, 2010 citados por OLIVEIRA et al. 2014, p. 6). O quadro 1 sintetiza as características das pessoas por geração e período de nascimento segundo Reis et al. (2013).

VETERANOS ou Tradicionais	BABY BOOMERS	GERAÇÃO X ou Baby Busters	GERAÇÃO Y ou Echo Boomers, Geração Net, Geração Why	GERAÇÃO Z
Nascidos entre	Nascidos entre	Nascidos entre	Nascidos entre	Nascidos a partir de

1922 e 1945	1946 e 1964	1965 e 1979	1980 e 2000	2000.
Conformistas	Otimistas	Céticos	Interativos	Imediatistas
No Trabalho o Crescimento se dá passo a passo; - Não questionam autoridade.	O Trabalho é a razão de viver; há envolvimento; buscam Desenvolvimento Pessoal.	No Trabalho há Independência; Autoconfiança; Questionam a Autoridade.	No Trabalho há: Diversidade; Colaboração; Realização e gostam de consumir.	Ainda não estão inseridos no mercado de trabalho.
Alheios às Tecnologias.	Têm conhecimentos e experiência, mas têm medo da tecnologia.	Adaptação rápida; Proficientes na tecnologia.	Tecnologia é algo natural na vida; Bem informados.	Ligados à *internet* a maioria do tempo
Tradição e Sabedoria os resumem.	Ideal de reconstrução do mundo.	Ideal da paz, liberdade sexual e anarquismo.	Voltados à Globalização; Diversidade; Multiculturas.	Trabalho coletivo pensam esses jovens.

Fonte: baseado em REIS et al. (2013, p.3)

Quadro 1 - Características das Gerações por período de nascimento

2.2 Geração Y

Neste texto será considerada da Geração Y as pessoas nascidas entre 1980 a 2000. Esta geração é resultado de uma família em que os pais estavam muito mais dedicados à sua profissão do que à criação dos filhos. Nasceram em meio à globalização e à cultura de diversidade e estiveram sempre em contato com as informações da *internet* e o avanço tecnológico. Uma geração que, por força das circunstâncias e da evolução dos tempos, acelerou o seu próprio desenvolvimento intelectual, o que a tornou mais exigente quanto ao seu trabalho e à sua qualidade de vida (LOMBARDIA, 2008; ZENKE, 2008; REIS et al., 2013; PERRONE et al, 2013).

A Geração Y segundo Allen (2005) e Perrone et al. (2013) é digitalmente conectada e globalizada, tecnicamente competente, educada e aberta às diferenças, que deseja desafios intelectuais, quer o sucesso, vai atrás daqueles que podem auxiliar no seu crescimento e, esforça-se para fazer diferença. Já Aquino (2012) e Hoekstra; Lashley e Cavagnaro (2015) defendem que é uma geração conhecida por sua visão crítica das coisas.

"As pessoas da Geração Y são ambiciosas, decididas, questionadoras, ousadas, proativas e preocupadas com as questões de meio ambiente e direitos humanos, contudo, são individualistas, instáveis e impacientes (FURUCHO et al. 2015, p.495)".

Essas pessoas acreditam na união do trabalho com as metas pessoais e que a realização de um trabalho significativo torna o mundo melhor. São comprometidas com valores comuns e levam a tecnologia como uma competência fundamental ao local de trabalho. Cresceram com fortes cobranças, como serem os melhores da turma na escola, sofreram o divórcio dos pais e os relacionamentos subsequentes que estabeleceram na nova família. Por serem presentes nas decisões familiares esperam contribuir nas decisões das organizações em que trabalham (JOHNS, 2004 e PERRONE et al., 2013). Oliveira (2010) destaca que as principais características é que são questionadores, demonstram ansiedade e impaciência em quase todas as situações, têm superficialidade de ideias e pensamentos, buscando viver com intensidade, sendo transitórios e ambíguos em suas escolhas.

Esses jovens cresceram sendo frequentemente premiados, assim, têm autoconfiança e uma visão otimista do futuro como sendo uma das suas características fortes, se comparados com as gerações anteriores (SÁ; LEMOS; CAVAZOTTE, 2014). São mais ativos socialmente do que a geração anterior, com preferência por atuar em instituições que prezam a ética e pela

responsabilidade social e ambiental (ALSOP, 2008; HUNTLEY, 2006; SÁ; LEMOS; CAVAZOTTE, 2014).

No local de trabalho, a Geração Y tende a favorecer um estilo de gestão horizontal e sem controles rígidos, não gosta de lentidão e deseja um *feedback* imediato sobre o seu desempenho (FRANCIS-SMITH, 2004). É uma geração verdadeiramente global e socialmente consciente. Tem o melhor desempenho quando suas habilidades são identificadas e combinadas com um trabalho desafiador. Rapidez, customização e interatividade mantêm direcionada a Geração Y, que procura equilibrar sua vida pessoal e profissional e deseja vínculos mais fortes no ambiente de trabalho (MARTIN e TULGAN, 2001).

Para Dytchwald, Erickson e Morison (2010, citados por Perrone et al., 2013) a Geração Y tem as seguintes expectativas com relação ao trabalho: responsabilidade individual e liberdade para tomar decisões, ambiente de trabalho agradável que fomente relações sociais, gestores próximos e acessíveis, oportunidades de aprender novas coisas e crescimento, colaboração e tomada de decisões em conjunto, *feedback* contínuo, comunicação aberta, respeito ao seu estilo de vida e trabalho, retribuição por resultados e flexibilidade temporal e espacial. E Perrone et al. (2013) salientam a autonomia, desprendimento das tradições, individualismo e posicionamento ativo sociocultural. Não é tão leal à organização com a geração anterior, valorizam a vida e as pessoas e são altamente colaborativos nas suas relações. Lipkin e Perrymore (2010) e Lemos, Mello e Guimarães (2014) concordam ao salientarem que mesmo precisando receber *feedback*, a Geração Y não gosta de receber críticas, apesar de criticar bastante, pois não consegue ver de forma realista seu desempenho e suas expectativas. Necessita de elogios para estimular seu potencial e incentivar a necessidade de reconhecimento constante.

A Geração Y é primeira geração totalmente imersa na interatividade e no mundo digital e seus representantes parecem lidar mais naturalmente com as rápidas mudanças no ambiente e nos meios de comunicação. São impacientes e não se dedicam tanto ao trabalho, não sendo voltados para atitudes de longo prazo. Exatamente por isso, muitas empresas reclamam da dificuldade em manter essa geração nos seus postos de trabalho (LOMBARDIA; STEIN; PIN, 2008; VELOSO; DUTRA; NAKATA, 2008; OLIVEIRA; HONÓRIO, 2014).

No entanto, Cavazotte, Lemos e Viana (2012), bem como Twenge (2010) defendem que os indivíduos da Geração Y continuam valorizando a estabilidade, mas, tendem a ser mais abertos a novas oportunidades profissionais que o mercado pode lhes oferecer. Oliveira, Piccinini e Bitencourt (2012) defendem que tal agitação é uma resposta às mudanças das instituições com relação ao emprego, na medida em que incerteza, desemprego e vínculos frágeis podem causar falta de perspectivas em relação ao trabalho.

Uma análise das diferenças geracionais foi feita por Twenge e Campbell (2008 citados por Sá; Lemos e Cavazotte, 2014) a partir de resultados observados em questionários de personalidade e de comportamento preenchidos por cerca de 1,4 milhão de universitários americanos entre 1930 e os dias atuais. Constataram que entre os indivíduos da Geração Y, foram identificados graus mais elevados de autoestima, narcisismo, ansiedade e depressão, e também foram identificados graus mais baixos de necessidade de aprovação social. A Geração Y possui indivíduos com alta necessidade de satisfação, com menor propensão a assumir responsabilidade pelo sucesso ou pelo fracasso de projetos e com níveis de estresse mais elevados.

Estudo feito no Brasil, por Cavazotte, Lemos e Viana (2012) confirma parte dessa caracterização, ao verificar que os jovens da Geração Y revelam o desejo de realizar tarefas variadas e estimulantes, bem como ter liberdade para decidir quando e como realizá-las. Buscam o equilíbrio entre o trabalho e a vida social, querem ser reconhecidos pelo seu

trabalho, são ambiciosos, buscam o prazer na vida e o que é novo. Contudo, Sá, Lemos e Cavazotte (2014) destacam a não concordância entre a caracterização internacional e o que foi analisado aqui no Brasil, pois os brasileiros da Geração Y valorizam recompensas tangíveis, como salários e benefícios, aspiram por segurança e por carreiras construídas com base em vínculos de longa duração.

3 METODOLOGIA

A abordagem da pesquisa foi quali-quanti, porque foram realizadas interpretações das realidades sociais identificadas (BAUER; GASKELL, 2011) e também foram descritas as frequências encontradas nos resultados. É uma pesquisa aplicada quanto à sua natureza, pois utilizou resultados na realidade estudada (BARROS; LEHFELD, 2000). Em relação aos objetivos é uma pesquisa descritiva, pois busca descrever as características de determinado fenômeno sem ter a necessidade de explicá-lo (VERGARA, 2005). Tem por finalidade identificar o perfil dos profissionais da Geração Y, que estão trabalhando em empresas de TI na cidade de Recife, Pernambuco.

A definição de segmentação do universo de pesquisa é a descrição do âmbito dos informantes que a pesquisa irá atingir (VERGARA, 2005). Neste trabalho, o universo é parte da população que compõe a Geração Y, nascidas entre 1980 e 2000, que trabalha na área de TI em Recife, Pernambuco. Escolheu-se esse grupo profissional por acessibilidade, uma vez que uma das autoras atuam na área e pertencem a essa geração. Como não se tem um universo devidamente quantificado dos profissionais da Geração Y nas atividades de TI em Recife, foi estabelecido como meta o preenchimento de no mínimo 60 questionários e no máximo 100.

A cidade de Recife no estado de Pernambuco possui um grupo diferenciado de profissionais dessa área por serem muito visados pelas organizações, em especial pela existência do Porto Digital na cidade que é um parque tecnológico especializado em sistemas e tecnologia de informação que aglutina mais de 200 empresas inovadoras da área.

3.1 Etapas de Pesquisa

A primeira etapa de trabalho na pesquisa foi o levantamento bibliográfico sobre a temática em estudo. Para isto, foi feito um levantamento teórico buscando entender o conceito de gerações e os valores da Geração Y.

A partir do levantamento bibliográfico foi elaborado o referencial teórico utilizado neste trabalho e se buscou subsídios em outros estudos para a elaboração do instrumento de coleta de dados que foi um questionário, elaborado especificamente para a pesquisa. Esta fase pode ser considerada como qualitativa, a que "não se preocupa com representatividade numérica, mas, sim, com o aprofundamento da compreensão de um grupo social, de uma organização, etc." (GOLDENBERG, 1997, p. 34)

Na segunda etapa, foi realizada uma pesquisa em campo com ênfase quantitativa, a fim de identificar as informações necessárias para o atendimento dos objetivos propostos no trabalho. Na visão de Fonseca (2002, p. 20) "a pesquisa quantitativa se centra na objetividade, pois usa linguagem matemática para descrever as causas de um fenômeno, relações entre variáveis, etc."

Nessa etapa, foi criado um questionário *online* no *software Google Forms* com questões objetivas e subjetivas, elaboradas com base na pesquisa qualitativa realizada. O questionário foi enviado por *e-mail* com um convite explicando os objetivos do trabalho e solicitando a participação, através do preenchimento do questionário. Como uma das autoras trabalha na área de TI, a mesma utilizou sua rede de contatos para o envio dos e-*mails*.

4. ANÁLISE DOS DADOS

Foram enviados cerca de 120 questionários em busca de atingir a meta estabelecida de um mínimo de 60 questionários e se atingiu um total de 100 respondentes, mas foi identificado que mesmo tendo sido explicado que o preenchimento seria para profissionais da Geração Y, 30% dos questionários respondidos não estavam inseridos nesta geração e tiveram que ser retirados das análises.

4.1 Perfil dos Respondentes

Quanto à idade dos respondentes, 1% tinha mais de 57 anos, 29% estava entre 37 e 56 anos e 70% eram da Geração Y, com idade entre 17 e 36 anos. Contudo, como o lócus da pesquisa era Recife, foi preciso retirar dois questionários de profissionais que não atuavam em Recife e assim, os dados trabalhados foram relativos a 68 respondentes, pertencentes à Geração Y, que trabalham na área de TI em Recife – PE.

Um aspecto relevante a ser observado no perfil dos respondentes se refere ao gênero e foi identificada a maioria do sexo masculino com 68%, como é muito comum dentre os profissionais da área de TI.

Com relação ao estado civil dos respondentes, nota-se que existe uma igualdade entre Solteiros e Casados com 46% cada, ficando com um pequeno percentual para a opção "Mora junto" com 7 % e Divorciado com 1%. Este dado já era esperado uma vez que os profissionais da Geração Y são jovens e muitos ainda não constituíram família, priorizando a vida profissional de início de carreira.

Foi identificado um alto grau de escolaridade com 51% dos respondentes tendo nível Superior. Além desses, 46% já possuem Graduação e Pós-graduação, e somente 3% possuem apenas o Ensino Médio. Este dado de certo modo surpreendente por serem profissionais jovens, confirma o que foi identificado no referencial teórico de que as pessoas pertencentes à Geração Y foram criadas em um ambiente globalizado, competitivo e também foram muito incentivados a serem os primeiros lugares. Johns (2004) e Perrone et al. (2013) salientam estes aspectos afirmando que as pessoas da Geração Y cresceram com fortes cobranças, como serem os melhores da turma na escola. Também concordam com o alto grau de escolaridade Lombardia (2008), Zenke (2008), Reis et al. (2013) e Perrone et al. (2013) os quais defendem que a Geração Y é uma geração que, por força das circunstâncias e da evolução dos tempos, acelerou o seu próprio desenvolvimento intelectual.

Foi questionado sobre o vínculo profissional que eles possuem com a empresa e foi identificado que a maciça maioria dos respondentes é funcionário Efetivo (94%). Apenas 3% responderam que são Donos de Empresas, 2% Estudantes e 1% estão desempregados no momento. Johns (2004) e Perrone et al. (2013) destacam que a Geração Y é mais exigente quanto ao seu trabalho e à sua qualidade de vida. Acreditam na união do trabalho com as metas pessoais e que a realização de um trabalho significativo torna o mundo melhor.

Na pesquisa também foi solicitado que caracterizassem o cargo ocupado na empresa e não se identificou maioria em nenhum dos citados, mas se destacaram Engenheiro de Software (29%), Analista de Teste (29%) e Analista de Sistemas (12%). Contudo, 16% dos respondentes citaram cargos/funções diversas como: Consultor, CEO (*Chief Executive Officer*), Coordenador de projetos, Analista de qualidade, Pesquisador, Analista de negócios, Diretor de TI, Assistente de projetos e trabalha na Infraestrutura.

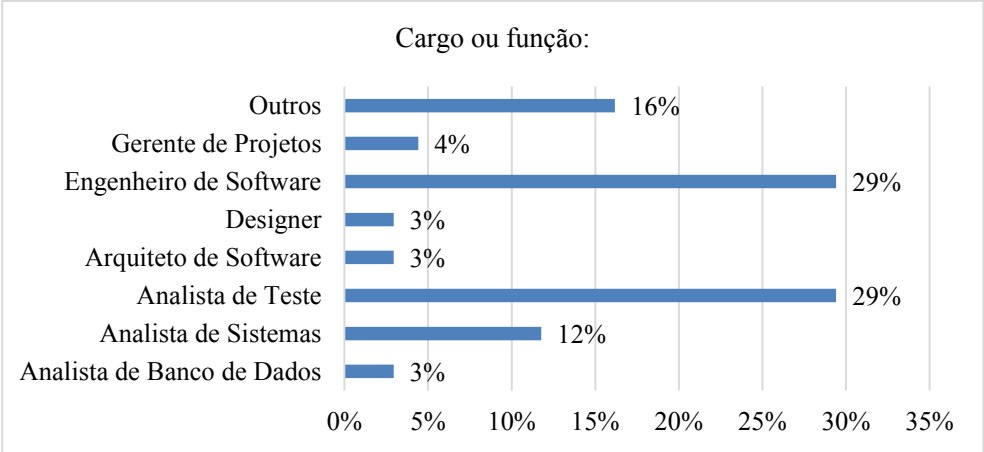


Gráfico 1 - Cargo ou função

Buscou-se levantar o tempo de trabalho na área de TI pelos participantes da pesquisa e pode ser visto que entre os respondentes 37% trabalham na área entre 6 a 10 anos, quase 30% estão na área a menos de 5 anos, 27% de 11 a 15 anos e 6% com 16 a 20 anos trabalhando na área de TI. Ou seja, a grande maioria (71%) já trabalham na área de TI há mais de 6 anos.

Contudo, a grande maioria dos respondentes quase 75% estão na empresa atual a menos de 5 anos, 24 % de 5 a 9 anos na empresa e somente 1% com mais de 10 anos trabalhando na mesma empresa. Estes dados podem sugerir uma elevada rotatividade entre os indivíduos da Geração Y que participaram da pesquisa. Talvez porque são individualistas, instáveis e impacientes como Furucho et al. (2015) salientam em seus estudos. E ainda pode confirmar o que Oliveira (2010) destaca, que as principais características da Geração Y é que são questionadores, demonstram ansiedade e impaciência em quase todas as situações, sendo transitórios e ambíguos em suas escolhas.

Quanto ao tempo em que os respondentes se encontram no cargo atual e foi identificado que mais da metade está na faixa de 1 ano até 4 anos e 11 meses (52%). Contudo foi identificado que 29% dos profissionais respondentes da área de TI estão no mesmo cargo a mais de 5 anos. Dados que estão em consonância com os anteriores e mostram que sendo jovens, muitos estão no início de carreira, buscando um crescimento profissional para que venham a se estabilizar mais tarde.

Com relação ao número de empregos que os respondentes já passaram em sua trajetória profissional, foi constatado que a maioria (56%) dos profissionais já teve de 1 a 3 empregos e 35% de 4 a 6 empregos diferentes durante seu tempo no mercado. Neste caso, mais uma vez os respondentes confirmam o que foi apresentado na revisão bibliográfica em que são pessoas que buscam crescer rápido, são ágeis, buscam soluções imediatas e como Allen (2005) e Perrone et al. (2013) enfatizam são digitalmente conectadas e globalizadas, tecnicamente competentes, que desejam desafios intelectuais, sucesso, vão atrás daqueles que podem auxiliar no seu crescimento e, esforçam-se para fazer diferença.

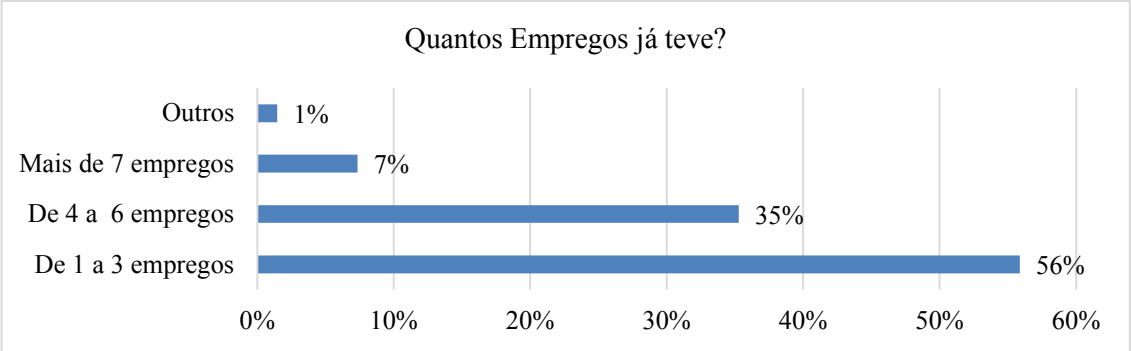


Gráfico 2 – Número de Empregos na carreira

Quando foi feita uma relação entre o tempo de carreira descrito pelos respondentes e a quantidade de empregos que tiveram, verificou-se que só existe uma menor rotatividade desses profissionais quando estão com mais de 16 anos de carreira quando o profissional já está mais estável na vida, carreira e empresa. Para os que possuem menos experiência e são mais jovens, a média de rotatividade gira em torno de 2,3 anos, o que pode ser considerada elevada, mas dentro dos parâmetros da Geração Y.

Foram identificadas as respostas referentes ao menor tempo que os profissionais trabalharam numa mesma empresa e a grande maioria (81%) ficou trabalhando menos de 2 anos. Este dado também pode sugerir um alto nível de rotatividade desses profissionais da área de TI que são pertencentes à Geração Y, como também foi identificado por Veloso, Dutra e Nakata (2008) nos seus estudos realizados sobre a Geração Y, exatamente como Lipkin e Perrymore (2010) e Lemos, Mello e Guimarães (2014) afirmam de que por serem impacientes, não gostam de receber críticas, apesar de criticarem bastante, pois não conseguem ver de forma realista seu desempenho e suas expectativas.

Quando os respondentes foram questionados qual o motivo que os levaria a sair das empresas 40% indicou em primeiro lugar "a busca de novas oportunidades", confirmando o que Cavazotte, Lemos e Viana (2012) e Twenge (2010) também afirmam em relação à Geração Y. Em segundo lugar com 16% foi ressaltada a questão da remuneração, também citado por Sá, Lemos e Cavazotte (2014), que os profissionais da Geração Y valorizam recompensas tangíveis, como salários e benefícios. Já em terceiro lugar com 13%, citaram questões de ambiente de trabalho e empresa/projeto encerrado. Novamente foram citados outros motivos diversos que os levam a sair da empresa para 18% dos respondentes que foram: por ser o primeiro emprego, por ser estágio, era sócio da empresa e por ter sido foi demitido.

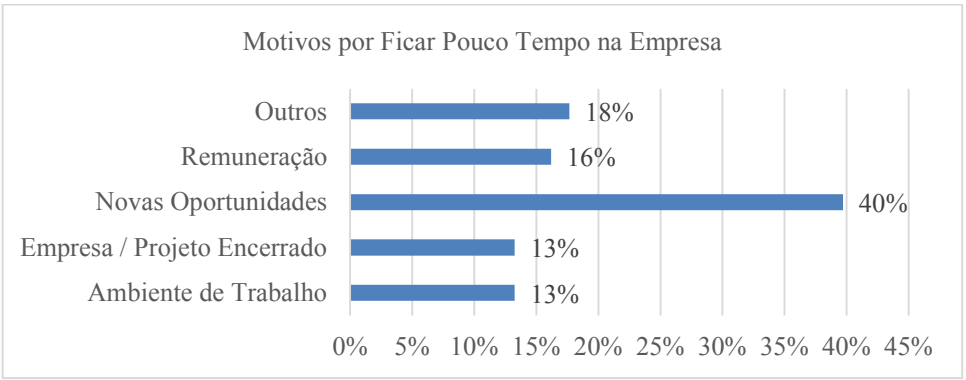


Gráfico 3 - Motivo por Ficar Pouco Tempo na Empresa

De acordo com as respostas dos profissionais de TI da Geração Y sobre o maior tempo em que já trabalharam numa empresa durante sua trajetória profissional, 49% ficaram trabalhando de 2 a 4 anos e 11 meses em uma mesma empresa e 40% já chegaram a trabalhar mais de 5

anos na mesma empresa. Isto corrobora com o que Lombardia; Stein e Pin (2008) afirmam de que essa geração não desenvolveu a paciência e a dedicação ao trabalho, não sendo voltados para atitudes de longo prazo. Mas já segundo Sá, Lemos e Cavazotte (2014) essa geração aspira por segurança e por carreiras construídas com base em vínculos de longa duração, o que foi confirmado nesta pesquisa, apenas em parte.

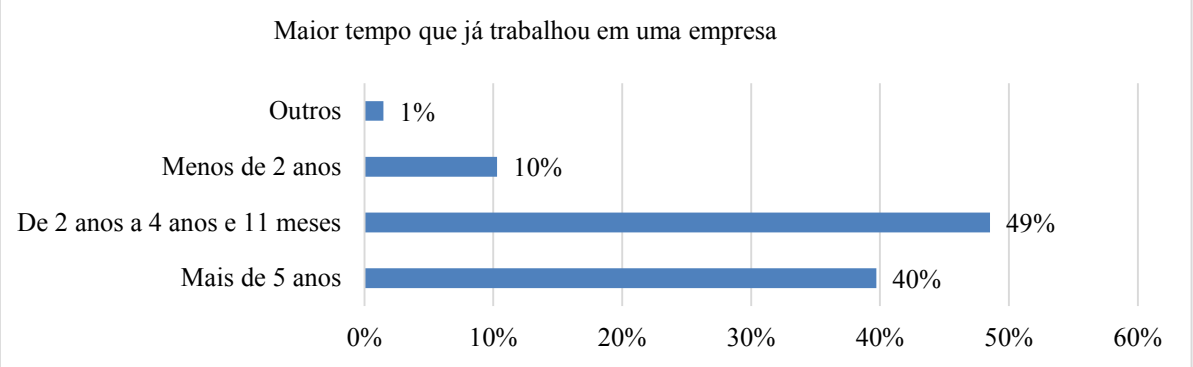


Gráfico 4 - Maior Tempo que Trabalhou em uma Empresa

Dentre os motivos que mais incentivaram os respondentes para sua permanência na empresa, se destaca em primeiro lugar com 31% "as novas oportunidades oferecidas", tanto na questão de crescimento pessoal como profissional. Em segundo lugar é mencionado à questão do "ambiente de trabalho" (18%) e em terceiro lugar "a remuneração".

Esses dados confirmam o que Cavazotte, Lemos e Viana (2012) e Twenge (2010) também defendem de que os integrantes dessa geração Y são mais abertos a novas oportunidades, e para Dytchwald, Erickson e Morison (2010, citados por PERRONE, 2013), eles têm a expectativa de oportunidades de aprender novas coisas e crescimento como objetivo na carreira, com responsabilidade individual e liberdade para tomar decisões e ambiente de trabalho agradável que fomente relações sociais.

Novamente foi identificada uma vasta lista de motivos que não se conseguiu categorizar nas alternativas apresentadas para 21% dos respondentes como motivo para sua permanência na empresa, quais sejam: ainda está na empresa, é o primeiro emprego, era período de estágio, ainda estava conhecendo a empresa, estava conhecendo o mercado e era pertinente para o profissional.

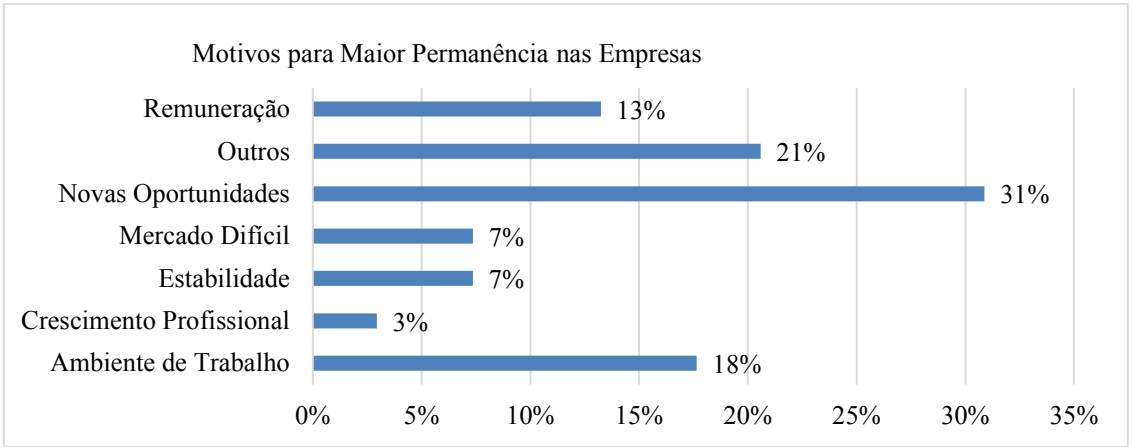


Gráfico 5 - Motivos para Maior Permanência nas Empresas

Pode-se afirmar que uma geração se refere a um grupo de pessoas que nasceram numa mesma época, e por isto, participam de eventos históricos e sociais semelhantes os quais influenciaram seus valores, atitudes e suas crenças (VELOSO, SILVA e DUTRA 2012). A

Geração Y que trabalha em TI no Recife, nasceu entre 1980 e 2000 em meio à globalização e a uma cultura de diversidade. Segundo Perrone et al. (2013) afirmam que tiveram seus pais muito preocupados com suas carreiras e grande parte divorciados, estiveram sempre em contato com as informações da *internet* e o avanço tecnológico os atrais desde muito jovens. Esta evolução rápida do tempo e tecnologia acelerou o desenvolvimento intelectual da geração, o que a tornou mais exigente quanto ao seu trabalho e à sua qualidade de vida.

Grande parte deles afirmou que "novas oportunidades" podem significar busca por um novo emprego ou a permanência no emprego atual, associado à "remuneração", podem ser os principais motivos para a rotatividade deles entre as empresas, pois ficam até 5 anos numa mesma empresa, apesar de que a grande maioria afirmou já ter passado menos de 2 anos em um trabalho. Isto vem de encontro ao que Cavazotte e Viana (2012) afirmaram ao verificar que os jovens da Geração Y revelam o desejo de realizar tarefas variadas e estimulantes, bem como ter liberdade para decidir quando e como realizá-las. Contudo, foi identificado neste estudo que a remuneração é motivo importante para a saída do emprego, concordando com Sá, Lemos e Cavazotte (2014) que em estudos internacionais identificaram que os jovens da Geração Y valorizam recompensas tangíveis, como salários e benefícios, e aspiram por segurança e por carreiras construídas com base em vínculos de longa duração.

Assim, em síntese, os trabalhadores da Geração Y que atuam na área de TI pesquisados, têm até 36 anos, maioria homens, solteiros, pós-graduados, têm mais de 10 anos de carreira, passam menos de dois anos numa empresa e já passaram por até três empregos diferentes. Portanto, o perfil identificado na pesquisa está também de acordo também com o que Perrone et al. (2013) afirmam quanto à Geração Y, de que não são fiéis às empresas, mas aos seus ideais e carreira, são mais individualistas e buscam crescimento rápido.

4.2 Empresas em que trabalham a Geração Y pesquisada

Atualmente a cidade do Recife é um dos principais focos de TI no Brasil, pois abriga o Porto Digital, um polo de tecnologia que abriga 250 empresas e instituições dos setores de Tecnologia da Informação e de economia criativa. O parque tecnológico conta com incubadoras de empresas, aceleradoras de negócios, dois institutos de pesquisa, organizações de serviços associados, além de diversas representações governamentais.

Dentre os respondentes foi identificado que a grande maioria dos entrevistados trabalha em empresa privada, 84% dos pesquisados. Em segundo lugar, com 7% estão os profissionais da rede pública, ficando muito próximo do terceiro lugar, com 6% que são as empresas sem fins lucrativos / ONGS.

Quando se buscou saber o porte das empresas que estão empregando os profissionais da área de TI que pertencem à Geração Y e atuam em Recife, Pernambuco, a maioria está empregada em empresas de grande porte (53%), 38% em empresas de médio porte e uma pequena porcentagem (9%) de respondentes, trabalham em empresas de pequeno porte. Isto vem a confirmar que Recife é um polo significativo de empresas que atuam na área de TI, impulsionado pelo Porto Digital, e que provavelmente por serem profissionais altamente qualificados são absorvidos principalmente pelas empresas maiores.

Na pesquisa, buscou-se ainda saber a natureza da empresa em que os respondentes trabalhavam e 72% afirmaram trabalhar em empresas prestadoras de serviços, seguindo em 16% de empresas de comércio e serviços, 2% de comércio e 10% em outros, que entre estes foram citados: governo estadual, projeto de lei de informática, prefeitura.

Em síntese, com base nas informações retiradas sobre as empresas de TI que esses profissionais trabalham, pode-se verificar que a maioria trabalha em empresa privada, sendo

mais da metade em organizações de grande porte e que o principal foco dessas empresas está na prestação de serviços.

5. CONCLUSÃO

O presente estudo buscou identificar o perfil dos profissionais da Geração Y, que estão trabalhando em empresas de TI na cidade de Recife, Pernambuco, uma vez que a cidade é grande absorvedora de mão de obra da área, por ser sede do Porto Digital, que possui investimentos nacionais e internacionais na área de TI, inovação e empreendedorismo, com mais de 200 empresas na área.

A Geração Y é formada pelos que nasceram entre 1980 a 2000, portanto são pessoas jovens que sequer chegaram aos quarenta anos. Desta forma, representam uma geração globalizada, que já nasceu sob a influência da *internet,* conectada desde sua infância, com pais muito envolvidos no seu trabalho e carreira, muitos divorciados e que cobraram resultados acadêmicos de seus filhos, responsabilidade, autonomia e participação nas decisões familiares diversas.

Certamente que no trabalho a Geração Y é em grande parte reflexo do que viveu em sua história, experiências intelectuais, sociais e culturais a que estiveram submetidos. Segundo o levantamento bibliográfico realizado é formada por pessoas ambiciosas, decididas, questionadoras, ousadas, proativas e preocupadas com as questões de meio ambiente e direitos humanos, contudo, são individualistas, instáveis e impacientes, não gostam de serem criticadas, apesar de serem muito críticos.

Em síntese, os trabalhadores da Geração Y que atuam na área de TI pesquisados, têm até 36 anos, maioria homens, solteiros, pós-graduados, têm mais de 10 anos de carreira, passam menos de dois anos numa empresa e já passaram por até três empregos diferentes. Portanto, o perfil identificado na pesquisa está também de acordo também com o que Perrone et al. (2013) afirmam quanto à Geração Y, de que não são fiéis às empresas, mas aos seus ideais e carreira, são mais individualistas e buscam crescimento rápido.

Assim, os profissionais da Geração Y que atuam na área de TI em Recife estão em busca de novas oportunidades para suas carreiras e uma boa remuneração, o que tanto pode ser motivo para permanecerem no emprego como buscarem outro. Gostam de desafios, novos projetos e com grupos diferentes de pessoas para compartilharem decisões, são altamente qualificados e buscam equilíbrio entre vida pessoal e profissional, tentando criar uma harmonia entre os dois, evitando fazer hora extra ou levando trabalho para casa, pois se importam mais com as experiências do que com as posses.

Sendo assim, apesar das limitações deste estudo, foi possível traçar o perfil da Geração Y que atua na área de TI que pode servir de sugestão para novos estudos em realidades adversas à pesquisada e contribuir para o entendimento desses profissionais e como podem ser geridos para uma maior estabilidade em suas vidas, carreira e nos resultados finais almejados tanto pelos gestores, suas equipes e organização.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLEN, R. L. Managers must set example for Gen Y kidployees: employee recruitment and molding. **Nation's Restaurant News**. Estados Unidos, 2005. Disponível em: http://business.highbeam.com/409700/article-1G1-137626449/expert-managers-must-setexample-gen-y-kidployees. Acesso em: 05 abr.2014.

ALSOP, R. **The trophy kids grow up: how the millennial generation is shaking up the workplace.** San Francisco: Jossey-Bass, 2008.

AQUINO, J. Gen Y: The next generation of spenders. **CRM Magazine**, 2012.

BARROS, A. J. S. e LEHFELD, N. A. S. **Fundamentos de Metodologia: Um Guia para a Iniciação Científica**. 2 Ed. São Paulo: Makron Books, 2000.

BAUER, Martin W. ; GASKELL, George. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático.** 9ª ed., São Paulo: Vozes, 2011.

CARRARA, T. M. P.; NUNES, S.C.; SARSUR, A.M. Retenção de Talentos de Diversas Gerações em um mesmo Contexto Organizacional. IV Encontro de Gestão de Pessoas e Relações de Trabalho Brasília: ANPAD – Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, **Anais**...., 2013, p.1-16.

CAVAZOTTE, F.; LEMOS, A. H. C.; VIANA, M. D. A. Novas Gerações no mercado de trabalho: expectativas renovadas ou antigos ideais? **Cadernos EBAPE**, v. 10, n.1, artigo 9, Rio de Janeiro, mar. 2012.

_____. Relações de trabalho contemporâneas e as novas gerações produtivas: Expectativas renovadas ou antigos ideais? XXXIV Encontro da Anpad. Rio e Janeiro, **Anais**..., 2010.

ENGELMANN, D. C. **O Futuro da Gestão de Pessoas: Como Lidaremos com a Geração Y?** 2009. Disponível em: http://www.rh.com.br, Acesso em 05 abr.2014.FRANCIS-SMITH, J. Surviving and thriving in the multigenerational workplace. **Journal**, august 26, 2004.

FONSECA, J. J. S. **Metodologia da pesquisa científica**. Fortaleza: UEC, 2002. Apostila.

FURUCHO, N. Y.; OSWALDO, Y. C.; GRAZIANO, G. O.; SPERS, V. R. E. Valores e Características Geracionais: Um Estudo em uma Instituição de Ensino Superior. **Revista Brasileira de Marketing**, v. 14, n. 4, p. 492-501, 2015.

GOLDENBERG, M. **A arte de pesquisar**. Rio de Janeiro: Record, 1997.

HOEKSTRA, I.; LASHLEY, C.; CAVAGNARO, E. Generation Y´s attitude towards organic wine. **Revista Hospitalidade**. São Paulo, v. XII, n. especial, p. 276 - 297, mai. 2015.

HUNTLEY, R. **The world according to Y: inside the new adult generation**. Sydney: Allen &Unwin,2006.

JOHNS, K. **Managing generational diversity in the workforce**, 2004. Disponível em: http://www.workindex.com. Acesso em: 05 abr. 2014.

LEMOS, A. H. C.; MELLO, G. R.; GUIMARÃES, M. F. Gerações produtivas e carreiras: o que as mulheres da Geração Y querem?. **Revista de Administração da UFSM**, v. 7, n. 1, p. 135-152, 2014.

LIPKIN N. A.; PERRYMORE, A.J. **A Geração Y no trabalho: como lidar com a força de trabalho que influenciará definitivamente a cultura de sua empresa**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

LOMBARDIA, P. G., STEIN, G., e Pin, J. R. (2008). Políticas para dirigir a los nuevos profesionales: motivaciones y valores de la generacion Y. **Documento de investigación**, DI-753. IESE Business School, Universidad de Navarra.

LOMBARDIA, P. G. Quem é a geração Y? **HSM Management**, nº 70, p. 1-7, set./out. 2008.

MARTIN, C., TULGAN, B. Managing the generation mix part II. **Top Echelon, Employers**. Retrieved on October 29, 2004, disponível em http://www.topechelon.com. Acesso em: 05 abr. 2014.

MUNRO, R. C. Mentoring Needs and Expectations of Genaration-Y. Human Resources Practitioners: Preparing the Next Wave of Strategic Business Partners. Journal of Management Research, v.1, n.2, 2009.

OLIVEIRA, L. B.; HONÓRIO, S. R. F. S. Atração e desligamento voluntário de jovens empregados: um estudo de caso no setor jornalístico. **Revista de Administração**, v. 49, n. 4, p. 714-730, 2014.

OLIVEIRA, S. **Geração Y: O nascimento de uma nova versão de líderes**. 5. ed. São Paulo: Integrare Editora, 2010.

OLIVEIRA, L. M. S.; LIMA, T. C. B.; SILVA, J. F. B. A.; ROCHA, F. Atitudes de Carreira e Diferenças Geracionais: Um Estudo em Empresas Cearenses. XXXVIII Encontro ANPAD Rio de Janeiro: ANPAD – Associação Nacional de Pós-graduação e Pesquisa em Administração, **Anais**...,2014 p.1-16.

OLIVEIRA, S. R.; PICCININI, V. C.; BITENCOURT, B. M. Idéias em debate: "Juventudes, gerações e trabalho: é possível falar em geração Y no Brasil?". **Organizações & Sociedade**, v. 19, n. 62, p. 551-558, 2012.

PARRY, E. e URWIN, P. Generational differences in work values: A review of theory and evidence**. International Journal of Management Reviews**, 13, 79-96, 2011.

PERRONE, C. M.; ENGELMAN, S.; SANTOS, A. S.; SOBROSA, G. M. R. A. percepção das organizações pela Geração Y. **Revista de Administração da UFSM**, v. 6, p. 546-560, 2013.

REIS, P. N. C.; LUCAS, J. S.; MATTOS, K; MELO, F. A. O.; SILVA, E. M. O alcance da harmonia entre as gerações Baby Boomers, X e Y na busca da competitividade empresarial no século XXI. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 10. 2013. Rio de Janeiro. ANAIS... Rio de Janeiro: AEBD, 2013. Disponível em: http://www.cpge.aedb.br/seget/artigos13/9418322.pdf. Acesso em: 25 mar. 2016.

SÁ, P. F.; LEMOS, A. H. C.; CAVAZOTTE, F. S. C. N. Expectativas de carreira na contemporaneidade: o que querem os jovens profissionais?. **REVISTA ADMINISTRAÇÃO MADE**, v. 18, n. 2, p. 8-27, 2014

SANT'ANNA, A. S. Profissionais mais competentes, políticas e práticas de gestão mais avançadas? **RAE-eletrônica**, 1(7), art. 1. Disponível em: http://rae.fgv.br/rae-eletronica/vol7-num1-2008/profissionais-mais-competentes-politicas-praticas-gestao-mais-avancada. Acesso em: 25 mar. 2016.

TWENGE, J. M. A review of the empirical evidence on generational differences in work attitudes. **Journal of Business and Psychology**,v. 25, p. 201-210, 2010.

TWENGE, J.; CAMPBELL, S.M. Generational differences in psychological traits and their impact on the workplace. **Journal of Managerial Psychology**, v. 23, n. 8, p. 862-877, 2008.

VASCONSCELOS, K. C. A.; MERHI, D. Q.; GOULART, V. M.; SILVA, A. R. L. da. A **Geração Y e suas âncoras de carreira**, 2013. Disponível em: http://www.ufpe.br/gestaoorg/index.php/gestao/article/viewFile/197/178. Acesso em: 25 mar. 2016.

VELOSO, E. F.; DUTRA, J. l.; NAKATA, L. Percepções sobre carreiras inteligentes: diferenças estre as gerações Y, X e baby boomers. XXXII Encontro da ANPAD, Rio de Janeiro, set., **Anais**...., 2008.

VELOSO, E. F. R; SILVA, R. C; DUTRA, J. S. As gerações em distintos contextos Organizacionais. **Revista Gestão e Regionalidade**, v. 30, n. 89, p. 128-141, 2014.

_____. Relações de trabalho contemporâneas e as novas gerações produtivas: Expectativas renovadas ou antigos ideais? XXXV Encontro da Anpad, Rio e Janeiro, **Anais**..., 2011.

_____. Diferentes gerações e percepções sobre carreiras inteligentes e crescimento profissional nas organizações. **Revista brasileira de orientação profissional**, São Paulo , v. 13, n. 2, dez. 2012 . Disponível em <http://pepsic.bvsalud.org/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1679-33902012000200007&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em: 28 dez. 2015.

VERGARA, S. C. **Métodos de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2005.

WELLER, W. A atualidade do conceito de gerações de Karl Mannheim. **Revista Sociedade e Estado,** v. 25, n. 2, p. 205-224, 2010.

ZEMKE, R.O.; Respeito ás Gerações. In: MARIANO, S. R. H.: MAYER, V. F. (Org.). **Modernas Práticas na Gestão de Pessoas**. Rio de Janeiro: Elsevier, p. 51-55, 2008.

Qualificação Profissional: Nova Forma Profissional de Atuar Junto às Organizações Modernas

Alan Elias Silva (alan_es@hotmail.com)
Universidade Estadual do Piauí - UESPI
Ana Déborah Santos Silva (aninha.debora@hotmail.com)
Universidade Federal do Piauí - UFPI
Maria Josinéia Ferreira da Silva (josy.phb.@hotmail.com)
Universidade Federal do Piauí – UFPI
Lucia Andrade dos Santos (luciaphb.07@hotmail.com.br)
Universidade Federal do Piauí – UFPI

Resumo:
O presente artigo trata da importância do processo da qualificação profissional para a atuação do mesmo junto às organizações modernas, pois atualmente, no mercado de trabalho as organizações além de diplomas, exigem novos requisitos e demandas à formação. Com essa nova realidade, buscou-se demonstrar que a organização espera do profissional o saber de transformar o conhecimento em ação, ou seja, profissionais intelectuais eficazes que consigam o desenvolvimento de suas responsabilidades. Pois a organização que aprende deseja a eficácia do profissional competente, e o seu compromisso, para assim, contribuir com a organização através do bom desempenho de suas atribuições e responsabilidades. O artigo aborda a visão do livro A Quinta Disciplina: arte e prática da organização que aprende, destacando suas disciplinas: domínio pessoal, modelos mentais, visão compartilhada, aprendizagem em equipe, e, pensamento sistêmico; as quais deixam claro, a importância da qualificação profissional para atuação do colaborador junto às organizações. O que contribui significativamente para o surgimento de novas formas de pensar e interagir através da geração do conhecimento, permitindo o alcance de novas aspirações.

Palavras chave: Qualificação Profissional, Organizações Modernas, Conhecimento.

Professional qualification: New Professional Form To act Next to the Modern Organizations

Abstract:
This article deals with the importance of the process of professional qualification for the role of right next to modern organizations, as currently, the labor market organizations as well as diplomas, require new training requirements and demands. With this new reality, we sought to demonstrate that the organization expects the professional knowledge to transform knowledge into action, ie, effective intellectual professionals who can carry out its responsibilities. For the learning organization want the effectiveness of the competent professional, and your commitment, thus, contribute to the organization through the good performance of its duties and responsibilities. The article discusses the vision of the book The Fifth Discipline: the art and practice of the learning organization, highlighting its disciplines: personal mastery, mental models, shared vision, team learning, and systems thinking; which makes clear the

importance of professional training for performance of the employee organizations together. What contributes significantly to the emergence of new ways of thinking and interacting through the generation of knowledge, allowing reaching new aspirations.

Key-words: Professional Qualifications, Modern Organizations, Knowledge.

1 INTRODUÇÃO

No contexto do atual mercado de trabalho e em qualquer que seja a área profissional de atuação é indispensável à busca contínua de qualificar-se com objetivo de aprimorar os conhecimentos já adquiridos, além de conquistar novas informações e experiências que irão auxiliar o profissional em sua atuação e potencializar juntos às organizações.

Dessa forma, a qualificação profissional torna-se necessário para aquele profissional que deseja conquistar uma oportunidade de consolidar-se dentro de sua área de formação. Atualmente, o mercado de trabalho encontra-se competitivo e classificatório, buscando profissionais que se sobressaem entre os concorrentes, que sejam competentes e qualificados para executar funções especificas dos cargos almejados.

Ao candidatar-se a uma oportunidade de trabalho, espera-se do profissional os saberes e aptidões requeridas para o exercício da atividade profissional. E de acordo com Mourão (2009), não há dúvida de que educação e trabalho são conceitos inter-relacionados, pois o trabalho é uma forma de inserção na sociedade.

As Instituições de Ensino Superior e Técnico são os dois principais elos entre o sistema educacional e a formação profissional, mas atualmente pode-se incluir também a educação básica. No Brasil, a Lei de Diretrizes e Bases da Educação (LDB, 9.394, 1996) prevê que a educação básica precisa dar condições de o cidadão progredir no trabalho, buscando eliminar a distancia entre da educação e o mercado de trabalho: "A educação básica tem por finalidade desenvolver o educando, assegurar-lhe a formação comum indispensável para o exercício da cidadania e fornecer-lhe meios para progredir no trabalho e em estudos posteriores".

Assim, pode-se afirmar que a educação tem um papel social na formação para o trabalho, pois visa uma maior igualdade de oportunidades na luta acirrada por um espaço no mercado de trabalho. E essa formação está assegurada de acordo com a lei desde a educação básica, e, não somente pelas Instituições de Ensino Superior e Técnico.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O que é qualificação profissional?

Na sociedade e no mercado de trabalho contemporâneo a qualificação profissional contínua, em decorrência das rápidas mudanças baseadas no conhecimento e nas tecnologias desenvolvidas com pesquisas, é o recurso fundamental para o trabalhador que deseja se inserir no mercado de trabalho, e uma necessidade e para aquele que deseja se manter ativo no mercado.

A qualificação profissional é um processo dinâmico que visa a busca constante de conhecimentos, preparando o profissional para os desafios do mercado de trabalho. Assim, Kober (2004, apud JOSÉ, 2012, *online*), deixa claro que: "Qualificação profissional é a preparação do cidadão através de uma formação profissional para que ele ou ela possa

aprimorar suas habilidades para executar funções específicas demandadas pelo mercado de trabalho".

Já Chiavenato (2002, apud JOSÉ, 2012, *online*), afirma que: "Aperfeiçoamento profissional é a educação que visa ampliar, desenvolver e aperfeiçoar o homem para seu crescimento profissional em determinada carreira na empresa ou para que se torne mais eficiente e produtivo no seu cargo".

Ambos os conceitos/pensamentos abordados pelos autores estão diretamente relacionados ao crescimento profissional do individuo, visando empregabilidade e o exercício de suas funções de forma mais eficaz dentro da organização a qual pertence.

Vale ressaltar ainda o pensamento de Chiavenato (2004, p. 401), em sua obra Recursos Humanos: o capital humano das organizações, onde o mesmo apresenta conceitos e tipos de educação que primam à qualificação profissional:

> Formação profissional: é a *educação profissional* institucionalizada ou não que prepara a pessoa para uma profissão em determinado mercado de trabalho. Seus objetivos são amplos e mediatos situados no longo prazo, visando qualificar a pessoa pra uma futura profissão. A formação profissional pode ser dada em escolas – como nos cursos de 1º, 2º e 3º graus – e mesmo dentro das próprias organizações.
>
> Desenvolvimento profissional: é a *educação profissional* que aperfeiçoa a pessoa para uma carreia dentro de uma profissão. É a educação profissional que visa ampliar, desenvolver e aperfeiçoar a pessoa para seu crescimento profissional em determinada carreira na organização ou para que se torne mais eficiente e produtiva em seu cargo. Seus *objetivos* são menos amplos que os da formação e situados no médio prazo, visando proporcionar conhecimentos que transcendem o que é exigido no cargo atual, preparando-o para assumir funções mais complexas. É dada nas organizações ou em firmas especializadas em desenvolvimento pessoal.
>
> Treinamento: é a *educação profissional* que adapta a pessoa para um cargo ou função. Seus objetivos situados no curto prazo são restritos e imediatos, visando dar ao homem os elementos essências para o exercício de um cargo, preparando-o adequadamente para ele. É dado nas empresas ou em firmas especializadas em *treinamento*. Nas empresas, é delegado geralmente ao nível do chefe imediato da pessoa que está trabalhando. Obedece a um programa preestabelecido e atende a uma ação sistemática visando a adaptação do homem ao trabalho. Pode ser aplicado a todos os níveis ou setores da empresa.

Assim, pode-se observar que o autor esclarece a diferença existente entre a formação profissional, desenvolvimento profissional e treinamento, mas que todos levam ao aperfeiçoamento das competências profissionais do individuo. E demonstra ainda que o profissional não pode ficar parado no tempo, diante da competividade do mercado de trabalho, e da necessidade das organizações modernas pelos melhores profissionais, exige a continuidade de formação, com o objetivo de aprimorar o conhecimento adquirido através de uma nova etapa de qualificação.

2.1 Qualificação profissional e seus níveis

A qualificação profissional é um processo de aprendizagem contínuo, isso fica evidente com a/ a partir da criação do Quadro Nacional de Qualificações (QNQ), o qual vislumbra os níveis de qualificação profissional baseado no Sistema Nacional de

Qualificações (DL nº396/2007). O QNQ começou a vigorar a partir de 1 de Outubro de 2010. Esse quadro abrange oito níveis de qualificações com suas respectivas atribuições, e essa preparação profissional se inicia através da educação formal com seus referentes níveis: básicos, médios, superiores e complementares.

Níveis de qualificação	Qualificações
Nível 1	2º Ciclo do ensino básico
Nível 2	3º Ciclo do ensino básico obtido no ensino básico ou por percursos de dupla certificação
Nível 3	Ensino secundário vocacionado para prosseguimento de estudos de nível superior
Nível 4	Ensino secundário obtido por percursos de dupla certificação ou ensino secundário vocacionado para prosseguimento de estudo de nível superior acrescido de estágio profissional – mínimo de 6 meses
Nível 5	Licenciatura
Nível 6	Mestrado
Nível 8	Doutoramento
Nível 1	2º Ciclo do ensino básico

Fonte: Portaria nº782/2009, de 23 de Julho.

Tabela 1 – Estrutura do quadro nacional de qualificações.

E ainda, o Quadro Nacional de Qualificações, deixa claro em cada um dos níveis de qualificações o conhecimento, as aptidões e atitudes, estabelecidos nos mesmos, os quais, norteiam o caminho para se alcançar uma aprendizagem, cuja auxiliará na atuação profissional. Visto que, os profissionais que já estão no mercado de trabalho e mesmos aqueles que estão saindo das Instituições de Ensino e, ingressado também no mercado de trabalho devem ter, a noção de que a sua formação atual não pode ser considerada como completa. Essa constatação pode ser observada a partir do quadro 01 da estrutura do QNQ em consonância com os descritores dos níveis que segue no quadro abaixo.

Níveis de qualificação	Resultados da aprendizagem correspondentes		
	Conhecimento	**Aptidões**	**Atitudes**
Nível 1	Conhecimentos gerais básicos.	Aptidões básicas necessárias à realização de tarefas simples.	Trabalhar ou estudar sob supervisão directa num contexto estruturado.
Nível 2	Conhecimentos factuais básicas numa área de trabalho ou de estudo.	Aptidões cognitivas e práticas básicas necessárias para a aplicação da informação adequada à realização de tarefas e à resolução de problemas correntes por meio de regras e instrumentos simples.	Trabalhar ou estudar sob supervisão, com um certo grau de autonomia.
Nível 3	Conhecimentos de factos, princípios, processos e conceitos gerais numa área de	Uma gama de aptidões cognitivas e práticas necessárias para a realização de tarefas e a resolução de problemas	Assumir responsabilidades para executar tarefas numa área de estudo ou de trabalho.

	estudo ou de trabalho.	através da seleção e aplicação de métodos, instrumentos, materiais e informações de básicas.	Adaptar o seu comportamento às circunstâncias para fins da resolução de problemas.
Nível 4	Conhecimentos factuais e teóricos em contextos alargados numa área de estudo ou de trabalho.	Uma gama de aptidões cognitivas e práticas necessárias para conceber soluções para problemas específicos numa área de estudo ou de trabalho.	Gerir a própria actividade no quadro das orientações estabelecidas em contextos de estudo ou de trabalho, geralmente previsíveis, mas suscetíveis de alteração. Supervisionar as atividades de rotina de terceiros, assumindo determinadas responsabilidades e matéria de avaliação e melhoria das actividades em contextos de estudo ou de trabalho.
Nível 5	Conhecimentos abrangentes, especializados, factuais e teóricos numa determinada área de estudo ou de trabalho e consciência dos limites desses conhecimentos.	Uma gama abrangente de aptidões cognitivas e práticas necessárias para conceber soluções criativas para problemas abstractos.	Gerir e supervisionar em contextos de estudo ou de trabalho sujeitos a alterações imprevisíveis. Rever e desenvolver o seu desempenho e o de terceiros
Nível 6	Conhecimento aprofundado de uma determinada área de estudo ou de trabalho que implica uma compreensão crítica de teorias e princípios.	Aptidões avançadas que revelam a mestria e a inovação necessárias à resolução de problemas complexos e imprevisíveis numa área especializada de estudo ou de trabalho	Gerir actividades ou projectos técnicos ou profissionais complexos, assumindo a responsabilidade da tomada de decisões em contextos de estudo ou de trabalho imprevisíveis. Assumir responsabilidade em matéria de gestão do desenvolvimento profissional individual e colectivo.

Nível 7	Conhecimentos altamente especializados, alguns dos quais se encontram na vanguarda do conhecimento numa determinada área de estudo ou de trabalho, que sustentam a capacidade de reflexão original e ou investigação. Consciência crítica das questões relativas aos conhecimentos numa área e nas interligações entre várias áreas.	Aptidões especializadas para a resolução de problemas em matéria de investigação e ou inovação, para desenvolver novos conhecimentos e procedimentos e integrar os conhecimentos de diferentes áreas.	Gerir e transformar contextos de estudo ou de trabalho complexos, imprevisíveis e que exigem abordagens estratégicas novas. Assumir responsabilidade e contribuir para os conhecimentos e as práticas profissionais e ou para rever o desempenho estratégico de equipas.
Nível 8	Conhecimentos de ponta na vanguarda de uma área de estudo ou de trabalho e na interligação entre áreas.	As aptidões e as técnicas mais avançadas e especializadas, incluindo capacidade de síntese e de avaliação, necessárias para a resolução de problemas críticos na área da investigação e ou da inovação para alargamento e a redefinição dos procedimentos ou das práticas profissionais existentes.	Demonstrar um nível considerável de autoridade, inovação, autonomia, integridade cientifica ou profissional e assumir um firme compromisso no que diz respeito ao desenvolvimento de novas ideias ou novos processos na vanguarda de contextos de estudo ou de trabalho, inclusive em matéria de investigação.

Fonte: Portaria nº782/2009, de 23 de Julho.

Tabela 2: Descritores dos níveis do quadro nacional de qualificações.

Em outras palavras, os referidos quadros demostram o caminho a ser seguido pelos profissionais que almejam uma formação contínua, onde a mesma será a alicerce para o sucesso profissional. Corroborando como este pensamento Drucker (2002), enfatiza que o conhecimento, por sua natureza, muda rapidamente, e as certezas de hoje se tornarão absurdas amanhã. Desse modo, no mercado de alta disputa por oportunidades de trabalho, em algumas áreas, é seguro ponderar que o profissional capacitado de hoje terá que constantemente adquirir novos conhecimentos ou será ultrapassado pelo seu(s) concorrente(s).

Em consonância com o QNQ, é possível relacionar a pesquisa nacional realizada pelo Conselho Federal de Administração de 2011, que teve como objetivo apresentar o perfil do profissional de Administração, áreas de atuação, níveis de formação, mercado de trabalho, dentre outras informações e dados relevantes para o mercado e profissionais de Administração.

> A pesquisa identificou as principais competências desses profissionais: identificação de problemas, formulação e implantação de soluções; habilidades: relacionamento interpessoal, visão do todo e o seu preparo para a liderança; e atitudes: comprometimento, comportamento ético e profissionalismo. Assim, em meio de tantas oportunidades e perspectivas, o desempenho dos administradores tem sido bem avaliado ao longo do tempo. Constata-se que no exercício diário do trabalho, eles têm apresentado desempenho acima dos demais profissionais (RBA, 2012, p. 38).

Nesse sentido, aquele profissional que conhece o QNQ sabe qual contribuição pode fornecer a uma organização, em relação a sua atual formação, além de poder realizar uma análise endógena profissional, conhecendo quais são as suas limitações, habilidades e conhecimentos que precisam ser trabalhados para desempenhar e ampliar o seu papel de profissional, ou seja, gerenciar si mesmo.

Essa ideia é reafirmada no livro Peter Drucker na Prática (2004), onde o autor deixa claro a necessidade do gerenciamento de si mesmo, destacando a importância do capital intelectual, ou seja, o conhecimento que vai fazer com que o profissional atenda as exigências do mercado de trabalho globalizado, pois será a partir do conhecimento, aptidões, e atitudes que o profissional se destacará. Somando a isso, a competência do profissional é o que o dá o diferencial e o processo de formação, com o propósito de colocar o conhecimento em ação.

2.2 A importância da qualificação profissional e seus níveis para a atuação profissional

Os níveis de qualificações remetem-nos a um profissional de visão, buscando ser eficaz, atualizando-se constantemente, mostrando resultados após colocar em prática o que absorveu na teoria, além de possuir um alto índice de empregabilidade. Espera-se deste profissional, habilitado de conhecimento, de acordo com Drucker (2002) o "único fator de produção", promover as organizações a se tornarem e permanecerem competitivas e, ainda, que os mesmos consigam que as coisas certas sejam realizadas.

Diante do exposto, pode-se afirmar que a qualificação é uma ferramenta imprescindível de aprendizagem, geração de conhecimento e de autoconhecimento de grande relevância para as organizações. Assim, contribui significativamente para que as organizações tenham ganhos de produtividade e eficiência em seus processos, alcançando assim maior lucratividade.

Nesse sentido Rocha-Vidigal & Vidigal (2012, *online*), acrescentam que:

> Os impactos gerados para a economia em sua generalidade são percebidos com pouca defasagem temporal, sendo o primeiro deles o crescimento econômico, como consequência imediata da elevação de produtividade das empresas. Não obstante às inúmeras definições para desenvolvimento econômico, tem-se o mesmo como reflexo da qualificação profissional, uma vez que os benefícios oriundos do crescimento são revertidos a toda sociedade sob a forma de redução das desigualdades políticas, econômicas e sociais, assim como melhorias na qualidade de vida dos indivíduos.

Acrescenta-se ainda que, a qualificação contribui para que se tenha uma estabilidade do trabalhador em seu emprego, permitindo ainda sua ascensão na carreira, de projeção profissional de cargos que o remunerem de acordo com a sua capacidade de formação e

produtiva, valorizando assim o seu empenho junto à organização. E também, através do processo de formação e desenvolvimento profissional que é possível para os resultados organizacionais (objetivos comuns), resultantes do desempenho do trabalhador somado com as forças produtivas.

2.3 O administrador e a contribuição dos níveis de qualificações para a sua atuação junto às organizações

Para o profissional que esteja disputando uma vaga no mercado de trabalho, e, também para aqueles que já estão empregados é necessário atentar-se para as caraterísticas valorizadas que são requisitos para a conquista da vaga e permanência na mesma. E, na atuação do profissional de Administração não se defere das demais áreas, em razão do mercado bastante competitivo, passando a ser altamente exigente na seleção de profissionais qualificados. Além do mais, se configura um diferencial competitivo na hora do recrutamento e seleção.

De acordo com a RBA (2012), os setores que mais contratariam no ano da publicação da referida revista seriam: Tecnologia da Informação, Serviços, Petróleo e Energia, Logística, Agronegócio, Construção Civil, Indústria, Varejo e Consumo, Ciências da Vida. Dentre as áreas apresentadas como as mais promissoras, nota-se que seis campos estão direta ou indiretamente ligados à área da ciência da Administração.

Pondera-se que para conquistar uma vaga nas áreas em crescimento no mercado de trabalho, independentemente da área profissional, que o candidato possua um conjunto de competências adquiridas ao longo da formação profissional. Esta afirmação é baseada no QNQ, o qual apresenta os níveis de qualificações e suas respectivas atribuições.

Atualmente, várias são as habilidades requeridas ao profissional pelo mercado de trabalho, como as habilidades técnicas, as habilidades humanas e conceituais. Assim, as organizações buscam nos profissionais muito além do domínio dos conhecimentos de sua área de formação, esperam a habilidade humana (relações interpessoais e comportamentais) e as habilidades técnicas (execução da atividade). Essa constatação é ressaltada pela administradora Tânia Mendes, mestre em Gestão de Pessoas, em entrevista a RBA (2012, p. 11),

> "[...] Acredito que temos sim, hoje, uma dificuldade maior em selecionar candidatos de acordo com os perfis desejados, porém, como as exigências são maiores, não vale mais para um candidato ter apenas o seu diploma de nível superior ou possuir os requisitos mínimos que, aliás, sequer são cobrados atualmente, como informática, domínio de outra língua etc. Isso tudo é básico, como era ter um curso de datilografia no passado. Agora você tem de mostrar que pode mais, que além de sua formação, você tem habilidade que podem fazer o diferencial para uma empresa."

Porém, enquanto essas exigências são "novas" no mercado de trabalho, na ciência da Administração já estavam constatadas por Robert Katz, autor que desenvolveu um estudo sobre as chamadas habilidades gerenciais, que são as competências que favorece ao alcance do sucesso organizacional e profissional, as quais foram divididas em três categorias. E, ainda, no seu trabalho, o autor buscou apresentar, com clareza, o que são e quais são as atribuições de cada uma dessas habilidades.

A habilidade técnica está relacionada à realização de uma atividade específica, ou seja, o domínio da atividade a qual se realiza. Compreende ainda os conhecimentos; métodos e

técnicas; equipamentos e instrumentos necessários de realização de cada especialidade técnica (MAXIMIANO, 2002; ANDRADE, 2009). Essas habilidades para os administradores incluem o uso maciço do conhecimento, resultando no desempenho da execução de determinada atividade, ao passo que, cada atividade tem suas condições e habilidades técnicas próprias. Assim, possuir tal habilidade é apenas parte do conjunto necessário para o profissional, que somada às demais, vai proporcionar domínio da atividade que desenvolverá.

Andrade, (2009, p. 12), ressalta ainda: "Quando as pessoas iniciam suas carreias nas empresas, normalmente utilizam em maior proporção a habilidade técnica. Essa habilidade é adquirida por meio de experiências, educação e treinamento profissional".

Já a habilidade humana para Andrade, (2009, p. 12): "é a habilidade que demostra a capacidade de as pessoas trabalharem com eficácia como membros de equipes [...] desrespeito às aptidões para trabalhar com pessoas e para obter resultados por intermédios dessas pessoas". A habilidade em relações humanas consiste em abranger a compreensão das pessoas e suas necessidades, interesses e atitudes. Dessa forma, compreender as pessoas é necessário para interagir eficazmente com elas, aceitando seus pontos de vista (MAXIMIANO, 2002).

Em síntese, as habilidades humanas, ditas como comportamentais, são importantes para o relacionamento das pessoas. A propósito, para os profissionais além de possuírem um *know-how* também é extremamente necessários ter a capacidade de saber conduzir seus relacionamentos pessoais, pois manter uma boa habilidade humana contribui para o desenvolvimento dos trabalhos. Drucker (2002, p. 80) observa que [...] "como resultado, seus relacionamento são produtivos – e esta é a única definição válida de "boas relações humanas".

Entre as habilidades de Katz existe aquela denominada de habilidade conceitual que para de acordo com Andrade (2009), pode ser entendida como visão sistêmica de compreender e lidar com situações complexas e as suas relações. Os profissionais eficazes, procurados no mercado de trabalho, são aqueles que trabalham essa habilidade sendo capazes de desenvolver um conjunto integrado de obtenção, análise, e interpretação de informações percebendo o que acontece no mercado para posicionar-se pró-ativamente. Andrade (2009, p. 12), ressalta ainda que:

> "[...] Deve existir um cuidado maior na avaliação da importância do desenvolvimento da habilidade conceitual, tendo em vista que a evolução desta habilidade chega ao pensamento sistêmico, embora não se deva deixar de lado as demais habilidades, principalmente a habilidade humana."

Porém, pode-se dizer que há escassez de mão de obra qualificada disponível no mercado, o que dificulta para as organizações conseguirem preencher as vagas ociosas. E ainda, segundo o administrador Mauro Kreuz, presidente da Associação Nacional dos Graduandos em Administração (Angrad), em entrevista a RBA (2012, p. 35),

> "O mercado para profissionais em Administração é o mais promissor que existe. As evidências da inserção profissional no mercado de trabalho demonstram, de forma inequívoca, que a sociedade e as organizações não suportam mais amadores e estão demandando fortemente profissionais em Administração bem preparados e com alta performance."

Por se tratar de um profissional competitivo de visão sistêmica, exige-se do Administrador o domínio conceitual, técnico e pró-ativo das competências, inerentes ao

exercício da profissão, que deve estar dotado de autonomia intelectual que ao mesmo tempo o permite aprender, e do mesmo modo, desaprender continuamente. Dessa forma, com essas características, o Administrador apresenta grande índice de empregabilidade (RBA, 2012).

2.4 Qualificação profissional de acordo com abordagem do livro "a quinta disciplina: arte e prática da organização que aprende"

O livro "A Quinta Disciplina" foca o processo de aprendizagem contínua das organizações modernas que são baseadas no conhecimento de acordo com as novas abordagens da Administração, destacando a importância da qualificação profissional dentro de suas disciplinas para um melhor desempenho organizacional. Segundo Maximiano (2002, p. 455): "Peter Senge, defende a ideia de que as organizações, para terem sucesso, devem aprender a lidar com a mudança contínua. Devem tornar-se organizações que aprendem (*learning organizations*)".

Assim, Senge destaca em seu livro cinco disciplinas que fazem parte da organização que aprende, as quais permitem novas formas de pensar e atuar através da geração do conhecimento, permitindo o alcance de novas aspirações. As disciplinas propostas são: domínio pessoal, modelos mentais, visão compartilhada, aprendizagem em equipe, e, pensamento sistêmico.

A disciplina do domínio pessoal é uma conexão entre a aprendizagem pessoal e a aprendizagem organizacional, a qual permite conhecer suas capacidades e analisar constantemente seu potencial que não consegue desenvolver. Dessa forma, esta disciplina possibilita autocontrole de si mesmo.

Nesse sentido Senge (2004, p. 170), afirma que:

> As pessoas com alto de domínio pessoal vivem em um estado de aprendizagem continua. Elas nunca "chegam lá". Às vezes, a linguagem, como o termo "domínio pessoal", cria uma noção equivocada de definição, de branco no preto. No entanto, domínio pessoal não é algo que você possua. É um processo. É uma disciplina para avida inteira. As pessoas com alto nível de domínio pessoa são profundamente conscientes de sua ignorância, de sua incompetência e de seus pontos a serem melhorados. E têm grande autoconfiança. Paradoxal? Só para aqueles que não vêem que "a jornada é a recompensa".

Assim, pode-se afirmar que há uma relação existente entre a qualificação profissional e a disciplina domínio pessoal, quando o autor ressalta que as pessoas vivem em constante aprendizagem, pois a característica marcante do processo de qualificação é justamente a busca de aperfeiçoamento e novos conhecimentos. E neste contexto, é através de novos níveis de aprendizagem que se obtém a capacidade de expandir a produção de resultados, visto que, através da aprendizagem se cria o caminho para alcançar mais altos níveis em organizações que aprendem desenvolvendo o domínio pessoal.

Os modelos mentais é a segunda disciplina que através do processo de aprendizagem organizacional busca desencadear um processo de adaptação e crescimento de novo hábitos, através da capacidade de enxergar as mudanças que dependem das influências dos modelos mentais, que geram modificações de cultura, moldando novas percepções no mundo dos negócios.

Senge (2004, p. 23), enfatiza que:

> Porém, "reconceber modelos mentais" não é reprojetar um equipamento de engenharia. Eles "temos" modelos mentais. "Somos" nossos modelos mentais. Eles são o meio através do qual nós e o mundo interagimos. Estão profundamente enraizados em nossa história de vida e na noção que temos de quem somos. [...] A aprendizagem que altera os modelos mentais é altamente desafiadora, desorientada. Pode se assustadora ao confrontarmos crenças e pressupostos consagrados. Não pode ser feira solitariamente. Só ocorre dentro de uma comunidade de aprendizes.

O desenvolvimento da capacidade de trabalhar com os modelos mentais deve envolver o aprendizado de novas técnicas, com o intuito de se implementar inovações nas instituições que ajudem a colocar essas técnicas em pratica (ANDRADE, 2009, p. 233), sendo plausível através do processo continuado do profissional que busca o aperfeiçoamento do conhecimento em conjunto com as suas competências. Nesse sentido, pode-se considerar que é possível através de novos conhecimentos e experiências do contínuo processo de qualificação profissional, integrar o raciocínio sistêmico com os modelos mentais que compreende os questionamentos para o alcance da eficácia organizacional.

Assim, podemos apontar que existe em relação íntima entre qualificação profissional e essa disciplina, pois para se apresentar aprendizagens significativas e uma mudança na visão que se tem do mundo é de suma importância à busca de novos conhecimentos, e de novas formas de pensar e agir, e isso é conquistado através da busca constante do aperfeiçoamento profissional e pessoal.

A terceira disciplina do conjunto de cinco é a visão compartilhada, a qual se volta para o processo de qualificação do profissional, cuja influência na aprendizagem da organização. Assim, fica entendido que o futuro da organização depende de ambos, ou seja, dos colaboradores e vice-versa.

Senge (2004, p. 43), deixa claro que:

> A prática da visão compartilhada envolve as habilidades de descobrir "imagem do futuro" compartilhadas que estimulem o compromisso genuíno e o envolvimento, em lugar da mera aceitação. Ao dominar essa disciplina, os lideres aprendem como é contraproducente tentar ditar uma visão, por melhores que sejam as suas intenções.

A visão compartilhada quando trabalhada em conjunto desencadeia a capacidade de transformar os objetivos profissionais e organizacionais em objetivos comuns, que para Andrade (2009, p. 235) "com um objetivo comum, podemos ficar mais propensos a expor nossas ideias e abrir mão daquelas profundamente arraigadas, com o intuito de reconhecer nossas deficiências pessoais e organizacionais". Essa necessidade de aprendizagem com objetivo comum é fundamental para o domínio de conhecimentos, aptidões e atitudes que vai de encontro com os níveis de qualificações individuais.

Portanto, a qualificação profissional é ferramenta essencial para se ter uma visão verdadeiramente compartilhada dentro da organização, pois o colaborar estará melhor qualificado e se sentirá mais seguro para opinar e expor suas ideias para a criação de uma imagem futura da empresa.

A outra disciplina do conjunto é a que busca a aprendizagem em equipe de trabalho com a sinergia. Desenvolver essa cooperação entre aqueles profissionais que compõem uma

organização é conseguir entre os indivíduos a soma das suas competências profissionais, adquiridas pela sua formação e aprendizagem organizacional, para alcançar a soma do todo, onde é maior que a soma das partes, ou seja, dos integrantes individuais alcancem o objetivo comum. Essa perspectiva de aprendizagem em equipe, em um contexto contemporâneo trabalhado juntamente com o pensamento sistêmico incentiva a capacidade organizacional de pensar no todo, considerando as forças potencializadas de cada profissional em relação em fraquezas minimizadas.

> A busca do aprendizado em equipe tem como premissa básica subjacente a esse de que todo é muito maior que as partes; o aprendizado em equipe é muito maior que a soma da aprendizagem dos indivíduos. O aprendizado em equipe começa com o dialogo, a capacidade de os membros de um grupo levantarem ideias preconcebidas para participarem de um raciocínio em grupo. [...] O aprendizado em equipe torna-se vital, já que a unidade fundamental de aprendizagem nas organizações modernas é o grupo, e não os indivíduos (ANDRADE, 2009, p. 235).

Assim, a aprendizagem em equipe e a qualificação profissional andam juntas, porque é de suma importância que a equipe esteja em constante aprendizagem, aprimorando seus conhecimentos, visando a excelência dos processos estratégicos, táticos e operacionais da organização.

Por fim, a quinta disciplina, a qual é o titulo do livro de Peter Senge. O pensamento sistêmico é capacidade de conexão de pensar no todo, em vez de pensar nas partes isoladas. E de acordo com Maximiano (2002), a última disciplina abordada permite integrar e compreender as quatro outras disciplinas, sendo necessário o raciocínio sistemático com o objetivo de enxergar o todo.

Corroborando com a ideia acima, Senge (2004, p. 45) deixa claro que:

> [...] o pensamento sistêmico é a quinta disciplina, aquela que integra as outras, fundindo-as em um corpo coerente de teoria e prática. Impede de serem truques separados ou o mais recente modismo para mudança organizacional. Sem uma orientação sistemática, não há motivação para analisar as inter-relações entre as disciplinas. Ampliando cada uma das outras disciplinas, o pensamento sistêmico nos lembra continuamente que a soma das partes pode exceder o todo.

O pensamento sistêmico tem muito da qualificação profissional, pois o mesmo procurar integrar vários conhecimentos para o alcance do objetivo comum que se denomina de aprendizagem organizacional, o que ocorre continuamente através da busca de um aperfeiçoamento integrado dos colaboradores dentro da organização, procurando criar sua realidade e mudá-la quando necessário.

Dessa forma, pode-se constatar que a qualificação profissional permeia por todas as disciplinas citadas por Senge em seu livro, no qual podemos destacar um fator comum, que é a necessidade intrínseca do profissional ser sempre um aprendiz, isso é, buscar sempre novos conhecimentos e aperfeiçoamento de habilidades. O que evidencia a importância desse processo para as organizações e para o profissional que visa desempenhar suas funções de forma eficaz, objetivando seu crescimento dentro da organização e o desenvolvimento da mesma.

4 METODOLOGIA

Assim, o referido trabalho tem a finalidade de explanar a importância da qualificação profissional e seus níveis para a atuação do colaborador junto às organizações. O mesmo tem como objetivo geral compreender esse processo, descantando sua importância na atuação do profissional junto às organizações; e como objetivos específicos: explicar o que é qualificação profissional, identificar os níveis existentes, e, evidenciar sua a importância para o desempenho do trabalhador junto às organizações.

A metodologia utilizada para o desenvolvimento do trabalho foram estudos e pesquisas em livros, revistas, artigos científicos e sites na internet. A técnica da pesquisa se caracteriza como bibliográfica, pois foi analisado o pensamento de alguns autores que estudam sobre o tema (PRODANOV, 2013).

3. CONCLUSÕES

Em síntese, a competitividade acirrada no mercado de trabalho entre os profissionais eficazes, geram disputas entre as organizações por estas escassas mãos de obras, e a valorização dos mesmos são mensuradas pelo trabalho intelectual *versus* resultados alcançados. Assim, os profissionais qualificados, são preparados para produzir novas ideias e conceitos que lhes ajudarão a desenvolver suas atividades/tarefas eficazmente. Assim, é importante ressaltar que são as competências adquiridas ou não, durante o processo de qualificação profissional que irão assegurar a permanência ou a exclusão dos profissionais no mercado de trabalho.

Contudo, para que o profissional mantenha-se no mercado de trabalho altamente competitivo, o mesmo deve buscar constantemente qualificar-se, pois as organizações modernas esperam um grau de competência sólido para a atuação no ambiente corporativo.

Reconhecer que o capital intelectual dos profissionais, que buscam sempre subir o nível de sua qualificação, é responsável pelo desempenho e sucesso de uma organização. Esta realidade implica nas organizações modernas, que aprendem nas novas técnicas e ferramentas da gestão, influenciáveis por novos sistemas de crenças e valores (cultura organizacional). Colaborando ainda para o embasamento da autonomia (*empowerment*) do profissional competente, e para uma nova estrutura organizacional do processo administrativo da descentralização das tomadas de decisões que construiu para as organizações que aprendem.

4. REFERENCIAIS

ANDRADE, R. O. B. **Teoria geral da administração.** – Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

BRASIL. Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996. **Lei de Diretrizes e Bases da Educação Nacional – LDB.**

Catálogo Nacional de Qualificações. Disponível em: http://www.catalogo.anqep.gov.pt/. Acesso em: 12 jun. 2013.

CHIAVENATO, I. **Recursos humanos:** o capital das organizações. – 8. ed. – São Paulo: Atlas 2004.

Conselho Federal de Administração - CFA. **Pesquisa Nacional 2011**. Disponível em: http://www.cfa.org.br/servicos/publicacoes/pesquisas/pesquisa2006%20internet.pdf. Acesso em: 10 ago.2013.

DRUCKER, P. F. **O melhor de Peter Drucker:** o homem; tradução de Maria Lúcia L. Rosa. – São Paulo: Nobel, 2002.

_____. **Peter Drucker na a prática**. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. 2º reimpressão.

JOSÉ, D. **Qualificação profissional:** sua relevância como ferramenta de desenvolvimento da carreira. Disponível em: http://www.administradores.com.br/artigos/carreira/qualificacao-profissional-sua-relevancia-como-ferramenta-de-desenvolvimento-da-carreira/61088/. Acesso em: 05 jun. 2013.

MAXIMIANO, A. C. A. **Teoria geral da administração:** da revolução urbana à revolução digital. – 3. ed. – São Paulo: Atlas, 2002.

MENDES, T. Muito além do diploma. **Revista Brasileira de Administração**. Ano XXI, nº 86. p. 10-12, jan/fev, 2012.

_____;O grande desafio. **Revista Brasileira de Administração.** Ano XXI, nº 90, set/out, 2012.

_____; AZEVEDO, J. H. O administrador do século XXI. **Revista Brasileira de Administração.** Ano XXI Nº 90. p. 34 – 40. jan/fev, 2012.

MOURÃO, L. Oportunidades de qualificação profissional no Brasil: reflexões a partir de um panorama quantitativo. **Revista de Administração Contemporânea**, Curitiba, v. 13, n. 1, p. 136-153, jan./mar, 2009. Disponível em: http://www.anpad.org.br/periodicos/arq_pdf/a_842.pdf. Acesso em: 05 jun. 2015.

ROCHA_VIDIGAL, C. B; VIDIGAL, V. G. Investimento na qualificação profissional: uma abordagem econômica sobre sua importância. **Human and Social Sciences,** Maringá. 34, n.1, p. 41-48, jan/jun, 2012. Disponível em: http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/ActaSciHumanSocSci/article/view/14181. Acesso em: 05 jun. 2013.

SENGE, P. M. **A quinta disciplina:** arte e prática da organização que aprende. 17. Ed. Tradução: OP traduções. Editora Best Seller. São Paulo, 2004.

5.

Competência e Desempenho: Interfaces e Relações em um Ensaio Teórico

Elanuza Gracielly Lira Sá - elanuza_gracielly@hotmail.com
Mestranda em Controladoria - UFRPE

Tânia Nobre Amorim - tanobre@gmail.com
Profa. Dra. em Administração – UFRPE

Resumo

A investigação sobre as relações existentes entre competências e desempenho pode ser verificada através do desafio de saber como a mensuração de desempenho é gerenciada nas organizações e como as competências influenciam a gestão organizacional para garantir a relevância da utilização e avaliação dos indicadores de desempenho. Esta discussão se sustenta em um ambiente de mercado em que propaga e sinaliza elevado dinamismo, inovação e aumento da necessidade de controle das informações para tomada de decisão. Desta forma, este artigo se caracteriza como um ensaio teórico, o qual desenvolve uma reflexão das interfaces e articulações entre as competências e a medição de desempenho, considerando a influência existente na relação de causa e efeito no contexto organizacional com base nos conceitos que abordam o entendimento de autores nacionais e internacionais, exatamente pela relevância do tema para a atual gestão organizacional.

Palavra Chave: Competências; Gestão Organizacional; Medição de Desempenho.

Competence and Performance: Interfaces and Relations in a Test Theoretical

Abstract

Research on the relationship between skills and performance can be verified through the challenge of how performance measurement is managed within organizations and how the skills influence the organizational management to ensure the relevance of the use and evaluation of performance indicators. This discussion is based on a market environment in which propagates high dynamism, innovation and increased need for control of the information for decision making. Thus, this article is characterized as a theoretical essay, which develops a reflection of the interfaces and links between skills and performance measurement, considering the existing influence in the cause and effect relationship in the organizational context based on concepts that address the understanding of national and international authors, exactly the relevance of the theme for the current organizational management.

Key words: Competence; Organizational management; Performance Measurement.

1. INTRODUÇÃO

Em um mercado consumidor, a concorrência e o dinamismo são desafios constantes das empresas para se manter cada vez mais competitivas, apontando, para uma maior rigidez em sua demanda de controle. Assim, as empresas nas suas operações e estratégias estão em constantes mudanças e adequações para o melhor desempenho. Para Rodrigues, Schuche e Pantaleão (2003) os indicadores de desempenho são ferramentas centrais que permitem um acompanhamento das principais variáveis de interesse da empresa e possibilitam o planejamento de ações visando melhorias de desempenho.

Outro importante ponto é entender como se concebem e aplicam os indicadores de desempenho nos processos da organização. Para Saraiva e Camilo (2010) mais do que "medir" o desempenho, é preciso conhecer que tipo de desempenho que se vai avaliar, o que é, o porquê e como observá-lo, de maneira que as informações sejam, de fato, úteis à organização.

Peter Druker (1987) um autor que possui estudos relevantes na área organizacional afirma que, se você não mede algo, você não pode entender o processo. E se você não entende o processo, você não consegue aperfeiçoá-lo. Deming (1990, p. 48) ressalta que "não se gerencia o que não se mede, não se mede o que não se define, não define o que não se entende, não há sucesso no que não se gerencia". Corroborando com estas ideias, Kaplan e Norton (1997) afirmam que o que não é medido não é gerenciado. Estes autores salientam a importância de que a gestão organizacional esteja preocupada em conhecer profundamente seus processos internos e que para efetivamente conhecê-los deverão ser medidos por diversos critérios.

Dessa maneira, para medir os indicadores é necessária uma efetiva gestão organizacional dos processos, que pode ser apoiada pelas competências organizacionais, uma vez que as competências organizacionais podem ser entendidas como a capacidade da organização, integrando recursos e coordenando habilidades, consegue atingir suas estratégias de produtos e serviços (PRAHALAD e HAMEL, 1990).

O estudo das competências organizacionais talvez tenha se iniciado com Penrose (1959), que construiu um conceito de competência organizacional como parte de uma Visão Baseada em Recursos (VBR). Nesta perspectiva, Fernandes, Fleury e Mills (2006) afirmam que uma organização pode ser entendida como um conjunto de recursos empregados para gerar riquezas. Assim, a coordenação do conjunto de recursos afeta no desempenho da organização, pois recursos serão mobilizados e entregues para garantia da *performance* organizacional.

Para Sanchez (2001, p.7) competência é "a habilidade de uma organização de sustentar o emprego coordenado de ativos e capacidades de forma a ajudar a atingir seus objetivos". Grant (1991, p.120) aponta que "as capacidades de uma empresa são o que ela pode fazer com os resultados de grupos de recursos trabalhando juntos". Já Fleury e Fleury (2000) destacam que é através dos recursos que as empresas elaboram o processo de concepção da estratégia e a formação de competências são apresentadas, formando um círculo de causa e efeito. As competências, então, são formadas a partir de recursos, e as estratégias são elaboradas a partir de grupos de recursos, tais como as competências organizacionais.

Desempenho e competência podem ser entendidos como instrumentos de um mesmo construto para Brandão e Guimarães (2001), pois melhor seria cunhar o termo gestão de desempenho baseada nas competências, uma vez que este considera o caráter de complementaridade e interdependência entre competência e desempenho.

A investigação sobre as relações existentes entre competências e desempenho pode ser verificada através do desafio de saber como a mensuração de desempenho é gerenciada e como as competências influenciam para garantir a relevância da utilização e avaliação dos indicadores de desempenho. Então, o presente artigo, por ser um ensaio teórico, busca, a partir da revisão de conceitos, o entendimento de autores nacionais e internacionais a fim de identificar as relações entre competências organizacionais e medição de desempenho. O objetivo deste artigo portanto, é apresentar uma reflexão das influências das competencias organizacionias nos indicadores de desempenho em busca da *performance* organizacional.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 MEDIÇÃO DE DESEMPENHO

A análise do desempenho é uma prerrogativa essencial utilizada nas organizações. Simon (1995) aponta como problema fundamental para os gestores, a forma de exercer o controle adequado nas organizações, que exige flexibilidade, inovação e criatividade.

Tem sido uma preocupação para pesquisadores da área de Controladoria o desenvolvimento de novos instrumentos de apoio à gestão, com o objetivo de dar suporte ao processo decisório, e ao gerenciamento de recursos. Tais instrumentos incluem modelos, procedimentos, critérios de medição e medidas de desempenho (LIBONATI, 2003). Para Carneiro et al. (2005) o desempenho organizacional é um fenômeno complexo e multifacetado, que escapa a uma concepção simplista para sua análise e entendimento.

O controle na organização volta-se para acompanhar e orientar o comportamento dos membros da organização para atingir os objetivos, na visão de Jakobsen e Mitchell (2008), levando em consideração dois fatores: Eficiência (uso de recursos) e Eficácia (atendimento das metas/objetivos). Deste modo, Maia, Oliveira e Martins (2008) afirmam que um sistema de medição de desempenho irá permitir que as decisões sejam tomadas e as ações sejam realizadas, e que assim, a eficiência e a eficácia das ações passadas sejam quantificadas para melhor entender e analisar o desempenho organizacional.

Toda empresa possui um Sistema de Medição de Desempenho composto por um conjunto de indicadores, mesmo que simples segundo Miranda e Silva (2002). Indicador de desempenho é um instrumento de controle que monitora os resultados propostos para o planejamento das empresas que para MacArthur (1996) citado por Zagoet al. (2008), é a quantificação de como estão sendo realizadas as atividades com o propósito de compará-las às metas especificadas.

Percebe-se a importância da empresa envolver-se com o processo de medição do desempenho porque ele pode ser um diferencial que a apoiará a obter melhores resultados. Para Martins (2008, p. 64) o processo de gestão do desempenho "é o meio pelo qual a empresa administra o desempenho de acordo com a estratégia corporativa e funcional e os objetivos dela". Odar, Kavicic e Jerman (2012) declaram que a medição de desempenho tem um papel importante na eficiência e uma gestão eficaz das organizações. O sistema de medição de desempenho surge então, por difusões dos modelos de estratégias empresariais, para o processo de gestão, no qual os recursos são agregados e os resultados são obtidos, e para atingi-los é necessário medir a relação entre os resultados e os objetivos. (NEELY; ADAMS; KENNERLEY, 2002).

Outro importante passo na organização após a definição das estratégias, objetivos e conscientização da fundamental importância da medição do desempenho, é implementar o sistema de medição e saber quais indicadores usar. Neste sentido, Anthony e Govindarajan

(2008) afirmam que a implantação de um Sistema de Mensuração de Desempenho envolve quatro passos: definição da estratégia, definição das medidas de estratégia, integração das medidas de desempenho em um sistema gerencial e uma revisão frequente das medidas de desempenho e dos resultados. No entanto, para Ribeiro, Macedo e Marques (2012) identificar um sistema de medição de desempenho ideal é a grande dificuldade das organizações, pois deve incluir medidas internas e externas, além das medidas financeiras e não financeiras.

A avaliação do desempenho faz parte de um processo de gestão, em que os indicadores de desempenho são essenciais para avaliar a *performance* organizacional (Catelli, 2009), da mesma forma, Deming (1990) citado por Marengo e Diehl (2011) complementa que a avaliação de desempenho organizacional tem como proposta melhorar a *performance* da organização. A *performance* para Neely, Adams e Crowe (2001) é uma estrutura, uma ferramenta que é utilizada pela equipe de gestão sob a influência de seus pensamentos para resolver as principais questões quando se pretende gerir os negócios.

O desempenho organizacional pode ser avaliado de diversas formas, através de escalas, pesquisa de campo e também através de indicadores. Para Harbour (1997, p.7) o "indicador de desempenho é uma medida de *performance* comparativa". Kaplan e Norton (1992) consideram que nenhum indicador de desempenho isolado será capaz de prover uma clara representação da *performance* de uma organização. Siqueira (2014) afirma que o indicador de desempenho é um instrumento por meio do qual a empresa traduz seus objetivos e estratégias em variáveis que possam ser medidas e avaliadas.

Assim, a escolha dos indicadores de desempenho envolve a implantação de um sistema de mensuração e avaliação de desempenho, de modo que tais medidas visem o futuro da organização, em consonância com seus objetivos e metas (CALLADO; CALLADO; ALMEIDA, 2008).

É bastante usual a utilização de indicadores financeiros pelos gestores, no entanto, para Hofmann (2001) medidas de desempenho não financeiras, tais como a satisfação do cliente, qualidade dos produtos ou rotatividade de funcionários, são importantes nos casos em que o desempenho baseado em medidas do mercado que mostram o valor total da empresa não está disponível. Segundo autor, os diretores não veem muito valor nas medidas não financeiras, no entanto, pesquisas recentes mostram medidas não financeiras como propulsoras de resultados financeiros futuros.

As medidas não financeiras completam as financeiras e vice-versa. Viana (2014) sugere que ao adicionar medidas não financeiras às medidas financeiras, o resultado não seria apenas uma visão mais ampla da saúde da empresa e de suas atividades, mas, uma ferramenta de análise da estrutura da organização. Daí, a importância da avaliação de desempenho organizacional através de indicadores financeiros e não financeiros.

Segundo Abdel-kader, Moufty e Laitinen (2011) o modelo *Balanced Scorecard* - BSC apresenta de que forma a empresa pode utilizar as relações de causa e efeito para realizar a estratégia. Já Odar, Kavicic e Jerman (2012) discutem que nas últimas décadas houve tentativas de criar modelos mais dinâmicos para avaliação de desempenho, tais como a matriz de avaliação de desempenho, ou a pirâmide de desempenho, no entanto, na prática não foram amplamente aceitos; mas, o modelo mais notável e aceito foi o criado por Norton e Kaplan (1992), o *Balanced Scorecard.*

Anthony e Govindarajan (2008) acrescentam ao afirmarem que o *Balanced Scorecard* é um exemplo de sistema de medição de desempenho, que estabelece metas para as unidades de negócio e mensura sob quatro perspectivas: Financeira, Clientes, Processos internos e

Provação e Aprendizagem. Assim, o BSC irá promover o balanceamento de várias medidas estratégicas e o alinhamento das metas aos interesses da organização.

2.2 ENTENDENDO O CONCEITO DE COMPETÊNCIAS

O conceito de competência pode ser considerado um construto em formação, pois ao longo dos últimos 40 anos, apresenta uma diversidade de interpretações, autores e pesquisas. A construção dos conhecimentos específicos e das bases teóricas retratam as perspectivas das competências sob o individuo e as organizações, na visão de Dutra, Hipólito e Silva (2000).

Nesse sentido, Cardoso, Riccio e Albuquerque (2009. p.2), mostram que o termo competência tem como origem do latim, a palavra *competentia,* que significa ´´a qualidade de quem é capaz de apreciar e resolver certo assunto e de fazer determinada atividades, com capacidade, habilidade, aptidão e idoneidade´´.

Os primeiros registros sobre o tema competência são atribuídos à influência de autores americanos. No campo da psicologia, o pesquisador McClelland (1973) apresenta as habilidades, os conhecimentos e as aptidões como características implícitas a uma pessoa que realiza as tarefas com grande desempenho. Deste modo, competência se diferencia de aptidão e demonstra que o talento com a prática geram habilidades e a compreensão deque ao realizar as tarefas irá gerar o conhecimento.

Outros autores da corrente americana também se destacaram e entre eles salienta-se Boyatzis (1982), o qual afirma que a competência é uma característica subjacente ao indivíduo que somada à capacidade e interação, às metas e aos objetivos traçados serão alcançados. Corroborando com a mesma ideia, Parry (1996) complementa ao observar que as competências não podem ser confundidas com as características pessoais, pois as competências são recursos adquiridos, permitindo através delas, destacar-se entre os demais.

Mais recentemente Carvalho, Passos e Saraiva, (2008) afirmam que a competência é o eixo entre o relacionamento do individuo em propagar um desempenho no qual a qualidade e a capacidade da realização das atividades sejam conforme o padrão estabelecido, com articulação das informações, conhecimentos e habilidade, no intuito de traduzir as ações e atitudes no querer ser e agir.

Leite, (2009, p.2) complementa que:

> São as pessoas que concretizam as competências organizacionais, colocando em prática, de forma consciente, o patrimônio de conhecimentos da organização, adequando-o a determinado contexto, validando-o e aprimorando-o, permitindo-lhe manter suas vantagens competitivas, evidenciando a importância das competências individuais e da sua gestão.

Dessa forma, a aplicação do termo competência é construída por pilares individuais e organizacionais, que podem ser sintetizados a seguir:

COMPETENCIA	AUTORES
Competências são aspectos verdadeiros ligados à natureza humana. “São comportamentos observáveis que determinam, em grande parte, o retorno da organização.”	Boyatizis (1982, p. 23)
"A competência refere-se à características intrínsecas ao indivíduo que influencia e serve de referencial para seu desempenho no ambiente de trabalho."	Spencer e Spencer (1993, p. 9)
A competência é a capacidade de sustentar e coordenar a implantação de ativos tangíveis e intangíveis de forma a ajudar a empresa a alcançar seus objetivos.	Sanchez et al. (1996)
“Conjunto de conhecimentos, habilidades e experiências que credenciam um profissional a exercer determinada função.”	Magalhães et al. (1997, p. 14)
Competência é a faculdade de mobilizar um conjunto de recursos cognitivos (saberes, capacidades, informações) e solucionar com, eficiência e eficácia situações e problemas.	Perrenoud (1999)

"Competências referem-se a conhecimentos individuais, habilidades ou características de personalidade que influenciam diretamente o desempenho das pessoas."	Becker et al. (2001, p. 156)

Fonte: adaptado de Bitencourt (2001)

Quadro 1 - Definição de Competência

Embora as competências sejam desencadeadas no comportamento do individuo, a relação diante da atitude gerada em situações profissionais provoca a conexão entre diferentes atividades e o indivíduo constrói suas competências em experiências, conhecimentos e especialidades. Assim, a interação das atividades, o trabalho em equipe e a soma das competências individuais geram uma maior sinergia para as competências coletivas (ZARIFIAN, 2001).

Para Ruas, Antonello e Boff (2005), as competências são apresentadas e divididas em duas formas: as individuais e as coletivas. A base dos resultados estratégicos é apoiada pelas competências individuais, desenvolvendo-se assim, para as competências coletivas. Para a dimensão das competências no âmbito das organizações, as coletivas são associadas tanto às atividades quanto às suas áreas e funções, atingindo o nível funcional e organizacional.

Diante do exposto, justifica-se a importância do entendimento do conceito de competências tanto em nível individual como organizacional para o bom desempenho e a obtenção dos resultados almejados pela organização.

2.3 COMPETÊNCIA ORGANIZACIONAL

As primeiras compreensões sobre o conceito de competências organizacionais surgiram com base nas raízes teóricas que difundem a Visão Baseada em Recursos (VRB) (FLEURY; FLEURY, 2004). Neste sentido, Penrose (1959) apresenta-se como precursor ao estudar as organizações mediante as suas perspectivas de recursos. O seu livro *Theory of the growth of the firm* é visto como o trabalho precursor da Visão Baseada em Recursos, pois apresenta pensamentos direcionados à visão estratégica, potencializados pela vantagem competitiva que as organizações obtêm ao se apoiarem na heterogeneidade dos seus recursos, além de definir o conceito de recurso produtivo traduzido em recursos intangíveis como conhecimentos, competências, habilidades e cultura organizacional (MARTINS, 2009).

Kretzer e Menezes (2006) argumentam que na Visão Baseada em Recurso os recursos são vistos como fundamento para a estratégia, considerando as competências e as habilidades, como estrutura para desenvolvimento organizacional, de modo que se torne ao longo prazo, a mais importante fonte de vantagem competitiva. Seguindo a mesma linha de pensamento, Wernerfelt (1984), no artigo "*A Resource-Based View of the Firm"*, destaca que nos anos 80 ao expandir a visão baseada em recursos, as principais contribuições desta perspectiva foram identificar como as organizações podem gerar riqueza ao analisar o conjunto de recursos e como esses recursos podem ser explorados e mobilizados para que novos possam existir e assim desenvolver novas estratégias, apresentando um maior grau de vantagem competitiva para as organizações.

Na década dos anos 80, a era industrial foi o período precursor para análise e desenvolvimento das estratégias organizacionais. A máxima utilização dos recursos impulsionava as condições de resultados com foco na rentabilidade e o posicionamento da indústria era definido através da mobilização dos seus recursos frente ao planejamento estratégico. Assim, Fernandes (2004) destaca que o nível de exigência para o desempenho cresce, mediante o desenvolvimento dos recursos, frente às oportunidades do ambiente.

A partir do trabalho desenvolvido por Porter em 1985 *Competitive Strategy,* começa-se a analisar o papel da indústria na formulação da estratégia. Para ele, a concepção de criar valor é atribuída às organizações, através da busca de um diferencial competitivo. Ao traçar estrategicamente este diferencial, as organizações criam condições específicas perante a concorrência, aliando as competências necessárias perante as ameaças e oportunidades do mercado. Neste contexto, a estratégia era baseada de fora para dentro da organização.

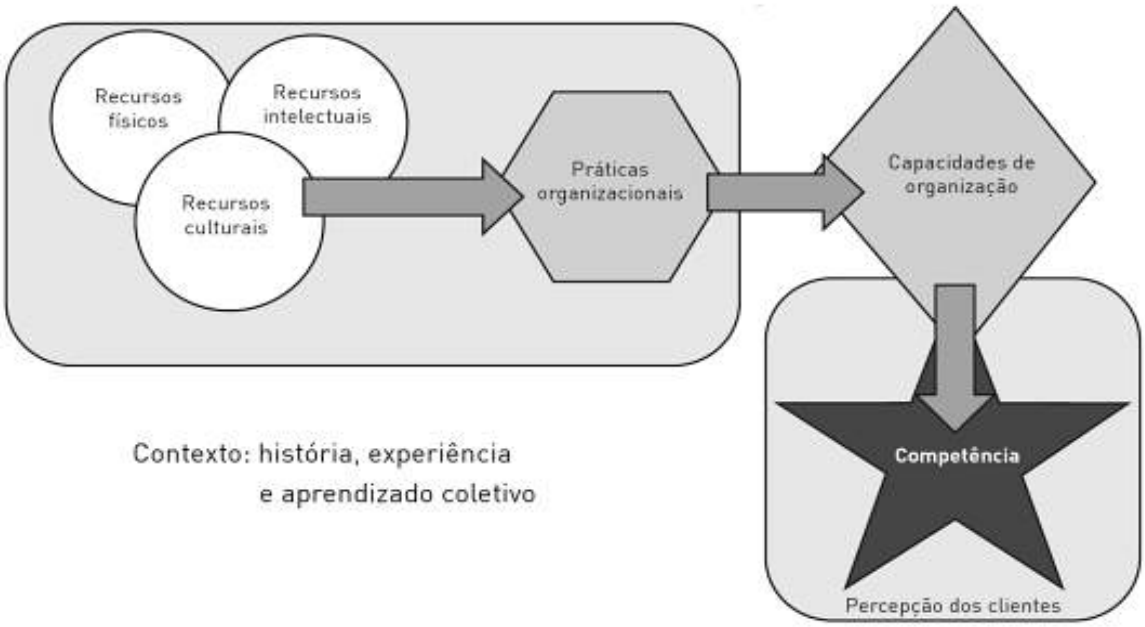
Fernandes, Fleury e Mills (2007), corroborando com as ideias de Penrose (1959), Wernerfelt (1984), Porter (1985), propagam que o conceito de competência organizacional e o desempenho organizacional estão diretamente relacionados ao conjunto de recursos atribuídos e coordenados pelas organizações.

Em suma, a competência organizacional pode ser vista como forma de manter e ampliar vantagem competitiva para a empresa, e o uso da Visão Baseada em Recursos (RBV) surge de modo a contrariar a ideia de que tais vantagens estavam apenas em processos externos à empresa (BARBOSA; CINTRA, 2012).

Ainda é difícil a efetiva conceituação e aplicação do conceito de competência organizacional nas organizações, pois como Barbosa e Cintra (2012) afirmam, ainda não há o efetivo consenso sobre seu conceito, pois, algumas perspectivas irão abordar o sujeito como foco principal e inicial da análise, enquanto outras irão destacar a organização. Embora haja uma falta de consenso quanto à conceituação das competências organizacionais, para Scola (2003) sua importância é que haja um consenso no mundo empresarial e acadêmico, no qual a busca por estudos que visam compreender e identificar as competências constrói benefícios e vantagens competitivas para as empresas.

Outro ponto interessante ligado às competências organizacionais é o conceito de *Core Competence*, que Prahalad e Hamel (1990), no artigo "*The Core Competencies of the Corporation"* difudiram suas ideias sobre competências essenciais às empresas em mercados globais e ambiente dinâmico. Estas competências para serem essenciais precisam atender a três critérios: prover acesso a diferentes mercados, ser difícil de ser imitada e oferecer reais benefícios aos consumidores.

Hafeez, Zhang e Malak (2002) citados por Bitencourt, Azevedo e Froehlich (2013) propuseram um modelo de identificação de competências a partir de recursos baseados na abordagem da *Core Competence* que avalia a percepção do cliente, as vantagens entre os concorrentes e a capacidade de expansão. Para Bitencourt, Azevedo e Froehlich (2013 p.12) "as competências organizacionais partem da identificação dos recursos combinados em capacidades-chave, determinação das competências organizacionais e finalmente, identificando-se as competências essenciais", como pode ser observado na figura 1.



Fonte: Hafeez, Zhang e Malak (2002)
Figura 1 - Modelo de identificação de competência

Segundo Prahalad e Hamel (1995), as competências organizacionais resultarão em vantagem competitiva. De modo que tais competências não poderão ser copiadas, pois decorrem de atividades construídas através de um processo interno que envolve o aprendizado coletivo da organização. Já para Drucker (1999, p. 99) "as organizações são construídas por diversas personalidades inerentes as competências organizacionais, de modo a obter o diferencial entre as demais organizações para gerar vantagem competitiva". E para Sordi e Azevedo (2008) a competência organizacional está associada ao grupo responsável pela administração do processo de gestão do conhecimento e por aqueles que definem a estratégia corporativa que influencia no direcionamento do processo.

Diante do exposto, buscou-se mostrar a importância das competências organizacionais para a gestão empresarial, uma vez que elas são resultado de ações conjuntas dos seus membros, as quais passam por interações diversas e processos de aprendizagem que aliados às estratégias organizacionais e poderão se transformar em competências distintivas, essenciais ou *Core Competences*.

3. A INTERAÇÃO ENTRE COMPETÊNCIAS E DESEMPENHO

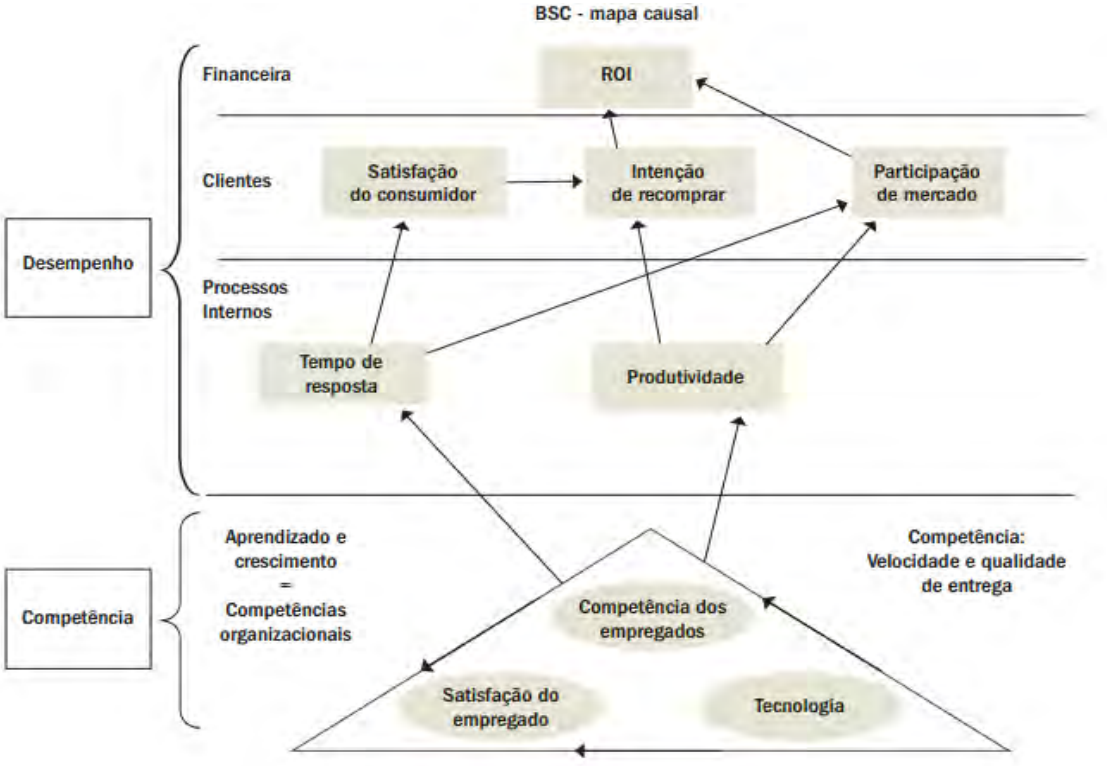
As perspectivas teóricas das competências ao longo das décadas de 70, 80 e 90 difundiram importantes reflexões e benefícios para o desenvolvimento das organizações. A competência organizacional apresenta suas raízes na Visão Baseada em Recursos (VBR), uma vez que para esta teoria a empresa é considerada um portfólio de recursos que criam vantagem competitiva através do desempenho da organização. Os recursos são aspectos tangíveis e intangíveis da organização adquiridos ao longo do tempo, desta forma, de acordo com a teoria da VBR as competências podem ser combinações desses recursos (BONOTTO, 2005; PRAHALAD; HAMEL, 1990).

Embora as competências sejam desencadeadas no comportamento do indivíduo, a relação diante da atitude gerada em situações profissionais provoca a conexão entre diferentes atividades. O indivíduo constrói suas competências nas experiências, conhecimentos e especialidades, que interagem com as atividades, trabalho em equipe e a soma das competências individuais gerando uma maior sinergia para as competências organizacionais (ZARIFIAN, 2001).

Sordi e Azevedo (2008) defendem que a competência organizacional está associada ao grupo responsável pela administração do processo de gestão do conhecimento e por aqueles que definem a estratégia corporativa, porque influencia no direcionamento do processo interno e na percepção dos clientes para o resultado financeiro.

Nesse sentido, as competências são decorrentes de um grupo de recursos direcionados a determinar o nível de desempenho em uma atividade. Para Mills et al. (2002), as competências são sintetizadas em três medidas: valor, sustentabilidade e versatilidade, uma vez que agregam valor a organização de modo a enumerar a capacidade de transferir os recursos, criam benefícios e singularidade, além de integrar habilidades à tecnologia.

Corroborando com a ideia, Fernandes (2004) apresenta outro elemento, que denomina de fatores-chaves de sucesso (*key success factors* ou KSF). O KSF caracteriza as competências organizacionais que buscam agregar valor à organização, estabelecendo o conceito de que em cada nível organizacional existam atributos específicos aos profissionais que desempenham suas atividades impactando a *performance* da organização em um fator-chave de sucesso. Sobre a articulação dos recursos das competências, Fernandes (2008), apoiando-se em Mills et al. (2002) e Kaplan e Norton (2010), representa a competência organizacional conforme ilustra a figura 2.



Fonte: Fernandes, Fleury e Mills (2006)
Figura 2 – Relação entre competências e desempenho Organizacional

Na figura 2, o triângulo demonstra a interação e a velocidade das competências diante dos resultados esperados dos indicadores de desempenho. Apresenta como a perspectiva de Aprendizado e Crescimento interage com o conceito de competência organizacional, pois a organização estabelece os recursos de forma que sejam incorporados e utilizados pelos colaboradores, maximizando suas competências e a capacidade de gerar riquezas.

Para Kaplan e Norton (1997) a perspectiva de Aprendizado e Crescimento organizacional propicia um delineamento de causa e efeito transmitindo aos objetivos estabelecidos nas perspectivas financeira, do cliente e dos processos internos, o direcionamento que as empresas devem deter para obter um excelente desempenho. Neste sentido, as competências inerentes ao aprendizado e crescimento oferecem a infraestrutura que possibilita o alcance dos objetivos, bem como, apresenta-se como vetores das outras três perspectivas do BSC.

O grupo de três indicadores focados nos funcionários apresentado na figura 2 por Fernandes (2004), descreve a satisfação do empregado, tecnologia e competência dos empregados. Tais vetores são proporcionados e monitorados a partir dos resultados e investimentos feitos em funcionários, sistemas e alinhamento organizacional.

Dessa forma, a influência das competências na medição de desempenho se dá na interação da capacidade, habilidade e ação da organização em que:

> A capacidade de atingir as metas aplicadas ao monitoramento dos indicadores de desempenho financeiros, clientes e de processos internos dependem das atitudes, capacidade e habilidades organizacionais para o aprendizado e crescimento. Os vetores de aprendizado e crescimento provêm de três fontes: funcionários, sistemas e alinhamento organizacional. A estratégia para o desempenho de qualidade geralmente exigem investimentos em pessoal, sistemas e processos que produzam a capacidade organizacional necessária (KAPLAN E NORTON, 1997, p 25).

As medidas financeiras são indicadores de desempenho mensurados em curto prazo, indicando apenas dados e informações referentes a situações passadas, sem explanar e gerar valor futuro às organizações. Contudo, os vetores de aprendizado e crescimento expandem expectativas nas três primeiras perspectivas a obter resultados, por caracterizarem a busca de inovações e desenvolvimento de novas competências e tecnologia, que correspondam diretamente à mensuração de ativos tangíveis e intangíveis que condiciona ao período de longo prazo (CARBONE, BRANDÃO; LEITE, 2005).

Para Kaplan e Norton (1997), as perspectivas de Clientes e Processos Internos revelam que são eminentes ao desempenho dos funcionários os quais são incentivados pelas competências internas, mediante as exigências. A capacidade de a organização agregar valor no relacionamento dos clientes, perceber as necessidades e agir de acordo com a percepção dos clientes promove o desenvolvimento da estrutura interna. Corroborando com a ideia, Hernandes, Cruz e Falcão (2000) apresentam a perspectiva de Aprendizado e Crescimento como base do aprimoramento da gestão da empresa, pois é a infraestrutura que possibilita atingir os objetivos estabelecidos nas demais perspectivas.

Assim, o BSC traduz, através da estratégia organizacional, os objetivos, indicadores metas e ações que contribuem para o reconhecimento das competências, orientando a identificar quais competências são necessários para alcançar os objetivos em cada perspectiva de desempenho. Desta forma, Barbosa e Rodrigues (2005) e Brandão (2007) complementam ao afirmarem que as organizações que procuram analisar os indicadores organizacionais e especificam no nível operacional (equipes de trabalho e individuo), visam projetar atitudes individuais, departamentais e organizacionais.

Os indicadores de desempenho são parâmetros que evidenciam dados e informações que criam situações para tomadas de decisão para ações futuras. Tais ações buscam a eficácia e eficiência dos indicadores avaliados, bem como, transcendem por intermédio dos indivíduos, a realização das ações nas organizações, por agirem de acordo com suas competências na capacidade de aprendizagem, processamento de informações e conhecimento (NEELY et al., 1996).

Portanto, pode-se identificar uma relação direta entre as competências organizacionais e os indicadores de desempenho que devem ser utilizados pela organização a fim de que sejam atingidos os objetivos estratégicos com eficiência e eficária, uma vez que as competências são necessárias ao desempenho. E o uso do BSC como ferramenta de medição de indicador de desempenho carrega consigo a vantagem de uma análise financeira e não financeira, em especial quando inclui dentre suas perspectivas a de aprendizado e crescimento.

4. CONCLUSÃO

O objetivo deste ensaio teórico é fazer uma reflexão sobre a relação existente entre as competências organizacionais e a medição de desempenho nas organizações contemporâneas. Como se pode observar, ainda é pouco explorado na literatura estudos que enfoquem a relação entre competências organizacionais e desempenho, talvez porque são áreas que interrelacionam estudiosos diferenciados, que incluem enfases na gestão organizacional, gestão de pessoas, gestão estratégica, contabilidade gerencial e controladoria, dentre outras.

No entanto, como apresentado anteriormente, de acordo com Fernandes (2006), o objetivo primário de medir a *performance* organizacional é permitir aos gestores entender como a organização se encontra e o que pode ser feito para aperfeiçoar seu desempenho. Portanto, neste caso, isto exige que sejam consideradas as competências como ponto chave para o desenvolvimento dos negócios.

Pode-se notar na pesquisa de Fernandes (2006) a relação entre competências e desempenho é um campo de pesquisa que ainda precisa ser mais explorado, de forma a apresentar outras investigações sobre o tema, aplicado em outras áreas. Diante do que foi apresentado neste trabalho, reforça-se, à luz da literatura, a importância de compreender o conceito de competência, e sua aplicação na gestão organizacional.

Depreende-se que a partir dessa visão, pode-se melhor aplicar os recursos disponíveis na organização e otimizar resultados. A partir disto, a medição de desempenho, e consequentemente a escolha dos indicadores de desempenho, torna-se uma ferramenta que pode ter seus resultados aprimorados quando aliado ao conhecimento das competências organizacionais.

Sugere-se que de acordo com o que foi apresentado, estudos subseqüentes possam averiguar e atestar a relação das competências organizacionais com os indicadores de desempenho, em diferentes tipos de organização, de modo que seja possível, através de um estudo minucioso, observar a real influência das competências no uso de indicadores de desempenho.

Apesar da limitação do estudo, a partir dos autores elencados sobre a temática, espera-se ter trazido à luz de uma reflexão teórica sobre a efetiva inter-relação entre esses conceitos fundamentais de competências organizacionais e mensuração dos indicadores de desempenho

organizacional ao estudo sobre organizações, gestão empresarial e desempenho organizacional.

REFERÊNCIAS

ABDEL-KADER, M.; MOUFTY, S.; e LAITINEN, E. K. Balanced Scorecard Development: A Review of literature an Directions for future Research, in: **Review of Management Accounting Research Hardcover,** Dec. 6, 2011.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BARBOSA, A. C. Q.; CINTRA, L. P. Inovação, competências e desempenho organizacional - articulando construtos e sua operacionalidade**. Future Studies Research Journal: Trends and Strategies,** v. 4, n. 1, p. 31-60, 2012.

BARBOSA, A. C. Q.; RODRIGUES, M. A. Um olhar sobre os modelos de gestão de competências adotados por grandes empresas brasileiras. In: encontro anual da associação nacional dos programas de pós-graduação em administração – ENANPAD, 29., 2005, Brasília. **Anais.**.. Brasília: ANPAD, 2005.

BECKER, B.; HUSELID, M.; ULRICH, D. **The HR Scorecard – Linking People, Strategy and Performance.** Boston, Harvard Business School Press, 2001.

BITENCOURT, C.; AZEVEDO, D.; FROEHLICH, C. (Orgs.). **Na trilha das competências: caminhos possíveis no cenário das organizações.** Porto Alegre: Bookman, 2013.

BOYATZIS, R. E. **The competent manager: a model for effective performance**. New York: John Wiley & Sons. 1982.

BRANDÃO, H. P. Competências no trabalho: uma análise da produção científica brasileira**. Revista Estudos de Psicologia**, Natal, v. 12, n. 2, p. 149-158, 2007.

BRANDÃO, H. P.; GUIMARÃES, T. A. Gestão de competências ou gestão de desempenho: tecnologias distintas ou instrumentos de um mesmo construto. **Revista de Administração de Empresas**, v. 41, n. 1, p. 8-15, jan/mai. 2001.

CALLADO, A.L.C; CALLADO, A.A.C; ALMEIDA, M.A. a utilização de indicadores de desempenho não-financeiros em organizações agroindustriais: um estudo exploratório. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, Lavras, v. 10, n. 1, p. 35-48, 2008.

CARBONE, P. P.; BRANDÃO, H. P.; LEITE, J. B. D.; **Gestão por competências e gestão do conhecimento.** Rio de Janeiro: FGV, 2005.

CARNEIRO, J. M. T.; SILVA, J. F.; ROCHA, A.; HEMAIS, C. A. Mensuração do Desempenho Organizacional: Questões Conceituais e Metodológicas. In: encontro de estudos em estratégia, 2, 2005, Rio de Janeiro. **Anais** do II 3Es. Rio de Janeiro: ANPAD, 2005.

CARVALHO, I.M.V; PASSOS, A.E.V.M.; SARAIVA, S.B.C. **Recrutamento e Seleção por Competências**. Rio de Janeiro: FGV, 2008

DEMING, W.E. **Qualidade: a revolução da administração**. Saraiva: Rio de Janeiro, 1990.

DUTRA, J. S., HIPÓLITO, J. A., & SILVA, C. M. Gestão de Pessoas por Competências: o Caso de uma Empresa do Setor de Telecomunicações. **RAC - Revista de Administração Contemporânea,** 2000.

DRUCKER, P.F**. Inovação e espírito empreendedor: práticas e princípios**. São Paulo: Pioneira, 1987.

FERNANDES, B. H. R. **Competências e Performance Organizacional: um Estudo Empírico**. Tese (Doutorado) – Faculdade de Economia e Administração. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2004.

FERNANDES, B. H. R.; FLEURY, M. T. L., Mills, J. Construindo o diálogo entre competência, recursos e desempenho organizacional. **Revista de Administração de Empresas,** v.46, n,4, p. 48 – 65, 2006.

FLEURY, A.; & FLEURY, M. T.; **Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópio da indústria brasileira**. São Paulo: Atlas, 2000.

_____. Alinhando estratégia e competências. **Revista de Administração de Empresas,** v. 44, nº1, p. 44-57, 2004.

GRANT, R. M. The resource-based theory of competitive advantage. **California Management Review**, v.33, n.3, 1991.

HARBOUR, J.L. The Basics of Performance Measurement. **Quality Resources**, New York, 1997.

HERNANDES, C. A.; CRUZ, C. S.; FALCÃO, S. D. Combinando o Balanced Scorecard com a gestão do conhecimento. **Caderno de Pesquisas em Administração**, São Paulo, v. 1, n. 12, 2000.

HOFMANN, C. **Balancing Financial and Non-Financial Performance Measures**. University of Hanover, 2001.

JAKOBSEN, M.; MITCHELL, F.; and NORREKLIT, H. Constructing Performance Measurement Packages in: **Review of Management Accounting** Research Hardcover – Dec. 6, 2011.

KAPLAN, R. S; NORTON, D. P. **A estratégia em ação; Balanced Scorecard**. São Paulo. Campus, 1997.

_____. The balanced scorecard: measures that drive **Performance. Harvard Business Review**, Jan–Feb, p. 71–79, 1992.

KRETZER, J.; MENEZES,E.A. A Importância da Visão Baseada em Recursos na Explicação da Vantagem Competitiva. **Revista de Economia Mackenzie**. Vol. 4, n4, p. 63-87, 2006.

LEITE, M. T. S. Desenvolvimento de competências gerenciais e aprendizagem experiencial: um estudo entre os gerentes de agência do Banco do Brasil no Estado do Ceará. Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração, **Anais**... 2009.

LIBONATI, J.J. Estudo Empírico sobre a Troca de Informações na Cadeia de Suprimentos: Novo Espaço no Gerenciamento da Informação, X Congresso Brasileiro de Custos, Guarapari, ES, Brasil, 15 a 17 de out, **Anais**..., 2003.

MACARTHUR, J. B. Performance measures that count: monitoring variables of strategic importance. **Journal of Cost Management**, v. 10, n. 3, p. 39-45, 1996.

MAGALHÃES, S. Desenvolvimento de competências: o futuro agora**. Revista Treinamento & Desenvolvimento,** São Paulo, p. 12-14, jan. 1997.

MAIA, J.L.; OLIVEIRA, J.T. de; & MARTINS, R.A. O papel da medição de desempenho no processo estratégico: uma tentativa de Síntese Teórica. **Revista Eletrônica Sistemas & Gestão,** v.3, n.2, p.129-146, Agosto, 2008.

MIRANDA, L. C.; SILVA, J. D. G. **Medição de desempenho. In: SCHMIDT (Org.). Controladoria: Agregando valor para a empresa**. Porto Alegre: Bookman, 2002.

MILLS, J.; PLATTS, K.; BOURNE, M. RICHARDS, H. **Competing through competences.** Cambridge: Cambridge University Press, 2002.

NEELY, A.; MILLS, J.; PLATTS, K.; GREGORY, M.; RICHARDS, H. Performance measurement system design. Should process based approaches be adopted. **International Journal of Production Economics**, v.4, n.47, p. 423-431, 1996.

NEELY, A.; ADAMS, C.; CROWE, P. **The performance prism in practice.** Measuring Business Excellence, Bradford, v. 5, n. 2, p. 6-12, 2001.

NEELY, A.; ADAMS, C.; KENNERLEY, M. **The performance prism: the scorecard for measuring and managing business success.** London: Prentice Hall, 2002.

ODAR, M.; KAVICIC, S.; JERMAN, M. Performance Measurement Systems: Empirical Evidence from Slovenia. **Economic Research**, v. 25 n. 2, p. 445-464, 2012.

PARRY, S. B. **The quest for competencies**. Training, p. 48-54, July 1996.

PENROSE, E. **The theory of the growth of the firm**. Oxford: Oxford University Press, 1959.

PERRENOUD, P. **Construir as competências desde a escola**. Porto Alegre: Artes Médicas Sul, 1999.

PORTER, M. E. **Competitive advantage: creating and sustaining competitive performance.** New York: Free Press, 1985

PRAHALAD, C. K.; HAMEL, G. The core competence of the corporation. **Harvard Business Review**, v. 68, n. 3, p. 79-91, May/June 1990.

RIBEIRO, M.G.C.; MACEDO, M.A..; MARQUES, J.A.V. da C. Análise da relevância de indicadores financeiros e não financeiros na avaliação de desempenho organizacional: um estudo exploratório no setor brasileiro de distribuição de energia elétrica. **Revista de Contabilidade e Organizações,** v. 6, n. 15, p. 60-79, 2012.

RODRIGUES, L. H.; SCHUCH, C.; PANTALEÃO, L. H. Uma abordagem para construção de sistemas de indicadores alinhando a teoria das restrições e o Balanced Scorecard. In: Encontro da associação nacional dos programas de pósgraduação em administração**. Anais**... Atibaia: ANPAD, 2003.

RUAS, R., ANTONELLO, C.S.& BOFF, L.H. **Os Novos Horizontes da Gestão – Aprendizagem Organizacional e Competências.** Porto Alegre: Bookman, 2005.

SANCHEZ, R. Managig knowledge into competence: the five learning cycles of the competent organization. **Knowledge management and organizational competence**. Oxford: Oxfod University Press, p. 3-38, 2001.

SARAIVA, L. A. S.; CAMILO, M. C. S. **Indicadores de desempenho em uma empresa industrial: concepção, uso e análise.** In: FACEF PESQUISA, v.13, n.3, 2010.

SIMONS, R. Control in an Age of Empowerment. **Harvard Business Review,** Marc-Apr, 1995.

SIQUEIRA, K. P. S. (2014). **Uma investigação acerca do uso de indicadores de desempenho em empreendimentos hoteleiros situados na região metropolitana de recife**. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis), UFPE, Recife, 2014.

SORDI, J.O.; AZEVEDO, M.C. Análise de Competências Individuais e Organizacionais Associadas à Prática de Gestão do Conhecimento. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios,** São Paulo, v. 10, p. 391-407, 2008.

SPENCER, L, M. Jr; SPENCER,S. M. **Competence at work: models for superior performance.** New York: John Wiley, 1993.

VIANNA, D. S. C. **O balanced scorecard e o desempenho organizacional: o caso do monopólio natural das distribuidoras de energia elétrica no brasil**. Tese (Doutorado). UFRJ, Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas, 2014.

ZARIFIAN, P. **Objetivo competência: Por uma nova lógica**. Traduzido por Maria Helena C.V. Trylinski. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2001.

WERNERFELT, B. A resource-based view of the firm**. Strategic Management Journal**, v.5, p. 171–180, 1984.

COMPETÊNCIAS SOCIAIS: UM ESTUDO COM GESTORES DA PROCURADORIA GERAL DO ESTADO DE PERNAMBUCO – PE.

Gleidson Ramos Ferreira (ferreiragleidson@gmail.com)
Mestrando em Controladoria UFRPE

Tânia Nobre Gonçalves Ferreira Amorim (tanobre@gmail.com)
Professora Dra. em Administração UFRPE

RESUMO:

Este artigo tem como objetivo analisar a visão dos gestores da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco acerca das competências sociais exercidas por eles no desenvolvimento de suas funções, bem como no relacionamento com seus respectivos subordinados. O estudo de caso foi realizado na Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco com 57,1% dos gestores da sede em Recife, em Pernambuco, a partir de entrevistas semiestruturadas. Os gestores pesquisados são maioria de nível superior, homens, estão na função a menos de 10 anos e têm mais de 10 subordinados diretos. Das 21 competências sociais apresentadas aos gestores para identificação da frequência do seu uso, 28,6% foram identificadas pela maioria dos entrevistados como "usando muito frequentemente": Interage bem com as pessoas, Possui liderança e sabe gerir pessoas, Tem integridade e confiança, Sabe negociar com pessoas e Gerencia conflitos no ambiente de trabalho. E 11 delas (52,4%) foram classificadas pelos gestores entrevistados como "usando muito" para metade deles: Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas, Estimula o aprendizado da equipe, Tem integridade e confiança, Sabe trabalhar em equipe, Comunica-se, oralmente com clareza e objetividade, Tem capacidade de autocrítica, Tem controle emocional e Adapta-se bem às mudanças e novas situações.

Palavras-chave: Competências Sociais; Gestores; Setor Público.

SOCIAL SKILLS: A STUDY WITH MANAGERS OF THE ATTORNEY GENERAL OF THE STATE OF PERNAMBUCO - PE.

ABSTRACT

This article aims to analyze the view of managers of Pernambuco State Attorney General about the social powers exercised by them in the performance of its duties, as well as in the relationship with their subordinates. The case study was conducted in the Attorney General of the State of Pernambuco with 57.1% of managers based in Recife, Pernambuco, from semi-structured interviews. The managers surveyed are most top level, men are in function within 10 years and have more than 10 direct reports. Of the 21 social skills presented to managers to identify the frequency of its use, 28.6% were identified by most respondents as "very often using": Interacts well with people, you have leadership and knows how to manage people, has integrity and trust, You know negotiate with people and manages conflicts in the workplace. And 11 of them (52.4%) were classified by the managers interviewed as "using too much" for half of them, Know form cooperative teams and committed, Stimulates team learning, has integrity and trust, know teamwork, Communicates, orally with clarity and objectivity, it has self-criticism capacity, has emotional control and adapts well to changing situations.

Keywords: Social Skills; Managers; Public Sector.

1. INTRODUÇÃO

Os gestores são parte importante para qualquer organização atingir os resultados esperados. Bons gestores nem sempre são fáceis de serem identificados, uma vez que suas competências são vastas e exigem conhecimentos diversificados, que vão muito além dos meros conhecimentos técnico-profissionais. Questões comportamentais e de liderança influenciam diretamente na função gerencial, em especial no clima organizacional que se estabelece, o qual irá conduzir a equipe a melhores resultados.

Na atualidade, a sociedade demanda uma gama maior de serviços e mudanças de infraestrutura, inserida no ambiente estatal democrático que as instituições públicas estão. O modelo burocrático passa a ser criticado, por algumas correntes de pensamento, por ser rígido demais para o atendimento das novas demandas sociais (FEVORINI, SILVA e CREPALDI, 2014). Então, Amaral (2008) afirma que há necessidade de novas opções para que os servidores sejam geridos de forma efetiva, contudo muitos gestores públicos ainda não adquiriram estas habilidades e competências sociais, as quais recebem um destaque especial na forma de gerir os servidores no ambiente organizacional.

Pontes (2004) ressalta a necessidade de desenvolver um sistema de gestão que valorize o trabalho humano e ao mesmo tempo promova o aperfeiçoamento e a satisfação dos colaboradores, para obter soluções que resolvam problemas entre indivíduos e grupos, com o fortalecimento de todos. Atualmente, em meio a uma crise que vem prejudicando as organizações e seus resultados, há um momento promissor para que as divergências entre líderes e subordinados se instalem em maior número, em função das cobranças e do desempenho profissional exigidos. Os interesses em adaptar os gestores a técnicas gerenciais para agilizar decisões e soluções são mais demandadas, quer seja na empresa pública ou privada.

Os estudos de McClelland (1973) podem ser considerados uns dos pilares iniciais sobre a temática de estudo do fenômeno da competência, que pode ser vista suscintamente como conhecimentos, habilidades e atitudes, ou seja, reflexos de traços da personalidade e características demonstráveis do indivíduo. A pessoa pode demonstrar suas competências, independente do cargo ocupado, pois estão embutidas em suas qualificações que a tornam apta a exercer o trabalho (Parry, 1996; Le Boterf, 2003; Dutra, 2008; Draganidis & Mentzas, 2006; Le Deist & Winterton, 2008).

As competências podem ser divididas em individuais e organizacionais ou grupais. As competências individuais em três categorias: competências de negócio, técnicas-profissionais e sociais. As competências de negócio são estratégicas e orientadas para as necessidades e exigências do mercado incluindo clientes e concorrentes. As técnicas-profissionais são específicas de cada área profissional e as competências sociais estão relacionadas à interação com pessoas, trabalho em equipe, expressar ideias, motivar, dentre outras. A competência individual, portanto pode ser entendida como a combinação de recursos dos indivíduos no ambiente de trabalho que aplica seus conhecimentos, habilidades e atitudes, em conjunto com os demais membros da organização (ZARIFIAN 2001, FLEURY & FLEURY, 2004; COELHO e FUERTH, 2009; CAMPION *et al*., 2011).

Na atualidade a sociedade demanda uma gama maior de serviços e mudanças de infraestrutura, inserida no ambiente estatal democrático que as instituições públicas estão. O modelo burocrático passa a ser criticado, por algumas correntes de pensamento, por ser rígido demais para o atendimento das novas demandas sociais (FEVORINI, SILVA e CREPALDI,

2014). Então, Amaral (2008) afirma que há necessidade de novas opções para que os servidores sejam geridos de forma efetiva, contudo muitos gestores públicos ainda não adquiriram estas habilidades e competências sociais, as quais recebem um destaque especial na forma de gerir os servidores no ambiente organizacional.

O conceito de competência social pode-se dizer que vem se construindo ao longo do tempo. Tem um significado abrangente que inclui habilidades sociais e comportamento adaptativo, permite interações eficazes com os outros e previne relações socialmente inaceitáveis. Refere-se a um conjunto de comportamentos aprendidos e socialmente aceitos. São habilidades sociais perceptíveis e descritíveis em interações com seus pares, em diversos contextos (FOSTER e RITCHELY, 1979; GRESHAM & ELLIOTT, 1984; GRESHAM, 2001; LEMOS e MENESES, 2002; MEIER, 2012).

Assim, a competência social exerce um papel relevante no desenvolvimento pessoal e profissional, essencialmente no setor público em que os critérios de escolha ou indicação dos gestores é realizado, em grande parte das vezes, por critérios políticos. Entretanto, não se pode deixar que as entidades públicas exercessem suas atividades sem qualquer interesse em zelar pelos seus recursos humanos, pois os gestores constituem parte significante no processo de adequação e qualificação de seus comandados.

Portanto, a temática das competências tem ensejado debates a cerca do mérito envolvido na indicação ou forma de escolha dos profissionais para exercer os cargos de gestão, em especial nos diversos órgãos que compõem o setor público brasileiro, uma vez que muitas utilizam critérios políticos e não de desempenho. Diante disso, este artigo tem como objetivo analisar a visão dos gestores da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco acerca das competências sociais exercidas por eles no desenvolvimento de suas funções, bem como no relacionamento com seus respectivos subordinados.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Entendendo o conceito de Competência

De acordo com Brandão (2007) competência constitui um conceito complexo e multifacetado, que pode ser analisado sob diferentes perspectivas. Dutra (2014) afirma que a forma como as organizações efetuam a gestão de pessoas passa por grandes transformações em todo mundo. Ainda na visão do autor, essas transformações têm sido motivadas pela inadequação dos modelos tradicionais de gestão de pessoas no atendimento as necessidades e as expectativas das empresas e das pessoas.

A noção de competência observada por Le Boterf (2003), Zarifian (2001) e Antonello e Boff (2005) se refere à capacidade de combinar recursos incorporados à pessoa como conhecimentos, habilidades, qualidade, experiências, capacidades cognitivas, recursos emocionais, etc. e recursos existentes na organização como bancos de dados, redes de especialistas, redes documentares, etc. Já para Parry (1996, citado por Dutra 2014, p.21) afirma que "competência é um cluster de conhecimentos, habilidades e atitudes relacionados que afetam a maior parte de um papel profissional, que se correlaciona com a performance desse papel, que possa ser medido contra parâmetros bem-aceitos e que pode ser melhorado através de treinamentos".

Figueiredo (2003) defende que sob o ponto de vista fundamental, competência constitui o exercício do conhecimento de forma adequada e persistente em um trabalho ou

profissão. E Davis (1992) enfatiza que a competência descreve de forma holística a aplicação de habilidades, conhecimentos, habilidades de comunicação no ambiente de trabalho, essencial para uma participação mais efetiva e para incrementar padrões competitivos.

Na visão de Mussak (2003, p. 53) "competência é diretamente proporcional ao resultado obtido, mas é inversamente proporcional ao tempo consumido para atingi-lo e ao volume de recursos utilizados". Assim, o autor relata que considera competência como a capacidade de um indivíduo resolver problemas e alcançar as metas estabelecidas, ou seja, há uma relação direta entre competência e resultado organizacional.

Já Fleury e Fleury (2006, p.30) afirmam que as competências são fonte de valor tanto para o indivíduo e como para a organização. É saber agir, mobilizar recursos, integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber se engajar, assumir responsabilidades e ter visão estratégica. Portanto, são fontes agregadoras de valor econômico para a organização e de valor social para o indivíduo. Resumem afirmando que competência é "Um saber agir responsável e reconhecido, que implica mobilizar, integrar, transferir conhecimentos, recursos, habilidades, que agreguem valor econômico à organização e valor social ao indivíduo". DUTRA (2008, p. 24) afirma que:

> A organização transfere seu patrimônio para as pessoas, enriquecendo-as e preparando-as para enfrentar novas situações profissionais e pessoais, na organização ou fora dela. As pessoas, ao desenvolverem sua capacidade individual, transferem para a organização o seu aprendizado, capacitando-a a enfrentar novos desafios (DUTRA ,2008, p. 24).

2.2. Classificação das Competências

Numa visão sistêmica e atual, as competências podem ser divididas em duas grandes categorias: as competências individuais e organizacionais. As competências nas organizações tendem a ser caracterizadas como a contribuição das pessoas para a capacidade da organização de interagir com seu ambiente, mantendo ou ampliando suas vantagens competitivas (HAMEL; PRAHALAD, 1990). As competências individuais podem ser subdivididas em: competências gerenciais; competência técnicas ou funcionais; e, competências sociais ou humanas (FLEURY; FLEURY, 2006; NAQVI, 2009). A competência individual, segundo Coelho e Fuerth (2009) seria a combinação de recursos do indivíduo, em determinado ambiente de trabalho, relacionado à aplicação integrada de conhecimentos, habilidades e atitudes, que representam os três recursos ou dimensões da competência.

"A competência no contexto organizacional se desenvolve a partir da perspectiva do indivíduo". Assim, "competência individual envolve diretamente o indivíduo inserido em sua equipe de trabalho, por intermédio de sua atividade prática, uma vez que sua rotina diária implica um saber aprender constante (SAKAMOTO et al, 2014 p.58-59)".

As competências sociais ou humanas, as quais são foco deste estudo, são um construto multidimensional e interativo relacionado à receptividade e a disposição para responder aos estímulos do ambiente e a eficácia social. São as competências necessárias para interagir com as pessoas, como comunicabilidade ou a capacidade de expressar ideias de modo claro; a capacidade de negociação em que a pessoa saber conduzir uma discussão estimulando as outras pessoas para o bom resultado da negociação; e a habilidade de trabalho em equipe mantendo grupos coesos, eficientes e em sinergia. As competências sociais incluem também habilidades para motivar e desenvolver os Recursos Humanos da empresa, incluindo capacidade de liderança, comunicação, relacionamento interpessoal, articulação,

sensibilidade, cultura, trabalho em equipe e mobilização de diversos tipos de conhecimentos e habilidades (LEMOS e MENESES, 2002; MINTZBERG e GOSLING, 2002; FLEURY e FLEURY, 2008; NAQVI, 2009)

Na visão de Haager e Vaughn (1995) a competência social constitui um conceito um conceito lato, utilizado para descrever o comportamento social, a compreensão e utilização de habilidades sociais e a aceitação social. Estudo inovadores tem sido realizados acerca de aperfeiçoamentos nas gestões, fato que remete ao estudo de Dutra (2014) que corrobora a implantação de um Sistema de Gestão por Competências ao assegurar que tal implementação tem ocasionado efeitos perversos nas entidades.

Brandão (2007) salienta que competência está associada a aspectos sociais e afetivos relacionados ao trabalho, ou seja, a preferências por certas atividades, interesse por determinados eventos, uso de ações específicas. A atitude que as pessoas têm no trabalho está ligada a sentimento, emoção, aceitação ou rejeição de situações, objetos ou colegas. É o querer fazer ou desejar fazer determinada coisa, pois está relacionada à motivação intrínseca, à satisfação pessoal pelo trabalho que realiza, influenciando no seu comportamento na organização.

O estudo sobre competências tem contribuído para a elaboração efetiva de estratégias organizacionais bem-sucedidas, utilizando como base o "desenvolvimento de lideranças capazes de mobilizar saberes e transpor conhecimentos às equipes visando o desempenho organizacional eficaz e harmônico, destacando-se aspectos como autonomia, responsabilidade, fomentando valores como a iniciativa e a polivalência (DELUIZ, 2004 citado por SILVA e MELLO, 2011 p.169).

Em vista disso, as competências sociais são imperiosas em determinadas habilidades, atitudes e comportamentos dos gestores, tanto de organizações públicas como privadas, sendo essenciais ao bom desempenho dos subordinados e organizacional.

2.3. Competências Sociais e o Setor Público

A administração pública de um modo geral vem passando por redefinições de suas estruturas e processos de gestão organizacional. O que anteriormente constituía um ambiente extremamente técnico, burocrático e racional passa a encontrar exigências de renovação. Assim, a competência social estabelece uma relação robusta entre a entidade pública e o resultado alcançado por parte de seus departamentos, através das ações e decisões de seus gestores junto a suas equipes de trabalho (SILVA *et al*., 2014).

No setor público a visão se torna diferenciada da visão em organizações privadas, com base nas particularidades impostas pelos próprios servidores, tendo em vista nem sempre existir uma perspectiva de desenvolvimento profissional, por não haver possibilidade de ascensão profissional para outras carreiras, a não ser via novo concurso público e já que geralmente o servidor permanece na organização por causa da estabilidade (SOUZA, 2004). Ruas, Antonello e Boff (2005) salientam que a crescente instabilidade econômica, dificuldades nas relações da empresa com seus clientes e intensificação de estratégias de customização influenciam a que se concebam novas formas de organizar o trabalho, e por isto as competências são influenciadoras uma vez que a previsão tende a ser focada nos resultados do trabalho do que no processo em si.

Vários estudos recentes focam na temática das competências individuais e organizacionais no setor público, devido a essas novas demandas aos servidores e quanto aos resultados organizacionais, como os de Picchiai (2011); Silva (2011); Santos (2012) e Silva *et al.* (2014). Identificaram competências individuais relevantes para o exercício de cargos específicos, articularam competências organizacionais e individuais para dada organização e até definiram competências "necessárias" pela sociedade.

Sarsur (2009) relata que deve ser considerado relevante, não apenas a perspectiva do desenvolvimento profissional do trabalhador, mas sua inserção na sociedade e os impactos que, por meio dele, o grupo social pode auferir nas organizações. Na visão de Katz (2013), as competências sociais e humanas são exigidas, de igual forma aos gestores de todos os níveis hierárquicos, pois todos têm de lidar diretamente com subordinados tendo, por isso, necessidade de saber gerir equipes, motivar pessoas e resolver conflitos.

No tangente a competência social no setor público, observa-se que na atualidade, esta ferramenta tem sido alvo de uma atenção especial. A investigação nesta área demonstra, ao passar dos tempos, que a competência social se relaciona fortemente com a realização profissional do indivíduo e os fatores que influenciam no seu desenvolvimento.

Os profissionais com dificuldades de aprendizado e adaptação bem como os funcionários públicos que tem um melhor rendimento organizacional apresentam distinções em relação à competência social. Esta então exerce um papel fundamental no desenvolvimento das atividades pelos servidores públicos, cabendo aos gestores buscar, incessantemente, desenvolver a habilidade de cada subordinado nas relações interpessoais e, com isso, o sucesso organizacional (LEME, 2011).

Silva e Mello (2011, p.174) defendem que a modernidade exige um novo perfil de gestor estratégico de pessoas, e que a qualificação não é suficiente, pois "parece estar sendo sobreposta pela competência. Um tipo de gestor, de tomador de decisão mais prospectivo. A atividade de liderança não é mais simples, funcional, mas sim altamente complexa, de difícil e instigante exercício". As autoras identificam que há um "despreparo dos gestores influencia diretamente o modo de operacionalização das estratégias e a dinâmica das equipes envolvidas nos serviços, podendo levar à ineficácia e ineficiência dos processos (SILVA e MELLO, 2011,P.177).

3. METODOLOGIA

A abordagem da pesquisa foi qualitativa, pois houve interpretações das realidades sociais identificadas (BAUER; GASKELL, 2011), com características também quantitativas, pois foram descritas as frequências encontradas nos resultados e uma pesquisa aplicada, quanto à sua natureza, pois utilizou resultados na realidade estudada (BARROS; LEHFELD, 2000). Em relação aos objetivos é uma pesquisa descritiva, pois busca descrever as características de determinado fenômeno sem ter a necessidade de explicá-lo (VERGARA, 2005). E o método de realização da pesquisa foi um estudo de caso, pois o foco esteve em questões contemporâneas, inseridas em algum contexto da vida real visando o entendimento detalhado do ambiente organizacional estudado (YIN, 2001).

A pesquisa buscou analisar a visão dos gestores da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco acerca das competências sociais exercidas por eles no desenvolvimento de suas funções, bem como no relacionamento com seus respectivos subordinados. Para atingir os

objetivos, foi escolhida como técnica de pesquisa a entrevista semiestruturada, a partir de um roteiro de perguntas abertas e fechadas, com 08 (oito) gestores da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, acerca das competências sociais por eles exercidas. Nas questões fechadas foi utilizada uma escala Likert em quatro níveis: Não Usa, Usa Pouco, Geralmente Usa e Usa Muito. A coleta de dados através das entrevistas ocorreu nos meses de junho e julho de 2015.

A Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco (PGE/PE) é o órgão responsável pela representação judicial do Estado de Pernambuco e de suas autarquias. As responsabilidades da Procuradoria incluem, também, as atividades de consultoria jurídica ao Poder Executivo, a promoção da cobrança da dívida ativa e o exercício das demais atribuições fixadas em lei.

O Órgão foi criado pela Lei Complementar nº 02, de 20 de agosto de 1990, a qual extinguiu a Procuradoria Geral dos Feitos da Fazenda e a Procuradoria das Execuções Fiscais, criando a Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco. Os antigos consultores jurídicos do Estado passaram a integrar a carreira de Procurador do Estado, desaparecendo, ainda, os cargos de consultores jurídicos autárquicos.

O Órgão é formado por subprocuradorias: a Procuradoria da Fazenda, a Procuradoria Consultiva, a Procuradoria do Contencioso e a Procuradoria de Apoio Jurídico-Legislativo cada qual subdividida entre Divisões, Núcleos e Unidades, cada qual com funções distintas e comandadas por gestores de procuradorias.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Segundo Perin *et al*. (2009) na posição de ligação entre a empresa e as pessoas estão os gestores. Estes representam o ponto de convergência entre os interesses organizacionais e dos funcionários em busca de uma análise detalhada para solução de problemas organizacionais. O gestor desempenha múltiplos papéis, assume a responsabilidade por inúmeras decisões e termina por ser grande influenciador do sucesso ou fracasso do negócio, aceitando riscos e pressões por resultados. Exatamente por isto, estudar peculiaridades das competências dos gestores é relevante para qualquer estudo de caso, seja em organização pública ou privada. Assim, a primeira parte da entrevista buscou traçar o perfil do gestor que estava participando da pesquisa.

A primeira questão foi relacionada à formação acadêmica dos gestores entrevistados e a maioria tem formação universitária, sendo metade deles em Direito, ou seja, quatro gestores, um gestor em Análise de Sistemas e três deles respondeu não possuir formação superior. Este dado já mostra uma possibilidade de dificuldades na gestão por esses gestores que não possuem formação superior, uma vez que grande parte dos servidores da PGE/PE possui nível superior e a possibilidade de conflitos de responsabilidade e hierárquicos podem ser mais frequentes. É muito provável que esses gestores que não possuem nível superior sejam os mais antigos na instituição, quando havia uma grande parte dos servidores sem nível universitário.

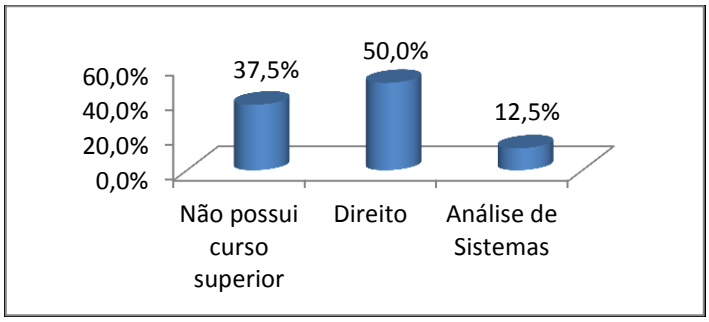


Figura 01: Formação dos respondentes

Em relação ao gênero dos gestores, a maioria é do sexo masculino (cinco) e três deles do sexo feminino. No que diz respeito ao tempo de exercício na função de gestão, cinco dos respondentes estão na função a menos de 10 anos, dois a mais de 10 anos e um deles não lembrava o tempo na função. Como era esperado já analisando a formação dos gestores, três deles são mais antigos e não possui formação universitária, o que pode representar uma necessidade de aprimoramento de suas competências gerenciais e sociais para o melhor exercício da função. A Figura 02, a seguir, apresenta a distribuição dos Gestores por faixa etária em percentuais.

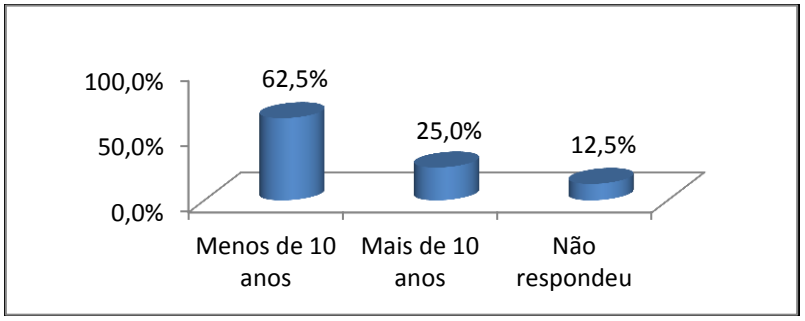


Figura 02: Distribuição etária dos Gestores da PGE/PE

No tangente à idade, observou-se que nenhum dos respondentes possui menos de 30 anos de idade e que a quantidade que possui entre 31 e 40 anos é igual a quantidade que possui mais de 50 anos de idade ou seja, 3 deles possuem mais de 50 anos de idade. Aqui também se confirma o que foi identificado no tocante à formação, pois os mais velhos foram os que não têm nível superior e ainda pode ser preocupante o fato de não se ter gestores mais jovens dentre eles, pois todos estão acima dos 31 anos. Contudo, apesar da faixa etária dos gestores encontrar-se um pouco elevada, isto não acompanha diretamente o tempo de serviço na função de gerência, visto que a maioria dos respondentes está no cargo a menos de 10 anos.

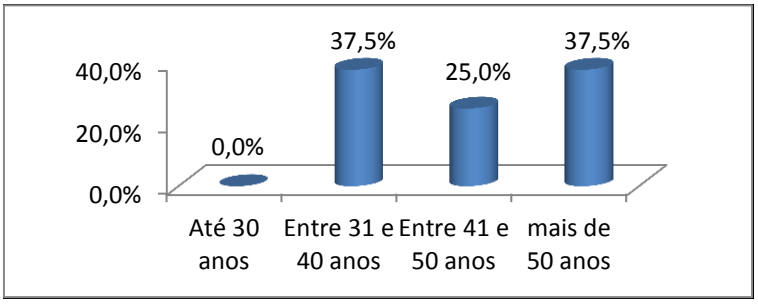


Figura 03: Faixa Etária dos Respondentes

Em relação ao quantitativo de subordinados diretos que os gestores entrevistados têm, constatou-se que a maior parte dos gestores comandam equipes com mais de 10 servidores. Apenas um dos gestores afirmou que sua equipe é menor que 10 servidores e dois deles não sabiam exatamente a quantidade de subordinados, mas afirmaram que deveria ser mais que 10, porque o número flutuava já que tinham servidores terceirizados. Aqui já se pode identificar uma dificuldade na forma de gerir o pessoal por estes gestores que afirmaram não saber sequer o número de subordinados diretos, pois o gestor precisa conhecer bem seus subordinados para poder levá-los a realizar um bom trabalho, que venha a satisfazer eles próprios e os resultados organizacionais como também concordam Pontes (2004) e Dutra (2008).

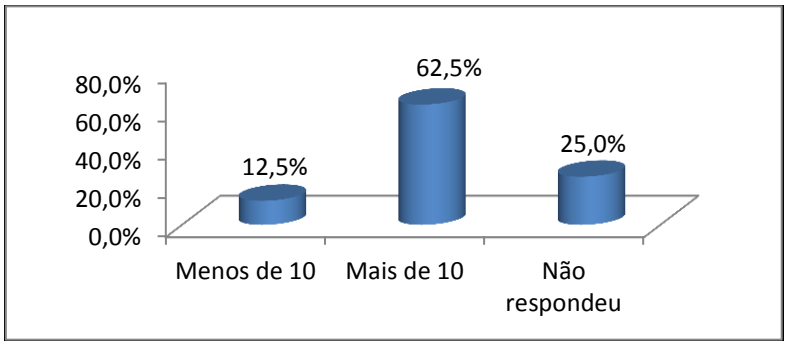


Figura 04: Quantidade de subordinados diretos

No levantamento bibliográfico realizado para este estudo foi possível ser identificado um rol de competências sociais citadas pelos autores estudados que foi consolidado em 21 competências sociais. Foi elaborada a Tabela 1 a qual foi apresentada a cada um dos entrevistados solicitando que eles respondessem o nível de uso das competências apresentadas.

Apesar de se ter colocado uma escala Likert de 4 pontos (não usa, usa pouco, geralmente usa e usa muito) para que cada entrevistado se colocasse em termos da frequência com que usava cada uma das competências, nenhum dos entrevistados afirmou que não usa. Isto pode demonstrar que o rol de competências apresentado, o qual foi baseado nos autores estudados, está perfeitamente integrado com a função de gestão na organização estudada.

Das 21 competências apresentadas, apenas seis (28,6%) competências sociais listadas para os gestores foram identificadas pelos entrevistados como "usando muito frequentemente" para maioria deles (62,5%), quais sejam: Interage bem com as pessoas, Possui liderança e sabe gerir pessoas, Tem integridade e confiança, Sabe negociar com pessoas e Gerencia conflitos no ambiente de trabalho.

Essas competências sociais mais utilizadas pelos gestores corrobora com o que SILVA *et al*. (2014) quando afirmam que a competência social estabelece uma relação robusta entre a entidade pública e o resultado alcançado por parte de seus departamentos, através das ações e decisões de seus gestores junto a suas equipes de trabalho. Também se pode afirmar que essas competências sociais mais utilizadas pelos entrevistados foram identificadas entre gestores de diferentes níveis hierárquicos, concordando com o Katz (2013) e Leme (2011) defendem de que as competências sociais e humanas são exigidas aos gestores de todos os níveis hierárquicos, pois todos têm de lidar diretamente com subordinados, sendo necessário saber gerir equipes, motivar pessoas e resolver conflitos.

Ainda dentre as 21 competências sociais apresentadas aos gestores do órgão estudado, 11 delas (52,4%) foram classificadas pelos gestores entrevistados como "usando muito" para metade deles: Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas, Estimula o aprendizado da equipe, Tem integridade e confiança, Sabe trabalhar em equipe, Comunica-se, oralmente com clareza e objetividade, Tem capacidade de autocrítica, Tem controle emocional e Adapta-se bem às mudanças e novas situações. Estas competências também foram salientadas por autores estudados como: de Picchiai (2011); Silva (2011); Santos (2012) e Silva *et al.* (2014).

E das 21 competências listadas, seis (28,6%) das competências sociais listadas para os dos gestores foram identificadas por metade dos entrevistados como "geralmente usam". São elas: Tem flexibilidade nas relações interpessoais, Escreve com clareza e objetividade, Escreve com clareza e objetividade, Tem capacidade de solucionar problemas interpessoais, É persistente e não desiste frente aos obstáculos, Tem postura proativa e realizadora, Busca o autodesenvolvimento. Estas competências também foram citadas pelos autores estudados, dentre eles Deluiz (2004), Silva e Mello (2011), Lemos e Meneses (2002), Mintzberg e Gosling (2002), Fleury e Fleury (2008), Naqvi (2009).

No convívio organizacional é evidente que um bom gestor deve possuir a competência de saber negociar com seus subordinados, ou seja, o Gestor deve possuir a capacidade de demonstrar atitudes flexíveis e de adaptá-las a terceiros e a situações diversas e adversas. Desenvolver habilidades de relacionamento, abarcando as aptidões de flexibilização e adaptação, focalizando a postura pessoal, seguindo o que Malheiros e Rocha (2014) afirmaram.

Competências Sociais	Frequência de uso			
	Não usa %	Usa pouco %	Geralmente usa %	Usa muito %
1) Interage bem com as pessoas		12,5%	25,0%	62,5%
2) Possui liderança e sabe gerir pessoas			62,5%	37,5%
3) Tem flexibilidade nas relações interpessoais		12,5%	50,0%	37,5%
4) Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas		12,5%	37,5%	50,0%
5) Estimula o aprendizado da equipe		12,5%	37,5%	50,0%
6) Estimula o desenvolvimento profissional da equipe		12,5%	37,5%	50,0%
7) Tem integridade e confiança		12,5%	25,0%	62,5%
8) Sabe trabalhar em equipe		12,5%	37,5%	50,0%
9) Comunica-se, oralmente com clareza e objetividade.		12,5%	37,5%	50,0%
10) Escreve com clareza e objetividade			50,0%	50,0%
11) Sabe negociar com pessoas		12,5%	25,0%	62,5%
12) Tem capacidade de prever problemas interpessoais		25,0%	37,5%	37,5%
13) Tem capacidade de solucionar problemas interpessoais			50,0%	50,0%
14) É persistente e não desiste frente aos obstáculos			50,0%	50,0%
15) Tem postura proativa e realizadora		12,5%	50,0%	37,5%
16) Busca o autodesenvolvimento		25,0%	50,0%	25,0%
17) Tem capacidade de autocrítica		12,5%	37,5%	50,0%
18) Sabe ouvir os outros			37,5%	62,5%
19) Tem controle emocional		25,0%	25,0%	50,0%
20) Adapta-se bem às mudanças e novas situações		25,0%	25,0%	50,0%
21) Gerencia conflitos no ambiente de trabalho		12,5%	25,0%	62,5%

Tabela 01: Competências Sociais – utilização pelos gestores

Os resultados acima corroboram com o entendimento de Fleury e Fleury (2001) quando alegam que a noção de competência é associada a saber agir, mobilizar recursos, integrar saberes múltiplos e complexos, saber aprender, saber engajar-se, assumir responsabilidades, ter visão estratégica.

É relevante salientar que as competências sociais são imprescindíveis para o gestor em suas atitudes e comportamentos sendo, ainda, necessárias para transferir conhecimentos da vida coloquial para o ambiente empresarial e vice-versa, como afirmou Hipólito (2000).

5. CONCLUSÕES

Este trabalho teve como objetivo analisar a visão dos gestores da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco acerca das competências sociais exercidas por eles no desenvolvimento de suas funções, bem como no relacionamento com seus respectivos subordinados e para isto foi realizado um estudo de caso, utilizando a entrevista semiestruturada como técnica de levantamento de dados junto a oito dos catorze gestores da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco na sede em Recife Pernambuco que aceitaram participar do estudo.

Com base nesse pressuposto, bem como, levando-se em consideração a relevância que o tema possui, principalmente no tangente ao setor público, surge à necessidade do exercício das competências sociais por parte dos gestores da PGE/PE. A teoria estudada para realização da pesquisa na área de gestão por competências e competências propriamente ditas defende amplamente a relevância do exercício e desenvolvimento das competências sociais no ambiente organizacional.

O setor público é carente de profissionais que exerçam suas competências de forma efetiva e satisfatória vista a forma de contratação destes funcionários ser apenas via concurso público, com profissionais que geralmente ficam na organização por muitos anos e que nem sempre estão auto motivados a se atualizarem e se desenvolverem profissionalmente.

Os gestores representam o ponto de convergência entre os interesses organizacionais e dos funcionários, desempenham múltiplos papéis, assumem a responsabilidade por inúmeras decisões e terminam por serem grandes influenciadores do sucesso ou fracasso organizacional, aceitando riscos e pressões por resultados. Exatamente por isto, estudar peculiaridades das competências dos gestores é importante para qualquer estudo de caso, seja em organização pública ou privada.

O perfil dos gestores estudados em maioria tem nível superior, são homens, estão na função a menos de 10 anos, têm mais de 10 subordinados diretos. Quanto à faixa etária dos gestores 37,5% deles têm entre 31 e 40 anos e outros tantos mais de 50 anos.

No levantamento sobre as competências sociais mais utilizadas pelos gestores entrevistados, 28,6% das competências sociais listadas foram identificadas pela maioria dos entrevistados como “usando muito frequentemente”, quais sejam: Interage bem com as pessoas, Possui liderança e sabe gerir pessoas, Tem integridade e confiança, Sabe negociar com pessoas e Gerencia conflitos no ambiente de trabalho. Competências também listadas pelos autores estudados como muito importantes para o bom desempenho dos gestores. E 11 delas (52,4%) foram classificadas pelos gestores entrevistados como “usando muito” para metade deles: Sabe formar equipes cooperativas e comprometidas, Estimula o aprendizado da

equipe, Tem integridade e confiança, Sabe trabalhar em equipe, Comunica-se, oralmente com clareza e objetividade, Tem capacidade de autocrítica, Tem controle emocional e Adapta-se bem às mudanças e novas situações.

Diante dos resultados apresentados, considerando as limitações do estudo, os gestores pesquisados se mostraram em grande parte preocupados em desenvolver bem as competências sociais junto a seus exatamente pela importância que essas competências exercem sobre o desempenho da equipe e da unidade por eles gerenciada.

6. REFERÊNCIAS

AMARAL, R.M. **Gestão de pessoas por competências em organizações públicas.** XV SEMINÁRIO NACIONAL DE BIBLIOTECAS UNIVERSITÁRIAS. 2008 São Paulo. **Anais**... nov./ 2008, p.10 – 14.

ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. (Org.). **Os Novos Horizontes da Gestão: aprendizagem organizacional e competências.** Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 168-186.

BARDWICK, J. **Gerência em tempo de paz e liderança em tempo de guerra**. In HESSELBEIN, F. GOLDSMITH, M. BECKARD, R. (Organização Peter Drucker Foundation) Líder do Futuro São Paulo: Editora Futura, 1996.

BAUER, Martin W. GASKELL, George. **Pesquisa qualitativa com texto, imagem e som: um manual prático** 9ª Ed. São Paulo: Editora Vozes, 2011.

BRANDÃO, H. P.; BORGER-ANDRADE, J.E. **Causas e Efeitos da expressão de competências no trabalho: para entender a noção de competências.** Revistas de Administração Mackenzie. N.3, p. 32 - 49, 2007.

CAMPION, M. A.; FINK, A.A.; RUGGEBERG, B.J.; CARR, L.; PHILIPS, G.M.; ODMAN, R.B. **Doing competencies well: best practices in competency modeling**. Personnel Psychology, n. 64, 2011.

COELHO, M.P.C. & FUERTH, L.R. **A influência da gestão por competência no desenvolvimento profissional**. Revista Cadernos de Administração, Ano 2, Vol. 1, Nº 03, 2009.

DAVIS, Keith; NEWSTRON, Jonh W. **Comportamento humano no trabalho**. São Paulo: Pioneira, 1992.

DELUIZ, Neise. **A Globalização Econômica e os Desafios à Formação Profissional.** Boletim Técnico do SENAC, Rio de Janeiro, v. 30, n. 3, p.72-79, set./dez. de 2004.

DUTRA, Joel Souza. **Competências – Conceitos e instrumentos para a gestão de pessoas na empresa moderna.** São Paulo: Atlas, 2008.

_____. **Competências: Conceitos e Instrumentos para a Gestão de Pessoas na Empresa Moderna**. São Paulo: Atlas, 2014.

DRAGANIDIS, Fotis ; MENTZAS Gregoris. **Competency based management: a review of systems and approaches, Information Management & Computer Security**. v. 14, n. 1, p. 51 – 64, 2006.

FEVORINI, Fabiana Bittencourt. SILVA, Rogério T. CREPALDI, Ana M. **Gestão por competências no setor público: exemplos de organizações que adotaram o modelo**. Revista de Carreiras e Pessoas. São Paulo. v. 4, n. 2 p. 128-142, maio-agosto 2014.

FLEURY, M. T. L.; FLEURY, A. **Alinhando estratégia e competências.** Revista de Administração de Empresas, v. 44, n. 1, p. 44-57, 2004.

_____ . **Estratégias empresariais e formação de competências: um quebra-cabeça caleidoscópio da indústria brasileira.** 3ª Ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____ . **Gestão estratégica do conhecimento: integrando aprendizagem, conhecimento e competências**. São Paulo: Atlas, 2008.

FIGUEIREDO, Sandoval Nunes. **A perícia contábil e a competência profissional**. Revista Brasileira de Contabilidade, Brasília, DF, ano 32, n 142, p.41-47, 2003.

FOSTER, S. L.; RITCHEY, W. L. **Issues in the assessment of social competence in children.** Journal of Aplied Behavior Analisys, v.12, p. 625-638, 1979.

GRESHAM, F. M. **Assessment of social skills in children and adolescents.** In J. W. Andrews, D. H. Saklofske & H. L. Janzen (Eds.), Handbook of psycho educational assessment: Ability, achievement, and behavior in children p. 325-355. San Diego, CA: Academic Press: 2001.

GRESHAM, F. M., & ELLIOTT, S. N. As**sessment and classification of children's social skills: A review of methods and issues.** School Psychology Review, v. 13, p. 292-301: 1984.

HAAGER, D., & VAUGHN, S. **Parent, teacher, peer, and self-reports of the social competence of students with learning disabilities**. Journal of Learning Disabilities, v.28 n. 4, p. 205-215. 1995.

HAMEL, G.; PRAHALAD, C. K. **The core competence of the corporation**. Havard Business Review, v.68, n.3, p.79-91, May-June 1990.

HIPÓLITO, J. A. M. **A gestão da administração salarial em ambientes competitivos: análise de uma metodologia para construção de sistemas de remuneração por competências**., Dissertação Mestrado Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. São Paulo, 2000.

KATZ, Robert L. **As habilidades de um administrador eficiente**. Belo Horizonte: 2013.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Técnicas de Pesquisa**. 7ª Ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LE BOTERF, Guy Le **Desenvolvendo a competência dos profissionais de Porto Alegre**: Artmed, 2003.

LEME, R. **Gestão por competências no setor público**. Quality Mark, Rio de Janeiro, 2011.

LEMOS. Marina Serra. MENESES. Helena Isabel. **A Avaliação da Competência Social: Versão Portuguesa da Forma para Professores do SSRS**. Teor. e Pesq., Brasília, v. 18 n. 3, p. 267-274. Set-Dez 2002.

LE DEIST, F; e WINTERTON, J. **What is competence?, Human Resource Development International**, v.8, n.1, p. 27-46, 2008.

MALHEIROS. Bruno T. ROCHA, Ana Raquel C. **Avaliação e gestão de desempenho**. São Paulo: LTC, 2014.

MCCLELLAND, D. C. **Testing for competence rather than for "intelligence."** American Psychologist, v. 28, p. 1-14, 1973.

MEIER, C. **Educação e competência social**, 2012. Disponível em: < http://domtotal.com/artigo.html?artId=2716> Acesso em 20 mar. 2016.

MINTZBERG, H. GOSLING, J. R. **Reality programming for MBAs. Strategy and Business**, v. 26, n. 1, p28-31, 2002.

MUSSAK, E. **Metacompetência: uma nova visão do trabalho e da realização pessoal**. 3ª ed. São Paulo: Gente, 2003.

NAQVI, Farah. Competency Mapping and Managing Talent. **The Journal of Management Research,** v.8, n. 1, p. 85-94, 2009.

PARRY, Scott B. **The quest for competencies**. Training, v.33, n.7, p.48-54, july 1996.

PERIN, Marcelo Gattermann. SAMPAIO Cláudio H. BECKER, Grace V. FERNANDES Bruno H. R. **O impacto da Formação Gerencial no Desempenho Organizacional à Luz da Abordagem de Competências**. BBR, v. 6 n. 1 p. 104-120. Rio Grande do Sul: 2009

PICCHIAI, D. **Competências organizacionais, gerenciais e individuais: conceitos e discussões no setor Público.** Revista da Micro e Pequena Empresa, Campo Limpo Paulista, v. 4, n. 3, p. 73-89, 2011.

PONTES, B. R. **Administração de Cargos e Salários.** 9. ed. São Paulo: LTR, 2004.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RUAS, R. L.; ANTONELLO, C. S.; BOFF, L. H. **Aprendizagem organizacional e competências**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

SAKAMOTO, C A C; FERREIRA, Bruno Freitas; ZACHARIAS, Claudio Gomide; SILVA, Juliana Cristina da; ALVES, Patrícia; RODRIGUES, Henrique Geraldo; KAPPEL, Lucas Borges. **As competências dos assistentes em administração no serviço público federal: um estudo de caso no IFTM**, Revista Economia & Gestão, v. 14, n. 37, out./dez. 2014.

SARSUR. Amyra Moyzes. **Sistema de gestão por competências: A Assimetria de Percepções entre Trabalhadores e Organizações**. ENANPAD. São Paulo: 2009.

SILVA, Francielle Molon; MELLO. Simone Portella Teixeira de. **A noção de competência na gestão de pessoas: reflexões acerca do setor público**. Revista do Serviço Público, Brasília V.62, N.2, p 167-183, Abr/Jun 2011.

SILVA, Antônio Carlos R. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade: orientações de estudos, projetos, relatórios, monografias, dissertações, teses**. São Paulo: Atlas, 2003.

SOUZA, Regina Luna Santos de. **Gestão por competências no governo federal brasileiro: experiência recente e perspectivas.** In: IX Congreso Internacional del CLAD sobre la Reforma del Estado y de la Administración Pública, **Anais**...., nov. 2004, Madrid, España.

ZARIFIAN, P. **Objetivo Competência: por uma nova lógica**. São Paulo: Atlas, 2001.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos.** 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

Estratégia Competitiva na Pousada Villa Parnaíba Através no Enfoque nos Objetivos ne Desempenho

Alan Elias Silva (alan_es@hotmail.com)
Universidade Estadual do Piauí - UESPI
Ana Déborah Santos Silva (aninha.debora@hotmail.com)
Universidade Federal do Piauí - UFPI
Maria Josinéia Ferreira da Silva (josy.phb.@hotmail.com)
Universidade Federal do Piauí – UFPI
Lucia Andrade dos Santos (luciaphb.07@hotmail.com.br)
Universidade Federal do Piauí – UFPI

Resumo:
O mercado cada vez mais competitivo provoca as organizações a constantemente se adaptarem. Neste contexto, uma ferramenta gerencial é fundamental para conseguir o esperado diferencial competitivo nos negócios. Assim, desde investimentos tecnológicos, em estrutura e pessoas potencializa um maior resultado para a organização. Organizações modernas que almejam o sucesso precisam investir nos seus serviços, com a finalidade de seus clientes ficarem satisfeitos. Nesse aspecto, presente estudo propôs verificar desempenho de serviços de uma pousada, atentando para as variáveis da qualidade, rapidez, flexibilidade, custo, confiabilidade e ecoeficiência. O desenvolvimento do mesmo foi baseado em pesquisa bibliográfica exploratória para embasar teoricamente o referido o assunto, após houve uma avaliação empírica no ambiente de estudo, que permitiu identificar as percepções a respeito do desempenho dos serviços oferecidos.

Palavras chave: Desempenho, Qualidade, Serviços.

Competitive strategy in the Inn Villa Parnaíba Through in the Approach in the Objectives ne Performance

Abstract:
The market each more competitive time provokes the organizations constantly to be adaptarem. In this context, a managemental tool is basic to obtain the competitive distinguishing waited one in the businesses. Thus, since technological investments, in structure and people potencializa a greater resulted for the organization. Modern organizations that long for the success need to invest in its services, with the purpose of its customers to be satisfied. In this aspect, gift study considered to verify performance of services of an inn, attempting against for the 0 variable of the quality, rapidity, flexibility, cost, trustworthiness e ecoeficiência. The development of the same was based on exploratória bibliographical research to base the cited o theoretically subject, after had an empirical evaluation in the study environment, that allowed to identify the perceptions regarding the performance of the offered services.

Key-words: Performance, Quality, Services.

1 INTRODUÇÃO

As organizações enfrentam constantemente um ambiente incerto, imprevisível e variado, marcado pela competitividade cada vez mais acirrada na busca pela permanência no mercado. Neste contexto, a implantação de uma ferramenta gerencial é fundamental para se obter o esperado diferencial competitivo no mundo dos negócios.

Assim, os objetivos de desempenho da produção /ou operacionalização dos serviços, auxiliam estrategicamente suas prioridades competitivas. Entende-se que na medida em que as organizações modernas melhoram sua operacionalização em estrutura, processos, o seu clima organizacional e a sua personalidade coletiva são impulsionadas naturalmente, favorecendo a qualidade de seus produtos e/ou serviços em benefício dos seus *stakeholders*.

Desta forma, é imprescindível que as organizações inovem, não só nos aspectos tecnológicos, mas principalmente na forma de gestão e de tomar decisões. Pois de nada adiantaria possuir o equipamento mais potente do mercado se não houvesse um bom gerenciamento dos recursos produtivos, principalmente o capital humano para operacionalizar corretamente o equipamento, resultando em eficiência para a organização.

Dessa maneira, nada mais justificável do que utilizar a padronização para capacitar pessoas ligadas a um determinado setor ou área de interesse específico, de forma dinâmica e interativa, buscando os objetivos de desempenho para posicionar estrategicamente a representatividade do negócio no mercado, no qual favorecerá além de um ambiente organizacional mais competitivo, como também motivado e adaptativo.

Contudo, cada organização tem a liberdade de definir seu próprio conjunto de objetivos de desempenho, levando em consideração as particularidades de cada negócio. Entretanto, apenas conhecer os objetivos de desempenho não é suficiente, pois ainda é necessário definir quais objetivos são prioritários. Para isso, é fundamental compreender a importância que o mercado atribui a cada fator competitivo.

Nesse contexto, justifica-se que as organizações precisam desenvolver os seus sistemas de administração de serviços, no sentido de oferecer serviços adequados aos seus clientes para uma boa operacionalidade dos serviços, na expectativa que o cliente no mínimo tenha fica satisfeito pelo serviço oferecido, já que, encantá-lo está mais difícil.

O presente estudo tem como finalidade verificar os objetivos de desempenho na prestação de serviços da Pousada Villa Parnaíba para satisfazer efetivamente as necessidades de qualidade, rapidez, flexibilidade, custo, confiabilidade e ecoeficiência exigidos pelo cliente. Pois se tratando de uma pousada, e, tendo em vista a imagem que a mesma deve possuir no mercado através do marketing boca a boca, os objetivos de desempenho são de suma importância para que uma organização alcance o seu sucesso.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Pousada Villa Parnaíba - breve histórico

A Pousada Vila Parnaíba foi inaugurada em 2010, e fica localizada a 300 metros do Centro Histórico de Parnaíba, tombado pelo Instituto do Patrimônio Histórico e Artístico Nacional (IPHAN). É uma pousada de charme, pois alia em perfeito equilíbrio tranquilidade, beleza, história, hospitalidade, modernidade e conforto, tudo isso em pleno coração da cidade.

Todos os apartamentos têm decoração diferenciada e inspirada no resgate da história da cidade. Nossos ambientes são decorados com detalhes históricos, bem como artesanais de nossa região, a começar pela nomenclatura dos apartamentos, que remetem à origem da cidade e a cultura das ilhas do Delta do Parnaíba.

A Pousada Vila Parnaíba dispõe de duas categorias de apartamentos:

- *Standard*: é composto de cama *box*, Tv LCD 22", ar condicionado *split*, WC com banho quente, telefone com discagem direta e camiseiro;

- Luxo: é composto de cama *box*, Tv LCD 26", ar condicionado *split*, WC com banho quente, cofre, secador de cabelo, telefone com discagem direta, minibar, camiseiro e vista para o jardim.

O Atendimento *on-line*, assim como *a* recepção da pousada funcionam 24 horas, contando com uma equipe de colaboradores sempre disposta a bem servir os hóspedes e dispostos a esclarecer suas dúvidas. Por esse canal, são passadas as informações sobre os pacotes, região e sobre a pousada.

Com missão de ser a melhor opção de hospedagem proporcionando aos hóspedes bem estar, conforto e segurança, tornando sua estada uma experiência de hospedagem marcante e inesquecível. E assim oferecer a melhor relação custo *versus* benefício em hospitalidade.

A visão de futuro da organização é ser uma pousada reconhecida pelos hóspedes e colaboradores como referência em "bem servir", buscando sempre a melhoria de instalações, valorizando a simplicidade, o conforto e a natureza. Assim, construir e manter relações de confiança e lealdade com nossos colaboradores e estimular o seu contínuo crescimento profissional e pessoal.

Mercadologicamente a pousada fica a 300 metros do centro da cidade, onde é possível com facilidade encontrar lojas, supermercados, bancos, cinema, praças, bares e restaurantes, farmácias, academias, sorveterias, pontos de táxi, salão de beleza, pizzaria, agência de passeios turísticos, artesanatos. Fatores esse que são relevantes para a avaliação dos hospedes quanto ao desempenho dos serviços disponíveis pela pousada.

2.2 Serviços extras oferecidos

- Café da Manhã: Oferece café da manhã com estilo bem caseiro. Servem 35 itens, alguns preparados na própria Pousada; e demais complementos, tais como cereais, iogurtes, frutas, entre outros. Este serviço é oferecido no salão de café, no horário de 06h30min as 10h00min. Não há custo adicional, este serviço está incluso na diária.
- Estacionamento Privativo: Para a comodidade a pousada dispõe de estacionamento privativo e seguro.
- *Wi-fi* Zone: Disponibiliza este serviço em todas as áreas externas e apartamentos luxo.
- Piscina: Disponibiliza piscina com cascata e chuveiro tematizado em meio ao jardim.
- Jardim: É composto de plantas ornamentais e nativas em um ambiente harmonioso, onde a natureza é sentida de perto.
-

2.3 Serviços terceirizados

Com o intuito de concentram-se nas suas atividades fins, a pousada encontrou na terceirização a técnica de transferir atividades meias, para organizações especializadas em tais serviços, para focar apenas nos seus serviços.

A partir da solicitação do hóspede, a organização encarrega-se de contratar os serviços como lavandeira, solicitando ao hospede um prazo de 24 horas para a entrega; aluguel de carro através de sugestão da pousada aos hóspedes organizações de sua confiança, prestadoras de serviços com carros populares e sofisticados.

O *transfer* é outro serviço executado por organizações terceirizadas, nesse caso os recepcionistas sugerem serviços terceirizados de traslados, para a comodidade, poderá utilizar estes serviços com organizações de receptivo da região; passeios turísticos, onde a pousada orienta seus hóspedes para a realização dos passeios ao Delta do Parnaíba, Delta Safári Noturno, Tour de Praias com Cavalo Marinho, Revoada de Guarás, City Tour; assim como serviços de massagens, manicure, entre outros.

Essa nova técnica, a *outsourcing* de origem inglesa que traduzindo quer dizer terceirização permite maior qualidade pela organização em se concentrar apenas na atividade-fim, porém deve haver uma preocupação da organização em terceirizar parte de seus serviços, pois estará trabalhando com parcerias que bem feitas contribuirá para potencializar os serviços oferecidos aos hóspedes.

2.4 Responsabilidades Sócias Ambientais

A gestão da pousada também tem um olhar voltado para o tripé da sustentabilidade, objetivando incorporar práticas sustentáveis dentro do seu ambiente. Nesse sentido, adota critérios possibilitando o caminho da sustentabilidade. A preocupação ambiental nota-se no projeto arquitetônico da pousada, cujo foi inspirado no artesanato e na história da nossa cidade, com detalhes e objetos que valorizam a cultura rústica local, ressaltando ainda, os pontos turísticos e ilhas do Delta do Parnaíba como nomes dos apartamentos, valorizando assim a cultura e a história do município.

Dentro da vertente social que faz parte do conceito da sustentabilidade atendendo os anseios atuais sem comprometer que as futuras gerações tenham acesso ao mesmo direito, a pousada foi erguida com material e mão-de-obra local durante toda a construção da Pousada. Priorizando também o trabalho dos artistas da cidade nos detalhes e na ornamentação.

Para minimizar ou eliminar impactos ambientais causados por suas atividades, fazem o uso consciente e responsável da água e, para reduzem a ação nociva dos produtos de lavanderia (sabão, detergente, amaciante, etc.), utilizam produtos biodegradáveis e oferecem aos hóspedes a possibilidade de que ele mesmo decida em qual dia deseja que seja feita a troca de toalhas e lençóis. Para a redução do consumo de energia, todos os apartamentos são equipados com economizadores de energia.

Em linhas gerias, são posturas adotadas na gestão da organização que colaboram no o desempenho das atividades que propociona o cliente confiar na estrutura oferecida, devido uma imagem institucional preocupada em atender as necessidades do consumidro deixando-os satisfeitos, além de buscar um equilibrio ambietal.

2.5 Conceitos dos objetivos de desempenho da qualidade

2.5.1 Qualidade

Relaciona-se em satisfazer seus consumidores fornecendo bens e serviços adequados a seus propósitos. Dessa forma, todas as operações consideram qualidade um objetivo de grande importância, pois em alguns casos, a qualidade é a parte mais visível de uma operação. Além disso, é algo que o consumidor considera relativamente fácil de julgar na operação.

Em função disso, ela exerce grande influência sobre a satisfação ou insatisfação do consumidor. Produtos e serviços de boa qualidade significam alta satisfação do consumidor e, ainda, a probabilidade de o consumidor retornar. Inversamente, má qualidade reduz as chances de o consumidor retornar.

2.5.2 Rapidez

Significa fazer as coisas com menor tempo para atender o consumidor. A rapidez da entrega à confiabilidade da mesma é também importante, já que os produtos e serviços devem ser entregues aos clientes com a variação mínima nos tempos de entrega.

O principal benefício da rapidez de entrega dos bens e serviços para os consumidores (externos) é que ela enriquece a oferta. É muito simples: para a maioria dos bens e serviços, quanto mais rápidos estiverem disponíveis para o consumidor, mais provável é que este venha a comprá-los.

2.5.3 Flexibilidade

È estar preparado para mudar, com condições de mudar ou adaptar as atividades, enfrentar circunstâncias inesperadas, ou seja, estar em condições de mudar rapidamente para atender as exigências dos consumidores.

Especificamente, a mudança deve atender a quatro tipos de exigência: flexibilidade de produto/serviço – produtos e serviços diferentes; flexibilidade de composto (mix) – ampla variedade ou composto de produtos e serviços; flexibilidade de volume – quantidades ou volumes diferentes de produtos e serviços; flexibilidade de entrega – tempos de entrega diferentes (SLACK, 2000).

A flexibilidade é uma medida estratégica que se refere à habilidade de oferecer uma ampla variedade de produtos e serviços a seus clientes. A flexibilidade é também uma medida da rapidez com que uma organização pode converter seus processos.

2.5.4 Custo

Significa fazer as coisas o mais barato possível, produzir bens e serviços a custos que possibilite fixar preços apropriados ao mercado e ainda, permitir retorno para a organização.

Para as organizações que deseja concorrer diretamente em preço, o custo será seu principal objetivo de produção, quanto menor o custo de produzir seus bens e serviços, menor pode ser o preço a seus consumidores. Assim, pode-se dizer que o custo baixo é um objetivo universalmente atraente.

2.5.5 Confiabilidade

Significa manter os compromissos de entrega assumidos com os consumidores, estar preparado para estimar uma data de entrega ou até mesmo aceitar a data exigida pelo consumidor.

Os consumidores só podem julgar a confiabilidade de uma operação após o produto ou serviço ter sido entregue. Ao selecionar um serviço pela primeira vez, o consumidor não terá

qualquer referência do passado quanto à confiabilidade. Entretanto, no decorrer do tempo, a confiabilidade pode ser mais importante do que qualquer outro critério (WALLACE, 2003).

2.5.6 Ecoeficiência

Significa produzir bens e serviços que possuam valor econômico enquanto reduzem os impactos ecológicos da produção. Em outras palavras, ecoeficiência significa "produzir mais com menos".

Assim, a ecoeficiência é uma estratégia aplicada por diversas organizações visando aumentar a qualidade de seus produtos e serviços e diminuir as perdas de matérias-primas, energia e água, diminuindo assim os seus impactos ambientais, possibilitando uma diminuição dos custos de produção e levando à melhoria do desempenho econômico das organizações. Pode-se definir a ecoeficiência de uma forma geral com a seguinte sentença: criação de mais valor causando menos impacto ambiental (WALLACE, 2003).

A ecoeficiência é muito importante estrategicamente para uma organização, pois permite que sejam reduzidos gastos, permite também a prevenção de acidentes ambientais e suas consequentes sanções, além de conquistar mais consumidores.

Todos esses fatores elencados contribuem para uma melhor prestação de serviços. A partir da pesquisa de campo realizada na pousada Villa Parnaíba, e a contextualização dos conceitos apresentados acima, foi elaborado a seguinte tabela para tornar melhor a compreensão de cada objetivo de desempenho na pousada.

OBJETIVOS DE DESEMPENHO	OPERACIONALIZAÇÃO
QUALIDADE	- Apresentar cortesia, presteza e simpatia no primeiro contato de um possível cliente ou hóspede ao hotel; - Investir no funcionário; - Ter habilidade e conhecimento para execução do serviço; - Realizar além do serviço padronizado, o serviço personalizado; - Perceber como o cliente quer ser atendido; Apresentar ótimo grau de limpeza das áreas sociais e comuns; - Prover um ambiente familiar e tranquilo; - Prover segurança às pessoas no ambiente; - Procurar uma solução para problemas dos hóspedes; - Prover o café da manhã com itens prometidos, ambiente limpo e bem provido, coordenando atendimento com pessoal devidamente fardado; - Oferecer apartamentos com todos os itens prometidos e em perfeito estado de funcionamento: camas e travesseiros confortáveis, equipamentos auxiliares funcionando; - Oferecer um atendimento de qualidade com diferencial e personalizado; Acompanhamento da avaliação dos clientes no site: http://www.booking.com.
RAPIDEZ	- Redução no tempo de efetuação e confirmação de reservas seja por telefone, *fax*, *e-mail*, pessoalmente, correio; - Redução no tempo de atendimento no balcão do hotel. - Redução no tempo de resposta a informações precisas e pertinentes ao serviço; - Redução no tempo de recebimento preparo e entrega de roupas pela lavanderia;

	- Redução no tempo de atendimento de mesa no café da manhã; - Redução no tempo de reparo de material danificado ou em mau funcionamento; - Redução no tempo de limpeza e arrumação dos apartamentos; - Redução do tempo na vistoria e checagem de pedidos na troca de turno.
FLEXIBILIDADE	- Prover espaço, reorganizar o apartamento, se necessário para o hóspede executivo com seu material de trabalho; - Mudar a arrumação padrão do apartamento do hóspede quando solicitado; - Adaptar cardápio e alimentos do café da manhã para hóspedes com restrições alimentares; - Tolerar alterações de horários do *check-in* e do *check-out*; - Estar capacitado a modificar e adaptar uma operação ou serviço para atender à uma necessidade do cliente no curto prazo; - Montar um sistema de operações de serviços, que ao longo prazo vise as reais necessidades dos clientes capacitando-se para atendê-las.
CUSTO	- Realizar contratação ou alocação adequada de pessoal no quadro e terceirização adequada de serviços-meio. - Efetuar controle sobre desperdício no uso de material, tecnologia e pessoal; - Gerir estoques com uma política adequada; - Trabalhar com métodos de previsão qualitativos, quantitativos ou causais adequadamente; - Desenvolver políticas de preços que atraiam a demanda; - Realizar promoção de demanda fora da alta temporada; - Desenvolver serviços complementares que atraiam clientes.
CONFIABILIDADE	- Realizar somente acordos ou promessas que serão cumpridas; - Cumprir prazo de entregas de serviços contratados; - Realizar reservas com segurança sem possibilidade de *overbookin*; - Atentar para a variabilidade no tempo de realização da prestação de serviços e atendimento;
ECOEFICIÊNCIA	- Desenvolve e pratica a sustentabilidade; - Incentiva o corpo de colaboradores para a qualificação, treinamento sobre sustentabilidade organizaçãorial - educação ambiental, programa do Selo de Qualidade do SEBRAE; - Boas práticas da organização: redução de energia, consumo de água, utilização dos materiais; - Usam produtos que respeitam o meio ambiente; - Finalidade aos objetos/matérias usados: doados para uma fábrica de reciclagem de plástico e papel, e fazem sua própria reciclagem.

Fonte: desenvolvida pelos autores.

Tabela 1 - Objetivo de desempenho com duas operacionalizações

3. METODOLOGIA

Através do objetivo que tem o estudo e para aprofundamentos a discussão dos aspectos mencionados, o desenvolvimento do mesmo foi baseado em pesquisa bibliográfica exploratória com o intuito de embasar teoricamente o referido estudo.

Para coleta de dados utilizou-se questionário além de uma avaliação empírica no ambiente de estudo, que permitiu identificar as percepções a respeito do desempenho dos serviços oferecidos. Nesse sentido, de acordo com PRODANOV (2013), trata-se de um estudo quali-quantidade, pois permite análise de conteúdo a partir das considerações obtidas.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A partir do quadro apresentado no tópico anterior, percebe-se que a Pousada Vila Parnaíba procura trabalhar com todos os objetivos de desempenho da produção. Embora a percepção conotada verifica-se que a mesma prioriza o objetivo que trata da qualidade, pois procura atender de forma diferenciada e com qualidade seus clientes a fim de que possam ter a melhor impressão possível da pousada, para que possam retornar e indicar a mesma a outras pessoas.

Para tanto procura oferecer um diferencial em seus serviços e um atendimento personalizado e de qualidade, procurando ouvir seus hóspedes e sempre que possível atender suas reivindicações.

O objetivo que trata da qualidade tem destaque porque é através de seus serviços e do atendimento de qualidade é que se busca promover a divulgação da pousada, pois ainda não se tem uma divulgação efetiva através de propagandas nos diversos meios de comunicação existe. O que tem dado resultados positivos, de acordo com a gerente, pois muitos clientes voltam e indicam a pousada a outras pessoas e fazem uma avaliação positiva sobre a mesma em seu site, no *booking* e através de formulários disponíveis na mesma. Havendo um acompanhamento efetivo por parte da pousada para que assim possa estabelecer um *feedback* com seus hóspedes.

Em relação aos demais objetivos de desempenho da produção a pousada procura trabalhar com os mesmo para que possa se estabelecer e crescer no ramo em que atua. Priorizando sempre oferecer um serviço de qualidade, com rapidez, sendo flexível para atender as necessidades do cliente, de preço acessível e que conquiste a confiança dos clientes, respeitando sempre o meio ambiente.

5. CONCLUSÕES

De acordo com a pesquisa realizada pôde-se perceber que a organização Villa Parnaíba prima pela qualidade dos serviços e atendimento oferecidos a seus clientes, o que se caracteriza como um diferencial competitivo em relação a seus concorrentes, outro ponto que vale apena ressaltar é o ambiente rústico e acolhedor que se têm na pousada, os apartamentos são decorados contando a história, a cultura e ressaltando as belezas naturais da região, ou seja, é a única pousada temática da cidade.

Assim, constatou-se que a pousada procura manter um alto padrão de qualidade de atendimento e em suas instalações, contando ainda com a Certificação do Programa Selo de Qualidade SEBRAE, que é um método que tem como objetivo avaliar e reconhecer a

qualidade dos serviços e produtos oferecidos por hotéis, pousadas, bares, restaurantes e similares, proporcionando a estes empreendimentos uma vantagem competitiva no mercado**.**

As organizações que participam do projeto têm o compromisso de melhorar a qualificação dos seus funcionários, manter instalações físicas e equipamentos em perfeito estado de funcionamento e limpeza, além de adotar normas de higiene e segurança alimentar. Tudo isso com o objetivo final de atingir a excelência no atendimento ao cliente. E ainda trabalha com a permanente qualificação, através do SEBRAE, de seu quadro de funcionários.

Contudo, pontua-se que a organização percorre o caminho que deseja alcançar a partir da sua missão sinônimo em hospedagem, observando o desempenho dos seus serviços prestados a partir da percepção daqueles que faz uso das instalações, considerando os hospedes o capital mais importante dentro desse processo, pois são estes que tornará a pousada viva no mercado.

6. REFERENCIAIS

DAVIS, M. M; AQUILANO, N. J; CHASE, R. B. trad. Eduardo D'Agord Schaan. **Fundamentos da Administração**. 3. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

DIAS, R; PIMENTA, M. A. (orgs). **Gestão de hotelaria e turismo**. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

DUM**,** J. J. **A Administração da Produção como Ferramenta de Estratégia Competitiva**: Um Estudo de Caso na Organização "Beta".

Pousada Vila Parnaíba. Disponível em: http://www.pousadavilaparnaiba.com.br. Acesso em 22 de maio de 2014.

SEBRAE. Disponível em: http://www.pi.agenciasebrae.com.br. Acesso em 22 de maio de 2014.

CHAMBERS, S. **Administração da Produção**. São Paulo: Atlas, 2000.

CÔRREA, H. L. **Administração de produção e de operações**: manufatura e serviços – uma abordagem estratégica. São Paulo: Atlas, 2005.

WALLACE, T. F. **Planejamento Moderno da Produção**. São Paulo: IMAM, 2003.

PRODANOV, C. C. FREITAS, E. C. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. – 2ª ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

FATORES DE INFLUÊNCIA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: PROPOSTA DE MODELO CONCEITUAL PARA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PRIVADA

Lenoir Hoeckesfeld (leno.adm@gmail.com)
Mestrando em Administração – Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL)

Aline Autran de Morais (alineautran@ideiamais.com.br)
Mestranda em Administração – Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL)

Mauricio de Andrade Lima (mauricio.lima@unisul.br)
Doutor em Engenharia de Produção – Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Aléssio Bessa Sarquis (alessio.sarquis@gmail.com)
Doutor em Administração – Universidade de São Paulo (USP)

RESUMO

O processo de planejamento estratégico, principalmente nas instituições de ensino superior (IES), é uma tarefa complexa em função das peculiaridades de cada instituição. Se trata de um estudo de caso único, de natureza qualitativa e de enfoque exploratório, realizado em uma instituição de ensino superior privada localizada no Estado de Santa Catarina. Desta forma, este trabalho teve como objetivo geral analisar os fatores de influência do processo de elaboração do plano de desenvolvimento institucional (PDI) em uma Instituição de Ensino Superior Privada, comparando-os com os encontrados na teoria. Constatou-se que na IES em estudo possui mais fatores dificultadores do que facilitadores do processo de planejamento, destacando-se como dificultadores a falta de cultura de planejamento, ausência de planejamento, a falta de conhecimento do PDI e dificuldade de mensuração dos resultados; e os fatores que se destacaram como facilitadores são: existência de mão de obra qualificada, alto conhecimento sobre o assunto, comprometimento das pessoas e o ótimo banco de dados disponíveis. Alguns destes fatores foram encontrados na teoria e inúmeros outros foram apontados nesta realidade específica. Por fim, este trabalho propõe um modelo conceitual de fatores de influência no processo de elaboração do PDI em uma instituição de ensino superior privada.

Palavras-chave: Planejamento Estratégico; Plano de Desenvolvimento Institucional; Método de Avaliação; Instituições de Ensino Superior.

FACTORS STRATEGIC PLANNING INFLUENCE: PROPOSED CONCEPTUAL MODEL FOR THE INSTITUTION OF HIGHER EDUCATION PRIVATE

SUMMARY

The strategic planning process, especially in higher education institutions (IES), is a complex task because of the peculiarities of each institution. Is a case study, qualitative and exploratory approach, held in an institution of private higher education in the State of Santa Catarina. Thus, this study aimed to analyze the factors influencing the development process of the institutional development plan (PDI) in an institution of private higher education, comparing them with those found in the theory. It was found that the IES studied has more complicating factors than facilitators of the planning

process, especially as hindering the lack of culture of planning, lack of planning, lack of knowledge about the PDI and difficulty of measuring results; and the factors that stood out as facilitators are hand existence of skilled labor, high knowledge on the subject, commitment of the people and the great set of available data. Some of these factors were found in the theory and countless others were singled out this particular reality. Finally, this paper proposes a conceptual model of influence factors in the PDI process of drafting an institution of private higher education.

Keywords: Strategic Planning; Institutional Development Plan; Evaluation Method; Higher Education Institutions.

1. INTRODUÇÃO

As instituições de ensino superior (IES), a exemplo de outras organizações sociais, estão inseridas no contexto de constantes mudanças, muitas delas inesperadas ou imprevisíveis, desafiando seus administradores/gestores a tomar decisões importantes e a traçar estratégias adequadas. Segundo Rizzatti e Dobes (2003), as IES são organizações complexas, que possuem características peculiares e que a diferenciam das demais organizações. A diversidade de objetivos, o tipo de profissional que nela atua e o fato de estarem voltados para o ensino, pesquisa e extensão fez com que as universidades desenvolvessem um estilo próprio de estrutura, forma de agir e modo de tomar decisão influenciando assim no processo decisório. As IES necessitam de mecanismos que possibilitam resultados satisfatórios, sendo eficientes e eficazes na busca da solução de problemas advindos do mercado competitivo no qual a instituição está inserida. Portanto, é indispensável considerar e respeitar as peculiaridades das IES.

Com o objetivo de fazer com que as IES realizassem um planejamento com mais eficácia, o Governo Federal através do Ministério da Educação em 2001, assinou o decreto do MEC/SESU nº 3860/2001, e com isso, o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) passou a ser um requisito obrigatório para a autorização e reconhecimento de cursos de graduação e para o credenciamento de novas IES. O PDI tem como objetivo definir a missão da instituição, metas, objetivos e estratégias de como atingi-los, além de conter as diretrizes e políticas que irão nortear o desenvolvimento pretendido pela instituição. Para Andrade (2002), as metas das IES referem-se principalmente à pesquisa (geração de conhecimento), ao ensino (transmissão de conhecimentos) e a extensão (transmissão dos conhecimentos a sociedade).

Segundo Dias, Magalhães e Barbosa (2006), a proposta do PDI é elaborada para um período de cinco anos, sendo um planejamento que perpassa uma gestão. É importante destacar a diferença entre o PDI e o Plano de Gestão, uma vez que o plano de gestão é elaborado no inicio de cada gestão e tem por objetivo organizar a operacionalização do PDI. O Plano de Desenvolvimento Institucional estabelece os caminhos a serem seguidos pela instituição, trazendo um direcionamento sobre quem é a instituição e o que quer ser no futuro.

Diante do contexto apresentado, considerando a necessidade de ampliar o conhecimento teórico sobre o tema, decidiu-se por realizar o presente estudo com a seguinte pergunta de pesquisa: **Quais são os fatores de influência do processo de elaboração do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) em uma Instituição de Ensino Superior Privada?**

Como objetivo principal pretende-se analisar os fatores de influência do processo de elaboração do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) em uma Instituição de Ensino Superior Privada. E como objetivos secundários busca-se caracterizar o processo de elaboração do PDI na Instituição de Ensino Superior Privada; identificar os fatores (internos e externos) que contribuem favoravelmente na elaboração do PDI na Instituição; identificar os fatores (internos e externos) que dificultam na elaboração do PDI na Instituição; contextualizar o PDI no Sistema Nacional de Avaliação do Ensino Superior; e propor um modelo conceitual de fatores de influência no processo de elaboração do PDI em uma Instituição de Ensino Superior Privada.

Existem poucas pesquisas que abordam os fatores de influência em relação ao processo de elaboração do PDI em Instituições de Ensino Superior Privadas. Este estudo contribui ao analisar estes fatores em uma IES privada, ao caracterizar o processo de elaboração do PDI e ao contextualizar o PDI em relação às dimensões do SINAES.

O presente estudo está estruturado, além desta introdução, pela fundamentação teórica, metodologia para a realização desta pesquisa, apresentação da análise dos dados e discussão dos resultados obtidos, finalizando com as considerações finais, as limitações encontradas e recomendações para futuras pesquisas.

2. REVISÃO TEÓRICA

A fundamentação teórica deste estudo aborda o planejamento estratégico, seus fatores de influência, as instituições de ensino superior (IES), plano de desenvolvimento institucional (PDI), sistema nacional de avaliação da educação superior (SINAES) e resultado de estudos em IES que abordam o PDI.

2.1 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Para Mintzberg (1995), o planejamento estratégico é um processo formalizado, que levam em conta as oportunidades e ameaças do ambiente e os pontos fortes e fracos da organização, para produzir resultados, estabelecendo objetivos, estratégias e ações na forma de um sistema integrado de decisões. Dias, Magalhães e Barbosa (2006), acreditam que a necessidade de um planejamento mais eficaz e eficiente é uma tendência mundial a ser seguida, assim, entende-se por planejamento o processo de articular com clareza, o futuro das organizações e as ações para a concretização do mesmo.

Segundo Oliveira (2008), o planejamento pressupõe um processo decisório e este ocorre durante todo o processo de elaboração e implementação na empresa. Segundo este autor, o processo de planejamento é mais importante que o resultado final, que normalmente é o plano desenvolvido pela empresa e não para a empresa. Ainda de acordo com Oliveira (2008), o planejamento deve maximizar os resultados e minimizar as deficiências, proporcionando à empresa uma situação de eficiência, eficácia e efetividade, corroborando com Dias, Magalhães e Barbosa (2006). Segundo Murdick (2010), o planejamento estratégico visa à condução das atividades empreendedoras de uma companhia para a renovação, o crescimento e a transformação da organização.

As instituições de ensino superior caracterizam-se por um tipo de organização mais complexa, que exigem formas próprias de planejamento e gestão. A complexidade da organização "instituição de ensino superior" é destacada na literatura por diversos autores, como: Cohen e March (1974), Baldridge (1983), Millet (1962) e Weick (1976). Cada um desses autores menciona aspectos distintos, porém, todos contribuem para o tema.

Dias, Magalhães e Barbosa (2006) destacam que a adoção do planejamento estratégico por uma Instituição de Ensino Superior deve ter como consequência importantes decisões, ações e resultados que conduzirão a IES ao alcance de seus objetivos e consequentemente, a um futuro desejado.

2.2 FATORES DE INFLUÊNCIA DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

Muller (2003) cita que o planejamento estratégico não garante o sucesso de uma empresa/organização, que a capacidade de executar e implementar o plano é fundamental. Além disto, aborda que a gestão por atividades ou o gerenciamento de processos é de vital importância para a realização dos objetivos empresariais. Ansoff e Macdonnell (1993) relatam que o planejamento estratégico enfrenta resistência da organização, pois pode introduzir mudanças que trazem descontinuidade da cultura da empresa e/ou ameaçam a estrutura de poder.

Hrebianick (2006) profere que o planejamento estratégico afeta a estrutura de uma organização, uma vez que ele é quem define a interdependência entre as unidades, as funções ou as pessoas que devem trabalhar juntas. Ackoff (1982) e Oliveira (2001b), seguindo essa mesma linha, acreditam que a implantação de uma estratégia afeta a estrutura, à medida que a estratégia exige alterações internas na empresa. Entretanto, Hall (1984) argumenta que a estrutura define a estratégia e que a modifica, seguindo o raciocínio de que a definição das estratégias do planejamento estratégico é decidida pelas pessoas que estão no poder.

Outro fator de suma importância a ser estudado é a liderança que, segundo Drucker (2001), é exercida por uma pessoa que possui seguidores, essa pessoa é capaz de fazer com que esses seguidores ajam corretamente. Por isso, um líder não precisa ser necessariamente amado ou admirado, pois "popularidade não é liderança, resultados sim" (DRUCKER, 2006, p. 12).

Partindo da lógica de Drucker (2006), em que o líder é aquele que exerce influência sobre outras pessoas, vale lembrar que a posição hierárquica dentro da empresa não faz do executivo um líder, pois nem todo chefe é líder e nem todo líder é chefe. De acordo com Covey (2000) e Hrebiniack (2006), há pessoas que, mesmo ocupando cargos de chefia, não exercem liderança, o máximo que conseguem é obediência por coação ou por interesses particulares das pessoas a quem chefiam, enquanto há pessoas que exercem influência sobre as outras, independentemente de ocuparem cargos de chefia, e isso, influencia diretamente na elaboração e aplicação do planejamento estratégico em toda e qualquer organização.

De acordo com um estudo realizado por Earl (1993) os principais problemas na implementação de estratégias são: falta de recursos disponibilizados, falta de interesse da gerência, restrições tecnologias e resistência organizacional.

2.3 PLANO DE DESENVOLVIMENTO INSTITUCIONAL (PDI) E INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR (IES)

As instituições de ensino superior, como todas as organizações, têm novas necessidades para sobreviver, resultado das profundas mudanças acontecidas em diferentes aspectos da vida humana individual e associada. Há novos valores, valores antigos com nova interpretação e a maneira como as pessoas e as organizações se estruturam e respondem as demandas foram se modificando ao longo do século passado e em uma velocidade vertiginosa nesta virada de século e milênio (Finger, 1997).

O PDI é o ponto de partida para o processo de planejamento estratégico de uma IES, visto que norteia o desenvolvimento da IES, além de cumprir exigências legais, como sendo um documento essencial à gestão universitária.

O PDI tem suas raízes em duas atribuições definidas pela LDB que são de competência do MEC: credenciamento e avaliação institucional (BRASIL, 1996). Como em vários outros aspectos, a LDB enunciou estas atribuições, deixando seu detalhamento operacional para regulamentação posterior.

Aprovado em dezembro de 2001, o Parecer CNE/CES 1366/2001 (CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO, 2001, p. 3) destaca a importância do PDI como manifestação específica e "livre" da instituição, nos seguintes termos: "[...] reforça-se no presente parecer à importância e a relevância do plano de desenvolvimento institucional, que determina a missão de cada instituição e as estratégias que as mesmas livremente elegem para atingir metas e objetivos".

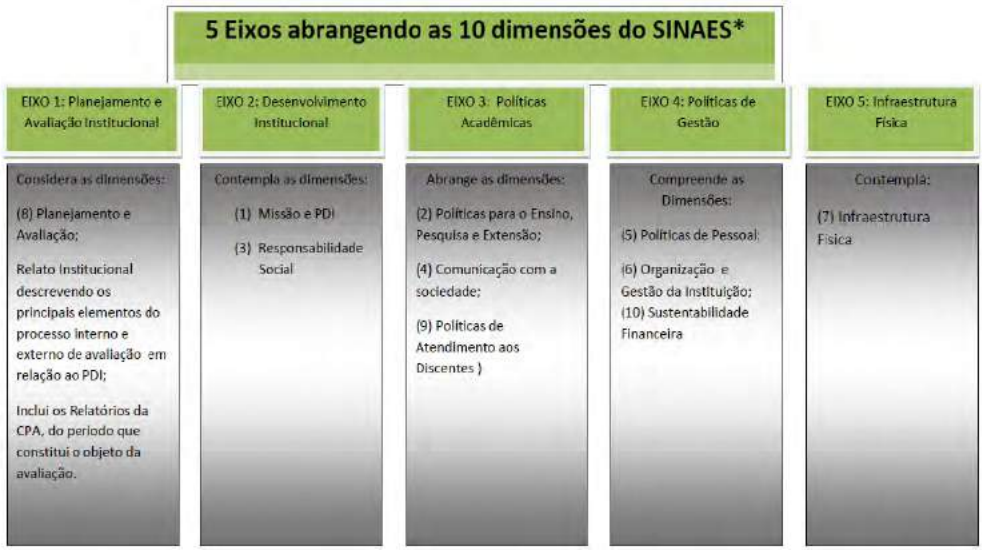
2.4 SINAES – SISTEMA NACIONAL DE AVALIAÇÃO DA EDUCAÇÃO SUPERIOR

O Sistema Nacional de Avaliação da Educação Superior – SINAES foi criado pela Lei n° 10.861, de 14 de abril de 2004. É formado por três componentes principais: a avaliação das instituições, dos cursos e do desempenho dos estudantes. O SINAES avalia todos os aspectos que giram em torno desses três eixos: o ensino, a pesquisa, a extensão, a responsabilidade social, o desempenho dos alunos, a gestão da instituição, o corpo docente e as instalações (Ministério da Educação, 2015).

De acordo com o Ministério da Educação, o processo de avaliação do SINAES é a integração dos instrumentos (autoavaliação, avaliação externa, avaliação das condições de ensino, ENADE, censo e cadastro) que permite a atribuição de conceitos, a cada uma das dimensões e ao conjunto das dimensões avaliadas.

Os objetivos do SINAES são: identificar mérito e valor das instituições, áreas, cursos e programas, nas dimensões de ensino, pesquisa, extensão, gestão e formação; melhorar a qualidade da educação superior, orientar a expansão da oferta; promover a responsabilidade social das IES, respeitando a identidade institucional e a autonomia.

A Avaliação Institucional, é composta de cinco eixos que considera 10 dimensões, conforme figura 01.



Fonte: Nota Técnica N. 14/2014 – CGACGIES/DAES/INEP/MEC

Figura 01 – Instrumento de Avaliação Institucional Externa do Sistema de Avaliação da Educação Superior

As informações obtidas com o SINAES são utilizadas pelas IES, para orientação da sua eficácia institucional e efetividade acadêmica e social; pelos órgãos governamentais para orientar políticas públicas e pelos estudantes, pais de alunos, instituições acadêmicas e público em geral, para orientar suas decisões quanto à realidade dos cursos e das instituições, visando a melhora da qualidade do serviço prestado pelas Instituições de Ensino Superior.

2.5 RESULTADOS DE ESTUDOS EM IES – INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR

Um estudo realizado por Dias *et al* .(2006) em um Instituto Federal de Ensino Superior levantou que os principais elementos que facilitam o processo de construção do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) são: a disponibilidade de banco de dados, a demanda da comunidade e a existência de pessoas qualificadas e comprometidas com o progresso. Também, foram levantados os principais elementos que dificultam a elaboração do PDI, dentre eles, se destacam: a falta de uma cultura de planejamento, a dificuldade de sensibilizar e conscientizar a comunidade sobre este processo e a dificuldade de estabelecer um ponto de consenso sobre o conceito de planejamento.

Em um estudo de caso múltiplo com três Universidades participantes da Associação de Universidades Grupo Montevideo – AUGM, realizado por Mello *et al*. (2013), com o objetivo de descrever o processo de planejamento, o qual, os autores denominam de Plano de Desenvolvimento Institucional, também foram identificados os elementos dificultadores. As dificuldades encontradas no estudo em relação ao processo de planejamento nas IES foram: mobilização política das unidades acadêmicas, falta de consciência sobre a importância do planejamento e de conhecimento gerencial por parte dos gestores, mobilização e participação da comunidade acadêmica e baixo orçamento disponibilizado para o desenvolvimento de projetos de grande porte.

Uma pesquisa realizada por Silva *et al* .(2014) com o objetivo de analisar a contribuição do PDI como ferramenta de planejamento estratégico na gestão da IES privada no Recife, comprovou a existência de fatores que dificultam a implementação do PDI em IES, sendo que o principal fator foi à resistência, principalmente por parte dos funcionários que ficaram desconfortáveis com as mudanças requeridas e necessárias pelo plano. Contudo, o saldo do PDI como ferramenta de planejamento estratégico resultou em diversos benefícios para a instituição, ou seja, contribuiu com a gestão na busca pela melhoria da instituição e consequentemente com o ensino superior privado.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo é de abordagem qualitativa e tem um enfoque exploratório porque busca uma melhor compreensão e aprofundamento dos fatores que influenciam o processo de elaboração do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI). Foi realizado na forma de estudo de caso único (Yin, 2010), pois se pretende entender este fenômeno com profundidade em uma Instituição de Ensino Superior Privada.

Para Merriam (2009) a seleção do caso a ser estudado é realizada após a decisão do que, onde, quando e quem observar e entrevistar. Nesse estudo, a escolha foi por uma instituição de ensino superior privada localizada no Oeste do estado de Santa

Catarina, em função de estar presente no mercado a mais de 10 anos, por ser uma IES de pequeno porte e que busca através da implementação do PDI o seu fortalecimento e reconhecimento. Também pelo fato de estar passando por um processo de reestruturação organizacional, bem como, por existir um contato entre os pesquisadores com os gestores da instituição, facilitando o acesso às informações necessárias para elaboração do presente estudo. Além disto, a IES teve interesse em participar deste estudo para contribuir com o enriquecimento do tema.

O processo de seleção de amostra é de amostragem não probabilística por julgamento e escolha intencional e os elementos amostrais entrevistados são os envolvidos neste processo de elaboração do PDI.

Abordagem	Qualitativa
Enfoque	Exploratória
Procedimento	Estudo de caso único
Método de coleta	Entrevista pessoal em profundidade com roteiro semi-estruturado
	Levantamento documental.
Método de análise	Análise de conteúdo com categorização temática pré-definida
Dimensões	Processo de elaboração do PDI
	Fatores que dificultam o processo de elaboração
	Fatores que contribuem no processo de elaboração

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Quadro 2 – Resumo da pesquisa quanto a sua classificação

A pesquisa foi realizada em campo durante o mês de dezembro de 2015. A coleta de dados se deu através de dados primários e secundários. Os dados primários foram obtidos pela técnica de entrevista em profundidade com roteiro semiestruturado. A entrevista foi aplicada de forma individualizada e no ambiente da instituição e os assuntos abordados foram: o processo de elaboração do PDI; os fatores que contribuem favoravelmente e os desafios e dificuldades na sua elaboração. As entrevistas foram transcritas na íntegra para leitura e compreensão dos depoimentos.

Os dados secundários foram obtidos por meio de pesquisa documental, através de materiais/documentos disponibilizados pela IES e o próprio PDI, e pesquisa eletrônica no *website* para obter as informações disponíveis da instituição. Os dados secundários coletados foram organizados e posteriormente analisados, juntamente com os dados primários, por meio do método da análise de conteúdo, categorização dos dados e análise descritiva.

Primário	Entrevista em profundidade (semi-estruturadas)	Secretária Acadêmica
		Coordenadores de Curso
		Técnicos Administrativos
Secundário	Levantamento documental	Website da Instituição
		Materiais e documentos internos
		Material promocional e publicitário
		Outros documentos disponíveis

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Quadro 3 – Métodos e fontes de coleta de dados

Nas entrevistas em profundidade o tamanho final da amostra foi definido pela técnica de saturação teórica, ou seja, à medida que os pesquisadores constataram que a quantidade de entrevista foi suficiente para atender aos objetivos do estudo, se encerrou o processo de coleta de dados. Aplicando as técnicas de coleta e análise de dados busca-se responder a questão de pesquisa proposta neste estudo.

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

A organização em estudo é uma Instituição de Ensino Superior Privada que iniciou suas atividades em 1999 no Oeste do Estado de Santa Catarina. Portanto, a IES desenvolve suas atividades com dois compromissos fundamentais: no presente, o de fazer a diferença e, no futuro, o de ampliar a oferta de cursos e vagas, prosseguindo na busca incessante pela qualidade no ensino superior. Atualmente, a IES oferece cursos de Graduação e Especialização nas mais diversas áreas do conhecimento, em seu PDI 2014-2019 ainda não projeta oferecer cursos em nível de *Stricto-Sensu*.

Os entrevistados serão identificados com a letra "E" e um respectivo número simbólico para maior compreensão dos leitores.

Conforme relatado na metodologia, com o propósito de verificar como ocorreu o processo de elaboração do PDI na IES pesquisada, especificamente no que se refere aos fatores que facilitam e que dificultam a elaboração do PDI, foram realizadas entrevistas com membros da comissão designada de elaboração. Quando questionados a respeito dos fatores que dificultam este processo, todos os entrevistados afirmaram que a elaboração do PDI foi iniciada mediante uma legislação imposta, instituída pelo MEC para a criação de um plano desenvolvimento para as instituições de ensino superior. Como declarou o E2, este processo foi iniciado para atender aos requisitos do MEC/SESu (decreto nº 3860/2001). O fato do processo de elaboração do PDI ter como impulso principal a legislação demonstra que a instituição não foi pró-ativa, não manifestando iniciativa própria para começar um processo de planejamento independente da exigência externa.

Segundo os entrevistados, o PDI compreende a uma análise da situação atual da Instituição em relação ao ambiente interno e externo, o momento atual e como pretende estar no futuro (processo de planejamento). Portanto, verificou-se que o PDI serve para direcionar os caminhos da Instituição, conforme mencionado pelo E1 "*o PDI é a razão de existência da Instituição, com ele, tentamos prever o futuro da IES e quais ações devem ser desenvolvidas para a concretização deste planejamento"*. Esta afirmação reforça a importância do PDI para a IES no que tange ao planejamento, adequando-o às exigências do mercado e preparando a instituição para enfrentar tais mudanças.

De acordo com Vianna (2004), o planejamento estratégico para instituições de ensino superior geram diversos benefícios, principalmente, a importância de orientar a ação universitária por princípios ágeis, racionais e críticos que visam fortalecer os objetivos propostos e alcançar a missão. Corroborando com essa ideia, E2 e E4 afirmam que: *o PDI exige muito esforço da comissão, porém, é um documento indispensável para a gestão de uma IES, planejar as decisões e ações que vão nortear a instituição são processos necessários e que fazem a diferença no futuro*. Portanto, o PDI permite uma visão sistêmica da instituição e uma análise de ambiente interno e externo.

Um dos propósitos do presente estudo foi comparar os fatores facilitadores e dificultadores encontrados na teoria com os fatores facilitadores e dificultadores encontrados na prática desse estudo, e para facilitar a compreensão foi construído um quadro com a opinião dos entrevistados sobre os elementos de análise.

	Fatores Internos	Fatores Externos
Fatores **dificultadores** do processo de elaboração do PDI	Falta de cultura de planejamento (E1, E3)	Instabilidade econômica do país (E2, E3)
	Ausência de uma metodologia de planejamento adequada (E2, E3, E4)	Existência de planos municipais, estaduais e nacional de Educação (E2)
	Dificuldade de mensuração dos resultados pela comissão (E2)	Legislação do SINAES (E2, E4)
	Falta de conhecimento do PDI por colaboradores da IES (E1, E2)	Quantidade de documentos e informações exigidos pelo MEC (E1, E4)
	Dificuldade de comunicação do PDI na IES (E1)	Burocracia muito forte (E1)
	Falta de coordenador específico (E1)	Crescimento do ensino a distância (E1, E4)
	Disponibilidade de tempo devido a outras atividades dos membros da comissão (E1, E2)	Crise política no país (E3, E4)
	Escassez de recursos financeiros (E3)	

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Quadro 4 – Fatores **dificultadores** do processo de elaboração do PDI

Percebe-se que vários fatores que dificultam o processo de elaboração do PDI em Instituição de Ensino Superior apontados na teoria foram confirmados pelos entrevistados na prática. Segundo Dias, Magalhães e Barbosa (2006), Mello *et al*. (2013) e Silva *et al*. (2014) os principais fatores dificultadores são: a falta de uma cultura de planejamento, a dificuldade de sensibilizar e conscientizar a comunidade acadêmica nesse processo, baixo orçamento disponibilizado para o desenvolvimento de projetos, esses itens elencados também foram encontrados no presente estudo, conforme mencionados no quadro 04.

Um fator de destaque mencionado pelos entrevistados é a falta de uma cultura de se planejar em instituições de ensino superior, pois não existe uma política de planejamento formalizada. Também, os entrevistados mencionaram a dificuldade da comissão dedicar-se às atividades deste processo como seria necessário, devido a outras atribuições, e assim, não tendo um tempo específico para planejar e "prever" o futuro da IES.

Como vantagem, as instituições de ensino superior privadas normalmente tem gestores com formação e experiência em Administração, ao contrário, o corpo gestor das IES públicas nem sempre possui esse perfil, visto que, os gestores são eleitos através de votação direta pela comunidade acadêmica.

A seguir são elencados os fatores facilitadores do processo de elaboração do PDI encontrados na prática e citados pelos entrevistados:

	Fatores Internos	Fatores Externos
Fatores **facilitadores** do processo de elaboração do PDI	Liberdade da direção para/com a comissão de elaboração do PDI para tomada de decisão (E1, E2)	Instrumento de avaliação proposto pelo SINAES (E3)
	Número de profissionais com alta titulação (E2, E3)	
	Facilidade para a comissão se reunir e dar encaminhamentos emergenciais (E2, E4)	
	Mão de obra qualificada e Alto comprometimento das pessoas (E1, E2, E3)	

	Ótimo banco de dados (E3, E4)	
	Histórico de crescimento da IES (E2, E3)	

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

Quadro 5 – Fatores **facilitadores** do processo de elaboração do PDI

Dentre os fatores que facilitam o processo de elaboração do PDI, destaca-se um ótimo banco de dados, profissionais qualificados e com conhecimento do histórico da IES, a liberdade da alta direção com a comissão e também a quantidade de profissionais capacitados para exercerem tal função. *Existe uma disponibilidade das pessoas de participarem da discussão deste processo, fator este, que é essencial para o sucesso da instituição, uma vez que, a comunidade acadêmica é a principal participante e é quem pode cobrar a efetividade do PDI*, mencionou o E1.

O que chama a atenção nesta pesquisa, é que foram encontrados poucos fatores facilitadores advindos do ambiente externo. Deduz-se que, por ser uma instituição de ensino superior privada, os fatores externos não contribuem tanto quanto para uma instituição pública, que fatores como imposição legal do governo, programas e sistemas integrados facilitam o processo em IES públicas. O estudo de Dias, Magalhães e Barbosa (2006) levantou os principais elementos que facilitam o processo de construção do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), que são: a disponibilidade de banco de dados, a demanda da comunidade e a existência de pessoas qualificadas e comprometidas com o progresso. E assim, este estudo contribui com o tema de que os principais fatores facilitadores advêm do ambiente interno.

Em relação à metodologia utilizada na elaboração do PDI, constatou-se que não foi utilizada nenhuma metodologia especifica formalmente, porém, de acordo com os entrevistados foram utilizados os passos da análise SWOT e a partir disso, foi definido as próximas etapas de elaboração. Para a elaboração do PDI, foi nomeado uma comissão em Junho de 2013 que realizou diversas reuniões, discussões e trabalhos para a elaboração deste planejamento, visto que, o atual PDI da IES pesquisada é 2014-2019.

No presente estudo, os entrevistados afirmaram que toda comunidade acadêmica (direção, professores e corpo técnico administrativo) foram ouvidos, e infelizmente, o corpo discente não teve participação.

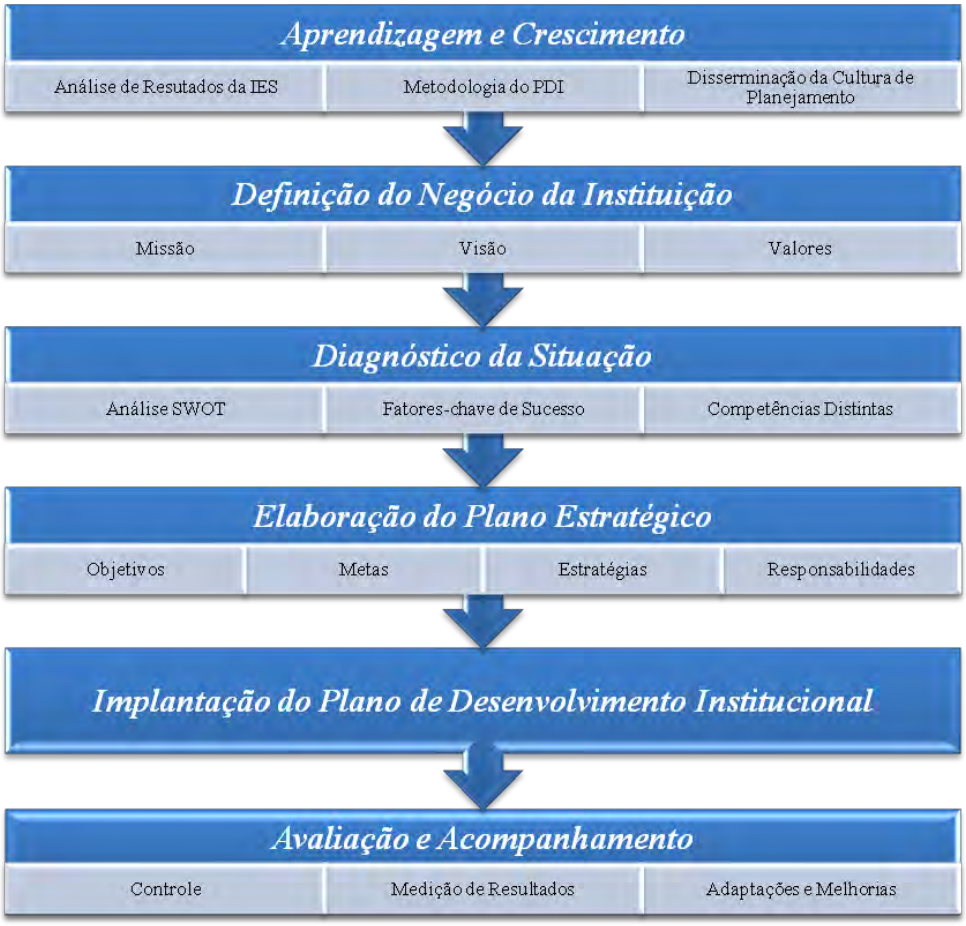
De acordo com os entrevistados, a alta administração da instituição atuou positivamente na elaboração do PDI, corroborando com essa afirmação, Meyer Jr *et al*. (2005), mencionam que a administração da instituição deve assumir o papel da liderança na elaboração do planejamento estratégico, para que assim, toda a comunidade acadêmica e externa seja envolvida no processo. Segundo o E3, *é fundamental a participação de toda comunidade acadêmica neste processo, pois são eles que vão colher os frutos deste processo de planejamento*.

Ao final da análise dos dados é possível traçar um panorama do processo de elaboração do PDI em uma instituição de ensino superior privada que ocorreu no ano de 2013, assim, foi possível levantar os fatores que dificultaram o processo e os fatores que facilitaram o processo de elaboração do planejamento da IES. A base teórica levantada identificou mais fatores dificultadores do que facilitadores, neste estudo, buscou-se identificar de forma igualitária os fatores. Porém, vários fatores encontrados na prática não foram encontrados na teoria, pela questão de que cada instituição possui as suas peculiaridades, e isso, faz com que este estudo possa contribuir positivamente neste assunto.

PROPOSTA DE MODELO CONCEITUAL DE FATORES DE INFLUÊNCIA DO PROCESSO DE ELABORAÇÃO DO PDI EM UMA INSTITUIÇÃO DE ENSINO SUPERIOR PRIVADA

Baseados no referencial teórico e na análise dos dados de pesquisa na IES privada estudada, propomos um modelo conceitual de fatores de influência no processo de elaboração do PDI. Este modelo usou como referência o modelo de Planejamento Estratégico para Universidades elaborado por Vianna (2004).

Levando em consideração a falta de cultura de planejamento, a ausência de planejamento, a falta de conhecimento do PDI, dificuldade de mensuração dos resultados, entre outros pontos dificultadores apresentados pelos respondentes e pela existência de mão de obra qualificada, alto conhecimento sobre o assunto, o comprometimento das pessoas e o ótimo banco de dados disponíveis, foi proposto o modelo de processo de elaboração do PDI para a IES privada, conforme apresentado a seguir:



Fonte: Elaborado pelos autores (2015) a partir de Vianna (2004).

Figura 2 – Modelo de Planejamento Estratégico para IES privada

O modelo proposto inicia com a etapa de aprendizagem e conhecimento, pois foi identificado que, embora exista o conhecimento e pessoas qualificadas na instituição, não existe a cultura e nem a metodologia de planejamento. Com isto, inicia-se analisando os resultados da IES, a metodologia do PDI e disseminando a cultura deste planejamento na instituição.

A próxima etapa deste modelo é a definição clara do negócio da instituição, onde se determina a missão, a visão e os valores da instituição. Em seguida é sugerida a análise da situação, onde a instituição utiliza a análise SWOT e define os fatores-chaves de sucesso e as competências distintas da IES. Após estas definições, se elabora o plano estratégico com a definição das metas, objetivos, estratégias, quem são os responsáveis e prazos para atingir os objetivos da instituição. Posteriormente o plano é implementado para então ser avaliado e acompanhado constantemente.

Como a IES diz possuir um ótimo banco de dados, acredita-se que isto será um facilitador para a elaboração do plano e para o acompanhamento, análises e mensuração dos resultados. Entretanto, para isto é preciso criar indicadores de avaliação que estejam em sintonia com o planejamento.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O papel de uma Instituição de Ensino Superior vai além de dar respostas às necessidades técnicas, científicas e de recursos humanos para um mercado de trabalho definido, mas a sua função inclui, principalmente, uma responsabilidade frente aos direitos humanos das gerações futuras.

O presente estudo teve como objetivo principal identificar os fatores de influência do processo de elaboração do PDI em uma Instituição de Ensino Superior Privada, desta forma, foi constatado que existem mais fatores que dificultam o processo do que fatores que facilitam o processo. Um fator que dificulta o processo de elaboração do PDI que merece destaque é a falta de cultura e experiência de planejamento a longo prazo, e o fator que facilita o processo e merece destaque é a liberdade da alta administração para/com a comissão de elaboração do PDI e o banco de dados atualizado da IES.

Em relação à comissão de elaboração do PDI, é mister destacar que é formada apenas por profissionais da instituição, o que facilita o acesso as informações e o encaminhamento das atividades, porém, os participantes são de diversas áreas do conhecimento, e isso, dificulta o entendimento do processo de planejamento estratégico. Associado a esta dificuldade, existe a falta de tempo dos integrantes da comissão para se dedicarem a elaboração do PDI, visto que, devem cumprir as demais tarefas que são de sua responsabilidade. A dificuldade de tempo poderia ser amenizada caso a instituição nomeasse uma comissão especial com profissionais altamente capacidades e que teriam como tarefa somente a elaboração do PDI.

Alguns entrevistados demonstraram acreditar que o simples fato de ter o PDI possibilita estabelecer cenários para a Instituição e gerar vantagem competitiva, o que é um problema e uma preocupação, pois na verdade, o PDI auxilia o corpo gestor da instituição a tomar decisões, planejar e prever o futuro da organização, o PDI facilita a visão de futuro, mas não a determina. Muitas vezes, profissionais criam expectativas de que elaborar um planejamento é o bastante, porém, não é o suficiente para o sucesso da organização.

Se tratando sobre a expectativa dos entrevistados sobre a continuidade do PDI, percebeu-se diferença de opinião. Alguns são pessimistas, outros se apresentam utópicos demais, porém, é necessário analisar que nem todos tem o conhecimento técnico de planejamento e isso influencia a expectativa dos profissionais em relação ao PDI. Verificou-se que os entrevistados que possuem experiência e formação em Administração tem uma postura consciente e que trabalham pela continuidade do planejamento visando a consolidação e o crescimento da instituição. Assim, um dos

maiores benefícios que o PDI poderá trazer a instituição é a criação de uma cultura de planejamento que será fruto das discussões da comissão.

Constatou-se que, os fatores que dificultam o processo de elaboração do PDI são maiores do que os fatores que facilitam o processo. Cabe ressaltar, que os benefícios do planejamento são visíveis na instituição estudada, e que os fatores dificultadores devem ser superados. O planejamento estratégico é um instrumento que deve ser consolidado pela direção e colaboradores a longo prazo.

Por fim, após realizar a comparação entre os fatores que dificultam e facilitam a elaboração do PDI em uma Instituição de Ensino Superior, percebe-se que diversos fatores encontrados na prática foram confirmados na teoria, porém, muitos encontrados na prática não foram encontrados na teoria. Como sugestão de estudos futuros, essa pesquisa poderá ser realizada em outras IES privadas com o propósito de confirmar os dados levantados neste estudo, bem como, caberia uma pesquisa quantitativa com o mesmo propósito, o que poderá contribuir significativamente com o tema desta pesquisa.

6. REFERÊNCIAS

ACKOFF, R. L. **Planejamento Empresarial.** Rio de Janeiro: LTC – Livros técnicos e Científicos Editora S.A., 1982.

ANDRADE, A. R. A universidade como organização complexa. **Revista de Negócios**, Blumenau, v. 7, n. 3, p. 3-65, Abril-Julho de 2002.

ANSOFF, H. I.; McDONNELL, E. J. **Implantando a administração estratégica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1993. 592 p.

BALDRIDGE, J. V.; DEAL, T. (Editors). **The Dynamics of Organizational Change in Education.** Berkeley: McUtchan, 1983.

BRASIL. Ministério da Educação. Secretaria de Educação Superior. **Plano de Desenvolvimento Institucional – PDI: diretrizes para elaboração.** Brasília: MEC/ SESu, jun. 2002.

BRASIL. Ministério da Educação. **SINAES.** Disponível em: <http://portal.inep.gov.br/superior-sinaes> - Acesso em 27 de out de 2015.

COHEN, M.; MARCH, J. Leadership and Ambiguity: The American College President.2.ed. Boston: **Harvard Business School Press**, 1974.

CONSELHO NACIONAL DE EDUCAÇÃO (Brasil). Parecer CNE/CES nº. 1366, de 12 de dezembro de 2001. **Dispõe sobre o recredenciamento, transferência de mantença, estatutos e regimentos de instituições de ensino superior, autorização de cursos de graduação, reconhecimento e renovação de reconhecimento de cursos superiores, normas e critérios para supervisão do ensino superior**. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 20 dez. 2001. Seção 1, p. 49.

COVEY, S. R. Mentalidade e habilidades de um líder**.** In: HESSELBEIN, F.; GOLDSMITH, M.; SOMERVILLE, I. **Liderança para o século XXI.** São Paulo: Futura, p. 159-168, 2000.

DIAS, T. D.; MAGALHÃES, E. M.; BARBOSA, T. R. C. G. Elementos que Influenciam o Planejamento Estratégico em Universidades: Um estudo de Caso. **ENAPG**, 2006.

De GEUS, A. **Planejamento como aprendizado.** In: STARKEY, K. **Como as organizações aprendem.** São Paulo: Futura, 1997.

DRUCKER, P. Prefácio. In: HESSELBEIN, F.; GOLDSMITH, M.; BECKHARD, R. **O líder do futuro.** Prefácio Peter Drucker Fundation. São Paulo: Futura, 2006.

FINGER, A. P. Gestão de Organizações de Ensino Superior em um Ambiente de Mudanças.In SIMPÓSIO BRASILEIRO DE POLÍTICA E ADMINISTRAÇÃO DA MUDANÇA,1997, Porto Alegre. **Anais: sistemas e instituições: repensando a teoria na prática**. Porto Alegre: EDIPURS, 1997.p.277-290.

GALARRAGA, O. **Fatores que têm influência na implementação de planos estratégicos: o caso de uma universidade privada do Rio Grande do Sul.** Dissertação de Mestrado da Univeridade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre, 2002.

GOBE, A. [et al.] (colaboradores) / Julio César Tavares Moveira (org.). **Serviços de marketing.** São Paulo: Saraiva, 2008.

GOTTSCHALK, P. Implementation predictors of strategic information systems plans. **Information and management**, [S.I], p. 77-91, jan. 1999.

HALL, R. H. **Organizações: estrutura e processos.** 3. Ed. Rio de Janeiro: Prentice-Hall do Brasil, 1984.

HREBINIACK, L. G. **Fazendo a estratégia funcionar: o caminho para uma execução bem sucedida.** Rio Grande do Sul, Bookman, 2006.

MELLO, J.; MADRUGA, L. R. R. G.; ÁVILA, L. V.; BEURON, T. A. Análise do plano de desenvolvimento institucional de instituições de ensino superior participantes da Associação de Universidades Grupo Montevideo – AUGM. **Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL**, Florianópolis, v. 6, n. 4, p. 01-22, Edição Especial, 2013.

MERRIAM, S. Designing your study and selecting a sample.In:_____. **Qualitative research: a guide to design and implementation.** San Francisco: Jossey-Bass, 2009. Cap. 4.

MEYER JR, V., MANGOLIM, L. Estratégias em universidades privadas: estudo de casos. In: **Encontro Nacional dos Programas de Pós Graduação em Administração, 2006**. Salvador. Anais. ENANPAD, 2006.

MEYER JR., SERMANN, L. I. C., MANGOLIM, L. Planejamento e Gestão Estratégica: viabilidade nas IES. **IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul**, NUPEAU/UFSC – Florianópolis, 2004.

MILLET, J. **The Academic Community**. New York: McGraw-Hill, 1962.

MINTZBERG, H. **Criando Organizações Eficazes: estruturas em cinco configurações.** São Paulo: Atlas, 1995.

MÜLLER, C. J. **Modelo de gestão integrando planejamento estratégico, sistemas de avaliação de desempenho e gerenciamento de processos**(MEIO – Modelo de Estratégia, Indicadores e Operações). Tese (Doutorado em Engenharia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2003.

MURDICK, R. **Resumão Administração e Negócios II – Marketing.** São Paulo: Editora Barros, Fischer e Associados, 2010.

OLIVEIRA, D. P. R.. **Estratégia empresarial uma abordagem empreendedora.** São Paulo: Atlas, 1991.

OLIVEIRA, D. P. R. **Estratégia empresarial & vantagem competitiva: como estabelecer, implementar e avaliar.** 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2001a.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento Estratégico: conceitos, metodologia e práticas.** – 25. ed. – São Paulo: Atlas, 2008.

PINHEIRO, C. S. M. **A Qualidade dos Serviços Educacionais na Percepção dos Estudantes: Análise Comparativa entre IES Pública e IES Privada no Estado Do Rio Grande Do Norte**. Universidade Potiguar – UnP, Natal – RN, 2012.
PORTER, M. E**. Vantagem competitiva**. 3.ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

SILVA, M. C. C.; CÔRTES, J. M. M.; SANTOS, J. F.; BARBOSA, M. L. A. **Contribuição do plano de desenvolvimento institucional como ferramenta de planejamento estratégico na gestão de uma instituição privada de ensino superior no Recife.** Revista Gestão Universitária na América Latina – GUAL, Florianópolis, v. 7, n. 3, p. 77-92, setembro de 2014.

VIANNA, I. O. A. **Planejamento Estratégico e Participativo: Elaboração, Fatores Facilitadores e Dificultadores de sua Implantação na Universidade.** IV Colóquio Internacional sobre Gestão Universitária na América do Sul, NUPEAU/UFSC – Florianópolis, 2004.

YIN, R. K. **Estudo de Caso**: planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

WEICK, K. E. Educational Organizations as loosely coupled systems. In: **Administrative Science Quarterly**. N.21, p.1-19, 1976.

Fatores Relevantes na Definição da Estratégia Institucional de Universidades Comunitárias Catarinenses

Denise Isabel Rizzi
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
Bolsista pelo programa PROSUP da CAPES
deniserizzi@unochapeco.edu.br

Jocimar Vazocha Wescinski
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
joci@unochapeco.edu.br

Julio Adriano Ferreira dos Reis
Doutor em Administração - PUC/PR
julioreis@unochapeco.edu.br

Resumo:
O artigo pretendeu responder a questão de estudo relacionada aos fatores relevantes na definição da estratégia institucional nas universidades comunitárias catarinenses. Nessa direção, o objetivo principal do trabalho foi analisar os fatores relevantes na definição da estratégia institucional nas universidades comunitárias catarinenses sob a percepção dos gestores. Os procedimentos metodológicos utilizados para a realização desta pesquisa foram, quando aos objetivo descritiva, quanto aos procedimentos de pesquisa é exploratória e, quanto a abordagem do problema é qualitativa. Quanto aos resultados do estudo, conclui-se que os fatores relevantes identificados pelos reitores das IES comunitárias são: credibilidade acadêmica e institucional, qualificação do corpo docente; definição clara de um posicionamento de mercado; qualidade acadêmica dos cursos de graduação e pós-graduação; inovação de produtos, serviços e processos; entre outros mencionados no decorrer desta pesquisa.

Palavras-chave: Estratégia institucional; universidade comunitária; gestor.

Relevant Factors in the Definition of Corporate Strategy in Universities Community Santa Catarina - Brazil

Abstract:
The article aims to answer the question of study related to the relevant factors in defining the institutional strategy in Santa Catarina community colleges. In this sense, the main objective of the study was to analyze the relevant factors in defining the institutional strategy in Community universities in Santa Catarina in the perception of managers. The methodological procedures used for this research were when the descriptive purpose, as the search procedures is exploratory and, as the problem of the approach is qualitative. As for the results of the study, it is concluded that the relevant factors identified by the deans of Community IES are: academic and institutional credibility, faculty qualifications; clear definition of a market positioning; academic quality of undergraduate and graduate; innovation of products, services and processes; among others mentioned in the course of this research.

Keywords: Corporate strategy; Community college; Manager.

1 INTRODUÇÃO

O ensino superior no Estado de Santa Catarina foi desenvolvido com base em um modelo diferente do presente em outras unidades da federação. Com a presença de uma única universidade federal, foram criadas por alguns municípios catarinenses fundações educacionais estabelecidas por leis municipais. São entidades públicas sem fins lucrativos, mas de direito privado, ou seja, embora tenham sua origem como entidades públicas, não recebem nenhuma subvenção do poder público e sobrevivem com a cobrança de mensalidade de seus alunos (KLANN et al, 2012).

As universidades comunitárias catarinenses são mantidas por Fundações, que são pessoas jurídicas patrimoniais de direito privado, sem fins lucrativos, organizadas com o objetivo de colaborar na elaboração e execução dos projetos universitários de pesquisa e extensão e também para a prestação dos diversos cursos da educação superior. Com respeito ainda às fundações, destaca-se que elas são denominadas como entidades sem fins lucrativos. Isto se deve, pois seu resultado, superávit ou déficit deverá ser revertido para o seu patrimônio, por este pertencer à sociedade em seu todo (SANTOS, 2001).

No que tange às características do posicionamento estratégico desse tipo de organização, diferem-se das demais empresas tradicionais, pois as universidades distinguem-se como um tipo especial de organização complexa que exige formas próprias de planejamento e gestão (MEYER, 2005).

De acordo com Meyer, Pascucci e Mangolin (2012), a elaboração da estratégia com abordagem gerencial tem se constituído em experiência relativamente recente em organizações universitárias brasileiras.

Para compreender o desenvolvimento do processo estratégico em universidades, onde, segundo Meyer et al. (2011), não há uma única direção, lógica e deliberação para atingir objetivos e cumprir a missão institucional, demanda uma especial atenção nas diversas particularidades desse tipo de organização. Porém, merecem destaque as particularidades de sua área acadêmica. Afinal, é nessa área que as principais atividades de ensino, pesquisa e extensão, essenciais ao cumprimento da missão institucional, são desenvolvidas, interagem e buscam resposta para os desafios da gestão universitária (HARDY; FACHIN, 2000).

Braatz (2012) cita que o processo estratégico em uma universidade é longo, cansativo, permeado pela necessidade de habilidades específicas do gestor que lidera esse processo, pois envolve diferentes níveis de gestão, diferentes grupos de interesse e um jogo de negociação bastante intenso.

Destarte, neste estudo se pretendeu indagar a respeito de quais os fatores relevantes na definição da estratégia institucional nas universidades comunitárias catarinenses? Em linha com o problema proposto, o objetivo da investigação consistia identificar os fatores mais relevantes na definição da estratégia institucional nas universidades comunitárias catarinenses, sob a percepção dos gestores.

É pertinente destacar que estudos com esse tipo de abordagem se justificam por analisarem a formação estratégia nas organizações, verificando o processo contínuo e eminentemente político. As estratégias procedem do processo de tomada de decisão e dos diversos eventos acerca dos dilemas organizacionais, sendo que o processo de decisão política nas organizações está intimamente relacionado com a escolha de quais dilemas devem receber atenção e quais cursos de ação devem ser adotados para resolver esses dilemas (PETTIGREW, 1977; REIS, 2014).

A falta de modelos específicos para desenvolvimento do processo estratégico nas universidades é um tema que já foi destacado por Hardy e Fachin (2000) que, com base em estudos aplicados, constataram a não identificação de processos que tivessem sido

desenvolvidos especificamente para esse tipo de organização complexa, como é o caso das instituições de ensino superior.

No que concerne a sua estruturação, o presente artigo é composto por mais quatro seções. Na segunda seção expõe-se a revisão da literatura, abordando-se as principais características das universidades comunitárias e a gestão estratégica em instituições de ensino superior. Ainda, na terceira seção descreve-se a metodologia dispensada à condução da investigação e na quarta seção é evidenciada a análise dos resultados da pesquisas, a partir do ponto de vista dos reitores das universidades comunitárias ligado à rede ACAFE sobre o tema enfocado. Por fim, na última seção constam as considerações finais do estudo e são apresentadas sugestões para o desenvolvimento de pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura apresenta os conceitos que fundamentam o assunto pesquisado e servem de base para análise dos dados coletados.

2.1 Universidades Comunitárias

As organizações comunitárias caracterizam-se como iniciativas de caráter público, mesmo que não sejam mantidas pelo Estado, uma vez que se empenham em produzir soluções para o acesso dos cidadãos a bens públicos, ação que o Estado não tem logrado êxito em garantir (POLI; JACOSKI, 2009).

Essas organizações integram o terceiro setor, que é uma expressão utilizada para designar as "organizações sem fins lucrativos", que foi traduzida do inglês *third sector – non profit organizations* (LIMA FILHO; BRUNI; CORDEIRO FILHO, 2010). Nesse rumo, são instituições que surgiram de uma evolução social para atender o interesse individual e coletivo, visando oferecer bens e serviços para a sociedade (KRUGER; BORBA; SILVEIRA, 2012).

O terceiro setor diferencia-se do primeiro e do segundo setor. O primeiro setor envolve a promoção e o atendimento das demandas públicas advindas do Estado, mantidas através da arrecadação tributária, visando o bem-estar da sociedade. Já o segundo setor é composto pelas entidades privadas que buscam o lucro sobre o capital investido, por meio da venda de bens e serviços (ESBEN; LAFIN, 2004).

As universidades comunitárias catarinenses são mantidas por Fundações, que por sua vez, são pessoas jurídicas patrimoniais de direito privado, sem fins lucrativos, organizadas com o objetivo de colaborar na elaboração e execução dos projetos universitários de pesquisa e extensão e também para a prestação dos diversos cursos da educação superior. Com respeito ainda às fundações, destaca-se que elas são denominadas como entidades sem fins lucrativos. Isto se deve, pois seu resultado, superávit ou déficit deverá ser revertido para o seu patrimônio, por este pertencer à sociedade em seu todo (SANTOS, 2001).

Até a metade da década de 1960 a educação superior brasileira era formada, basicamente, por instituições públicas e instituições confessionais. A expansão da educação superior nas décadas seguintes teve como uma das grandes questões de pano de fundo o financiamento das universidades não públicas, especialmente no que se refere às confessionais que, até a década de 1970, recebiam verbas governamentais para o desenvolvimento de suas atividades. Essas instituições, por terem ideologias diferentes, não queriam ser equiparadas às outras Instituições de Ensino Superior (IES) do setor privado, surgindo a necessidade de unirem forças em torno de seus interesses, objetivos e princípios comuns. Assim, no início da década de 1980 alguns segmentos da sociedade civil iniciaram um movimento de apoio às instituições comunitárias (PINTO, 2009).

O ensino superior no Estado de Santa Catarina foi desenvolvido com base em um modelo diferente do presente em outras unidades da federação. Com a presença de uma única

universidade federal, foram criadas por alguns municípios catarinenses fundações educacionais estabelecidas por leis municipais. São entidades públicas sem fins lucrativos, mas de direito privado, ou seja, embora tenham sua origem como entidades públicas, não recebem nenhuma subvenção do poder público e sobrevivem com a cobrança de mensalidade de seus alunos (KLANN et al, 2012).

Em 12 de novembro de 2013 foi sancionada a Lei Nº 12.881, que regulamenta o funcionamento das Instituições Comunitárias de Educação Superior. As Instituições Comunitárias de Educação Superior são organizações da sociedade civil brasileira que possuem, cumulativamente, as seguintes características:

I - estão constituídas na forma de associação ou fundação, com personalidade jurídica de direito privado, inclusive as instituídas pelo poder público;

II - patrimônio pertencente a entidades da sociedade civil e/ou poder público;

III - sem fins lucrativos, assim entendidas as que observam, cumulativamente, os seguintes requisitos:

a) não distribuem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título;

b) aplicam integralmente no País os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

c) mantêm escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão;

IV - transparência administrativa, nos termos dos artigos 3º e 4º;

V - destinação do patrimônio, em caso de extinção, a uma instituição pública ou congênere.

No cenário de tensões entre os modelos globalizantes e os princípios da IES comunitárias, são identificadas políticas e práticas de expansão, diversificação e avaliação institucional para a qualidade. A característica mais marcante foi a da expansão (MOROSINI; FRANCO, 2006).

São inúmeros os fatores que lançam o desafio para os gestores no sentido de buscar o melhor gerenciamento em relação aos processos "complexos" inerentes às universidades comunitárias que, operando em um mercado competitivo, os quais devem, como as demais instituições, fornecer o produto certo, ao preço certo, utilizando de maneira eficiente os recursos humanos e materiais, no sentido de proporcionar benefícios à sociedade, empresas e governo.

Nesse sentido, a imagem de organizações como entidades racionais dedicadas à busca de metas claras e mensuráveis não pode ser a descrição mais precisa de algumas organizações, principalmente se tratando de IES (LIMA et al, 2009).

2.2 Gestão Estratégica em IES

A educação superior constitui-se em importante segmento da sociedade em razão do papel que desenvolve e de seu impacto nas atividades econômicas, políticas, culturais e sociais. Neste setor se concentra, atualmente, uma variedade de instituições públicas, religiosas, comunitárias e empresariais que competem por alunos, prestígio e recursos. Transformações no contexto econômico, social, tecnológico e educacional, além da expansão do número de instituições de educação superior (IES), nos últimos 20 anos, têm desafiado as instituições e contribuído para mudanças de suas políticas e ações (MEYER; MEYER J, 2013).

Em meio às mudanças ocorridas nos últimos anos, as instituições de ensino superior foram acuadas a rever seus posicionamentos estratégicos para poder continuar no mercado. Os novos caminhos são marcados pela alta competitividade, baixo retorno externo, recursos

escassos, busca de maior qualidade, ineficiência, novas tecnologias educacionais, entre outros.

A organização e a aplicação do posicionamento estratégico ocorrem, normalmente, através do plano realizado pela comissão responsável. A prática de planejamento adotada nas universidades advém de modelos formatados para a área empresarial; portanto, mais adequados a sistemas lineares e mecanicistas do que a sistemas complexos e frouxamente articulados – como é o caso das organizações acadêmicas (MEYER, 2005).

Ligados a uma realidade semelhante das empresas, para atender os objetivos traçados pelos gestores, as instituições de ensino articulam sua gestão na busca de formas mais eficazes para o gerenciamento de seus recursos, introduzindo estratégias em seu negócio. Para isso, geralmente definem as prioridades e alocam seus recursos de forma que seus produtos e serviços sejam aceitos no mercado (MEYER; MANGOLIM, 2006).

Mintzberg (2004) menciona que o planejamento tradicional, quando aplicado em organizações profissionais (universidades, hospitais etc.), apresenta a ideia de que quase toda a estrutura deveria ser mudada para acomodar as necessidades desse planejamento.

Neste contexto, a utilização do processo estratégico, tanto por instituições de ensino como também no processo decisório das empresas tradicionais, segundo Chakravarthy e White (2002) é algo que se desenvolve por longos períodos e que pode atingir vários níveis organizacionais, unindo processos de tomadas de decisão tanto individuais, como sociais, psicológicos e políticos. Assim, o planejamento estratégico leva em consideração as regras e rotinas organizacionais, pois elas influenciam no processo decisório, orientando ou restringindo as ações dos membros da organização e isso pode inclusive afetar a sobrevivência e o sucesso das organizações.

Então, para ser aplicado o processo estratégico, principalmente de uma forma dinâmica, a condição de mudança estratégica das organizações é fragmentada, evolucionária e muitas vezes intuitiva. A estratégia real desenvolve-se à medida que decisões fluem para criar um novo consenso para a ação, que deve ser amplamente compartilhado (QUINN; VOYER, 2009).

Nesse contexto, as IES buscam se adaptar conforme seus objetivos e a partir deles traçam suas estratégias empresarias. Não consta efetivamente uma definição clara de estratégia, há várias suposições as quais cada instituição deve se adaptar. Para Mintzberg (1994), estratégia é uma palavra definida de uma forma e utilizada de outra. Neste cenário se deparam as instituições de ensino, as quais traçam seus mecanismos de gestão conforme sua visão e expectativa do mercado.

Denota-se que o processo de gestão da estratégia organizacional não é simples, linear e puramente racional, pois envolve uma quantidade significativa de variáveis que interferem no planejamento, na execução, nas decisões e nos resultados da organização. O processo estratégico é algo estático, mas sofre influência de fatores derivados da própria organização ou externos a ela (REIS,2014).

> O processo estratégico nas organizações acadêmicas, para ser permeado de sucesso, precisa necessariamente ter cuidado em sua elaboração a fim de conseguir trabalhar com as diferenças existentes em relação aos demais tipos de organizações. Os gestores que são responsáveis pelo desenvolvimento desse processo estratégico devem lembrar de que não existe uma "receita de bolo" pronta para ser utilizada, afinal, os ingredientes, ou melhor, as variáveis, são diferentes devido às peculiaridades e, portanto, ao trabalhar com esses elementos, cuidados devem ser tomados para que o resultado final seja proveitoso (REIS, 2014, p. 71).

Nessa direção se evidencia a necessidade do reitor ter ciência da linha estratégica que irá desenvolver dentro da organização, principalmente por ser uma instituição com peculiaridades em sua constituição, diferenciando-se das demais empresas existentes do mercado. De fato, a tomada de decisão em uma universidade, advinda do seu posicionamento

estratégico, depende de uma conjunção de fatores que são influenciados por diversos atores que influenciam ou vão ser influenciados por esse processo. Para as decisões nesse tipo de organização, deve ser considerado o individual, o comum e coletivo e ainda a influência dos diversos grupos de interesses que buscam espaço para influenciar esse processo de tomada de decisão (HARDY; FACHIN, 2000).

Em visão das barreiras encontradas para gerenciar uma IES, Hall (2004, p. 48) destaca que "a complexidade de uma organização exerce efeitos importantes sobre o comportamento de seus membros, sobre outras condições estruturais, sobre os processos no âmbito da organização e sobre as relações entre a organização e seu ambiente".

Os membros das instituições de ensino são compostos por profissionais altamente especializados e atuam com base em suas competências profissionais em um trabalho essencialmente qualificado e individual. Em alguns casos há divergência de objetivos entre os integrantes da gestão, por interpretações diferentes na gestão, como também, atuam fortemente em defesa de interesses ou posições comum (MINTZBERG et al., 2006).

O processo estratégico tem múltiplas perspectivas, sendo elas classificadas como racional, política, evolutiva e administrativa. Além disso, o processo estratégico tem "níveis" que devem ser ligados: cognitivo, psicológico, social, políticos, limitação de decisões, etc. (CHAKRAVARTHY; WHITE, 2009).

Segundo Reis (2014), percebe-se a necessidade de "pensar diferente" quando o assunto é o processo estratégico em universidades; porém, de fato, apesar de exaustivamente ser relatada essa diferenciação não se apresenta na prática. As universidades, por razões diversas – estrutura, modelo de gestão, políticas, importância social, interesses, falta de conhecimento e know-how, necessidades específicas, cultura, lideranças etc. – têm tentado, muitas vezes com frustrações, implementar processos estratégicos convencionais, modelados para organizações que não apresentam as características das universidades.

Neste contexto é primordial cada instituição de ensino avaliar as suas capacidades e direcionar as suas ferramentas disponíveis para atingir os objetivos dos gestores, uniformizando as informações para todos os agentes envolvidos. Sendo, nesta linha, essencial a definição dos objetivos e seguir este pensamento de forma padrão. A habilidade política da gestão e de seus atores podem ser preponderantes para direcionar a universidade ao melhor caminho a ser seguido na busca de seus objetivos.

3 METODOLOGIA

Este estudo, quanto aos objetivos, pode ser classificado como descritivo, pois as publicações envolvendo o tema estratégia institucional de instituições de ensino superior ainda são escassos. De acordo com Gil (2008) as pesquisas descritivas possuem como objetivo a descrição das características de uma população, fenômeno ou de uma experiência. Lopes (2006) destaca que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los, interpretá-los e o pesquisador não interfere neles.

Quanto à classificação em termos de procedimento pesquisa, esta é uma pesquisa exploratória. Essa modalidade, para Gonçalves (2014), visa à descoberta, o achado, à elucidação de fenômenos ou à explicação daqueles pontos que não eram aceitos, apesar de evidentes. A exploração representa, atualmente, um importante diferencial competitivo em termos de concorrência.

No que se refere à abordagem, este estudo é classificado como sendo qualitativo, pois o seu objetivo "está mais relacionada ao levantamento de dados sobre as motivações de um grupo, em compreender e interpretar determinados comportamentos, a opinião e as expectativas dos indivíduos de uma população" (TURATO, 2005, p. 509).

No que diz respeito à coleta de dados, esta aconteceu através de aplicação de questionário realizado no dia 07 de dezembro de 2015, durante reunião dos reitores das

instituições de ensino superior (IES) filiadas à ACAFE, realizada na cidade de Florianópolis, Estado de Santa Catarina. Das quinze IES filiadas que compõem a população deste estudo, oito compareceram à reunião representadas por seu respectivo reitor e responderam ao questionário. Este grupo de respondentes é que formou a amostra utilizada nesta pesquisa.

O questionário foi elaborado a partir da presunção dos principais fatores relevantes para a definição estratégica institucional. Os critérios apresentados advirão de entrevista não estruturada com um dos participantes da amostra, baseando-se também, através de levantamento de referências que abordavam a temática. Formulando assim um questionário separado em duas partes, onde a primeira teve o objetivo de levantar o perfil do gestor (idade, formação, escolaridade, tempo na IES, tempo de atuação na gestão da IES) e da universidade pesquisada (tempo de atuação no mercado, total de alunos, total de cursos de graduação – especialização – mestrado – doutorado, e se utiliza planejamento estratégico formal). Na segunda parte correspondeu por 35 questões, as quais estão descritas na Tabela 4 deste artigo, onde o gestor respondeu com notas de 0 a 10 para cada questão, sendo 10 para os itens considerado relevantes na sua estratégia institucional, e 0 para os itens que o gestor não considerem importantes em sua gestão estratégica.

Referente às etapas de processamento e análise dos dados coletados, as mesmas foram tabulados, operacionalizadas e tratadas no *software Excel.*

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Em 1974 os presidentes das fundações criadas por lei municipal e da fundação criada pelo Estado constituíram a ACAFE – Associação Catarinense das Fundações Educacionais, entidade sem fins lucrativos, com a missão de promover a integração dos esforços de consolidação das instituições de ensino superior por elas mantidas, de executar atividades de suporte técnico-operacional e de representá-las junto aos órgãos dos Governos Estadual e Federal. Fazem parte da ACAFE as seguintes instituições: UNIDAVI – Universidade para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí; FURB – Fundação Universidade Regional de Blumenau; UNIPLAC – Universidade do Planalto Catarinense; UNIVALI – Universidade do Vale do Itajaí; UNISUL – Universidade do Sul de Santa Catarina; UNOESC – Universidade do Oeste de Santa Catarina; UNC – Universidade do Contestado; UDESC – Fundação Universidade do Estado de Santa Catarina; UNERJ – Centro Universitário de Jaraguá do Sul; UNESC – Universidade do Extremo Sul Catarinense; UNIBAVE – Centro Universitário Barriga Verde; UNIFEBE – Centro Universitário de Brusque; UNIVILLE – Universidade da Região de Joinville; UNOCHAPECÓ – Universidade Comunitária da Região de Chapecó; USJ – Centro Universitário Municipal de São José; IELUSC – Associação Educacional Luterana Bom Jesus (ACAFE, 2014).

Para a melhor analisar os dados coligidos, considerou-se a seguinte sequência para apresentação: perfil dos reitores; características das universidades comunitárias; planejamento estratégico e sua atualização e posicionamento estratégico.

Inicialmente, foram apresentadas questões que visavam conhecer o perfil dos gestores respondentes da pesquisa, cujas respostas estão sintetizadas na Tabela 1.

Instituição	Idade	Formação	Escolaridade	Tempo na IES	Atuação na gestão
A	55	Pedagogia	Doutorado	29	12
B	70	Direito	Mestrado	35	15
C	65	Educação	Pós-doutorado	6	6
D	51	Administração	Especialização	10	3
E	63	Letras e Administração	Mestrado	35	14
F	59	Economia	Doutorado	25	3
G	65	Educação e Direito	Especialização	35	20

H	53	Informática e Administração	Doutorado	16	5

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 – Perfil dos gestores

Como exposto na Tabela 1, todos os respondentes são do sexo masculino e a maioria (37,5%) têm idade entre 61 e 65 anos. Quanto ao tempo de atuação, constatou-se que 37,5% dos gestores trabalham há mais de 30 anos nas universidades, o que representa um conhecimento aprofundado da cultura e das políticas institucionais dessas IES.

Em relação à atuação na gestão da universidade, isto é, o tempo em que atua na função de reitor, vice-reitor ou pró-reitor, quatro gestores atuam há menos de 7 anos e três atuam entre 12 e 15 anos nas instituições respectivas. O nível de instrução dos reitores também é bem elevado: 37,5% deles são doutores, enquanto que 25% têm título de mestre. Por outro lado, a formação acadêmica é bem variada, visto que há profissionais das áreas de administração, pedagogia, direito, letras, economia e informática.

O segundo aspecto destacado refere-se ao perfil das universidades participantes do estudo, que está sumarizado na Tabela 2.

Instituição	Atuação no mercado (anos)	Alunos Aprox.	Curso(s) de graduação	Curso(s) de especialização	Curso(s) de mestrados	Curso(s) de doutorados
A	43	9200	45	30	7	0
B	50	3400	20	23	0	0
C	40	5000	27	46	1	0
D	17	2500	16	0	0	0
E	51	30000	117	45	5	2
F	56	4500	32	28	2	0
G	45	21000	150	40	5	0
H	42	3000	21	7	0	0
Totais	-	78600	428	219	20	2

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Perfil das universidades

Conforme os dados elencados na Tabela 2, é possível mencionar que as universidades pesquisadas são instituições de ensino consolidadas no mercado, visto que sete dentre as oito IES atuam há mais de 40 anos no mercado. Além disso, o número total de alunos também é considerável: ao todo são mais de 78.000 alunos, distribuídos em 428 cursos de graduação, 219 cursos de especialização, 20 cursos de mestrado e dois cursos de doutorado. Em relação aos cursos de pós-graduação, somente na instituição E ocorreu a implementação de cursos em nível de doutorado. Atualmente as instituições públicas têm mais inserção neste tipo de curso stricto sensu, não sendo uma realidade uniforme para todas as instituições privadas de ensino em Santa Catarina.

No que tange à utilização do planejamento estratégico, a Tabela 3 ilustra as IES que adotam essa ferramenta e as que fazem sua atualização periodicamente.

Instituição	Utilização do planejamento estratégico	Periodicidade da atualização do
A	Sim	4 anos
B	Sim	Semestral
C	Sim	5 anos
D	Em formulação	-
E	Sim	5 anos
F	Em formulação	-

G	Sim	Anual
H	Sim	20 anos

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Utilização do planejamento estratégico formal

A partir dos dados da Tabela 3 verifica-se que os resultados evidenciam a preocupação pela utilização do planejamento estratégico formal, sendo que 75% das IES pesquisadas utilizam essa ferramenta na gestão e fazem sua constante atualização. Em contrapartida, 25% das instituições da amostra se encontram numa situação inicial, na qual esta ferramenta está em processo de implantação.

Na sequência foi abordada a importância atribuída pelos reitores em relação ao posicionamento estratégico, sendo que a Tabela 4 as respostas aos questionamentos efetuados.

Questão	Média	Desvio padrã	Somatório (escore de 0-80)
1.Definição clara de um posicionamento de mercado.	9,38	1,06	75
2.Inserção comunitária em atenção às necessidades locais/regionais.	9,25	0,89	74
3.Atendimento às exigências do mercado, no que tange a formação profissional.	9,00	1,07	72
4.Qualidade acadêmica dos cursos de graduação e pós-graduação.	9,38	1,19	75
5. Inserção social e na comunidade científica, por meio do desenvolvimento da pesquisa e da extensão.	8,75	1,58	70
6.Comprometimento dos colaboradores com a missão e a visão da instituição.	9,00	1,41	72
7.Capacidade de adaptação e modificação do posicionamento conforme a movimentação dos concorrentes.	8,25	0,71	66
8.Monitoramento das tendências do mercado e resposta rápida às mudanças.	8,88	1,73	71
9.Atendimento a uma clientela vasta e diversificada.	7,13	2,30	57
10.Estratificação da clientela e definição de foco num público prioritário.	8,50	1,60	68
11.Análise do ambiente com utilização de ferramentas específicas. Exemplo: análise de SWOT.	8,75	1,75	70
12.Análise minuciosa dos dados institucionais (proporção professor-aluno; aluno-funcionário, número de alunos por sala, etc.) com foco na qualidade do gasto.	9,00	1,41	72
13.Qualidade e eficiência do corpo técnico-administrativo.	9,13	1,13	73
14.Qualificação do corpo docente.	9,63	0,74	77
15.Retenção/rotatividade do quadro de funcionários e docentes.	8,50	0,93	68
16.Localização geográfica dos campi.	8,75	1,04	70
17.Uso de novas ferramentas e soluções tecnológicas para aproximação e atendimento ao público.	8,88	1,13	71
18.Qualidade, conforto e estética das instalações.	8,13	0,64	65
19.Infraestrutura adequada às necessidades acadêmicas e administrativas.	9,00	0,93	72
20.Eficiência operacional.	8,88	1,36	71
21.Situação financeira confortável.	8,38	1,85	67
22.Utilização de sistemas de controle e avaliação do planejamento e da gestão.	9,13	1,73	73
23.Portfólio de produtos e serviços variado.	8,00	1,51	64
24.Credibilidade acadêmica e institucional.	9,88	0,35	79
25.Avaliação dos serviços pelo usuário.	8,75	0,89	70
26.Responsabilidade ambiental.	9,00	0,93	72
27.Busca de mercados inexplorados e/ou emergentes.	7,88	0,83	63
28.Ampliação da participação no mercado.	8,25	1,58	66
29.Realização de parcerias estratégicas.	8,75	1,67	70
30.Captação de recursos externos para o desenvolvimento das atividades.	8,88	1,13	71
31.Utilização de estratégias eficientes de gestão da marca.	8,50	1,60	68
32.Inovação de produtos, serviços e processos.	9,38	1,77	75
33.Conhecimento profundo do público alvo.	9,25	0,71	74
34.Aproveitamento de oportunidades.	8,75	1,58	70

35.Minimização de riscos.	8,50	1,31	68

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4: Análise dos fatores relevantes

Destarte, na Tabela 4 constam as médias, os desvios-padrão em relação às dispersões das respostas e os somatórios pontuados pelas afirmativas, individualmente. Convém salientar que utilizou-se um escore entre 0 a 80 pontos para verificar o grau de importância atribuída pela amostra desta pesquisa, a pontuação máxima para cada questão foi 10 (dez), por se tratar de 8 (oito) instituições a pontuação máxima para cada questão foi 80, justificando assim o escore apresentado.

A questão para a qual foi imputado o maior grau de relevância pelos reitores é a de número 24 (credibilidade acadêmica e institucional). Este fator obteve um somatório de 79 pontos num escore de ia de 0 a 80; sua média foi de 9,88, com desvio-padrão de 0,35. Estes números demonstram a importância atribuída pelas universidades quanto a mostrar uma boa imagem para o mercado. Ou seja, ter credibilidade, tanto interna como externa, para fortalecer no público-alvo uma visão de confiança e competência, são aspectos de grande relevância no entendimento dos participantes.

A segunda afirmativa que obteve destaque na Tabela 4 foi a questão 14 (qualificação do corpo docente). Este item acumulou um total de 77 pontos do limite de 80, ficando com média 9,63 e um desvio-padrão de 0,74. Nota-se a relevância atribuída pelos reitores no que tange ao fato de que oferecer um ensino de qualidade é essencial e obrigatório, pois para manter o título de universidade é exigido pelo MEC (Ministério da Educação) um percentual específico de docentes qualificados com titulação de mestres e doutores.

O fator ligado à definição da estratégia institucional foi apontado como o terceiro mais importante na pesquisa. Nesse sentido, a questão 1 (definição clara de um posicionamento de mercado) totalizou 75 pontos, com média de 9,38 do total e um desvio-padrão de 1,06. Ter noção definida do seu foco estratégico é fator essencial para direcionar a tomada de decisões e para a condução correta da instituição. Desta forma, os investimentos e recursos podem ser direcionados ao cliente principal.

O quarto fator mais relevante relaciona-se com a questão 4 (qualidade acadêmica dos cursos de graduação e pós-graduação) com média e soma de pontos iguais à da alternativa 1, ou seja, 9,38 e 75 respectivamente, mas com dados dispersos em 1,19. Com este fator analisa-se a prioridade na execução do planejamento estratégico institucional no sentido de ofertar cursos com maior rigor possível no que tange à qualidade do ensino. Este item impacta diretamente no teste Enade, que avalia o desempenho dos estudantes, exigindo um resultado satisfatório para permanência da oferta do curso na IES.

A questão 32 (inovação de produtos, serviços e processos) também obteve uma média de 9,38 e somatório de 75 pontos; porém, com uma dispersão entre as notas elencadas pelos reitores de 1,77. Este item demonstra a necessidade da constante atualização para adaptar as estratégias com as mudanças que ocorrem ao longo do tempo e trazer as novidades para o dia a dia das universidades comunitárias.

Atender as expectativas locais e colaborar no crescimento regional foi o sexto ponto de maior relevância apontado na pesquisa, tendo sido aferido através da pontuação da questão 2 (inserção comunitária em atenção às necessidades locais/regionais). Ressalta-se, entretanto, que este item é uma das principais razões da existência das universidades comunitárias.

Em sétimo lugar ficou o item 33 (conhecimento profundo do público-alvo). Nesse caso, saber para quem direcionar as estratégias desenvolvidas foi avaliado como importante fator para a definição da estratégica institucional. Este item pontuou um somatório de 74 do total de 80 pontos, média de 9,25 e um desvio-padrão de 0,71.

Além da oferta de um ensino de qualidade, o oitavo colocado da pesquisa foi o item 13 (qualidade e eficiência do corpo técnico-administrativo), com uma média de 9,13 e pontuação

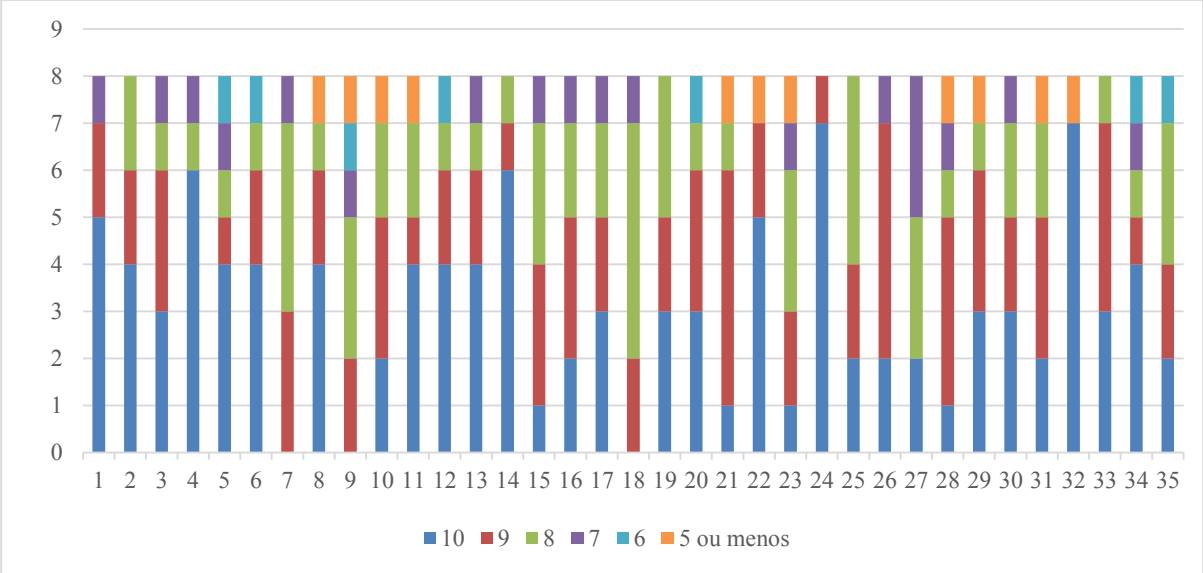
total de 73. Isso pode identificar, a priori, que é importante no planejamento estratégico considerar os colaboradores internos (ou até mesmo os externos), visto que em sua maioria estes são responsáveis em fazer a acolhida e atendimento aos acadêmicos, os principais clientes.

O sistema operacional de controle interno utilizado pela instituição de ensino foi qualificado como o nono item mais importante. Este foi contemplado na questão 22 (utilização de sistemas de controle e avaliação no planejamento e na gestão) e obteve uma média total e soma iguais às da questão 13, mas com desvio-padrão de 1,73.

Em décimo lugar apareceu a questão 3 (atendimento às exigências do mercado, no que tange à formação profissional). Este item advém da necessidade de se adaptar as estratégias ao mercado de atuação.

A questão que menos foi mencionada como relevante para os gestores das universidades pesquisadas, foi a questão 9 (atendimento a uma clientela vasta e diversificada), a qual obteve uma pontuação de 57 pontos. Ter uma clientela mapeada, facilita no momento de conduzir as estratégias estabelecidas, realiza-las conforme o seu público alvo, desta forma ter uma clientela vasta e diversificada dificulta a execução de programas que iram de encontro com as reais necessidades dos interessados.

Atrelado à Tabela 4, o Gráfico 1 teve como objetivo apresentar os dados dos respondentes conforme a frequência da nota atribuída para a definição das prioridades estratégica.



Fonte: Dados da pesquisa.

Gráfico 1: Frequência por nota

O Gráfico 1 identifica a frequência de nota das 35 questões, as quais foram mencionadas na Tabela 4. Das 8 instituições pesquisadas, cada gestor respondeu com nota de 1 a 10 para cada item. As frequências de notas 10 estão representadas pela cor azul, nota 9 em vermelho, nota 8 em verde, nota 7 em roxo, nota 6 em azul e as frequência com nota 5 ou a baixo com a cor laranja. Desta forma a questão 1 recebeu 5 notas 10, 2 notas 9 e 1 gestor pontuou está questão com a nota 7. A questão dois, 4 gestores atribuíram peso máximo – 10, 2 gestores assinalaram a nota 9 e 2 com nota 8. E assim por diante conforme apresenta o Gráfico 1.

Analisando o Gráfico 1 identifica-se a quantidade expressiva de notas 10 imputadas pelos reitores. Constatou-se, então, que a maior quantidade de notas está concentrada nos

patamares 10, 9 e 8. Isso demonstra a importância atribuída aos 35 itens desta pesquisa, visto que todos têm suas peculiaridades e colaboram para a formação do processo estratégico nas instituições.

Ainda, vale salientar que a questão 24, a qual foi escolhida como a mais importante pelos reitores, no gráfico 1 é a que contempla a maior quantidade de notas 10.

Na Tabela 6 são mostradas informações referentes às notas máximas e mínimas, médias, modas e desvios-padrão de cada questionário respondido pelos gestores das IES.

Instituição	Valores min.	Valores máx.	Médias	Moda	Desvio Padrão
A	7	10	38,75	9	1,00
B	9	10	42,38	10	0,47
C	8	10	41,88	10	0,70
D	8	10	39,63	9	0,76
E	5 ou menos	10	38,13	10 e 9	1,49
F	5 ou menos	9	29,63	5 ou menos	1,55
G	7	10	37,88	10	1,24
H	8	10	39,13	8	0,84

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 – Análise das avaliações recebidas

Observa-se, na Tabela 6, que a maioria das IES, exceto a "F", entendem que a maioria das afirmações apresentadas no questionário aplicado aos gestores são de grande importância na tomada de decisões. Justifica-se essa afirmação em razão das médias e modas terem números máximos. No que refere-se às afirmativas, algumas são consideradas mais importantes e outras menos, conforme apresentado na Tabela 4. Com relação às IES D e F, que conforme dados já apurados nesta pesquisa, estão em processo de implantação do planejamento estratégico formal, os resultados foram opostos. No caso da IES "D" o gestor reconhece que as afirmativas apresentadas influenciam a estratégia institucional e seguem praticamente o mesmo pensamento das IES que têm um planejamento estratégico formal já implantado. Por outro lado, a IES "F" apresentou os piores resultados, pois na concepção do gestor essas afirmativas não devem ser levadas em conta na formulação do planejamento estratégico.

5 CONCLUSÃO

O artigo visou responder questão de estudo relacionada aos fatores relevantes na definição da estratégia institucional nas universidades comunitárias catarinenses. Com esse propósito objetivava analisar os fatores relevantes na definição da estratégia institucional nas universidades comunitárias catarinenses sob a percepção dos gestores.

Nessa direção, os autores entendem que a pergunta de pesquisa foi convenientemente respondida, de vez que foram apontados através da aplicação de questionários aos reitores ligados às universidades comunitárias catarinenses os fatores priorizados na definição da estratégia institucional. Em razão disso, o objetivo proposto também foi atingido, ou seja, foram levantados os aspectos mais relevantes, na percepção do reitor na universidade pesquisada, referente a sua definição estratégica institucional.

Quanto aos resultados do estudo, conclui-se que a ordem decrescente de prioridade dos fatores relevantes à elaboração do planejamento estratégico, segundo as respostas obtidas juntas aos reitores foram:

- Credibilidade acadêmica e institucional;
- Qualificação do corpo docente;

- Definição clara de um posicionamento de mercado;
- Qualidade acadêmica dos cursos de graduação e pós-graduação;
- Inovação de produtos, serviços e processos;
- Inserção comunitária em atenção às necessidades locais/regionais;
- Conhecimento profundo do público alvo;
- Qualidade e eficiência do corpo técnico;
- Utilização de sistemas de controle e avaliação do planejamento e da gestão;
- Atendimento às exigências do mercado, no que tange a formação profissional.

Neste sentido, foi possível mapear as prioridades das decisões estratégicas institucionais identificadas pelos reitores das IES, o que levou concluir que os gestores das universidade comunitárias catarinense pontuam as questões das definições estratégicas institucionais com grande importância e tem as mesmas padronizadas com base na realidade organizacional de cada instituição, buscando maior eficiência em seus trabalhos e captação de seguidores.

Com recomendação para trabalhos futuros cabe sugerir a expansão da abrangência para todas as instituições de ensino superior do estado de Santa Catarina, atingindo as universidades particulares e federais, o que poderia evidenciar resultados diferentes dos encontrados nesta pesquisa. Ainda, seria interessante comparar os resultados apurados com a realidade de universidades comunitárias de outros estados.

REFERÊNCIAS

Associação Catarinense das Fundações Educacionais – **ACAFE. MEMÓRIA e DIRIGENTES** – 1974/2014. 2014. Disponível em: http://www.new.acafe.org.br/acafe/acafe. Acesso em 15 dez. 2015.

BRAATZ, S. R. **Uso de estratégias metacognitivas de leitura em alunos da disciplina de inglês instrumental**. 2012. 180 f. Dissertação (Mestrado em Educação) Programa de Pós-Graduação em Educação. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2012.

BRASIL. **LEI Nº 12.881**, DE 12 DE NOVEMBRO DE 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12881.htm>. Acesso em: 17 dez. 2015.

EBSEN, K. S.; LAFFIN, M. Terceiro Setor e Contabilidade: compilações de uma pesquisa. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, p. 11-28, 2008

CHAKRAVARTHY, B. S.; WHITE, R. E. Strategy process: forming, implementing and changing strategies. In: PETTIGREW, A.; THOMAS, H.; WHITTINGTON, R. **Handbook of Strategy and Management**. London: Sage Publications, p. 182-205, 2006.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

GONÇALVES, H. **Manual de metodologia da pesquisa cientifica**. 2. Ed. São Paulo: Avercamp, 2014.

HALL, R. H. **Organização**: estruturas, processos e resultados. 8. Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

HARDY, C.; FACHIN, R. **Gestão estratégica na universidade brasileira**: teoria e casos. 2. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2000.

LIMA, M.; SERRA, F. R.; MEYER, V. J.; FERREIRA, M. P. **Modelando o BSC para as Universidades do Sistema ACAFE.** Organizações em contexto, Ano 5, n. 9, janeiro-junho 2009.
LIMA FILHO, R. N.; BRUNI, A. L.; CORDEIRO FILHO, J. B. Planejamento estratégico em entidades do terceiro setor: uma análise na região metropolitana. **Revista de Administração e Contabilidade**, v. 2, n. 2, p. 4-19, 2010.

LOPES, J. E. de G. **O fazer do trabalho científico em ciências sociais aplicadas**. 1 ed. Recife: Editora Universitária, 2006.

KLANN, R. C.; CUNHA, P. R.; RENGEL, S.; SCARPIN, J. E. Avaliação de Desempenho das Instituições de Ensino Superior pertencentes à Associação Catarinense das Fundações Educacionais (Acafe). **Contabilidade, Gestão e Governança, Brasília**, v. 15, n. 3, p. 71-87, set./dez. 2012.

KRUGER, L. M.; BORBA, J. A.; SILVEIRA; D. da. Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do estado de Santa Catarina. **Revista de Informação Contábil**, v. 6, n. 1, p. 1-22, 2012.

MEYER, B.; MEYER J., V. "Managerialism" na gestão universitária: uma análise de suas manifestações em uma instituição empresarial. **Revista de Gestão Universitária na America Latina – GUAL**, v. 6, n. 3, p. 01-20, set. 2013.

MEYER, V. Planejamento Universitário: ato racional, político ou simbólico. Um estudo de universidades brasileiras. **Revista Alcance**, n.12, v. 3, 2005.

_____; PASCUCCI, L., MANGOLIN, L. Gestão estratégica: um exame de práticas em universidades privadas. **Revista de Administração Pública – RAP**, v. 46, n. 1, p. 49-70, 2012.

MEYER JUNIOR, V; MANGOLIM, L. **Estratégia em Universidades Privadas**: Estudo de Casos. 2006.

MINTZBERG, H . **The rise and fall of strategic planning**. New York: Freeman, 1994.

_____. **Ascenção e queda do planejamento estratégico**. Porto Alegre: Bookman, 2004.

_____. et al. **O processo da estratégia**: conceitos, contextos e casos selecionados. 4a ed. Tradução de Luciana de Oliveira da Rocha. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MOROSINI, M. FRANCO, M. E. D. P. Universidades Comunitárias e sustentabilidade: desafio em tempos de globalização. **Educar**, n. 28, p. 55-70, 2006.

POLI, O.; JACOSKI, C. Universidade comunitária regional de Chapecó: a experiência do público comunitário. In: SCHMIDT, J. P. (Org.). Instituições Comunitárias: instituições públicas não-estatais, 2009, Santa Cruz do Sul. **Anais...** Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2009.

PINTO, R. A. B. Universidade comunitária e avaliação institucional: o caso das universidades comunitárias gaúchas. **Avaliação**, v.14, n.1, p.185-215, mar., 2009.

PETTIGREW, A. M. Strategy formulation as a political process. **International Studies of Management and Organizations**, v. 7, n. 2, p.78-87, 1977.

REIS, J. A. F. dos. **A influência dos fatores de natureza política no processo estratégico**: 2014 estudo comparado de organizações acadêmicas. 2014. 260 f. Tese (Doutorado em Administração) Curso de pós-graduação em administração. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Curitiba, 2014.

QUINN, J. B. **Strategies for change**: logical incrementalism. Richard D. Irwin, Inc., 1980.

SANTOS, E.M. **Modelo conceitual de sistemas de custo por atividades para as universidades**: um estudo de caso na Universidade do Vale do Itajaí. 2001. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis. 2001

TURATO, E. R. Métodos qualitativos e quantitativos na área da saúde: definições, diferenças e seus objetos de pesquisa. **Revista Saúde Pública**, n. 39, p. 507-14, 2005.

GESTÃO ESTRATÉGICA DA QUALIDADE DA INFORMAÇÃO EM PROCESSOS OPERACIONAIS NA CONSTRUÇÃO CIVIL

Leonardo Fabris Lugoboni (leo_fabris@hotmail.com)
Doutorando em Administração FEA-USP-SP e Mestre em Administração USCS-S
Marcus Vinicius Moreira Zittei (marcuszittei@zittei.com.br)
Doutorando em Ciências Contábeis e Administraçã FURB-SC e Mestre em Ciências Contábeis FECAP-SP
José Orcélio do Nascimento (jorcelio@uol.com.br)
Mestre em Ciências Contábies FECAP-SP
Mônica Viana Callegari (monica.callegari@edu.fecap.br)
Especialista em Controladoria FECAP-SP

RESUMO

A finalidade desta pesquisa foi realizar um levantamento teórico sobre a gestão da informação, a segurança da informação, a qualidade da informação e o gerenciamento de riscos da informação. O objetivo foi verificar como as empresas do setor de construção civil estão gerenciando suas informações internas e como estão lidando com os riscos decorrentes de falhas na disponibilidade, na integridade e na confidencialidade das informações. Os dados dessa pesquisa foram analisados através de dezessete entrevistas realizadas com colaboradores de duas empresas de grande porte do setor de construção civil. Chegou-se a conclusão de que as empresas tem ciência da importância da qualidade da informação e do gerenciamento dos riscos decorrentes da informação, porem elas não possuem uma política de gerenciamento de riscos da informação adequada e não gerenciam as regras já estabelecidas referente à segurança da informação.

Palavras-chave: Gestão da Informação, Segurança da Informação, Riscos da Informação, Qualidade da Informação, Construção Civil.

1. INTRODUÇÃO

O sistema de informação estratégico é utilizado no gerenciamento da informação eno processo da tomada de decisão. Este sistema representa a evolução natural dos sistemas de informação em decorrência das necessidades empresariais em processar a informação recolhida, focando a vantagem competitiva e redefinição dos objetivos da empresa para reajustá-la às alterações ambientais.

Desta forma, os processos e mecanismos que traduzem a estratégia corporativa para a realidade, por meio de decisões e ações gerenciais têm sido analisados na política de planejamento. É possível definir as etapas da transição da estratégia de ação como: Estratégia, planejamento, orçamento e ação executiva. Os estágios de transição estão ligados por estrutura, processos e conteúdo. (CAMILLUS, 1981).

Contudo oambiente competitivo organizacional gera um clima de incerteza para a tomada de decisões, estimulando os profissionais a procurarem entender de modo mais amplo as contribuições que as tecnologias podem oferecer à gestão estratégica da informação.(MORAES, TERENCE e FILHO, 2004). Podemos entenderGestão Estratégica de Informaçãocomo um processo de busca e utilização de informações externas e internas para subsidiar decisões estratégicas. (BARBOSA, 1997).

Podemos dizer que a gestão da informação engloba a sinergia entre a tecnologia da informação, a comunicação e os recursos/conteúdos informativa, visando o desenvolvimento de estratégias e a estruturação de atividades organizacionais. Portanto, a gestão da informação implica em mapear as informações necessárias, fazer sua coleta, avaliar sua qualidade, proceder ao seu armazenamento e à sua distribuição e acompanhar os resultados de seu uso.(MORAES, TERENCE e FILHO, 2004).

Porem a vulnerabilidade ou a utilização indevida da informação podem oferecer grandes riscos às organizações. Pois a segurança da informação é imprecindível no ambiente estratégico organizacional e no ambiente competitivo de mercado.Para que as organizações obtenham sucesso no quesito segurança da informação, esta deve estar integrada com todos os níveis da organização e alinhada com os objetivos estratégicos estabelecidos no planejamento da administração organizacional (RICCIO, SAKATA e VALENTE, 2011).

De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), o risco é inerente a qualquer atividade na vida pessoal, profissional ou nas organizações, e pode envolver perdas, bem como oportunidades. O resultado das iniciativas de negócios revela que o risco pode ser gerenciado a fim de subsidiar os administradores na tomada de decisão, visando alcançar objetivos e metas dentro do prazo, do custo e das condições pré-estabelecidas. (IBGC, 2007).

Conforme Teller eKock (2013), as gestões empresariais que analisam os riscos oriundos dadeficiência das informações são capazes de impor e influenciar as decisões. Consequentemente, o processo de tomada de decisão se torna maisprofundo e mais rápido.

Muitas pessoas pensam que segurança da informação se resume à compra de equipamentos e sistemas caros, como firewalls, sistema de detecção de intrusos ou antivírus. Outras acham que incluir a adoção de politicas de segurança e o estabelecimento de responsabilidades funcionais ao aparato tecnológico é suficiente. Mas nenhuma dessas abordagens consegue prevenir perdas se forem adotadas de forma isolada e inconsequente. Segurança da informação não é uma ciência exata. Se fossemos classifica-la, ela estaria no campo de gestão de riscos. E para gerir riscos é preciso conjugar vários verbos: conhecer, planejar, agir, auditar, educar, monitorar, aprender e gerenciar são apenas alguns deles. (SÊMOLA, 2014).

Portanto o objetivo geral deste trabalho é verificar como as empresas do segmento da Construção Civil gerenciam a qualidade e os riscos da informação.

De forma geral os fatores que levam riscos de informação nas companhias são comuns, mas de acordo com o ramo de atividade eles podem variar, e na construção civil um dos fatores mais relevantes da segurança da informação é a distancia entre as obras e a admistração que define o planejamento.

As obras e os departamentos administrativos podem ficar comprometidos quando os processos são ineficazes ou, quando as ferramentas administrativas são inadequadas, ou mesmo quando a comunicação das informações é feita de forma inadequada por colaboradores, influenciando na qualidade das informações disponibilizadas para os embasamentos na tomada de decisão.

Tendo em vista o cenário apresentado, esta pesquisa busca verificar qual é a melhor forma de gestão da qualidade da informação a se utilizar como planejamento estratégico, visando o crescimento e desenvolvimento das empresas, e como estas gerenciam os riscos ocasionados pela falta de gestão da informação no setor de construção civil.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. GESTÃO DA INFORMAÇÃO

Historicamente, a gestão da informação acontecia através de métodos de análise e projetos de sistemas que enfocavam dados e processos. Dessa ênfase inicial em algoritmos, programas e processos, as metodologias de desenvolvimento migraram para uma abordagem centrada nos dados. Posteriormente, as preocupações dos analistas e dos usuários foram passando dos dados operacionais para as informações agregadas envolvidas no processo de tomada de decisão. Assim, a gestão da informação evoluiu para se tornar um apoio na tomada de decisão em situações de negociação (MACAGNAN e LINDEMANN, 2009).

Por isso, o conceito de tecnologia da informação deve ser compreendido como sendo muito mais amplo do que apenas considerá-la como processamento de dados, engenharia de software, informática ou o conjunto de hardware e software, devendo ser considerados aspectos humanos, administrativos e da organização (BORGES, PARISI e GIL, 2005).

Desta forma, a gestão da informação requer o estabelecimento de processos, etapas ou fluxos sistematizados e estruturados, associado às pessoas responsáveis por sua condução, para que se obtenham os resultados almejados. Os fluxos de informação permitem o estabelecimento das etapas de obtenção, tratamento, armazenamento, distribuição, disseminação e uso da informação no contexto organizacional (VITAL, FLORIANI e VARVAKIS, 2010).

Segundo o Tribunal de Contas da União, a informação é um ativo muito importante para qualquer instituição, podendo ser considerada, atualmente, o recurso patrimonial mais crítico. Informações adulteradas, não disponíveis, sob conhecimento de pessoas de má-fé ou de concorrentes podem comprometer significativamente, não apenas a imagem da instituição perante terceiros, como também o andamento dos próprios processos institucionais. É possível inviabilizar a continuidade de uma instituição se não for dada a devida atenção à segurança de suas informações (TCU, 2012).

Estes pontos deficitários podem ser melhorados através de uma melhor gestão da informação, com base em dados que muitas vezes já estão dentro da empresa e não são explorados de forma adequada para proporcionar crescimento, evitando a estagnação ou, até mesmo, a um prematuro encerramento de suas atividades (KRAFTA e FREITAS, 2008).

Agora sabemos o quão valiosa é a informação para o negócio, mas temos de dissecar todos os aspectos ligados à segurança, as propriedades que devem ser preservadas e protegidas para que a informação esteja efetivamente sob controle e, principalmente, os momentos que fazem parte de seu ciclo de vida. Toda informação é influenciada por três propriedades principais: confidencialidade, integridade e disponibilidade, além dos aspectos

autenticidade e legalidade, que complementam essa influencia. O ciclo de vida, por sua vez, é composto e identificado pelos momentos vividos pela informação que a colocam em risco. Os momentos são vivenciados justamente quando os ativos físicos, tecnológicos e humanos fazem uso da informação sustentando processos que, por sua vez, mantêm a operação da empresa (SÊMOLA, 2014).

Assim,a Gestão de Informação pode ser definida como um conjunto estruturado de atividades que incluem o modo como as empresas definem, obtêm, distribuem e usam a informação(COSTA e MAÇADA, 2009).

2.2. SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO

A segurança e o controle dos sistemas de informações requerem o comprometimento de todos os envolvidos no processamento de dados, desde o provedor da informação ao receptor da mesma (BORGES, PARISI e GIL, 2005).

Conforme o Tribunal de Contas da União (TCU, 2012), a segurança de informações visa garantir a integridade, confidencialidade, autenticidade e disponibilidade das informações processadas pela instituição. E define cada uma como:

Integridade - Fidedignidade das informações. Conformidade dos dados. Garantia de não violação.

Confidencialidade - Garantia de que somente pessoas autorizadas tenham acesso às informações armazenadas ou transmitidas por meio de redes de comunicação.

Autenticidade - Garantia da veracidade da fonte das informações.

Disponibilidade - Garantia de que as informações estejam acessíveis às pessoas e aos processos autorizados, a qualquer momento requerido, durante o período acordado entre os gestores da informação e a área de informática.

A Tecnologia da Informação deve efetivamente contribuir para minimizar as perdas e potencializar os investimentos. Por outro lado, a Gestão de Riscos e seu planejamento deixaram de ser apenas técnica e requer dos demais gestores o compromisso para com a informação. É no trabalho de equipe, com uma cultura de controle de riscos em todos os níveis da organização, que serão encontradas as melhores alternativas para se manter a segurança da informação de forma compatível com seu valor dentro da organização (FREITAS, 2009).

Assim podemos definir segurança da informação como uma área de conhecimento dedicada à proteção de ativos da informação contra acessos não autorizados, alterações indevidas ou sua indisponibilidade. De forma mais ampla, podemos também considera-la como a prática de gestão de riscos incidentes que impliquem o comprometimento dos três principais conceitos da segurança: confidencialidade, integridade e disponibilidade da informação. Dessa forma, estaríamos falando da definição de regras que incidiram sobre todos os momentos do ciclo de vida da informação: manuseio, armazenamento, transporte e descarte, viabilizando a identificação e o controle de ameaças e vulnerabilidades (SÊMOLA, 2014).

2.3. GESTÃO DE RISCO NA QUALIDADE E SEGURANÇA DA INFORMAÇÃO

Após verificarmos a importância da gestão e da segurança da informação, agora podemos abordar os riscos por falhas na segurança da informação.

Para Sêmola (2014), podemos classificar as ameaças à informação quanto a sua intencionalidade, e podem ser divididas nos seguintes grupos:

Naturais: Ameaças decorrentes de fenômenos da natureza, como incêndios naturais, enchentes, terremotos, tempestades eletromagnéticas, maremotos, aquecimento, poluição etc.

Involuntárias: Ameaças inconsistentes, quase sempre causadas pelo desconhecimento. Podem ser causadas por acidentes, erros, falta de energia etc.

Voluntárias: Ameaças propositais causadas por agentes humanos como hackers, invasores, espiões, ladrões, criadores e disseminadores de vírus de computador, incendiários.

Assim identificar os riscos importa em identificar as ameaças e as vulnerabilidades que podem ser aproveitadas por estas aos sistemas de informação envolvidos e o impacto que as perdas de confidencialidade, integridade e disponibilidade podem causar aos ativos (FREITAS, 2009).

Portanto no gerenciamento das operações, mostra-se fundamental existir a documentação dos processos, como forma de harmonizar e padronizar a realização das atividades. Da mesma forma, o registro (transparente a todos os atores do processo) do status de cada atividade auxilia os envolvidos a gerenciarem atividades predecessoras e sucessoras a uma atividade em andamento, além de conferir confiabilidade ao processo das informações (LUCIANO e TESTA, 2011).

Em termos estratégicos, a segurança da informação pode agregar valor ao dar maior confiabilidade ao próprio processo de transformação. A integração entre o negócio e a tecnologia empregada pode imprimir maior maturidade e solidez às transações com o cliente. A confiabilidade nas transações vai se traduzir na ideia de maior confiabilidade nos negócios (FREITAS, 2009).

Pode-se dizer que se os sistemas de gestão da informação não são eficientes, é grande a probabilidade de existir assimetria das informações, cujas consequências podem levar a problemas de risco moral. Estes problemas acabam por intervir negativamente nos resultados econômicos (MACAGNAN e LINDEMANN, 2009).

Outro risco que podemos abordar é o risco de perda de informações. De acordo com Krafta e Freitas (2008) o fato de duas ou mais bases de informações estarem ativas simultaneamente pode gerar trabalho em excesso, pois as pessoas que manipulam as bases precisam consultar e preencher mais de um local, aumentando o risco de perda de informação.

Para um bom tratamento da informação, podemos ver que um dos segredos é a análise dos riscos antecipada. Conforme Martins e Santos (2005)o Gerenciamento de Riscos é um processo contínuo, que não termina com a implementação de uma medida de segurança. Através de uma monitoração constante, é possível identificar quais áreas foram bem sucedidas e quais precisam de revisões e ajustes. Assim a análise de riscos pode ser tanto quantitativa - baseada em estatísticas, numa análise histórica dos registros de incidentes de segurança - quanto qualitativa - baseada em know-how e geralmente realizada por especialistas. Não é possível afirmar com certeza qual é a melhor abordagem, uma vez que cada uma delas fornece uma ferramenta valiosa para a estruturação das atividades de identificação de riscos.

Para Lunardi, Becker e Maçada(2010) o uso de práticas de compliance também foi apontado como um mecanismo de forte impacto sobre a gestão da TI. Pressionadaspor diferentes órgãos reguladores, muitas organizações têm se preocupadoem garantir a conformidade dos seus processos internos, visto que podemser auditadas e cobradas por esses órgãos a qualquer momento. Mesmo quenão seja responsabilidade exclusiva da área de TI, muitos dos pontos a seremauditados estão relacionados ou são dependentes da TI, como o acessoe a segurança às informações, e a integridade dos sistemas (como o uso deplanilhas eletrônicas que ficam sendo manipuladas fora dos sistemas da organização).Com o cumprimento dessas exigências, vários benefícios acabaramatingindo a área de TI, como: a redução do risco de fraudes, a revisão deprocedimentos, o desenvolvimento de práticas mais eficientes e uma melhordistribuição de responsabilidades – aspectos anteriormente considerados pelaalta administração como superficiais.

Assim verificamos que todos os riscos relacionados à Gestão da Informação estão interligados, pois os ataques contra a confidencialidade podem ter por resultado a liberação de informação não autorizada para fins de divulgação ou fraude. Ataques contra a integridade irão contra a confiabilidade da informação. E ataques contra a disponibilidade irão contra o

suporte ao serviço ou a destruição da informação (FREITAS, 2009). Por este motivo o Plano de Segurança da Informação deve ser bem definido, pois a falha em um processo pode resultar em diversos riscos para a empresa.

É fundamental que todos tenham a consciência de que não existe segurança total e, por isso, devemos estar bem estruturados para suportar mudanças nas variáveis, reagindo com velocidade e ajustando o risco novamente aos padrões especificados como ideais para o negócio (SÊMOLA, 2014).

Os riscos apontados até o momento são generalizados a qualquer tipo de empresa. Porem a Construção Civil tem riscos específicos do setor. E ConformeNascimento e Santos (2002),dado o tamanho do setor, suas características de uso intensivo de informação e a atual ineficiência de comunicação e baixa produtividade, os benefícios na integração da TI aos processos do setor seriam enormes. Infelizmente, há barreiras de diversas naturezas que ainda impedem a adoção generalizada destas tecnologias pela indústria da construção, como por exemplo, os profissionais recrutados têm perfis diferentes aos das outras indústrias e com menos exigências, a verificação das informações é feita e corrigida muitas vezes pela mão de obra operacional.Porém o potencial de utilização da TI na indústria da Construção é muito grande.

2.4. A QUALIDADE DA INFORMAÇÃO COMO GESTÃO ESTRATÉGICA

Após a globalização e o surgimento da informática, o cenário econômico mundial tornou-se mais competitivo. Passou-se de uma economia industrial para uma economia de informação, de modo que as empresas que não se informatizam perdem lugar no mercado muito rapidamente. As empresas precisam saber como gerenciar a informação interna, para conseguir alcançar diferencial competitivo no mercado (ANDREASI e GAMBARATO, 2010).

Contudo o atual cenário empresarial demonstra que a informação, seja qual for o mercado ou área de atuação da organização, vem assumindo crescente importância estratégica, tanto pela globalização dos mercados quanto pela rapidez com que as informações circulam e as mudanças ocorrem (KRAFTA e FREITAS, 2008).

Pois a rapidez, produtividade e inovação são características difíceis de serem construídas por suas naturezas conflitantes. Rapidez e produtividade são congruentes, mas adicionar a capacidade de inovação simultaneamente parece dicotômico(RODRIGUES, MACCARI e SIMÕES, 2009).

Desta forma, a Gestão da Informação pode auxiliar a agilidade e a eficiência, e conforme Slack, Chambers e Johnston(2002) pode ser utilizada como um Sistema de Apoio à Decisão, que é aquele que fornece informação com o objetivo direto de adicionar ou apoiar o processo decisório gerencial. Consegue isso estocando informação importante, processando-a, e apresentando-a de forma que possa contribuir para a decisão a ser tomada.

Pois os riscos para o negócio ocasionados pela vulnerabilidade da informação estratégica inerentes a um ambiente de TI passam muitas vezes despercebidos e isso pode reduzir consideravelmente a competitividade da empresa. Tal situação remete à necessidade de uma abordagem da segurança da informação não somente no nível operacional como normalmente é realizada, mas também em nível estratégico em qualquer organização (RICCIO, SAKATA e VALENTE, 2011).

Assim, reunir gestores com visões do mesmo objetivo, mas de pontos distintos, é fundamental para a obtenção da nítida imagem dos problemas, desafios e impactos. Por isso, envolver representantes das áreas tecnológicas, de comunicação, comercial, de negócios, jurídica, patrimonial, financeira, de auditoria etc. em muito agregará para o processo de gestão, de forma a evitar conflitos, desperdícios, redundâncias, e o principal: fomentar a

sinergia da empresa, o que intimamente alinha as suas diretrizes estratégicas de curto, médio e longo prazos (SÊMOLA, 2014).

3. METODOLOGIA

A metodologia empregada caracteriza-se como pesquisa qualitativa exploratória, pois é um estudo de natureza analítica e não estatística. Trata-se de um estudo de caso, que é uma abordagem de pesquisa que procura atender as questões do tipo "como" e "por que" tal fenômeno ocorre em determinado contexto (Yin, 1994),utilizandoentrevistas semiestruturadas feitas com colaboradores de duas empresas de grande porte do Setor da Construção Civil.

As entrevistas foram realizadas com colaboradores de todos os setores, como Financeiro, Planejamento, Contabilidade, Departamento Pessoal, Suprimentos, Depósito e Obras. E com todos os níveis de cargos como Assistentes, Analistas, Encarregados e Gestores, conforme o Quadro 1.

Quadro 1 – Relação de Cargos e Departamentos das entrevistas efetuadas.

	Empresa A				**Empresa B**			
	Assistentes	Analistas	Encarregados	Gestores	Assistentes	Analistas	Encarregados	Gestores
Financeiro	1	1	-	-	-	1	1	-
Planejamento	-	1	-	1	-	1	-	-
Contabilidade	-	1	1	-	1	1	-	1
DeptoPessoal	-	1	-	-	-	1	-	-
Suprimentos	-	-	-	-	1	-	-	-
Depósito	-	-	-	-	1	-	-	-
Obras	-	-	1	-	-	-	-	-

Fonte: dados da pesquisa

Assim esta pesquisa busca verificar qual é a melhor forma de gestão da qualidade da informação a se utilizar como planejamento estratégico, bem como as empresas gerenciam os riscos ocasionados pelas ameaças à gestão da informação no setor de construção civil.

4. ANÁLISE DOS DADOS

As empresas em estudo têm as sedes localizadas na cidade de São Paulo, porém possuem obras em andamento em várias cidades do Brasil como: São Paulo, São José dos Campos, Campinas, Cubatão, Manaus, Araucária, Betim, entre outras.

A “empresa A” possui mais de 40 anos de mercado, com aproximadamente setecentos colaboradores internos e um mil colaboradores terceirizados. Considerada uma empresa de grande porte do setor de Construção Civil, possui maior operação na área de Edificações e Estruturas.Encontra-se em fase de reestruturação dos objetivos com foco no crescimento em outros setores da área de Construção Civil.

A “empresa B” possui quase 30 anos de mercado, com aproximadamente dois mil colaboradores internos. Considerada uma empresa de grande porte do setor de Construção Civil, possui maior operação na área Industrial e de Manutenções.

Verificou-se na literatura pesquisada, o quão importante é a Gestão da Informação nas empresas. E como sua utilização e disponibilidade podem acarretar em riscos para a organização. De acordo com os colaboradores entrevistados, observou-se quetodos têm conhecimento desta importância e que a administração das empresas tem preocupação com o assunto.

Conforme os colaboradores da “empresa A”, existe um portal Intranet onde todas as informações são armazenadas e podem ser consultadas apenas por pessoas autorizadas de

acordo com a necessidade de cada área, e a politica de segurança da informação é devidamente divulgada. Já na “empresa B”, os colaboradores tem ciência da importância da segurança da informação, porem não souberam explicar como funciona a politica da empresa.

Com relação à responsabilidade da Segurança da Informação, há uma dificuldade na definição, pois tanto na “empresa A”, como na “empresa B” cada colaborador respondeu à esta pergunta de forma diferente. Alguns acreditam que seja de responsabilidade do departamento de TI, porém outros acreditam que seja de responsabilidade de todas as áreas, onde cada área tem a sua participação. Conforme Sêmola (2014), a segurança da informação é de responsabilidade de todas as áreas, onde a junção de todas as opiniões geram melhores resultados e diminuem os riscos. Desta forma podemos ver uma falha na comunicação da politica de segurança de informação, pois obtemos respostas diversas, não obtendo sinergia entre as áreas.

Referente ao fluxo de informações entre as diversas áreas verificou-se que tanto a “empresa A”, como a “empresa B”, os colaboradores não tem conhecimento de como as demais áreas funcionam, armazenam ou geram as informações. Cada colaborador tem acesso apenas às informações geradas por sua área. Apenas os Gestores tem acesso a todas as informações e repassam conforme a necessidade.Devido à isto, apenas eles possuem conhecimento de todo o fluxo de informações.

Neste caso, temos de um lado a segurança de que a informação não passará por pessoas não autorizadas, porém a restrição na disponibilidade da informação poderá implicar em dificuldades e atrasos nos processos da empresa. Conforme Vital, Floriani e Varvakis (2010) deve-se estabelecer processos dos fluxos de informações e divulga-los para sinergia das áreas.

Já considerando a linguagem do fluxo de informações, podemos ver que este métododе apenas os gestores terem acesso às informações de outras áreas, facilita na hora de repassar aos colaboradores. Pois desta forma o gestor de cada área repassa apenas o essencial para o trabalho de cada um, este “filtro” facilita a compreensão das informações por todos.

Observou-se também, que ambas as empresas incentivam os funcionários a repassar os conhecimentos. Com o intuito de ter uma pessoa “backup” para casos de ausência de um colaborador. Podemos considerar este procedimento como uma prevenção para garantir a agilidade e eficiência nos processos da empresa, conforme o Gestor Contábil da “empresa B”.

Com relação aos comunicados gerais, a “empresa A” utiliza um portal Intranet restrito a funcionários e a formalização das informações por e-mail, assim nos informou a Analista Financeiro. Já a “empresa B” também utiliza o e-mail e os murais informativos que são espalhados pela empresa e obras, conforme o Assistente de Suprimentos.

Agora vamos abordar os sistemas de informação utilizados pelas empresas.Ambas utilizam um sistema ERP, onde cada área tem um modulo que deve ser alimentado com as informações respectivas das áreas, e o sistema tem o objetivo de integrar essas informações para atender os Órgãos Públicos e ajudar na Gestão da Empresa. Nas duas empresas os acessos aos módulos é restrito para cada colaborador conforme a função e a área de atuação. Apenas os gestores têm acessos às informações de outros departamentos, porém eles possuem somente acesso de visualização, pois as inclusões e alterações das informações são restritas a cada área.

Na “empresa A” todos os colaboradores dizem que o sistema é de fácil utilização, que todas as informações necessárias são obtidas com agilidade e consistência. Todos os funcionários responderam que receberam os treinamentos e cursos devidos para manuseio do sistema. A única dificuldade encontrada foi nos relatórios gerados pelo sistema, forçando-os a utilizar planilhas e controles externos em alguns casos. Mas de maneira geral, a “empresa A” utiliza poucos controles externos ao sistema de informação utilizado na organização, assim a maior parte das informações são centralizadas no sistema.

Já na “empresa B” todos os colaboradores informaram ter muitas dificuldades com relação à utilização do sistema de informação. Eles têm dificuldades de obter informações, pois não tiveram o treinamento devido. Conforme a Analista Fiscal, “a necessidade de controles externos é grande, pois não se pode confiar nos relatórios gerados pelo sistema”.

Conforme literatura pesquisada, a “empresa B” corre grandes riscos de integridade e autenticidade das informações. Conforme oTCU (2012) estes riscos podem comprometer significativamente o andamento dos próprios processos institucionais.Outra ameaçarelacionada a este caso domau uso do sistema de informação e a necessidade de controles externos,é o risco de perda de informações, que de acordo com Krafta e Freitas (2008) o fato de duas ou mais bases de informações estarem ativas simultaneamente pode gerar trabalho em excesso, pois as pessoas que manipulam as bases precisam consultar e preencher mais de um local, aumentando o risco de perda de informação.

Ao abordarmos o tema Gerenciamento de Riscos, questionamos se as empresas tinham algum tipo de projeto relacionado a isto. Todos os departamentos responderam apenas sobre a politica de riscos de acidentes nas obras. Que nas duas empresas é tratado com grande importância, acima de qualquer outro tipo de risco. O único departamento preocupado com riscos de informação, foi o departamento de planejamento financeiro. Que abordou apenas os riscos financeiros decorrentes de falhas nas informações. Porem, nenhuma das empresas tem uma politica de gerenciamento de riscos da informação.

Conforme Sêmola (2014) é fundamental que todos tenham a consciência de que não existe segurança total e, por isso, devemos estar bem estruturados para suportar mudanças nas variáveis, reagindo com velocidade e ajustando o risco novamente aos padrões especificados como ideais para o negócio.

E para isto ocorrer, é imprescindível que a empresa tenha uma politica de gestão de riscos de informação, e que ela seja disseminada por toda a empresa.

Desta forma, também devemos verificar se a distância entre as obras e a sede, pode ser um risco para a empresa.

Mais uma vez, para a “empresa A” isto não é considerado um problema. Pois, conforme o Analista de Planejamento,“as informações disponibilizadas no sistema e a comunicação entre as áreas não é considerada uma dificuldade”.

Já para a “empresa B”, o problema sistêmico e a falta de treinamento dos colaboradores pode se tornar um risco para a empresa com relação a distancia entre as obras. Todos os colaboradores apontaram dificuldades com relação a distancia. Como, por exemplo, a Analista do Departamento Financeiro apontou que “muitas vezes a operação fica parada por conta dos colaboradores das obras não transmitirem as informações em tem hábil”. Pois a maioria das informações são repassadas via e-mail, já que o sistema não é “alimentado” corretamente.

Quando entramos na questão de confidencialidade das informações, ambas as empresas apontam este tema como de extrema importância. Porém como já analisamos outros pontos de riscos, e podemos ver que principalmente a “empresa B” corre grandes riscos com relação à confidencialidade de suas informações. Pois a sua deficiência com relação a ter muitos controles externos ao sistema e a falta de orientação, ou devido treinamento, de seus colaboradores, pode sim colocar em risco a confidencialidade de suas informações.

Conforme Sêmola (2014) toda informação é influenciada por três propriedades principais: confidencialidade, integridade e disponibilidade, além dos aspectos autenticidade e legalidade, que complementam essa influencia, que por sua vez, mantêm a operação da empresa.

Todos os colaboradores foram unanimes em afirmar que a qualidade da informação pode sim influenciar em uma tomada de decisão, conforme observou-se na literatura pesquisada, a informação com qualidade pode ser utilizada como um Sistema de Apoio à

Decisão, que é aquele que fornece informação com o objetivo direto de adicionar ou apoiar o processo decisório gerencial (SLACK, CHAMBERS e JOHNSTON, 2002).

"As decisões devem ser tomadas com base em informações claras e de qualidade, pois assim elas terão um suporte melhor para atingir seu objetivo" - Analista de planejamento da "empresa A".

"As informações sem consistência podem levar a uma tomada de decisão errada, e isto poderá trazer graves problemas para a empresa" - Analista financeiro da "empresa B".

A analista fiscal da "empresa B" já destacou a continuidade da empresa, abordando que falhas na informação podem prejudicar a formação de custo dos projetos, colocando em risco os resultados financeiros da empresa, assim influenciando fortemente na tomada de decisão dos gestores.

Assim como a encarregada do financeiro da "empresa A" considerou que a qualidade nas informações pode habilitar a empresa a alcançar seus objetivos pelo uso eficiente dos recursos disponíveis, assim a informação é essencial para o sucesso num ambiente de concorrência.

Cada um abordou um tema de relevância na empresa, o que nos mostra como a qualidade da informação pode beneficiar e influenciar todos os setores da empresa. E como a sua falta poderá causar vários riscos a continuidade do negócio.

Assim confirma-se a teoria de Riccio, Sakata e Valente (2011), ondeafirmam que os riscos para o negócio ocasionados pela vulnerabilidade da informação estratégica inerentes a um ambiente de TI passam muitas vezes despercebidos e isso pode reduzir consideravelmente a competitividade da empresa.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo verificar qual é a melhor forma de gestão da qualidade da informação a se utilizar como planejamento estratégico, bem como as empresas gerenciam os riscos ocasionados pela falta de gestão da informação no setor de construção civil.

As empresas tem conhecimento da importância da informação, dos riscos que a falta de gestão da informação podem acarretar a empresa, porém, nem a "empresa A" e nem a "empresa B" gerenciam a informação com a devida importância.

A "empresa A" se preocupa um pouco mais com os processos de gerenciamento de informação, treinando seus usuários e se preocupando em restringir o acesso a qualquer colaborador, porém, também não possui uma política de gerenciamento de riscos, criando uma vulnerabilidade.

A "empresa B" já está correndo vários riscos com relação falta de gerenciamento de informação. Notou-se que existe uma preocupação da empresa com relação a isto, porém não há nenhuma atividade de prevenção ou gerenciamento de riscos.

Nenhuma das empresas tem um planejamento definido para auxiliar no gerenciamento de riscos de informações. Existe uma politica de segurança das informações, onde são abordadas algumas regras para minimizar riscos, porem não há controle de como essas regras são executadas.

Para Sêmola (2014), a Gestão da Informação é de extrema importância, e seu gerenciamento deve ser prioritário entre todas as áreas da empresa, para obter a sinergia de opiniões, visando melhorias nos processos.Deve-se fazer o levantamento de riscos constantemente, e gerenciar os riscos da melhor forma possível. Pois não há como não ter riscos, eles apenas podem ser minimizados.

REFERÊNCIAS

ANDREASI, M.S.; GAMBARATO, V.T.S. Uso Da Tecnologia Da Informação Como Vantagem Competitiva Nas Organizações. **Tékhne ε Lógos**, Botucatu, SP, v.1, n.2, fev. 2010.

BARBOSA, R. R. Monitoração Ambiental: uma Visão Interdisciplinar. **Revista de Administração**, São Paulo: v.32, n.4, p. 42-53, 1997.

BORGES, T.N.; PARISI, C.; GIL, A.D.L. O Controller como Gestor da Tecnologia da Informação - Realidade ou Ficção? **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 4, p. 119-140,Oct 2005.

CAMILLUS, J.C. Corporate strategy and executive action: Transition stages and linkage dimensions. **Academy of Management.The Academy of Management Review (pre-1986)**, Briarcliff Manor, v. 6, n. 2, p. 253, 04 1981.

COSTA, J.C.; MAÇADA, A.C.G. Gestão Da Informação Interorganizacional Na Cadeia De Suprimentos Automotiva/InterorganizationalInformation Management In The AutomotiveSupply Chain. **RAE - Eletrônica**, São Paulo, v. 8, n. 2, p. 1-25, Jul 2009.

FREITAS, E.A.M. Gestão De Riscos Aplicada A Sistemas De Informação: Segurança Estratégica Da Informação. **Biblioteca Digital da Câmara dos Deputados**, 2009.

IBGC - Instituto Brasileiro De Governança Corporativa. **Guia de orientação para gerenciamento de riscos corporativos**. São Paulo: p. 11, 2007.

KRAFTA, L.; FREITAS, H. Ação Comercial Baseada Na Gestão Da Informação De Uma Pequena Empresa De TI/CommercialActionBasedOnInformation Management In A Small It Company. **Journal of Information Systems and Technology Management: JISTEM**, Sao Paulo, v. 5, n. 3, p. 483-503, 2008.

LUCIANO, E.M.; TESTA, M.G. Controles De Governança De Tecnologia Da Informação Para A Terceirização De Processos De Negócio: Uma Proposta A Partir Do Cobit/ControlsOfInformation Technology Management For Business Processes Outsourcing BasedOnCobit. **Journal of Information Systems and Technology Management : JISTEM**, Sao Paulo, v. 8, n. 1, p. 237-262, 2011.

LUNARDI, G.L.; BECKER, J.L.; GASTAUD MAÇADA, A.C. Impacto da adoção de mecanismos de governança de Tecnologia de Informação (TI) no desempenho da gestão da TI: uma análise baseada na percepção dos executivos. **Revista de Ciencias da Administracao**, Florianopolis, v. 12, n. 28, p. 11, Sep 2010.

MACAGNAN, C.B.; LINDEMANN, A. Gestão Da Informação E O Processo De NegociaçãoBancária/Administration Of The Information And The Process Of Bank Negotiation. **Journal of Information Systems and Technology Management : JISTEM**, Sao Paulo, v. 6, n. 1, p. 93-109, 2009.

MARTINS, A.B.; SANTOS, C.A.S. Uma Metodologia Para Implantação De Um Sistema De Gestão De Segurança Da Informação/A MethodologyToImplementAnInformation Security

Management System. **Journal of Information Systems and Technology Management : JISTEM**, Sao Paulo, v. 2, n. 2, p. 121-136, 2005.

MORAES, G.D.D.A.; TERENCE, A.C.F.; FILHO, E.E. A Tecnologia Da Informação Como Suporte À Gestão Estratégica Da Informação Na Pequena Empresa/Information Technology As A SupportTo The Strategic Management OfInformation In Small Businesses. **Journal of Information Systems and Technology Management: JISTEM**, São Paulo, v. 1, n. 1, p. 28-44, 2004.

NASCIMENTO, L. A.; SANTOS, E. T. Barreiras para o uso da tecnologia da informação na indústria da construção civil. In: WORKSHOP NACIONAL DE GESTÃO DE PROCESSO NA CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIOS, Porto Alegre. PUC, 2002.

RICCIO, E.L.; SAKATA, M.C.G.; VALENTE, N.T.Z. Resultados do 8º Contecsi - Congresso Internacional De Gestão Da Tecnologia E Sistemas De Informação/OutcomesOf The 8ThContecsi - InternationalConferenceOnInformation Systems And Technology Management. **Journal of Information Systems and Technology Management : JISTEM**, Sao Paulo, v. 8, n. 2, p. 471-507, 2011.

RODRIGUES, L.C.; MACCARI, E.A.; SIMÕES, S.A. O Desenho Da Gestão Da Tecnologia Da Informação Nas 100 Maiores Empresas Na Visão Dos Executivos De TI/It Management Design At The Top 100 BrazilianCompanies, AccordingToTheirCIOs. **Journal of Information Systems and Technology Management : JISTEM**, Sao Paulo, v. 6, n. 3, p. 483-505, 2009.

SÊMOLA, M. Gestão da Segurança da Informação: uma visão executiva. **Editora Campus**, **2º edição.** Rio de Janeiro. Elsevier, 2014.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.;JOHNSTON, R. Administração da produção. 2º ed., 747p.São Paulo: Atlas, 2002.

TCU - Tribunal De Contas Da União. Boas Práticas em Segurança da Informação, 4º edição**. Secretaria de Fiscalização de Tecnologia da Informação**, Brasília, 2012.

TELLER, J.; KOCK, A. An empirical investigation on how portfolio risk management influences project portfolio success. **InternationalJournalof Project Management**, Kidlington, v. 31, n. 6, p. 817, 08 2013.

VITAL, L.P.; FLORIANI, V.M.; VARVAKIS, G. Gerenciamento Do Fluxo De Informação Como Suporte Ao Processo De Tomada De Decisão. **Inf. Inf.**, Londrina, v. 15, n. 1, p. 85 - 103, jul./jun. 2010.

YIN, R. K. Case studyresearch: design andmethods. 2nd ed. Newbury Park: Sage, 1994.

Roteiro das entrevistas com os colaboradores de Empresas do Setor de Construção Civil sobre Gestão de Informação.

1) Qual porte se enquadra a empresa que trabalha (Pequeno, Médio ou Grande)?
2) Aproximadamente, quantos funcionários trabalham em sua empresa?
3) Qual o seu cargo?

4) A administração de sua empresa mostra interesse pelos temas de Gestão e Segurança da Informação? Por favor, explique.
5) Em sua empresa a Segurança da Informação é considerada uma responsabilidade de qual área?
6) Você tem ciência de todos os processos Operacionais e Administrativos da empresa? Sabe como funcionam os fluxos de informações entre as áreas?
7) Tratando-se de fluxos de informações em sua empresa, como você consideraria a linguagem do fluxo? (Ex. se é simples, clara, de fácil compreensão)
8) Tratando-se de fluxos de informações em sua empresa, qual método mais comum de divulgação das informações? (Ex. mural, reuniões, e-mail)
9) Tratando-se de fluxos de informações em sua empresa, considerando a comunicação entre os departamentos e colaboradores, quando necessário as informações são de fácil acesso e com agilidade?
10) O sistema de informação (ERP) utilizado por sua empresa é de fácil uso? Explique os pontos abaixo:
A) Você consegue obter as todas as informações desejadas?
B) Houve treinamento e orientação para a busca e entendimento das informações necessárias?
11) Você utiliza controles externos ao sistema operacional da empresa? (ex. relatórios e indicadores em planilhas de Excel).
12) Qual o volume de informações externas (muitos controles para análises, ou poucos controles externos ao sistema operacional)?
13) Você é incentivado pela empresa a compartilhar seus conhecimentos e informações?
14) Sua empresa tem alguma atividade de gerenciamento de riscos? Se sim, por favor, cite quais.
15) Você consideraria que a distância entre os departamentos administrativos e as áreas operacionais (obras) cria dificuldades e problemas no fluxo de informações? Se sim, por favor, comente o motivo.
16) Na sua opinião, qual nível de importância a empresa considera/trata a confidencialidade das informações?
17) Na sua opinião, a qualidade das informações podem influenciar nas tomadas de decisões na gestão da empresa? Por favor, comente.

IMPACTO DAS CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS DOS ALTOS EXECUTIVOS NO DESEMPENHO EMPRESARIAL NO SETOR DE BENS INDUSTRIAIS

Arthur Lemos Pereira
Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
arthurlemos27@gmail.com

RESUMO

O objetivo deste estudo é a análise da relação das características demográficas da diretoria executiva e o desempenho empresarial representado pelo índice de rentabilidade. Para o alcance deste objetivo são analisadas as informações das características dos gestores que compõem os escalões superiores como, idade, experiência, formação, gênero e dualidade com a rentabilidade das empresas listadas na BM&FBOVESPA no setor de bens industriais, entre os anos de 2010 a 2014. O trabalho é desenvolvido com base em investigação bibliográfica para o levantamento da literatura existente. Utiliza-se também a pesquisa documental para a coleta de dados. Em termos de enquadramento metodológico, esse estudo se caracteriza com descritivo. Os resultados obtidos não mostraram uma influência clara ou significativa das características demográficas, criando a necessidade de estudos mais abrangentes para confirmar a existência de tal influência.

Palavras-chave: Teoria dos Escalões Superiores, Avaliação de Desempenho, Índices de Rentabilidade.

IMPACT OF DEMOGRAPHIC CHARACTERISTICS OF TOP EXECUTIVES IN BUSINESS PERFORMANCE IN THE INDUSTRIAL GOODS SECTOR ABSTRACT

The aim of this study is the analysis of the demographic characteristics of the executive board and corporate performance represented by the profitability index. To achieve this objective analysis of the information on the characteristics of managers that make up the upper echelons as age, experience, education, gender and duality to the profitability of companies listed on the BM & FBOVESPA in the industrial goods sector, between the years 2010-2014. The work is developed based on literature research to survey the existing literature. It is also used to document research to collect data. In terms of methodological framework, this study is characterized with descriptive. The results did not show a clear or significant influence of demographic characteristics, creating the need for more comprehensive studies to confirm this influence.

Keywords: Upper Echelons Theory, Performance evaluation, Profitability ratios.

1. INTRODUÇÃO

O atual panorama econômico é caracterizado pela ampla concorrência e por constantes variações no que tange ao mercado empresarial. O que cria a necessidade de estratégias que antecipem cenários futuros e ajudem a explicar resultados passados, além de ações que visem a obtenção da vantagem competitividade. No passado essa busca era voltada

para aspectos externos a organização, no entanto, estudos sobre estratégia têm apontado os altos gestores, ou seja, os talentos humanos da empresa como fonte de criatividade e chave para criação e manutenção da vantagem competitiva (SERRA, SERRA, TOMEI, 2014; RAJA *et al*, 2009).

Estudos voltados para a importância dos gestores começaram a ganhar relevância na década de 50 (BOONE, VAN OLFFEN, VAN WITTELOOSTUIJN, 1998). Uma das teorias apontadas em estudos deste gênero posteriormente foi a Visão Baseada em Recursos (VBR) que aponta os recursos próprios e únicos de cada organização como fonte de vantagem competitiva (WERNERFELT, 1984; BARNEY, 1991; SERRA, SERRA, TOMEI, 2014).

De acordo com essa teoria, as empresas apresentam resultados diferentes por possuírem recursos diferentes. Para que um recurso seja fonte de vantagem competitiva, ele deve ser valioso a fim de possibilitar a exploração de oportunidades e a neutralização de ameaças, raro, para que não possa estar disponível para os atuais ou futuros concorrentes, inimitável, para que não possa ser reproduzido e não substituível, de forma que outros recursos não possam prover o mesmo resultado (BARNEY, 1991).

Não existe um modelo pré-determinado que aponte que a soma deste ou daquele recurso será fonte de sucesso, porém sabe-se que a gestão dos executivos que estão à frente das organizações pode atuar como um recurso estratégico empresarial, essa é a premissa da Teoria dos Escalões Superiores (TES) uma teoria estratégica que é um dos sub-campos da VBR (BARNEY, 1991; SERRA, SERRA, TOMEI, 2014). Os primeiros autores a apontarem esta relação foram Hambrick e Mason (1984) ao afirmarem que "os gestores importam". Os mesmos defendem o argumento de que as organizações são um reflexo de seus gestores de topo e destacam a sua grande influência na formulação e adoção da melhor estratégia organizacional, a fim de alcançar um elevado nível de desempenho corporativo (HAMBRICK, MASON, 1984; DÍAZ, RODRÍGUEZ, SIMONETTI, 2015).

Desde então, estudos empíricos têm examinado o efeito das características dos altos executivos como o prestígio, propriedade, estrutura e experiência na sobrevivência de empresas após a abertura do capital (BACH, SMITH, 2007), a correlação entre as escolhas estratégicas e seus líderes (SIMEON, 2001), suas experiências de trabalho e rede de relacionamentos como antecedentes para o empreendedorismo corporativo (WEI, LING, 2015), além dos reflexos dos líderes estratégicos na qualidade das decisões (LIN, RABABAH, 2014).

Considerando o exposto, o intuito deste estudo é responder à seguinte pergunta de pesquisa: **qual a relação entre as características demográficas dos altos executivos e o desempenho empresarial no setor de bens industriais?** Para responder essa questão, tem-se como objetivo averiguar a existência de relação entre características demográficas (idade experiência, gênero, formação e dualidade) da diretoria executiva com o desempenho empresarial representado pelo índice de retorno sobre ativos de empresas listadas no setor de bens industriais na BM&FBOVESPA, entre os anos de 2010 a 2014.

Este estudo justificasse pelo caráter interdisciplinar, ao combinar conhecimentos da controladoria, estratégia e psicologia, além da carência de estudos da teoria em âmbito nacional. Este artigo será estruturado da seguinte forma: iniciando por este tópico de caráter introdutório, seguido pelo referencial teórico, posteriormente será descrita a metodologia, a seguir serão apresentados os resultados da pesquisa e, por fim, as considerações finais e as referências bibliográficas utilizadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

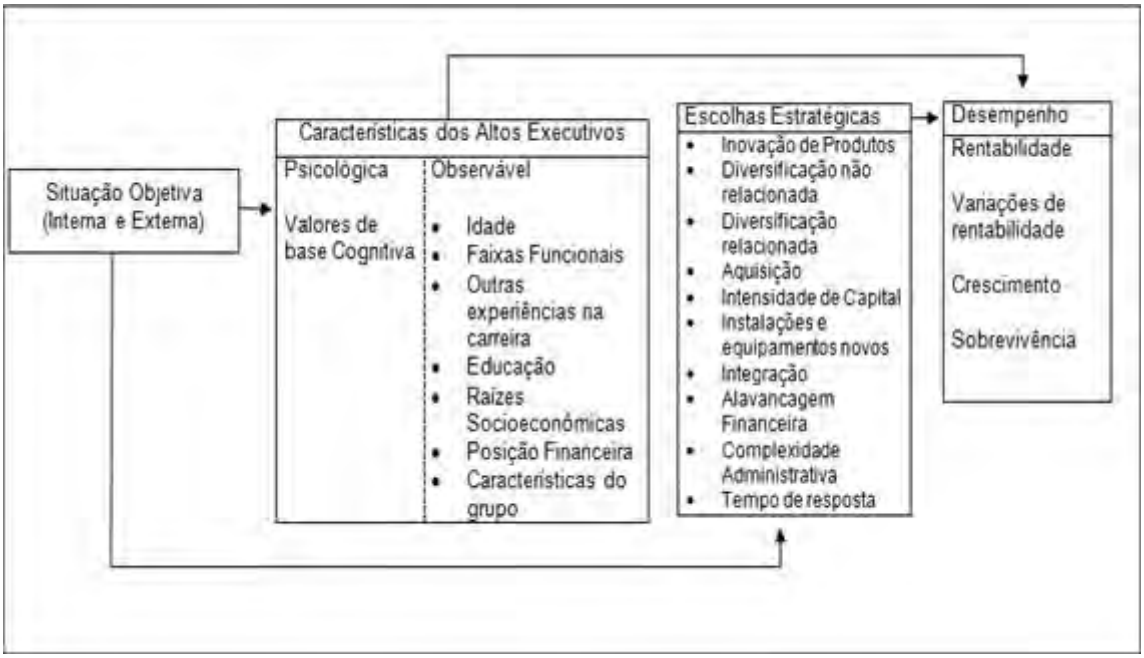
Este tópico expõe a Teoria dos Escalões Superiores e os métodos de avaliação de desempenho.

2.1. Teoria dos Escalões Superiores

Dentre as características internas da organização pode-se destacar os recursos, já que os mesmos possuem papel fundamental na busca pela vantagem competitiva. A diferenciação empresarial, a estratégia competitiva escolhida, e a busca pelo melhor método ou sistema depende de recursos raros e valiosos, tais como as marcas, as patentes, as redes de serviços e de distribuição, que também são fatores de produção (BARNEY, 1991), essa é a premissa da perspectiva da Visão Baseada em Recursos (VBR).

De acordo com a Visão Baseada em Recursos, as empresas possuem resultados diferentes por possuírem recursos diferentes (BARNEY, 1991). Desta forma, os recursos e competências únicos de cada entidade são os fatores que determinarão o seu sucesso. Não existe um modelo pré determinado que defina que a soma de determinados bens garantirão uma melhor *performance*, entretanto, sabe-se que os executivos que estão à frente da organização são um recurso (SERRA et al, 2014), que terá como efeito uma maior capacidade de inovação e criatividade (RAJA et al. 2009), esse é o pressuposto da Teoria dos Escalões Superiores (TES) (HAMBRICK, MASON, 1984).

Tendo como marco inicial a publicação de Hambrick e Mason, em 1984, a Teoria dos Escalões Superiores possui a premissa de que os gestores que estão à frente da organização desempenham papel importante na estratégia e nas decisões, influenciando nos resultados organizacionais. As decisões estratégicas da empresa são influenciadas pelo talento gerencial, conhecimento, habilidades e estilos cognitivos do alto escalão (HAMBRICK; MASON, 1984).



Fonte: Adaptado de Carpenter et al. (2004)

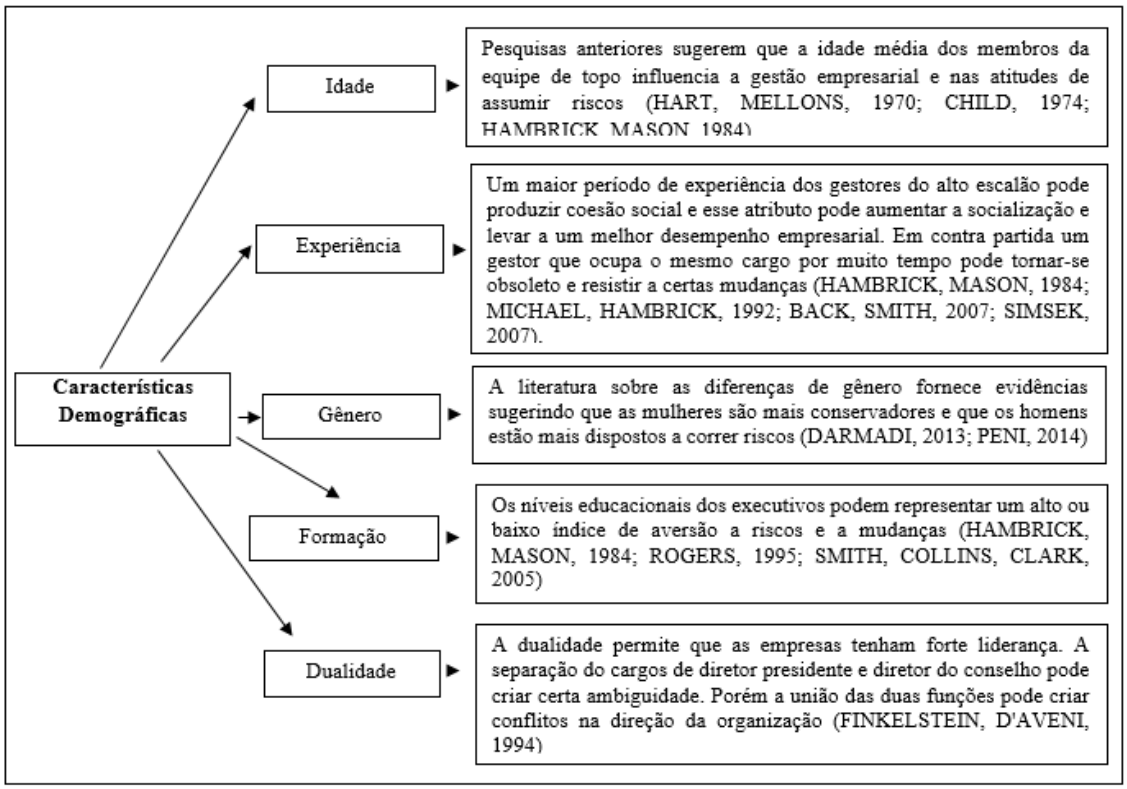
Figura 1 - Teoria dos Escalões Superiores

O modelo inicial mostra que as características cognitivas, valores e percepções dos executivos influenciam sua tomada de decisão e consequentemente no desempenho empresarial (CARPENTER et al., 2004).

No artigo seminal de Hambrick e Mason (1984), são fornecidos três benefícios principais. Primeiramente a possibilidade de auxílio na previsão dos resultados organizacionais, posteriormente a possibilidade de servir como uma base para a escolha e crescimento dos executivos de nível superior, e por último a utilização com o caráter preditivo dos movimentos da concorrência (CRISTIAN, BAÚ DAL MAGRO, 2013)

2.1.1. CARACTERÍSTICAS DEMOGRÁFICAS

No modelo inicial, as principais características demográficas destacadas foram a idade, experiência e formação (educação), gênero, origem e características socioeconômicas do grupo (GELETKANYCZ, SANDERS, 2004; PENI, 2014). Posteriormente outras características foram adicionadas a teoria como dualidade, heterogeneidade funcional e nível de internacionalização (CARPENTER et al., 2004; TETRAULT SIRSLY, 2009; LI, TAN, 2013). Na Figura 2 são descritas as características demográficas utilizadas:



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 2 - Características Demográficas

No tópico a seguir apresentam-se os índices de rentabilidade utilizados como métricas para a avaliação de desempenho.

2.2 Desempenho Empresarial

A forma mais comumente usada para mensurar a saúde financeira da organização é por meio da análise dos índices de rendimento. Para esse estudo visando medir a saúde da empresa como um todo será utilizado o retorno sobre o ativo (ROA) por ser o mais indicado para avaliação de unidades de negócio (OYADOMARI et al, 2008).

Os índices de rentabilidade medem o quanto uma empresa está sendo lucrativa ou não, através dos capitais nela investidos, o quanto renderam os investimentos e, qual o resultado econômico da empresa. O seu conceito analítico é o quanto maior melhor (VIEIRA et. al., 2011).

Estudos da Teoria dos Escalões Superiores já buscaram utilizar a índice Retorno sobre Ativos para mensurar o desempenho empresarial. Wang e Gao (2010) relacionaram a posse das equipes de gestão de topo de 73 empresas imobiliárias chinesas com o Retorno sobre Ativos, por este ser o mais amplamente utilizado para mensurar o desempenho no curto e no longo prazo. Peni (2014) centrou seu estudo na relação entre as características do CEO e desempenho da empresa representado por índices como o Retorno sobre Ativos. McLelland, Barker e Oh (2012) examinaram a influência do horizonte da carreira do CEO ao analisar a posse e o retornos futuros do ativo. Visando estabelecer se as características demográficas dos

altos executivos das empresas listadas na Bovespa no setor de Bens Industriais apresentam alguma relação com o desempenho empresarial? Para esclarecer como responder este questionamento apresenta-se a metodologia empregada no estudo.

3. METODOLOGIA

Em termos de enquadramento metodológico, esse estudo se caracteriza com descritivo no que tange aos objetivos já que possui como finalidade a busca pela relação entre as características dos altos executivos e os resultados organizacionais representados por um indicador econômico-financeiro (RICHARDSON, 1999).

Do ponto de vista dos procedimentos técnicos, a pesquisa é bibliográfica, uma vez que foi feito um levantamento da literatura existente (GIL, 2002). Em relação à coleta de dados, a pesquisa é documental, já que foi feito uso das demonstrações contábeis e de relatórios financeiros das empresas listadas no setor de bens industriais (GIL, 2002). No que tange a abordagem a pesquisa caracterizasse como qualitativa, pois, visa à descrição da complexidade de determinado problema (RICHARDSON, 1999).

Este estudo se baseia nas empresas do setor de bens industriais com ações negociadas na BM&FBOVESPA (Bolsa de Valores de São Paulo) no período de 2010 a 2014. A escolha desta população deve-se a possibilidade de acesso as informações financeiras, sobre os resultados anuais como Balanço Patrimonial e Demonstração do Resultado do Exercício, entre outros dados disponíveis.

O setor de bens industriais foi escolhido por deter duas caraterísticas que a tornam protagonista dos momentos de expansão e retração em qualquer economia onde o mesmo possui presença significativa como no Brasil. O primeiro por produzir bens duráveis, seja de capital ou de consumo, sua produção é dependente, como nenhum outro setor, do crédito e de antecipações dos agentes, incluindo empresários, consumidores e bancos, sobre as perspectivas econômicas futuras. Em segundo lugar, a indústria tem um poder, que também não é encontrado em outros setores, de irradiar para si própria e para o resto da economia os fatores de dinamismo ou de queda (ALMEIDA, 2015).

A delimitação temporal é devido às mudanças impostas pela Lei no. 11.638/07 que tiveram como intuito a harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais, como essa Lei passou a ter caráter obrigatório no ano de 2010, e as mudanças impostas causaram variações consideráveis nos valores, variações essas, que não são resultado de mudanças econômicas ou da influência da gestão, e sim da forma como são calculados esses valores.

A população corresponde a 35 empresas. Três instituições não apresentaram dados necessários para a análise, com ausência do retorno sobre ativos ou de alguma característica referente aos gestores. Dessa forma 32 empresas foram utilizadas na análise.

Os dados referentes às demonstrações contábeis foram retirados do *software* Economática. Os dados referentes à Teoria dos Escalões Superiores foram retirados do site BM&FBOVESPA empresa por empresa, no sub-item assembleia e administração, que compõem o item formulários de referência que faz parte do campo relatórios financeiros.

Para empresas que apresentaram troca de executivo dentro do ano, como critério de classificação, primeiramente escolheu-se o executivo que ficou mais tempo no ano em análise, e em casos em que houve empate, optou-se em incluir o executivo que ficou mais tempo na empresa.

Após a coleta, os dados foram exportados para planilhas eletrônicas. As informações levantadas são referentes a idade, tempo no cargo, gênero, formação acadêmica,

e dualidade. Informações como idade e tempo de mandato foram utilizados dados em anos. Foram estabelecidas quatro faixas para as duas variáveis. Para a variável formação foram utilizados dois critérios, o curso de graduação e a realização de pós-graduação. Ainda no caso da formação, segrega-se em áreas de atuação como: (i) Ciências Sociais Aplicadas; (ii) Tecnologia da Informação; (iii) Ciências Jurídicas; iv) Ciências Exatas; (v) Comunicação Social; (vi) Ciências da Saúde e; (vii) Sem informação. Para a variável dualidade foi utilizada a categorização diretor presidente e diretor presidente e presidente do conselho. Para variável gênero foi utilizada a categorização presença feminino e ausência de presença feminina.

Para a operacionalização do objetivo do estudo, inicialmente os dados dos executivos (idade, tempo no cargo, formação, gênero, dualidade) e o desempenho empresarial foram analisados por meio de análise descritiva visando a explicação das hipóteses formuladas deste estudo.

H1 - Quanto maior a idade do executivo menor o desempenho empresarial.

A idade dos gerentes pode afetar a sua atitude em relação ao risco. Gerentes mais jovens estarão mais inclinados a perseguir estratégias arriscadas enquanto que os gestores mais velhos tendem a ser mais conservadores (HAMBRICK; MASON, 1984; BARKER; MUELLER, 2002)

H2 – Quanto maior o tempo no cargo melhor desempenho empresarial.

Períodos mais longos de mandato dos gestores de topo no cargo podem produzir coesão social e compartilhamento de estruturas cognitivas, e esses atributos podem aumentar a socialização entre o grupo e levar a um melhor desempenho empresarial (HAMBRICK, MASON, 1984; HAMBRICK, 2007).

H3 - Quanto maior a educação/titulação do executivo, melhor desempenho empresarial.

Níveis mais elevados de educação são associados com maior capacidade captar novas ideias, aprender novos comportamentos e gerar e implementar soluções criativas para problemas complicados, o que resulta em um melhor desempenho (HAMBRICK, MASON, 1984; BANTEL; JACKSON, 1989; HAMBRICK, 2007).

H4 – A presença feminina na diretoria executiva melhor o desempenho empresarial.

A literatura sobre as diferenças de gênero fornece evidências sugerindo que as mulheres são mais conservadores o que poderia contribuir com melhores resultados (PENI, 2014).

H5 – Executivos que acumulam cargos de presidência da diretoria e do conselho administrativo apresentam melhor desempenho empresarial.

A dualidade do CEO pode ser associada ao aumento no desempenho. Ela permite que as empresas tenham forte liderança unificada já que a separação da posição do CEO e presidente poderia difundir o seu poder e criar ambiguidade dentro da organização (FINKELSTEIN, D'AVENI, 1994). A análise dos dados será apresentada no tópico a seguir.

4. RESULTADOS OBTIDOS

Para iniciar a análise de dados são apresentadas as comparações anuais do desempenho empresarial representado pelo índice de rentabilidade.

RETORNO SOBRE ATIVOS					
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Média	-1,5%	-8,7%	-10,4%	-11,2%	-23,2%
Mediana	6%	5,4%	3,1%	3,6%	2,8%
Máximo	20,9%	15,4%	15,8%	18,1%	24,5%
Mínimo	-222,6%	-289%	-313,3%	-351,9%	-405%
Desvio Padrão	40,9328	54,1838	56,9053	63,5353	78,6712

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 1: Resultado Índice Retorno sobre Ativos

O desempenho da empresa vem apresentando queda desde o primeiro ano objeto de estudo. A rentabilidade empresarial do setor industrial que vinha em constante aumento, passou a sofrer o movimento oposto no final de 2011, devido a aumentos significativos nos custos de forma geral e dos custos de mão-de-obra em particular (FUNDAP, 2011). Quando analisa-se a idade dos executivos, a variação entre os anos é pouco representativa, como pode-se observar na Tabela 2.

IDADE					
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Média	53	53	53	52	53
Mediana	53	54	53	53	53
Máximo	79	80	81	74	75
Mínimo	33	32	24	25	26
Desvio Padrão	9,22672	9,28054	9,45814	9,27014	9,39763

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 2: Resultado Idade

A média de idade dos gestores permaneceu completamente a mesma ao longo doa anos (53 e 52 anos). No entanto, podemos destacar a grande diferença entre a idade máxima (81 anos em 2012) e mínima (24 anos em 2012). A dispersão em relação à média está entre 9 anos, para mais e para menos. Em seguida, apresenta-se as faixas de experiência entre os anos, conforme a Tabela 3.

EXPERIÊNCIA					
	2010	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Média	6	7	7	7	7
Mediana	4	4	4,5	5	5
Máximo	42	43	44	37	38
Mínimo	0,7	1	0,3	1	1
Desvio Padrão	7,7992	7,3239	7,1966	6,5292	6,8261

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 3: Resultado Experiência

A média de experiência dos executivos também permaneceu a mesma ao longo dos anos analisados entre 6 e 7 anos. A dispersão em relação à média está entre 7 e 6anos, para mais e para menos. Para uma análise mais detalhada das características demográficas da

diretoria executiva as 32 empresas foram divididas em dois grupos de 16 empresas que representam as empresas com amplo desempenho e com baixo desempenho, o ano de 2010 é representado na tabela 4.

Características		Amplo Desempenho (%)	Baixo Desempenho (%)
Idade	Até 45 anos	21%	20%
	De 46 a 55 anos	41%	41%
	De 56 a 65 anos	26%	33%
	Mais de 65 anos	11%	6%
Experiência	De 1 a 5 anos	65%	67%
	De 6 a 10 anos	11%	16%
	De 11 a 15 anos	11%	8%
	Mais de 15 anos	13%	10%
Formação	Ciências Biológicas	4%	-
	Ciências Exatas	51%	39%
	Ciências Humanas	-	2%
	Ciências Jurídicas	7%	11%
	Ciências da Saúde	1%	-
	Ciências Sociais Aplicadas	33%	39%
	Publicidade e Propaganda	2%	2%
	Sem Formação	2%	7%
Pós-graduação	Sim	63%	41%
	Não	37%	59%
Gênero	Presença Feminina	4%	10%
Dualidade	Sim	15%	27%
	Não	85%	73%

Fonte: Dados de Pesquisa
Tabela 4: Comparação de Amplo e Baixo Desempenho Características Demográficas 2010

Não existem diferenças muitos significativas entre as características dos executivos que compõem as empresas com amplo e baixo desempenho. A faixa 46 a 55 anos é a qual estão os executivos com melhores e piores resultados. O tempo de cargo de 1 a 5 anos também é o período de experiência no qual estão os gestores que auferiram os melhores e piores resultados de rentabilidade.

A formação em ciências exatas e a presença de pós-graduação são mais comuns em empresas com amplo desempenho. Não existe uma forte presença feminina, nem de gestores que possuam cargos na diretoria executiva e no conselho de administração. Em seguida identifica-se os dados do ano de 2011 na tabela 5.

Características		Amplo Desempenho (%)	Baixo Desempenho (%)
Idade	Até 45 anos	14%	26%
	De 46 a 55 anos	37%	39%
	De 56 a 65 anos	39%	30%
	Mais de 65 anos	10%	6%
Experiência	De 1 a 5 anos	59%	65%
	De 6 a 10 anos	15%	24%
	De 11 a 15 anos	12%	4%
	Mais de 15 anos	15%	7%
Formação	Ciências Biológicas	2%	-
	Ciências Exatas	48%	42%
	Ciências Humanas	-	2%
	Ciências Jurídicas	5%	12%

	Ciências da Saúde	-	2%
	Ciências Sociais Aplicadas	39%	35%
	Publicidade e Propaganda	3%	2%
	Sem Formação	3%	5%
Pós-graduação	Sim	51%	54%
	Não	49%	46%
Gênero	Presença Feminina	5%	9%
Dualidade	Sim	24%	19%
	Não	76%	81%

Fonte: Dados de Pesquisa
Tabela 5: Comparação de Amplo e Baixo Desempenho Características Demográficas 2011

A faixa 46 a 55 anos é a qual estão os executivos com melhores e piores resultados. Também podemos destacar a faixa até 45 anos que apresenta uma porcentagem significativa no que tange ao baixo desempenho, o que difere do que afirmam os estudiosos da Teoria como Harris (1979) e Hambrick e Mason (1984), que apontaram uma relação negativa no que tange à influência dos gestores mais longevos, neste caso ocorreu exatamente o contrário.

O tempo de cargo de 1 a 5 anos também foi o período de experiência no qual estão os gestores que auferiram os melhores e piores resultados de rentabilidade, porém podemos destacar a maior presença de gestores com maior experiência no grupo de baixo desempenho (24%).

Assim como no ano de 2010 a formação de ciências exatas foi a mais comum entre empresas com amplo e baixo desempenho. Em 2011 a formação em ciências sociais aplicadas também apresentou resultados significativos. Diferente do ano de 2010 as empresas dentro do grupo de desempenho amplo têm em sua maioria gestores sem pós-graduação. Assim como anteriormente, não existe uma forte presença feminina, nem de gestores que possuam cargos na diretoria executiva e no conselho de administração. Em seguida identifica-se os dados do ano de 2012 na tabela 6.

Características		**Amplo Desempenho (%)**	**Baixo Desempenho (%)**
Idade	Até 45 anos	18%	32%
	De 46 a 55 anos	36%	38%
	De 56 a 65 anos	40%	25%
	Mais de 65 anos	6%	5%
Experiência	De 1 a 5 anos	55%	62%
	De 6 a 10 anos	19%	30%
	De 11 a 15 anos	11%	4%
	Mais de 15 anos	15%	4%
Formação	Ciências Biológicas	1%	-
	Ciências Exatas	46%	51%
	Ciências Humanas	-	2%
	Ciências da Informação	-	2%
	Ciências Jurídicas	7%	5%
	Ciências da Saúde	-	4%
	Ciências Sociais Aplicadas	40%	32%
	Publicidade e Propaganda	3%	-
	Sem Formação	3%	4%
Pós-graduação	Sim	64%	48%
	Não	36%	52%
Gênero	Presença Feminina	4%	7%
Dualidade	Sim	19%	18%
	Não	81%	82%

Fonte: Dados de Pesquisa
Tabela 6: Comparação de Amplo e Baixo Desempenho Características Demográficas 2012

Os resultados no que tange a idade e experiência foram semelhantes aos anos de 2010 e 2011. Podemos destacar a presença de gestores com mais de 15 anos de experiência no cargo, presentes no grupo de empresas com amplo desempenho (15%). Semelhante ao ano de 2010 a formação em ciências exatas e a maior presença de pós-graduação são a predominância do grupo de empresas que apresentaram amplo desempenho. Posteriormente, identifica-se os dados do ano de 2013 na tabela 7.

Características		Amplo Desempenho (%)	Baixo Desempenho (%)
Idade	Até 45 anos	21%	30%
	De 46 a 55 anos	31%	43%
	De 56 a 65 anos	40%	23%
	Mais de 65 anos	8%	4%
Experiência	De 1 a 5 anos	60%	57%
	De 6 a 10 anos	20%	30%
	De 11 a 15 anos	5%	9%
	Mais de 15 anos	15%	4%
Formação	Ciências Biológicas	1%	-
	Ciências Exatas	53%	46%
	Ciências Humanas	-	2%
	Ciências da Informação	-	2%
	Ciências Jurídicas	7%	5%
	Ciências da Saúde	-	4%
	Ciências Sociais Aplicadas	35%	35%
	Publicidade e Propaganda	1%	2%
	Sem Formação	3%	4%
Pós-graduação	Sim	58%	55%
	Não	42%	45%
Gênero	Presença Feminina	5%	7%
Dualidade	Sim	22%	21%
	Não	78%	79%

Fonte: Dados de Pesquisa
Tabela 7: Comparação de Amplo e Baixo Desempenho Características Demográficas 2013

No que tange a característica idade a faixa etária com maior percentual no baixo desempenho é 46 a 55 anos. No amplo desempenho o destaque é a faixa de 56 a 65 anos. Mesmo que de forma discreta, podemos ver que os gestores mais longevos apresentam resultados melhores que gestores mais jovens o que difere de autores como Hambrick e Mason (1984) que afirmam que os melhores desempenhos são auferidos por gestores mais jovens, pôr os mesmos serem mais dispostos a correrem riscos.

O tempo de cargo de 1 a 5 anos assim como nos outros anos analisados foi a faixa de experiência com maior predominância nos grupos de amplo e baixo desempenho, no entanto, existe um maior percentual nas faixas com maior experiência no que tange as empresas com amplo desempenho. Assim como nos outros anos a formação em ciências exatas e ciências sociais aplicadas foram as graduações mais presentes no amplo e baixo desempenho. No grupo de amplo desempenho existe a predominância de diretores com pós-graduação. Assim como nos anos anteriores, não existe uma forte presença feminina, nem de gestores que possuam cargos na diretoria executiva e no conselho de administração. Em seguida identifica-se os dados do ano de 2014 na tabela 8.

Características		Amplo Desempenho (%)	Baixo Desempenho (%)
Idade	Até 45 anos	16%	33%
	De 46 a 55 anos	38%	38%
	De 56 a 65 anos	33%	22%
	Mais de 65 anos	13%	7%
Experiência	De 1 a 5 anos	65%	45%
	De 6 a 10 anos	17%	31%
	De 11 a 15 anos	3%	14%
	Mais de 15 anos	15%	10%
Formação	Ciências Biológicas	2%	-
	Ciências Exatas	52%	45%
	Ciências da Informação	-	2%
	Ciências Jurídicas	8%	7%
	Ciências Sociais Aplicadas	35%	39%
	Publicidade e Propaganda	-	2%
	Sem Formação	3%	5%
Pós-graduação	Sim	60%	50%
	Não	40%	50%
Gênero	Presença Feminina	5%	7%
Dualidade	Sim	21%	26%
	Não	79%	74%

Fonte: Dados de Pesquisa
Tabela 8: Comparação de Amplo e Baixo Desempenho Características Demográficas 2014

Os resultados no que tange a idade e experiência foram semelhantes aos anos anteriores. Da mesma forma existe a predominância da formação de ciências exatas e ciências sociais aplicadas, bem como a presença do grupo do amplo desempenho de diretores na sua maioria com pós-graduação. Assim como nos anos anteriores, não existe uma forte presença feminina, nem de gestores que possuam cargos na diretoria executiva e no conselho de administração.

5 CONCLUSÕES E DISCUSSÕES

Este estudo contribui para uma melhor compreensão da influência da diretoria executiva no desempenho empresarial. Os resultados obtidos não mostraram uma influência clara ou significativa das características demográficas na rentabilidade das empresas listadas BM&FBovespa no setor de bens industriais.

Ao avaliar as hipóteses do estudo, a primeira variável a ser analisada é a Idade. De acordo com os dados tanto as empresas com amplo como baixo desempenho se encontram na mesma faixa etária, porém, podemos notar mesmo que de forma discreta uma maior predominância de gestores mais longevos no grupo de empresas com amplo desempenho, o que difere da hipótese levantada, a qual afirma que gestores mais jovens apresentam resultados positivos (HAMBRICK; MASON, 1984).

Para variável tempo de experiência, representada pelo tempo no cargo, a hipótese de pesquisa também foi rejeita, já que os gestores do amplo e baixo desempenho estão dispostos na mesma faixa de tempo, que representa o menor período. Porém, podemos destacar uma maior predominância de gestores com maior tempo no cargo no grupo representado por empresas de amplo desempenho.

No que diz respeito a formação do executivo a hipótese de que uma maior formação influenciaria um amplo desempenho foi suportada (HAMBRICK, MASON, 1984; BANTEL; JACKSON, 1989; HAMBRICK, 2007), já que o grupo de empresas que obtiveram

um amplo desempenho possuíam a predominância de diretores com pós-graduação. A formação mais comum é na área de ciências exatas, principalmente engenharia, tal resultado é sustentado pela alta procura de estudantes e empregadores, além de, as inúmeras possibilidades de vagas (GUIA CARREIRA, 2015).

Em relação as hipóteses relacionadas a gênero e dualidade a ausência de diretores do gênero feminino e a carência de gestores que acumulem cargos de diretoria executiva e no conselho de administração impediu uma análise da influência dessas duas características no desempenho empresarial.

Os resultados apresentados também devem ser vistos sob o contexto das limitações. É necessária uma análise que abranja uma população maior, envolvendo um número maior de setores, a fim de possibilitar uma inferência estatística. A fim de resolver as limitações mencionadas acima, também existe a necessidade de estudo de outras variáveis, como estado civil, internacionalização, instituição de ensino de formação, etc.

Como sugestão de pesquisa futura podemos destacar a aplicação da teoria em relação às escolhas estratégicas, como a falência empresarial, estrutura de endividamento, divulgação voluntária de relatórios ambientais, inovação, entre outros, para o aperfeiçoamento desta área de estudo.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. G. **Há uma crise aberta no consumo popular de bens industriais**. Disponível em: < http://brasileconomico.ig.com.br/brasil/sintonia-fina/2015-06-05/ha-uma-crise-aberta-no-consumo-popular-de-bens-industriais.html>. Acesso em: 24 de Março de 2016.

BACH, S. B.; SMITH, A. D. Are powerful CEOs beneficial to post IPO survival in high technology industries an empirical Investigation? **Journal of Business Research**, 2007.

BARNEY, J. B. Firms resources and competitive advantage. **Journal of Management**, V. 17, 1991.

BOONE, C.; VAN OLFFEN, W.; VAN WITTELOOSTUIJN, A. Psychological team make-up as a determinant of economic firm performance: An experimental study. **Journal of economic psychology**, v. 19, n. 1, p. 43-73, 1998.

CARPENTER, M. A.; GELETKANYCZ, M. A. SANDERS, W. G. Upper echelons research revisited: Antecedents, elements, and consequences of top management team composition. **Journal of Management**, v. 30, n. 6, p. 749-778, 2004.

DARMADI, S. Do women in top management affect firm performance? Evidence from Indonesia. **Corporate Governance: The international journal of business in society**, v. 13, n. 3, p. 288-304, 2013.

DIAZ, M. C. F.; RODRÍGUEZ, M. R. G.; SIMONETTI, B. Top management team's intellectual capital and firm performance. **European Management Journal**, 2015.

FINKELSTEIN, S.; D'AVENI, R. A. CEO duality as a double-edged sword: How boards of directors balance entrenchment avoidance and unity of command. **Academy of Management journal**, v. 37, n. 5, p. 1079-1108, 1994.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo, v. 5, p. 61, 2002.
HAMBRICK; D.C.; MASON; P. A. Upper echelon:the organization as a reflection of its top managers. **Academy of Management Review**, 1984.

LI, Y.; TAN, C. H. Matching business strategy and CIO characteristics: The impact on organizational performance. **Journal of Business Research**, v. 66, n. 2, p. 248-259, 2013.

LIN, H. C.; RABABAH, C. CEO–TMT exchange, TMT personality composition, and decision quality: Themediating role of TMT psychological empowerment. **The Leadership Quarterly**, v. 25, n. 1, p. 943-957, 2014.

MCCLELLAND, P. L.; BARKER, V. L.; OH, W. Y.. CEO career horizon and tenure: Future performance implications under different contingencies. **Journal of Business Research**, v. 65, n. 9, p. 1387-1393, 2012.

OYADOMARI, J. C.; MENDONÇA NETO, O. R.; CARDOSO, R. L.; LIMA, M. P. Fatores que influenciam a adoção de Artefatos de Controle Gerencial nas Empresas Brasileiras. Um Estudo Exploratório sob a ótica da Teoria Institucional. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 55-70, 2008.

RAJA ADZRIN, R. A., ABU THAHIR, A. N.; MAISARAH, M. S. **Value creation strategy for sustainability. Accountants Today**, 2009.

RICHARDSON, M. **Fundamentos da metodologia cientifica**. São Paulo, 1999.

SERRA, B. P. C.; SERRA, F. R.; TOMEI, P. A Pesquisa em Tomada de Decisão Estratégica no Alto Escalão: evolução e base intelectual do tema. **Revista de Ciências da Administração**, p. 11-28, 2014.

SIMEON, R. Top team characteristics and the business strategies of Japanese firms. Corporate Governance: **The international journal of business in society,** v. 1, n. 2, p. 4- 12, 2001.

SIMSEK, Z. CEO tenure and organizational performance an intervening model. **Strategic Management Journal**, 2007.

SMITH, K. G.; COLLINS, C. J.; CLARK, K. D. Existing knowledge, knowledge creation capability, and the rate of new product introduction in high-technology firms. **Academy of Management Journal**, v. 48, n. 2, p. 346-357, 2005.

TETRAULT SIRSLY, C. 75 years of lessons learned: chief executive officer values and corporate social responsibility. **Journal of Management History**, v. 15, n. 1, p. 78-94, 2009.

VIEIRA, C. B. H. A., VERDE, I. DE O. L., BEZERRA, R. L., RODRIGUES, P. N., & ISMAEL, V. S. (2011). Índices de Rentabilidade: Um Estudo sobre os Indicadores ROA, ROI e ROE de Empresas do Subsetor de Tecidos, Calçados e Vestuário Listadas na Bovespa. In: VII Congresso Virtual Brasileiro de Administração – Convibra, 2011. **Anais...** Convibra.

WANG, L.; GAO, P. An Empirical Research on the Relationship between Top Management Teams' Tenure and Firm Performance: Evidence from Chinese Listed Real Estate Companies. In: **Management and Service Science (MASS), 2010 International Conference on**. IEEE, 2010. p. 1-4.

WERNERFELT, B. A resource-based view of the firm. **Strategic Management Journal,** v. 5, n. 2, p. 171-180, 1984.

Mapa estratégico e a seleção de indicadores de desempenho: Uma abordagem qualitativa na empresa do setor atacadista do ramo alimentício em Pernambuco

Elanuza Gracielly Lira Sá - elanuza_gracielly@hotmail.com
Mestranda em Controladoria - UFRPE

Antonio André Cunha Callado – andrecallado@yahoo.com.br
Doutor em Administração pela UFPB

Resumo

Nos mapas estratégicos, os indicadores não são vistos como medidas independentes advindas das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, mas, como conjunto das relações de causa e efeito entre os objetivos que compõe as perspectivas do BSC. O objetivo deste artigo é elaborar um mapa estratégico a partir da percepção dos gestores para a escolha de indicadores de desempenho, através da operacionalização de um estudo de caso em uma empresa do setor Atacadista do ramo alimentício. Quantos aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva e exploratória e quanto aos procedimentos esta pesquisa é classificada como estudo de caso. Com relação à operacionalização da pesquisa, foram consideradas duas abordagens distintas: entrevistas semi-estruturadas e pesquisa documental. Tem-se como resultado que os objetivos traçados no mapa estratégico convergem entre si de modo a gerar valor para organização. Após a definição do mapa estratégico, os gestores puderam delinear 31 indicadores de desempenho, sendo 6 indicadores financeiros e 25 indicadores não financeiros, em suma, os objetivos foram traduzidos em indicadores que passaram ajudar a empresa a alcançar suas metas.

Palavras-Chave: Estratégia, Mapa estratégico, Indicadores de Desempenho, *Balanced Scorecard.*

Map strategic and performance indicators selection: a qualitative approach in the company of the wholesale sector food industry in Pernambuco

Abstract

The strategic maps, indicators are not seen as independent measurements from the four perspectives of the balanced scorecard, but as a set of relations of cause and effect between the objectives that make up the prospects of BSC. The purpose of this article is to draw up a strategic map from the perception of managers for choosing performance indicators, through the operation of a case study in a company of the food industry Wholesale industry. As to the research objectives is characterized as descriptive and exploratory and procedures As for this research is classified as a case study. Regarding the implementation of the research, they were considered two different approaches: semi-structured interviews and documentary research. It has as a result that the objectives in the strategic map converge with each other in order to generate value for the organization. This is, after setting the strategy map, managers could draw 31 performance indicators, and 6 financial indicators and 25 non-financial indicators, in short, the objectives have been translated into indicators that can help the company achieve its goals.

Key-words: Strategy, Strategy Map, Performance Indicators, *Balanced Scorecard.*

1. INTRODUÇÃO

Dentro do escopo relativo ao entendimento da importância de eficiência e eficácia no âmbito das empresas, o termo desempenho incorpora um significado associado á avaliação e pode assumir um relevante tanto no processo de elaboração de estratégias de longo prazo, bem como avaliar a situação das empresas dentro de suas respectivas indústrias. Para Neely, Gregory e Platts (1995), mensuração de desempenho é um tópico freqüentemente discutido pela literatura, mas raramente contextualizado.

A definição correta para um indicador de desempenho consiste no primeiro passo para o entendimento de seu significado institucional, bem como a visualização da amplitude de sua aplicação. Sobre o papel dos indicadores de desempenho no processo gerencial das organizações, Martins (2006) afirma que este processo de gestão de desempenho é o meio pelo qual uma organização administra seu desempenho de acordo com as estratégias corporativas e funcionais, bem como seus objetivos.

Se não é possível gerir o que não se mede, não se pode medir o que não se descreve. O mapa estratégico é uma ferramenta do *Balanced Scorecard* que permite visualizar o alinhamento dos objetivos traçados pela organização e as medidas de desempenho de acordo com a relação de causa e efeito das perspectivas financeiras, de clientes, processos e crescimento e aprendizagem (ALEIXO, HOLANDA & ANDRADE, 2006). A relação de causa e efeito reflete na comunicação e direção da estratégia mediante ao sistema de mensuração entre os objetivos, os vetores de desempenho e as medidas de resultado estabelecidas pela visão da organização (REZENDE, 2003).

Os princípios que norteiam o mapa estratégico são apresentados por Kaplan e Norton (2004), e referenciados por cinco pressupostos: Estratégia equilibrada das forças contraditória; Na produção de valor diferenciado para os clientes; Na criação de valores por meio de processos internos; Nos temas complementares e simultâneos e No alinhamento estratégico que determina os valores dos ativos intangíveis. Tais princípios retratam como o mapa estratégico proporciona aos funcionários das organizações um entendimento do negocio da empresa e como os mesmos estão inseridos mediante ao desempenho do trabalho desenvolvido.

O mapa estratégico apresenta uma estrutura lógica que é capaz de evidenciar por meio de gráfico toda a empresa, tomando como foco a estratégia, a área de negócios, e a área de apoio, de forma que seja possível demonstrar a relação existente entre clientes, gestores, e os processos internos (IGARASHI, IGARASHI, GASPARETTO & MARTINS, 2007).

De acordo com Kaplan e Norton (1997) a aplicação do mapa estratégico pode ser usada nas empresas para clarear a estratégia definida, comunicar a estratégia a todos os colaboradores e a toda administração, manter o foco no processo de gestão, e possibilitar o alinhamento das unidades, departamentos e funções. De modo que, a partir das perspectivas do *Balanced Scorecard* o mapa estratégico irá explicitar quais as medidas necessárias para que os objetivos traçados sejam alcançados, definirá os indicadores que irão acompanhar as medidas executadas e, as ações para que tais medidas sejam cumpridas.

O desenho do mapa tem a "finalidade de decodificar os complexos processos de escolha, frente aos quais os gestores de todos os níveis são expostos diariamente (COSTA, 2006, p. 12). Portanto, o mapa estratégico é essencialmente importante, pois é o pilar para o desenvolvimento do Balanced Scorecard, isto porque, segundo Kaplan e Norton, o mapa irá demonstrar de que maneira a organização pretende transformar seus ativos em resultados desejáveis através da identificação das métricas e mensuração de desempenho.

Nos mapas estratégicos, os indicadores não são vistos como medidas independentes advindas das quatro perspectivas do *Balanced Scorecard*, mas, como conjunto das relações de causa e efeito entre os objetivos que compõe as perspectivas do BSC. Na realidade, de forma a facilitar o entendimento dos gestores, o mapa estratégico e sua representação visual torna-se importante, pois facilita o entendimento e a gestão dos objetivos e dos indicadores, descrevendo a estratégia de maneira uniforme e lógica (KAPLAN E NORTON, 2004). O objetivo deste artigo é elaborar um mapa estratégico a partir da percepção dos gestores para a escolha de indicadores de desempenho, através da operacionalização de um estudo de caso em uma empresa do setor Atacadista do ramo alimentício.

2. ASPECTOS TEÓRICOS

A importância atribuída para as estratégias corporativas tem crescido gradualmente. Este interesse tem sido atribuído ao comportamento do ambiente externo das empresas que tem sofrido rápidas e contínuas mudanças. De acordo com Ansoff (1977), o termo estratégia deriva da palavra *strategos* que significa a arte do general e tem sido adotado tradicionalmente para sintetizar uma regra geral para guiar o processo decisório. Além disso, Chandler (1990) afirma que estratégia também representa um processo gerencial racional associado a metas financeiras de longo prazo. Contudo, Beppler, Pereira e Costa (2011) argumentam que, ao longo das últimas décadas, o seu significado tem incorporado outros aspectos derivados de padrões de comportamento e interações entre empresas que podem afetar o seu desempenho.

O *Balanced Scorecard* foi originalmente apresentado em 1992 por Robert Kaplan e David Norton, através da publicação do artigo "*The Balanced Scorecard -Measuresthat drive Performace"* na Harvad Bussiness Review. Segundo seus idealizadores, o modelo *Balanced Scorecard* é um sistema de gestão estratégica utilizado para administrar a estratégia de uma empresa em longo prazo para auxiliar a alta administração a esclarecer e traduzir sua visão e estratégia, para comunicar e associar objetivos e medidas estratégicas, planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas, bem como melhorar o feedback e o aprendizado estratégico.A figura 1 apresenta a estrutura do BSC.

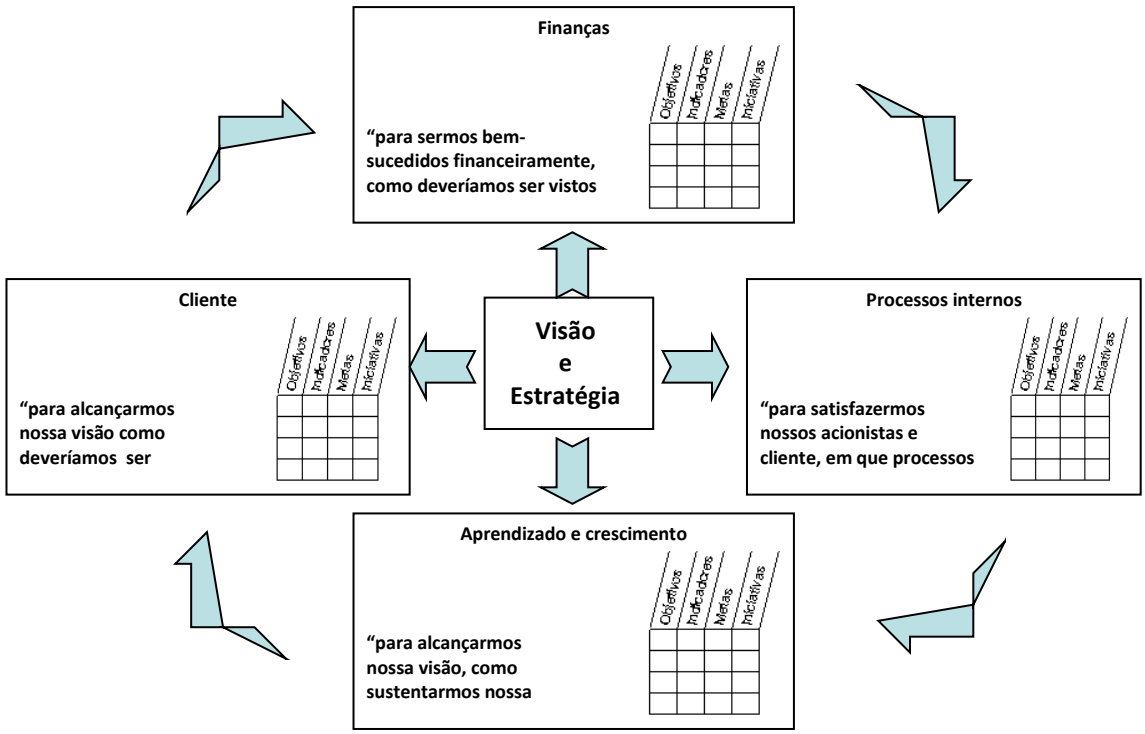


Figura 1 - Tradução Da Estratégia Em Termos Operacionais
Fonte: Kaplan e Norton, (1997).

O *Balanced Scorecard* foi desenvolvido para traçar as estratégias organizacionais com o intuito de atingir os objetivos planejados. Para Zilber e Fischiman (1999), trata-se de uma ferramenta de gestão utilizada pelas organizações no intuito de construir uma estrutura lógica de medição estratégica além de um sistema de gestão eficiente que direciona a estratégia e ao foco das organizações.

O *Balanced Scorecard* tem como objetivo alinhar o planejamento estratégico da organização às ações operacionais por ela desenvolvidas, para isto torna-se necessário primeiro: esclarecer e traduzir a visão e a estratégia, comunicar e associar os objetivos e medidas estratégicos, Planejar, estabelecer metas e alinhar iniciativas estratégicas, e melhorar o *feedback* e o aprendizado estratégico.

Além do mais, Kaplan e Norton (1997) ressaltam que, no *Balanced Scorecard*, a estratégia será decomposta de uma forma lógica, fundamentada em relações de causa e efeito, vetores de desempenho e a relação das demais perspectivas com os fatores financeiros. Posteriormente, Kaplan (2010) reforçou a expectativa acerca da presença de relações de causa e efeito entre os objetivos do *Balanced Scorecard* e as medidas que levam a criação de um mapa estratégico. O diferencial apresentado pelo *Balanced Scorecard* em comparação aos demais modelos de mensuração de desempenho encontrados na literatura deriva da relação entre as atividades e processos através de uma estrutura lógica que permite nas organizações a utilização e medição interferindo no desempenho.

Sobre as tipologias de uso do *Balanced Scorecard*, Shutibhinyo (2010) informa que inicialmente as empresas eram classificadas como usuárias ou não usuárias, mas que posteriormente Soderberg (2006) propôs o seguinte sistema de classificação apresentado na tabela 1.

Nível de uso do BSC	**Atributo**	**Critério**
Não usuária do BSC	Nenhum critério encontrado	
Usuária do BSC I	Deriva de estratégia	Estratégia bem definida Indicadores de desempenho
Usuária do BSC IIa	Estratégia e balanceamento	BSC I + indicadores financeiros e não financeiros BSC I + indicadores direcionadores e de resultado
Usuária do BSC IIb	Estratégia e elos causais	BSC I + sistema de mensuração de desempenho integrado BSC I + entendimento da função dos indicadores de desempenho
Usuária do BSC III	Estratégia, balanceamento e causais	BSC _I + balanceamento ou elos elos causais

Fonte: Soderberg (2006).

Tabela 1 - Sistema de classificação do uso do BSC

Para Anthony e Govindarajan (2008), o *Balanced Scorecard* é um exemplo de sistema de medição de desempenho, que estabelece metas para as unidades de negócio referentes às suas quatro perspectivas (financeira, clientes, processos internos e Aprendizagem e crescimento), em busca de promover o balanceamento de várias medidas estratégicas e o alinhamento das metas aos interesses da empresa. De acordo com Mooraj, Oyon e Hostettler (1999) estas perspectivas atendem a três *stakeholders (*partes interessadas) da empresa: acionistas, clientes e funcionários. Cada perspectiva do *Balanced Scorecard* é traduzida em objetivos e metas específicas, tais objetivos precisam ser comunicados a todos os setores da empresa.

A utilização do *Balanced Scorecard* consegue atingir seus propósitos quando uma empresa abandona o simples uso de indicadores de medidas para adotar um sistema de gestão estratégica. Esta ferramenta pode ser utilizada para:

- Esclarecer e obter consenso em relação à estratégia;
- Comunicar a estratégia toda a empresa;
- Associar os objetivos estratégicos com metas de longo prazo; e
- Realizar revisões estratégicas periódicas e sistemáticas.

A literatura fornece várias definições para indicadores (ou métricas) de desempenho. Para Melnik, Stewart e Swink (2004), eles podem ser conceituados como medidas verificáveis, expressas em termos quantitativos ou qualitativos e definidas com respeito a um ponto específico. Neely (1995) argumenta que os indicadores de desempenho também podem ser entendidos como ferramentas utilizadas para quantificar a eficiência e/ou eficácia de uma determinada ação. O conjunto de métricas usadas por uma organização procurar equilibrar os dois elementos que medem tanto o resultado e as consequências dos esforços feitos no passado, bem como elementos de driver que visam aspectos de um desempenho futuro esperado.

Diversos adágios acerca do papel relevante desempenhado pelos indicadores de desempenho dentro das práticas gerenciais inerentes à estratégia, tais como “o que se mensura é conseguido” e “se consegue o que se mensura”. Bhagwat e Sharma (2007) apontam que a identificação de um elenco adequado de indicadores de desempenho é uma essencial parte do processo de estratégia de uma organização.

Para Callado e Callado (2015), a definição correta para cada indicador de desempenho a ser utilizado consiste no primeiro passo para o entendimento de seu significado institucional, bem como a visualização da amplitude de sua aplicação. Este processo faz parte de uma sequência lógica de procedimentos para o desenvolvimento e implementação de um sistema de mensuração e avaliação de desempenho. Estas medidas devem ser orientadas para o futuro, procurando-se definir objetivos que traduzam as metas da organização.

Sobre indicadores de desempenho, Kaplan e Norton (1992) afirmam que nenhum indicador de desempenho isolado é capaz de prover uma clara representação da *performance* de uma organização, nem poderá focar todas as áreas relevantes ao mesmo tempo, Kiyan (2001) assinala que os indicadores de desempenho funcionam como instrumentos de navegação, enquanto Kaplan e Norton (2001) consideram que eles devem ser utilizados por gestores pretendas conduzir seus negócios com segurança em um ambiente competitivo e complexo.e auxiliam a tomada de decisão.

Por outro lado, definir o que deve ser medido e avaliado nas diferentes atividades realizadas por uma empresa não é uma tarefa simples. Harland (1997) afirma que o critério adotado para seleção de indicadores de desempenho a serem utilizados assume uma importância significativa na medida em que especificidades das empresas são levadas em

consideração. Deste modo, Prieto, Pereira, Carvalho e Laurindo (2006), complementam destacando que o elenco de indicadores de desempenho associado às perspectivas do BSC pode apresentar diferenças derivadas tanto das características organizacionais e operacionais das empresas, quanto de suas necessidades gerenciais.

Sobre o elenco de indicadores de desempenho a ser adotado, Kaplan e Norton (1997) O elenco de indicadores de desempenho adotados por empresas individuais, particularmente os indicadores não financeiros, apresenta uma significativa variação entre os diversos setores de atividades. Este entendimento é corroborado por Johanson, Skoog, Backlund e Almqvist (2006) ao afirmarem que não há uma única composição ideal de indicadores de desempenho referente ao *Balanced Scorecard*.

Acerca da seleção de indicadores de desempenho, Lohman, Fortuin e Woulters (2004) afirmam que se trata de representações concretas derivadas das estratégias formuladas pelas empresas. Para Paranjape, Rossiter e Pantano (2006), a seleção do elenco ideal de indicadores de desempenho a ser utilizado por uma determinada organização ainda é um tema de significativa relevância.

Para Kaplan e Norton (1992), o elenco de indicadores de desempenho a ser considerado deve ser capaz de prover uma visão rápida e compreensiva das atividades desenvolvidas. Este entendimento é ampliado por Kaplan e Norton (1993) ao afirmarem que, ao demandar a seleção de um número limitado de indicadores de desempenho relevantes, o processo de avaliação é norteado pela visão estratégica adotada pela empresa. Folan e Browne (2005) corroboram este entendimento ao contextualizarem o entendimento geral acerca dos procedimentos referentes à seleção indicadores de desempenho assume a adoção de mecanismos particulares de escolha, sendo entendidos em certa medida como um tanto subjetivos, precisam do envolvimento da alta administração para a escolha de métricas específicas dentre um elenco de alternativas disponíveis.

O conjunto dos distintos indicadores de desempenho utilizados por uma organização busca um equilíbrio entre elementos que mensuram o resultado e as consequências dos esforços realizados no passado, bem como elementos voltados a mensuração de aspectos direcionadores de um desempenho futuro esperado.

Sobre o elenco de indicadores, Tangen (2004) consideram que ele deve possuir um perfil balanceado, contemplando elementos tradicionais financeiros e elementos não financeiros específicos do negócio que sejam relevantes para a organização. Park, Lee e Yoo (2005) consideram que, a partir deste entendimento, fica evidente a dificuldade de identificar um determinado grupo padronizado de indicadores de desempenho que seja apropriado para todas as organizações, uma vez que as características específicas dessas organizações exercerão influencia sobre a importância dos indicadores.

3. METODOLOGIA

Para atingir o objetivo proposto para esta pesquisa, foram adotados procedimentos metodológicos apropriados. Metodologia da pesquisa é definida por Minayo (2003) como sendo o caminho do pensamento a ser seguido. Ocupa um lugar central na teoria e trata-se basicamente do conjunto de técnicas a ser adotada para construir uma realidade.

Quantos aos objetivos, a pesquisa caracteriza-se como descritiva e exploratória. De acordo com Raupp e Beuren (2006), pesquisas exploratórias possibilitam uma visão geral do fato e é devidamente utilizada quando o tema escolhido é pouco explorado e sobre ele é difícil formular hipóteses precisas e operacionalizáveis, bem como proporciona o aprofundamento de conhecimentos sobre ele. Por outro lado, Gil (2008) e Marconi e Lakatos (2003) ressaltam

que pesquisas descritivas visam descrever as características de determinadas populações ou fenômenos.

Quanto aos procedimentos esta pesquisa é classificada como estudo de caso. Raupp e Beuren (2006) definem estudo de caso como sendo estudos concentrados em um único caso no qual o pesquisador de verificar *in loco* os fenômenos estudados. Estudos de caso são caracterizados por Gil (1999) como estudos aprofundados sobre determinado assunto permitindo um conhecimento amplo e detalhado sobre o objeto investigado. Yin (2010) destaca que os estudos de caso são usualmente escolhidos como técnica de pesquisa quando as questões "como" ou "por que" são propostas.

O critério de elegibilidade adotado para esta pesquisa foi à representatividade do comportamento tipo de empresas no setor e a acessibilidade. Assim o estudo proposto será realizado numa empresa atacadista do ramo alimentício localizada no estado de Pernambuco.

Com o objetivo de elaborar um sistema de avaliação de desempenho através das Perspectivas do BSC e apresentar quais indicadores financeiros e não financeiros serão inseridos no modelo de avaliação da empresa, foi adotado para o procedimento de construção do modelo a ferramenta de avaliação de desempenho *balanced scorecard* (BSC). Assim, a pesquisa seguiu o direcionamento do passo a passo apresentada na figura 2.

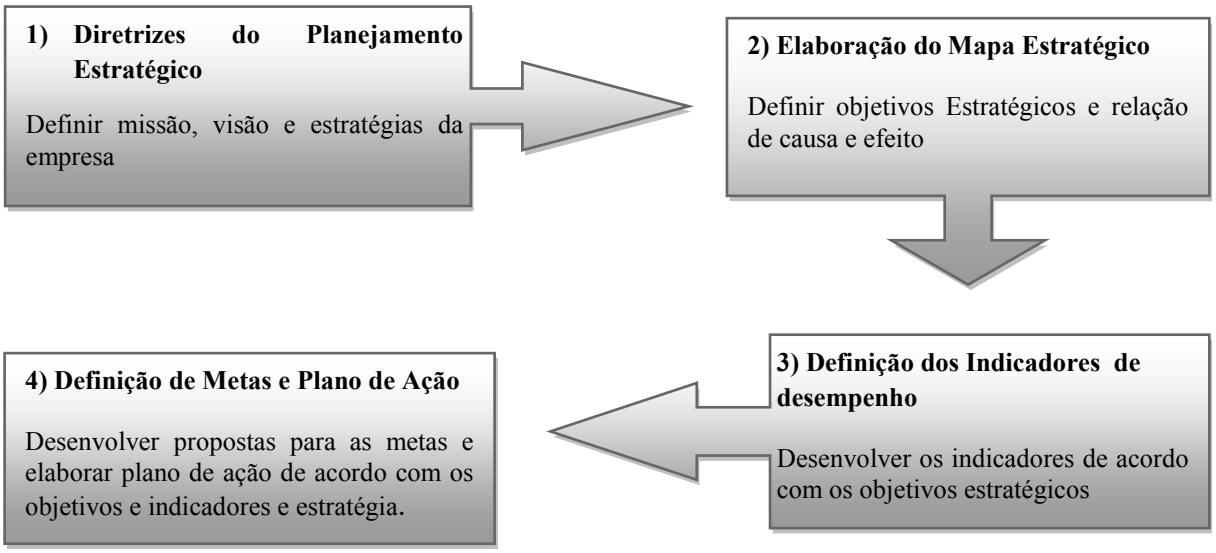


Figura 2 – Etapas adotada para o procedimento de construção do *Balanced Scorecard* (BSC)

Com relação à operacionalização da pesquisa, foi utilizado como método de coleta de dados a entrevista semi-estruturada. A entrevista semi-estruturada favorece a descrição dos fenômenos sociais apresentando o entendimento na sua totalidade de forma que o pesquisador mantenha a participação atuante no processo de coleta de informações (TRIVIÑOS, 1987, p. 152).

Para Richardson (1999), no contato direto, o pesquisador pode explicar e discutir os objetivos da pesquisa e do questionário, responder dúvidas que os entrevistados tenham em certas perguntas. Desta forma, o questionário utilizado coletou nas entrevistas informações quanto ao perfil da empresa, as informações sobre o pensamento estratégico da empresa e o processo de mensuração dos indicadores de desempenho. Tais entrevistas seguiram um roteiro pré-estabelecido que baseia-se nos autores que descrevem o *Balanced Scorecard.*

Também foram utilizadas a pesquisa bibliográfica e documental. Na pesquisa Bibliográfica foi utilizada bibliografia especializada, por meio de livros e artigos científicos, possibilitando uma investigação mais aprofundada sobre o objetivo de estudo. Já as pesquisas documentais são aquelas que consideram documentos disponibilizados como fontes de dados primários (OLIVEIRA, 2011). Por outro lado, Gil (1999) ressalta a consideração de documentos que ainda não tenham recebido nenhuma forma de tratamento analítico prévio.

Para construção do mapa estratégico, e com relação à pesquisa documental, foram coletadas informações acerca do plano de negócio da organização, estrutura orgânica e mercadológica, bem como os relatórios gerências financeiro e administrativo que demonstravam as diretrizes da estratégia da empresa. Já as entrevistas foram realizadas com 3 diretores: Administrativo, Financeiro e Comercial no período de 22 a 24 de fevereiro de 2016.

Todas as informações referentes à construção do elenco de indicadores de desempenho relevantes para a empresa analisada foram coletadas através da técnica de triangulação que para Denzim e Lincoln (2006) descrevem por ser uma ferramenta que busca aprofundar com qualidade as investigações, observando e compreendendo os fenômenos do estudo.

4. RESULTADOS

4.1 PERFIL DA EMPRESA

A empresa estudada é atacadista do ramo alimentício e atua no mercado há 15 anos. É considerada uma empresa de porte médio, contém 170 funcionários distribuídos em sua operação e administração. A estrutura hierárquica da organização é composta por quatro níveis, distribuídos em Direção geral; Diretorias por área funcional; Departamento e setores. Quanto ao grau de formalização dos processos operacionais no âmbito da empresa, foi considerado que os processos são padronizados e supervisionados, contudo não são aprimorados, salvo as adaptações necessárias que são realizadas diante de novas situações que possam comprometer o funcionamento.

A abrangência das atividades exploradas limita-se ao mercado regional, atuando fortemente na região metropolitana do Recife e em expansão nas regiões da Mata Norte, Mata Sul e Agreste de Pernambuco. Como base nas relações comerciais entre os fornecedores e clientes, a empresa conduz em negócios individuais.

Para iniciar a construção do mapa estratégico, é imprescindível que a empresa tenha Missão, Valores e Estratégias estabelecidas. Diante disto, através da análise documental e entrevista com o Diretor 1 a empresa apresentou o seu posicionamento estratégico, ou seja, as principais características que condiciona o seu planejamento através do diagnóstico apresentado do quadro 1.

MISSÃO: Distribuir e produzir produtos de qualidade com excelência no atendimento aos nossos clientes, segurança aos fornecedores e comprometimento aos colaboradores de forma sustentável.
VISÃO: Ser empresa de referencia no mercado de atacado de carnes e distribuição de alimentos em expansão no Estado de Pernambuco.

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 1 - Posicionamento Estratégico

Após a definição por parte dos diretores quanto a missão, visão da empresa, foram revisados os pontos fortes e fracos e as oportunidades e ameaças, de modo que fosse possível

contemplar o entendimento da atual estratégia frente ao cenário futuro esperado para a organização em um determinado período de tempo. A partir disto, a etapa seguinte se propôs a estabelecer a relação de causa e efeito entre os objetivos estratégicos estabelecidos pela organização.

4.2 DIRETRIZES DO PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO

4.2.1 Delineamento para elaboração do mapa estratégico

Nesta etapa da pesquisa foi perguntado aos diretores se a organização possuía estratégias definidas e objetivos estratégicos bem delineados para alcançar a missão, visão, e a estratégia da empresa. Os diretores apresentaram as seguintes estratégias:

- Propagar a marca institucional
- Expansão geográfica e acessos aos principais mercados
- Procedência sustentável e controle de qualidade dos produtos
- Ampliação o canal de relacionamento e fidelização dos fornecedores e clientes.
- Capacitação do capital humano

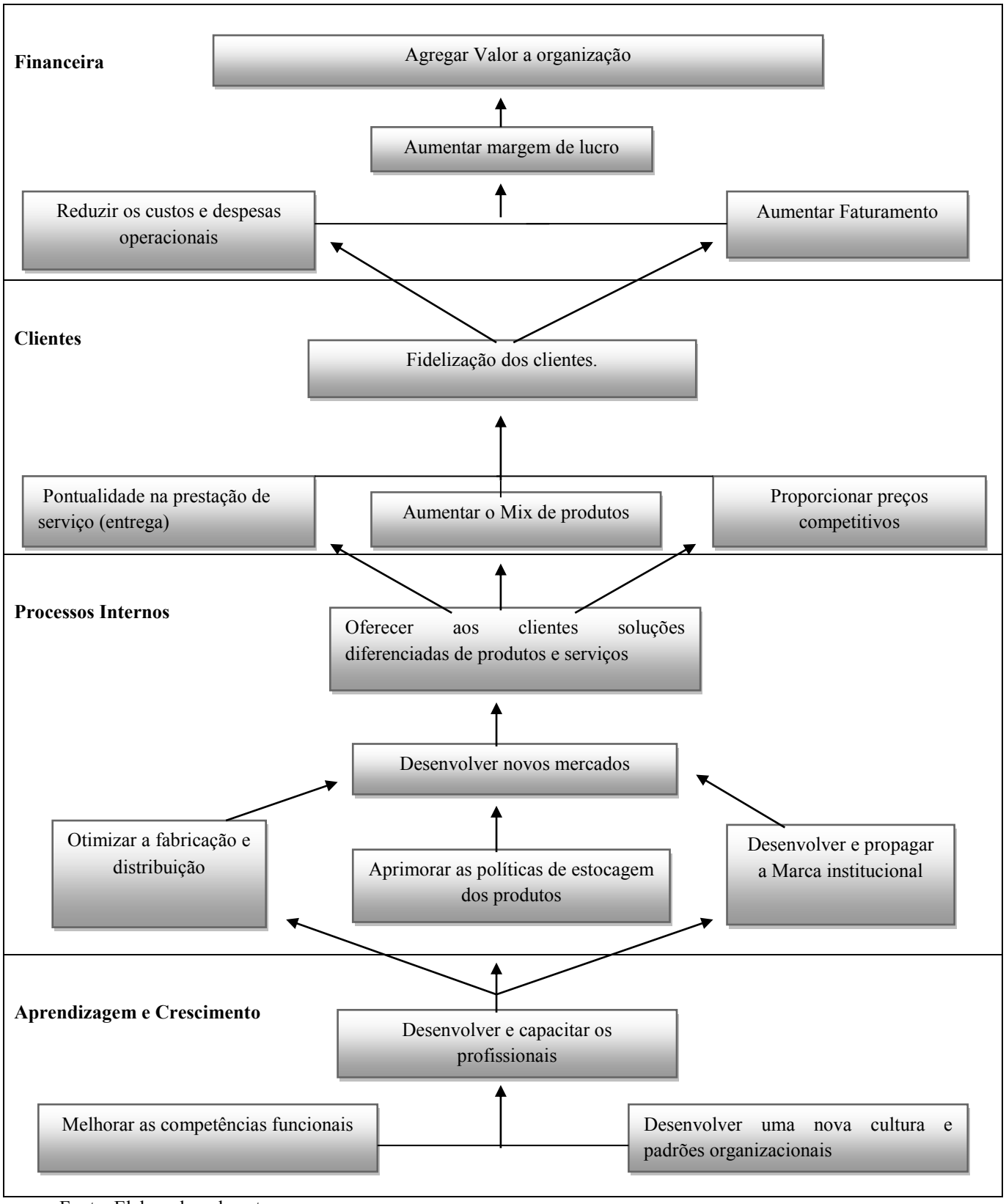
A empresa, portanto, apresenta suas estratégias junto a sua missão e valores de forma bem definida. Em seguida, os diretores foram questionados quanto aos objetivos estratégicos para alcançar sua missão, visão e estratégias. Neste momento percebeu-se que cada gestor destacava objetivos específicos. O diretor Financeiro destacou como objetivo estratégico: Aumento de faturamento, Aumento de margem lucro, redução de custos e despesas e agregação de valor a organização. As demais estratégias foram amplamente citadas pelo diretor administrativo e comercial.

O diretor comercial cita como objetivo estratégico essencial: Fidelização dos clientes, Aumento do Mix de produtos, Pontualidade na prestação de serviço (entrega), preços competitivos, Otimização da fabricação e distribuição dos produtos, aprimoramento das políticas de estocagem dos produtos, desenvolvimento novos mercados, e oferta aos clientes com soluções diferenciadas de produtos e serviços.

Já o diretor administrativo destacou os seguintes objetivos: Desenvolver e propagar a Marca institucional, para isto ele coloca como primordial Melhorar as competências funcionais, capacitação dos profissionais, e desenvolvimento de uma nova cultura e padrões organizacionais.

Dessa forma, após a delineação das estratégias da organização, e identificação dos objetivos estratégicos, foi estabelecida uma relação de causa e efeito essencial entre tais objetivos, tomando como referência a literatura de Kaplan e Norton. Assim, para a construção do mapa estratégico, os objetivos estratégicos foram agrupados de acordo com sua relação de causa e efeito entre si, dentro das perspectivas do *Balanced Scorecard,* como pode-se observar no quadro 2.

A partir disto, observa-se a importância de permitir que as medições em áreas não-financeiras possam ser utilizadas para prever o desempenho futuro financeiro entre eles delimitado nas quatro perspectivas do Balanced Scorecard, possibilitando assim, a elaboração do mapa estratégico.



Fonte: Elaborado pela autora

Quadro 2 - Mapa Estratégico

O mapa estratégico reproduz o intuito de balancear e impulsionar o desempenho da organização, apresentando de forma holística a condução para o gerenciamento eficaz além de direcionar e otimizar tomadas de decisões. Deste modo, o mapa estratégico foi composto por 16 objetivos, distribuídos entre as perspectivas que formam o Balanced Scorecard. Tal

formação deu-se da seguinte forma: 18,7% dos objetivos representam a perspectiva de crescimento e aprendizagem, os processos internos representam 31,3%, clientes 25% e, por fim, os objetivos financeiros representam 25%.

De acordo com o observado no Mapa estratégico da organização, percebe os objetivos traçados convergem entre si para, por fim, agregar valor a organização. Salienta-se que tais objetivos decorrem da estratégia da empresa em busca do cumprimento de sua missão e visão. O mapa estratégico da empresa estudada evidencia, portanto, os objetivos decorrentes da estratégia, e a partir desses objetivos é que foram gerados os indicadores, metas e ações para sua operacionalidade.

4.2.2 Indicadores de desempenho, Definições de metas e Elaboração do plano de ações

Após a elaboração do mapa estratégico, iniciasse o processo de mensuração dos indicadores de desempenho de acordo com cada objetivo proposto para o condicionamento do planejamento estratégico. Dessa forma, a seleção dos indicadores de desempenho foram apontados individualmente pelos diretores. O critério adotado para a seleção foram os indicadores vinculados às metas estratégicas da empresa, adotando uma padronização e regularidade referente aos procedimentos de mensuração de desempenho e uma freqüência de relatórios mensais sobre os desempenhos apresentados. Ou seja, Para cada objetivo estratégico, há a necessidade de utilizar indicadores para mensuração do alcance dos objetivos. Os indicadores são acompanhados de acordo com as metas estabelecidas.

Cada um dos diretores apresentou os indicadores e metas para os objetivos. Assim, foi definido os indicadores de desempenho para cada objetivo estratégico contido dentro das quatro perspectivas do BSC. Deste modo, foram totalizados 31 indicadores, destes, 12,9% representados pela perspectiva de aprendizagem e crescimento, 35,5% pelos Processos interno, 19,35% formam a perspectiva do Clientes e 19,35% formam a perspectiva Financeira, conforme informações do Quadro 3.

PERSPECTIVAS	OBJETIVOS ESTRATEGICOS	INDICADORES	METAS
FINANCEIRA	Agregar valor a organização	% EBITIDA	20% de crescimento anual
	Aumentar margem de lucro	% Lucratividade;	15% de crescimento anual
	Aumentar faturamento	% Volume de vendas	30% de crescimento anual
	Redução de custos e despesas operacionais	% despesas sobre a receita % Custo de entrega; % Custo de pedido;	3% da relação despesa/receita total 2% da relação custo/receita total
CLIENTE	Aumentar a fidelização dos clientes	Grau de relacionamento e comunicação; Projeção de clientes cadastrados e ativos;	100% dos clientes cadastrados 80% de clientes constantes
	Qualidade na prestação de serviço (entrega)	Tempo de entrega; Flexibilidade de entrega;	30 minutos por clientes Aumentar 1 turno
	Aumentar o Mix de produtos	Desenvolver, produzir e ofertar novos produtos;	

	Proporcionar preços competitivos	Preço da concorrência;	Reduzir 2% da concorrência
PROCESSOS INTERNOS	Oferecer aos clientes soluções diferenciadas de produtos e serviços	Índices e motivos de devoluções; Percentual de informações SAC (Serviço de atendimento ao consumidor); Índice de satisfação do cliente;	Reduzir 15% o numero de devoluções anuais Reduzir 12% de chamadas 75% o nº de clientes satisfeitos
	Desenvolver novos mercados	Parcela de participação do mercado (market share); Percentagem de crescimento do setor;	30% o nº de participação 10 a 15% anual
	Propagar a marca institucional	Quantidades de acesso ao site; Números de participações em eventos ;	40% o nº de acessos 20% o nº de participações
	Aprimorar as políticas de estocagem dos produtos	Programação de aquisição de produtos; Capacidade armazenamento Controle de estoque (PEPS)	Aumento de 1 a 3 dias de lead time Aumentar 30% o nº de posições porta paleti
	Otimizar a fabricação e distribuição	Tempo de montagem da linha de produção; Tempo de separação da carga Quantificação dos erros operacionais; diários	Redução de 8 min por caixa produzida Redução de 20 min separação/carregamento Redução de 10% de ocorrências
APRENDIZADO E CONHECIMENTO	Desenvolver e capacitar os profissionais	Numero de eventos e treinamentos;	Aumentar 30% o nº de cursos
	Melhorar as competências funcionais	Percentual de funcionários qualificadas que ocupam os cargos; Mensuração do percentual de produtividade dos funcionários;	80% o nº de funcionários qualificados 90% o nº de produtividade
	Desenvolver uma nova cultura e padrões organizacionais	Pesquisa de clima e satisfação dos funcionários	80% o nº de funcionários satisfeitos

Fonte: dados da Pesquisa.

Quadro 3 - Indicadores de Desempenho e Metas

A partir da definição dos indicadores, foram traçadas as metas de acordo com dados históricos e projeções que poderão atender as expectativas de crescimento da empresa a médio e longo prazo. Em contrapartida a elaboração do plano de ações estaria sendo desenvolvida mediante a matriz de prioridades condicionada aos objetivos estratégicos.

5. CONCLUSÃO

O objetivo deste trabalho foi apresentar uma reflexão sobre a escolha de métricas de desempenho a partir da percepção dos gestores sobre o mapa estratégico. Para atingir o objetivo foi realizado um estudo de caso uma empresa atacadista.

Neste estudo pode-se perceber que os gestores valorizam a utilização de indicadores financeiros e não-financeiros, e que estes devem ser trabalhados de forma integrada para alcançar os objetivos propostos pela organização. Ao definir a estratégia a organização está descrevendo como criar valor, neste momento, o mapa estratégico tem grande importância para os executivos, pois servirá como uma ferramenta para ligar o momento de formar as estratégias até sua execução. Ou seja, a partir da visualização do mapa estratégico, torna-se mais fácil a definição dos indicadores que serão utilizados para execução das estratégias.

Neste estudo notou-se que, após a visualização gráfica do mapa estratégico, os gestores puderam definir os indicadores que seriam utilizados e as metas. Isto é, depreendeu-se que a partir do mapa estratégico ficou mais fácil compreender a integração entre os objetivos, que são distribuídos de acordo com as perspectivas do Balanced Scorecard e advém a estratégia da organização. Tais objetivos convergem entre si de modo a gerar valor para organização.

No mapa estratégico, percebe-se que a perspectiva financeira e clientes descrevem o resultado de forma a demonstrar para os executivos o que a organização deseja atingir como resultado, tais como: aumentar margem de lucro, aumentar faturamento, crescimento e fidelização dos clientes e etc. Já os objetivos propostos na perspectiva de aprendizagem e crescimento e processos internos, demonstraram de que forma a empresa irá implementar a estratégia: Aprimorar as políticas de estocagem dos produtos, Oferecer aos clientes soluções diferenciadas de produtos e serviços, Otimizar a fabricação e distribuição, Desenvolver e capacitar os profissionais, Desenvolver uma nova cultura e padrões organizacionais, e etc.

Após a definição do mapa estratégico, os gestores puderam delinear 31 indicadores de desempenho, sendo 6 indicadores financeiros e 25 indicadores não financeiros. Os indicadores partiram da identificação dos 16 objetivos designados pela empresa no mapa estratégico e distribuídos sob as perspectivas do BSC. Assim, é possível observar que a empresa busca ultrapassar barreiras, implementando estratégias através de objetivos delineados no mapa estratégico que se convertem em indicadores que devem ser implementados dentro da organização de forma holística.

Por fim, através da confecção do mapa estratégico os objetivos foram traduzidos em indicadores que poderão ajudar a empresa a alcançar suas metas, e, por conseguinte, seus objetivos estratégicos. Os gestores podem através deste mapa visualizar mais claramente seus objetivos, o que facilitou a escolha dos indicadores.

Portanto, o mapa estratégico descreveu a estratégia da empresa de maneira coerente e ordenada, o que facilitou o desenvolvimento e gerenciamento dos indicadores e metas.

REFERÊNCIAS

ALEIXO, D., HOLANDA, L. M. C., de, & ANDRADE, E. O. A elaboração do mapa estratégico como forma de medir o desempenho organizacional: um estudo de caso no SEBRAE. **Anais** do Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia (SEGeT). Campina Grande : UFCG, Brasil, 2006.

ANSOFF, H.I. **Estratégia empresarial**. São Paulo: McGraw-Hil, 1977.

ANTHONY, R. N.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: McGraw-Hill, 2008.

BEPPLER, M.K.; PEREIRA, M.F.; COSTA, A.M. Discussão conceitual sobre o processo de estratégia nas organizações: formulação e formação estratégica. **Revista Ibero-Aericana de Estratégia.** 10(1), p. 128-146, 2001.

BHAGWAT, R; SHARMA, M.K. Performance measurement of supply chain management: a Balanced Scorecard approach. ***Computer & Industrial Engineering***, 53, p. 43-62, 2007.

CALLADO, A.A.C.; CALLADO, A.L.C**. Mensuração de desempenho em empresas rurais**. In: Callado, A.A.C. (Org.) Agronegócio. 4ed. São Paulo, Atlas, p. 140-152, 2015.

Costa, A. P. P. **Balanced Scorecard Conceitos e guias de implementação**. São Paulo: Atlas, 2006.

CHANDLER, A.D. Jr. ***Strategy and structure*****: chapters in the history of the industrial enterprise.** Cambridge: MIT Press, 1990.

CRESWELL, Jonh W. **Projeto de Pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto**. 2ª ed. Porto Alegre: Bookman e Artmed, 2007.

DENZIN, N.K. LINCOLN, Y. S. e colaboradores. **O planejamento da pesquisa qualitativa: teorias e abordagens.** Porto Alegre: Bookman e Artmed, p. 15-41, 2006.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5 ed., São Paulo: Atlas, 1990.

HARLAND, C. Supply chain operational performance roles. ***Integrated Manufacturing Systems,*** 8(2), p.70-78, 1997.

IGARASHI, D.D.D.; IGARASHI, W.; GASPARETTO, V.; MARTINS, K. R. G. **Mapa estratégico e painel de desempenho: um estudo numa empresa da grande Florianópolis.** Santa Catarina, 2007.

JOHANSON, U,; SKOOG, M.; BACKLUND, A.; ALMQVIST, R. Balancing dilemmas of the balanced scorecard. ***Accounting, Auditing & Accountability Journal***, p. 842- 857. 2006.

KAPLAN, R.S. **Conceptual foundations of the Balanced Scorecard**. Harvard Business Review, Working paper 10-074, p. 1-349, 2010.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **The Balanced Scorecard: measures that drive performance**. Harvard Business Review*,* January-February, p. 71-79, 1992.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **Putting the Balanced Scorecard to work**. *Harvard Business Review,* p. 4-17, 1993.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. **A estratégia em ação: Balanced Scorecard**. Rio de Janeiro: Campus, 1997.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D.P. Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management: Part I. ***Accounting horizons,*** v. 15, n. 1, p. 87-104, 2001.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. **Mapas estratégicos: convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KIYAN, F.M. ***Proposta*** **para** ***desenvolvimento*** **de** ***indicadores*** **de desempenho como suporte estratégico**. *Dissertação* (Mestrado em Engenharia de Produção). Escola de Engenharia de São Carlos, Universidade de São Paulo, São Carlos, 2001.

LOHMAN, C., FORTUIN, L., WOUTERS, M., Designing a performance measurement system: a case study. ***European Journal of Operational Research***, p. 267–286, 2004.

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

MARTINS, D. M. Eficácia dos indicadores de desempenho na cadeia de fornecimento automotivo. In simpósio de administração da produção, logística e operações internacionais, 7, 2004, São Paulo. ***Anais***. São Paulo: SIMPOI, 2004.

MELNYK, S.A.; STEWART, D.M.; SWINK, M. Metrics and performance measurement in operations management: dealing with the metrics maze. ***Journal of Operations Management,*** v.22, p.209-217, 2004.

MINAYO, M.C. de S. **Pesquisa social: teoria, método e criatividade**. 22 ed. Rio de Janeiro: Vozes, 2003.

NEELY, A. Performance Measurement System Design: A literature review and research agenda. ***International Journal of Operations & Production Management***. 15(4), p. 80-116, 1995.

NEELY, A; GREGORY, M; PLATTS, K. Performance Measurement System Design: A literature review and research agenda. ***International Journal of Operations & Production Management***. v. 15. n 4, 1995.

OLIVEIRA, A.B.S. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

ORLANDI, EP. **Análise de Discurso: princípios e procedimentos.** Campinas (SP): Pontes, 1999.

PARANJAPE, B.; ROSSITER, M.; PANTANO, V. Insights from the balanced scorecard performance measurement systems: successes, failures and future – a review. ***Measuring Business Excellence***, p. 4-14, 2006.

PARK, J.H.; LEE, J.K. YOO, J.S. A framework for designing the balanced supply chain scorecard. ***European Journal of Information Systems***, 14, p. 335-346, 2005.

PRIETO, V.C.; PEREIRA, F.L.A.; CARVALHO, M.M. de; LAURINDO, F.J.B. Fatores críticos na implementação do Balanced Scorecard. ***Gestão & Produção,*** p. 81-92, 2006.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicada às ciências sociais**. IN: BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3ed. São Paulo: Atlas, 2006.

REZENDE, J. F. **Balanced Scorecard e a gestão do capital intelectual: Alcançando a performance balanceada na economia do conhecimento**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social**. 3ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SHUTIBBINYO, W. **Balanced Scorecard practices and determinants: an empirical study of listed companies in Thailand**. Global Conference on Business and Finance Proceedings. Vol 7, Number 1, 2012.

SODERBERG, M. J. **The balanced scorecard: structure and use in canadian companies**. Tesis (Master of Science in Accounting), University of Saskatchewan. Saskatoon, 2006.

TANGEN, S. Performance measurement: From philosophy to practice. **International Journal of Productivity and Performance Management***,* Vol.53, n.8, p.726-737, 2004.

TRIVIÑOS, A. N. S. **Introdução à pesquisa em ciências sociais: a pesquisa qualitativa em educação**. São Paulo: Atlas, 1987.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZILBER, M. A.; FISCHMANN, A. A. Competitividade e a importância de indicadores de desempenho: utilização de um modelo de tendência. In: ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM ADMINISTRAÇÃO, 26, 2002, Salvador. ***Anais***... Salvador: ANPAD, 2002.

Processos De Gestão De Risco: Uma Análise De Cooperativas De Crédito De Livre Admissão

Josiane Brighenti (josianebrighenti@gmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)

Suzana Habitzreuter Muller (suzanahm2013@gmail.com)
Mestranda em Ciências Contábeis pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)

Marcia Zanievicz da Silva (marciaza@gmail.com)
Doutora em Ciências Contábeis e Administração pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Regional de Blumenau (PPGCC/FURB)

Resumo
O objetivo deste estudo consiste em analisar os processos de gestão de riscos em cooperativas de crédito brasileiras. Para tal, realizou-se uma pesquisa descritiva, conduzida por meio de aplicação de questionário e abordagem quantitativa dos dados utilizando-se da entropia informacional. A população do estudo compreendeu as Cooperativas de Crédito sob a supervisão do BACEN em funcionamento no Brasil na data de 27/02/2015. A amostra é composta por 22 Cooperativas de Crédito de Livre Admissão que responderam o questionário. Os resultados demonstraram que os riscos com maior probabilidade de ocorrência, na maioria das cooperativas analisadas, é o risco operacional e o risco de crédito. Em relação à gestão de riscos, de modo geral, os resultados indicaram que as instituições analisadas se assemelham no que se refere aos processos de identificação de riscos, processos de avaliação dos riscos e processos de comunicação dos riscos, pois os valores de entropia obtidos ficaram próximos a 1 e não se mostraram muito divergentes entre si. Conclui-se que, de maneira geral, as cooperativas de crédito pesquisadas buscam meios e utilizam-se de métodos para gerenciar os riscos de uma forma bastante semelhante e de maneira expressiva.

Palavras-chave: Cooperativas de Crédito, Gestão de Riscos, Riscos.

Risk Management Process: An Analysis Of Free Credit Unions Admission

Abstract
The aim of this study is to examine the risk management processes in Brazilian credit unions. To this end, we carried out a descriptive study, conducted by questionnaire and quantitative analysis of data using the informational entropy. The study population comprised the Credit Unions under the supervision of the Central Bank operating in Brazil on the date of 02.27.2015. The sample consists of 22 Free Credit Unions Admission answered the questionnaire. The results demonstrated that the risks most likely to occur in most of the analyzed cooperatives is operational risk and credit risk. In relation to risk management, in general, the results indicated that the institutions analyzed are similar with regard to the risk identification process, risk assessment processes and risk communication processes because the entropy values were near to 1 and it was not very divergent. We conclude that, in general, the surveyed credit unions seek means and methods are used to manage risks in a very similar way and expressively.

Keywords: Credit Unions, Risk Management, Risk.

1 INTRODUÇÃO

A gestão de riscos é considerada um elemento fundamental dentre as práticas bancárias. Sem dúvida, todas as instituições financeiras por estarem inseridas em um ambiente volátil, tem enfrentado um grande número de riscos, tais como risco de crédito, risco de liquidez, risco cambial, risco de mercado e risco de taxa de juros, dentre outros riscos que podem ameaçar a sobrevivência e o sucesso da instituição. Nesse sentido, a atividade bancária é um negócio de risco. Por esta razão, a gestão de risco eficiente é absolutamente necessária (HASSAN AL-TAMIMI; MOHAMMED AL-MAZROOEI, 2007).

Para Tileaga, Nitu e Nitu (2013) uma estratégia bancária eficiente deve incluir programas e procedimentos de gestão de risco para minimizar a exposição da instituição aos riscos e a suscetibilidade a perdas, em razão do objetivo principal da atividade que é a obtenção de maior lucro para os acionistas. Ademais, Tileaga, Nitu e Nitu (2013) salientam que o desenvolvimento de políticas de gestão de risco é uma preocupação permanente da gestão das instituições financeiras, essas políticas devem ser incluídas na estrutura da organização por meio da aplicação de ferramentas específicas.

No sistema financeiro brasileiro, as cooperativas de crédito se destacam e desempenham um papel importante de operações de crédito diretas entre o aplicador e o tomador, facilitando o acesso ao crédito e tornando-os menos onerosos, contribuindo com o desenvolvimento econômico do país (GONÇALVES; BRAGA, 2008). O Banco Central do Brasil (Bacen) define a cooperativa de crédito como uma instituição financeira formada por uma associação autônoma de pessoas unidas voluntariamente, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, sem fins lucrativos, constituída para prestar serviços a seus associados (BACEN, 2015).

No entendimento de Mikes (2009) pouco se sabe sobre como o gerenciamento de risco corporativo funciona na prática nas instituições financeiras. Neste contexto, levando em consideração a importância das cooperativas de crédito no sistema financeiro brasileiro, surge a problemática norteadora deste estudo: quais os processos de gestão de riscos em cooperativas de crédito brasileiras? Em consonância ao problema, o objetivo consiste em analisar os processos de gestão de riscos em cooperativas de crédito brasileiras.

O desenvolvimento deste estudo se justifica pela contribuição à literatura existente sobre gestão de riscos em instituições financeiras, analisando como ela ocorre na prática em conformidade com os riscos enfrentados pelas cooperativas de crédito, ampliando estudos já realizados. Em cooperativas de crédito alguns estudos foram desenvolvidos sobre o tema, Gonçalves e Braga (2008) estudaram qual é o risco de liquidez das cooperativas de economia e crédito mútuo de Minas Gerais e quais os determinantes desse risco. Amaral et al. (2009) analisaram os mecanismos de gerenciamento dos riscos operacionais em uma Cooperativa de Crédito de livre admissão de Minas Gerais. Dal Magro et al. (2015) verificaram o gerenciamento de risco de crédito em uma cooperativa de crédito de Santa Catarina.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

Neste capítulo são abordados os aspectos conceituais dos riscos e categorias de riscos, bem como da gestão de riscos em instituições financeiras.

2.1 Riscos e categorias de riscos

O sistema financeiro possui especificidades operacionais que o diferenciam dos demais setores, a função de intermediar recursos entre os investidores e os tomadores de recurso faz com que as instituições financeiras estejam no centro do fluxo econômico, desencadeando inúmeros riscos (CAPELETTO; CORRAR, 2008).

O risco é definido em termos da possibilidade de perigo, perda, prejuízos, dano ou outras consequências adversas que pode vir a ocorrer no futuro (KLINKE; RENN, 2002; COLLIER; BERRY; BURKE, 2007). De acordo com Renn (1992), o termo risco corresponde à possibilidade de que um estado indesejável da realidade (efeitos adversos), pode ocorrer como resultado de eventos naturais ou de atividades humanas, podendo ocasionar resultados indesejáveis.

Os riscos têm sido comumente atribuídos a fatores externos ou internos à instituição (MILLER, 1992; FERMA, 2002; HAGIGI; SIVAKUMAR, 2009). Nesta mesma linha de considerações, Hagigi e Sivakumar (2009) caracterizam os riscos como exógenos, quando eles se originam externamente e, endógenos quando eles surgem de dentro da instituição.

Os riscos podem ser também categorizados. Nas instituições financeiras há quatro grandes categorias de riscos: risco de mercado, risco operacional, risco de crédito e risco legal (DUARTE JUNIOR, 2001; TOSINI, 2007; MIKES, 2009). O risco estratégico também é citado pela FERMA (2002) como uma classificação importante de riscos. Al-Tamimi e Al-Mazrooei (2007) apresentam também outros riscos presentes em instituições financeiras como o risco de liquidez e, o risco de reputação. Conforme Amaral et al. (2009) nas cooperativas, assim como em outras instituições financeiras, há incidência dos diversos tipos de riscos do setor bancário.

O risco de mercado decorre de mudanças no valor dos ativos e passivos financeiros, devido à volatilidade dos preços de mercado (MIKES, 2009). Se relaciona com a gestão e controles eficazes dos meios financeiros da organização (FERMA, 2002). No entendimento de Duarte Junior (2001), esse tipo de risco depende do comportamento do preço do ativo diante das condições de mercado. Taxas de juros, disponibilidade de crédito, taxas de câmbio, preço das *commodities*, são exemplos de riscos de mercado (DUARTE JUNIOR, 2001; FERMA, 2002; MIKES, 2009).

O risco de crédito decorre de mudanças no valor dos ativos e exposições fora do balanço, devido à volatilidade das taxas de inadimplência ou qualidades de crédito (MIKES, 2009). Possíveis perdas podem ocorrer quando uma contraparte não honra seus compromissos, ou seja, não cumpre com as obrigações que foram pactuadas (CROUHY; GALAI; MARK, 1994; DUARTE JUNIOR, 2001; BRITO; ASSAF NETO, 2008; MIKES, 2009).

O risco operacional é o risco associado às falhas relacionadas aos processos internos, pessoas e/ou sistemas, ou o impacto de eventos externos (WANG; HSU, 2013). Está atrelado aos assuntos quotidianos da organização (FERMA, 2002), atribui-se a possíveis perdas decorrentes de sistemas e controles inadequados, falhas de gerenciamento, fraudes e erros humanos, e ainda, capta todos os riscos não cobertos nas demais categorias (CROUHY; GALAI; MARK, 1994; DUARTE JUNIOR, 2001; MIKES, 2009).

O risco estratégico se relaciona com os objetivos estratégicos da organização a longo prazo. Podem ser afetados por questões políticas, alterações jurídicas e regulamentares, reputação e mudanças no ambiente físico. São exemplos de riscos estratégicos a concorrência,

variações no consumo, modificações da atividade, oferta, demanda, fidelização de clientes e, pesquisa e desenvolvimento (FERMA, 2002).

O risco legal está relacionado às possíveis perdas quando um contrato não pode ser legalmente amparado. É possível incluir riscos de perdas por documentação insuficiente, insolvência, ilegalidade, falta de representatividade e/ou autoridade por parte de um negociador, dentre outros (DUARTE JUNIOR, 2001).

O risco de liquidez está associado à escassez ou insuficiência de recursos disponíveis para o cumprimento de obrigações. Nas instituições financeiras ele está associado aos desequilíbrios entre ativos negociáveis e passivos exigíveis (GONÇALVES; BRAGA, 2008). Já o risco de reputação está relacionado com a imagem das instituições financeiras junto à sociedade e é considerado importante para o sucesso do conjunto de suas atividades (TOSINI, 2007).

Independentemente da categoria de risco, seus efeitos indesejáveis podem ser evitados ou mitigados se os eventos causais ou ações forem impedidos ou modificados (RENN, 1992). As organizações que gerenciam os riscos eficaz e eficientemente, são mais propensas a atingir os seus objetivos (STANDARDS AUSTRALIA, 2004). Um gerenciamento de riscos corporativos, formulado e executado adequadamente, será capaz de oferecer à organização uma garantia razoável do cumprimento de seus objetivos. A garantia razoável deve-se ao fato de que incertezas e riscos se relacionam com o futuro, o qual ninguém é capaz de prever com exatidão (COSO, 2004).

2.2 Gestão de risco em instituições financeiras

A gestão de riscos é referenciada por acadêmicos, profissionais e órgãos reguladores como um importante pilar da gestão de instituições financeiras (HUSSAIN; AL-AJMI, 2012). É definida por Collier, Berry e Burke (2007), como um processo pelo qual as organizações analisam metodicamente os riscos inerentes às suas atividades em busca de atingir os objetivos organizacionais. Andersen (2008) especifica a gestão de riscos como uma prática específica utilizada para reduzir potenciais efeitos adversos de fatores de risco, ocasionados pelos mais diferentes eventos internos e externos em que a organização esteja exposta.

Na gestão de risco de instituições financeiras, conforme Aebi, Sabato e Schmid (2012), o foco recai sobre a forma de melhorar a avaliação e gestão de riscos específicos, tais como risco de liquidez, risco de crédito e risco de mercado. No entendimento de Tileaga, Nitu e Nitu (2013) todas as instituições financeiras devem melhorar a sua compreensão e prática de gestão de risco, pois se ela for eficaz, a instituição vai ser bem sucedida.

Em todo o mundo foram criadas metodologias com a finalidade de explorar de forma mais compreensiva a prática e os processos de gerenciamento de riscos. Dentre as metodologias existentes na área de gestão de risco destaca-se o *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (COSO). Dentre os processos necessários para gerenciamento dos riscos estabelecidos pelo COSO (2004), tem-se a identificação, a avaliação, as respostas e a comunicação dos riscos.

Ao identificar eventos, a administração analisa uma variedade de fatores internos e externos que podem dar origem a riscos no contexto de toda a organização (COSO, 2004). A ABNT (2009) considera que a identificação de todos os riscos de uma organização, consiste no processo de busca, reconhecimento e descrição de riscos.

A avaliação está estritamente relacionada com a tomada de decisões sobre a importância dos riscos enfrentados pela organização, se estes devem ser aceitos ou se deve haver um tratamento ou resposta adequada (COLLIER; BERRY; BURK, 2007). Conforme o COSO (2004) a avaliação de riscos permite que uma organização considere até que ponto eventos em potencial podem impactar a realização dos objetivos. Além disso, a administração avalia os eventos com base na probabilidade e impacto de ocorrência e, geralmente, utiliza uma combinação de métodos qualitativos e quantitativos (COSO, 2004).

A resposta ao risco é o processo de seleção e medidas para modificar o risco (COLLIER; BERRY; BURK, 2007), incluem evitar, reduzir, compartilhar ou aceitar os riscos (COSO, 2004). Evitar riscos pode implicar a descontinuação de atividades que geram os riscos, pode ser de uma linha de produtos, o declínio da expansão em um novo mercado geográfico ou a venda de uma divisão. Para reduzir os riscos, são adotadas medidas para diminuir a probabilidade ou o impacto dos riscos, ou, até mesmo, ambos. Compartilhar os riscos incide na redução da probabilidade ou do impacto dos riscos pela transferência ou pelo compartilhamento do risco, as técnicas comuns compreendem a aquisição de seguro, a realização de transações de *headging* ou a terceirização de uma atividade. Aceitar os riscos significa que nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos (COSO, 2004).

Na comunicação, conforme estabelecido pelo COSO (2004), as informações pertinentes são identificadas, coletadas e comunicadas de forma coerente e no prazo, a fim de permitir que as pessoas cumpram as suas responsabilidades, além disso, para ser eficaz a comunicação deve fluir em todos os níveis da organização. Para Collier, Berry e Burk (2007) a comunicação do risco se relaciona com a emissão de relatórios periódicos ao conselho e às partes interessadas que estabelecem as políticas da organização em relação ao risco e que possibilitem o acompanhamento da eficácia dessas políticas.

Conforme Capeletto e Corrar (2008) somente com o adequado gerenciamento de riscos, as instituições financeiras serão capazes de obter maior eficiência no cumprimento de suas atividades. No entendimento de Tileaga, Nitu e Nitu (2013) todas as instituições financeiras devem melhorar a sua compreensão e prática da gestão de risco para ser capaz de gerenciar com sucesso as várias linhas de produtos que oferecem aos clientes. As instituições podem gerenciar com sucesso os riscos se elas reconhecem o papel estratégico da gestão de risco. Se a gestão de risco é eficaz, a instituição vai ser bem sucedida. (TILEAGA; NITU; NITU, 2013).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Em conformidade à problemática do estudo e, a fim de atender ao objetivo proposto, a pesquisa se caracteriza como quantitativa no que se refere ao método de tratamento e análise dos dados, descritiva quanto ao objetivo e, aplicação de questionário no que tange aos procedimentos de coleta dos dados.

A população do estudo compreendeu as Cooperativas de Crédito sob a supervisão do BACEN em funcionamento no Brasil na data de 27/02/2015. A amostra por sua vez é composta por 22 Cooperativas de Credito de Livre Admissão que responderam o questionário. Vale ressaltar que foram consideradas para a aplicação do estudo apenas as unidades sedes das cooperativas em questão.

Para coleta dos dados foi desenvolvido um questionário tipo escala *likert* de 1 a 7 pontos, com base na metodologia do COSO (2004), dividido em 5 etapas. A primeira etapa se

refere aos tipos de riscos enfrentados pelas instituições, a segunda etapa se destina à identificação de riscos, a terceira etapa contempla a avaliação de riscos, a resposta aos riscos está na quarta etapa e a quinta e última etapa se refere à comunicação dos riscos. Os respondentes foram solicitados a indicar o seu grau de concordância com cada uma das perguntas sobre uma escala *likert* de sete pontos.

Para avaliar a validade de conteúdo do questionário foi solicitado a duas cooperativas de crédito para examinar as escalas, sendo que estes avaliaram positivamente e não sugeriram alterações. Os questionários foram enviados via *google docs* ao e-mail das cooperativas de crédito, conforme cadastro no BACEN e destinado ao gerente de cada instituição.

Para análise dos dados foi utilizado estatística descritiva e entropia da informação. A entropia da informação conforme Zeleny (1982) é uma medida simples, porém importante, devido à quantidade de informações fornecidas com base em uma fonte de informação dada e, a fórmula do cálculo da entropia ocorre por meio de alguns passos predefinidos:

Sejam $d_i = \left(d_i^1, d_i^2, ..., d_i^m\right)$ os valores normalizados, em que: $d_i^k = \frac{x_i^k}{x_i^*}$, caracteriza o conjunto D, em termos do i-*ésimo* atributo.

Encontra-se $D_i = \sum_{k=1}^{m} d_i^k ; i = 1,2,...,n$. Busca-se então a medida de entropia do contraste de intensidade para o i-*ésimo* atributo calculado por $e(d_i) = -\alpha \sum_{k=1}^{m} \frac{d_i^k}{D_i} Ln\left(\frac{d_i^k}{D_i}\right)$, em que $\alpha = \frac{1}{e_{max}} > 0$ e e_{max}=Ln(m). Observa-se ainda que $0 \le d_i^k \le 1$ e $d_i^k \ge 0$.

Caso todos os d_i^k forem iguais para um dado i, então $\frac{d_i^k}{D_i} = \frac{1}{n}$ e $e(d_i)$ assume o valor máximo, isto é, e_{max}=Ln(m). Ao se fixar $\alpha = \frac{1}{e_{max}}$, determina-se $0 \le e(d_i) \le 1$ para todos os d_i´s. Essa normalização é necessária para efeito comparativo.

Dessa maneira, a entropia total de D é definida por: $E = \sum_{i=1}^{n} e(d_i)$.

Quanto maior for $e(d_i)$ menor é a informação transmitida pelo i-*ésimo* atributo. Caso $e(d_i)=e_{max}$=Ln(m), então o i-*ésimo* atributo não transmite informação e pode ser removida da análise decisória. Em virtude do peso $\tilde{\lambda}_i$ ser inversamente relacionado a $e(d_i)$, usa-se 1-$e(d_i)$ ao invés de $e(d_i)$ e normaliza-se para assegurar que $0 \le \tilde{\lambda}_i \le 1$ e $\sum_{i=1}^{n} \tilde{\lambda}_i = 1$.

Assim, a entropia da informação pode ser representada por:

$$\tilde{\lambda}_i = \frac{1}{n-E}\left[1 - e(d_i)\right] = \frac{\left[1 - e(d_i)\right]}{n-E}.$$

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados organizados em quatro categorias de gestão de riscos de acordo com o que é estabelecido pelo COSO (2004), sendo elas: identificação dos riscos, avaliação dos riscos, resposta aos riscos e comunicação dos riscos. A análise apresenta o resultado da entropia da informação dos processos de gestão de riscos que

compõe as categorias, a fim de verificar os processos de gestão de riscos nas cooperativas de crédito brasileiras.

4.1 Identificação dos riscos

A primeira análise foi efetuada em relação à identificação dos riscos, que compreende a verificação da ocorrência dos tipos de riscos, processos de identificação de riscos e métodos para identificação dos riscos.

Nº	Perguntas - Ocorrência de Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	Risco de Mercado	0,9786	0,1405
2	Risco de Crédito	0,9817	0,1198
3	Risco Operacional	0,9831	0,1105
4	Risco Estratégico	0,9773	0,1487
5	Risco Legal	0,9704	0,1940
6	Risco de Liquidez	0,9563	0,2865
	Total	5,8474	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 – Probabilidade de ocorrência de riscos

Na Tabela 1 é possível verificar que dois tipos de riscos atingiram o valor mais elevado de $e(d_i)$, ou seja, 0,9831 e 0,9817. Quanto menor for o $e(d_i)$, segundo Zeleny (1982), maior será a informação transmitida por ele, ou seja, o grau da entropia será maior quanto mais distante de 1 for o *e(di)*. Portanto, no caso deste estudo, quando os valores de entropia estiverem próximos a 1, significa que não há dispersão de informação, sinalizando que as cooperativas de crédito pesquisadas enfrentam determinados tipos de riscos.

O risco operacional e o risco de crédito, obtiveram, respectivamente, os maiores valores de entropia $e(d_i)$. Esse resultado indica que a probabilidade de ocorrência desses dois tipos de riscos é maior para a maioria das cooperativas de crédito analisadas. Tais resultados corroboram o estudo de Hassan Al-Tamimi e Mohammed Al-Mazrooei (2007) que verificaram que o risco de crédito e risco operacional são os tipos mais importantes de risco que enfrentam os bancos comerciais dos Emirados Árabes Unidos.

Nota-se também na Tabela 1 que o risco de liquidez apresentou o menor $e(d_i)$, 0,9563, consequentemente resultando no maior peso ($\tilde{\lambda}_i$), ou seja, este tipo de risco foi o que apresentou maior dispersão da informação, sinalizando que sua ocorrência é menor no conjunto das instituições pesquisadas. Tal resultado corrobora os achados do estudo de Gonçalves e Braga (2008) cuja constatação é que a maior parte das cooperativas de economia e crédito mútuo de Minas Gerais não está em risco de liquidez, em razão, principalmente, da adequação das cooperativas investigadas às exigências das instituições normatizadoras e supervisoras, em relação ao controle deste tipo de risco. Na sequência, estão evidenciados, na Tabela 2, os resultados do cálculo da entropia dos processos de identificação de riscos.

Nº	Perguntas – Processos de Identificação de Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	A instituição possui processos formais para identificar os riscos em potencial que, se ocorrerem, afetarão a organização e determina se estes podem ter algum efeito adverso na sua capacidade de implementar adequadamente a estratégia e alcançar os objetivos.	0,9872	0,2286

2	A instituição considera uma variedade de fatores internos e externos que podem dar origem a riscos e a oportunidades no contexto de toda a organização.	0,9829	0,3058
3	A instituição considera examinar tanto eventos passados quanto potenciais eventos futuro para identificar riscos.	0,9939	0,1096
4	A instituição procura entender o modo pelo qual os eventos que ocasionam riscos se inter-relacionam.	0,9919	0,1444
5	A instituição busca agrupar em categorias os eventos semelhantes que potencialmente ocasionam riscos.	0,9882	0,2115
Total		4,9441	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Processos de identificação de riscos

Constata-se na Tabela 2 que dois processos para identificação dos riscos atingiram o valor mais elevado de $e(d_i)$, ou seja, próximo a 1. O maior $e(d_i)$ diz respeito ao processo nº 3 que se refere a examinar tanto eventos passados quanto potenciais eventos futuro para identificar riscos. O segundo maior $e(d_i)$ se refere ao processo nº 4 que versa sobre entender o modo pelo qual os eventos que ocasionam riscos se inter-relacionam. Os resultados evidenciam que a maioria das cooperativas de crédito investigadas possuem essas duas práticas para identificação de riscos em suas instituições. Tais resultados demonstram também que as instituições analisadas são conhecedoras das técnicas de gestão de riscos, pois de acordos com o COSO (2004), as organizações mais avançadas em termos de gerenciamento de riscos corporativos, utilizam uma combinação de técnicas que incorporam eventos passados e potenciais eventos futuros. Além disso, conforme o COSO (2004) os eventos que geram riscos não ocorrem de forma isolada, nesse sentido, para identificar os riscos a administração precisa entender o modo pelo qual os eventos se inter-relacionam, isso possibilita determinar em que pontos os esforços da gestão de riscos estarão bem direcionados.

O menor $e(d_i)$, 0,9829 encontra-se no processo nº 2 (a instituição considera uma variedade de fatores internos e externos que podem dar origem a riscos e a oportunidades no contexto de toda a organização). Embora seja o menor valor de $e(d_i)$ obtido, não está muito distante de 1, sinalizando que esse procedimento está sendo realizado pelas cooperativas de crédito pesquisadas, porém, de maneira menos recorrente que os demais processos. Na sequência, evidencia-se, na Tabela 3, os resultados do cálculo da entropia dos métodos de identificação de riscos.

Nº	Perguntas – Métodos de Identificação de Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	Inspeção pelo gerente de risco da instituição	0,9875	0,0620
2	Auditoria ou inspeção física	0,9718	0,1403
3	Análise das Demonstrações Financeiras	0,9857	0,0712
4	Levantamento de Riscos	0,9853	0,0728
5	Análises de Processo	0,9886	0,0566
6	Análise de SWOT (forças, fraquezas, oportunidades, ameaças)	0,9761	0,1189
7	Inspeção por perito externo	0,9631	0,1833
8	Análise de Cenários	0,9810	0,0944
9	Análise de eventos passados	0,9872	0,0636
10	Análise de tendências	0,9820	0,0894
11	Comunicação interna, como entrevistas com os funcionários	0,9904	0,0476
Total		10,7987	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Métodos de identificação de riscos

Observando a Tabela 3, nota-se que a maioria das cooperativas de crédito analisadas utilizam para identificação de riscos métodos como a comunicação interna, com entrevistas com os funcionários e a análise de processos, pois nestes métodos, nº 11 e nº 5, estão os maiores $e(d_i)$ igual a 0,9904 e 0,9886. De acordo com o COSO (2004) a análise de processo considera fatores internos e externos que afetam as atividades, nesse sentido, a organização identifica os riscos que podem afetar o cumprimento dos seus objetivos. A comunicação interna nas instituições, são técnicas simples de identificação de riscos mas importantes, pois analisam eventos com base em percepções internas dos empregados (COSO, 2004.

Além destas, obtiveram $e(d_i)$ mais próximos a 1, a inspeção pelo gerente de risco da instituição (0,9875), a análise de eventos passados (0,9872), a análise das demonstrações financeiras (0,9857) e o levantamento de riscos (98,53). O estudo de Hassan Al-Tamimi e Mohammed Al-Mazrooei (2007) realizado em bancos comerciais dos Emirados Árabes Unidos também apontou a inspeção pelo gerente de risco do banco como um dos mais importantes métodos de identificação de riscos, corroborando este estudo.

Por outro lado, verifica-se que os métodos menos utilizados para identificação dos riscos é a inspeção por perito externo (0,9631), a auditoria ou inspeção física (0,9718) e a análise de SWOT (0,9761), pois apresentam os $e(d_i)$ mais distantes de 1.

4.2 Avaliação dos riscos

A segunda análise foi efetuada em relação à avaliação dos riscos, que compreende os procedimentos de avaliação dos riscos e métodos para avaliação dos riscos. Estão evidenciados, na Tabela 4, os resultados do cálculo da entropia dos processos de avaliação dos riscos.

Nº	Perguntas – Processos de Avaliação dos Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	A instituição avalia a probabilidade e o impacto de ocorrência de riscos.	0,9936	0,0835
2	Os riscos são avaliados por meio de métodos de análise quantitativa.	0,9876	0,1627
3	Os riscos são avaliados por meio de métodos de análise qualitativa (por exemplo, alto, moderado, baixo).	0,9866	0,1754
4	Ao avaliar riscos, a administração considera futuros eventos em potencial pertinentes à instituição e às suas atividades como tamanho da instituição, complexidade das operações e grau de regulamentação de suas atividades.	0,9905	0,1247
5	Ao avaliar riscos, a administração leva em consideração eventos previstos e imprevistos.	0,9932	0,0887
6	O horizonte de tempo empregado para avaliar riscos condiz com o tempo das estratégias e objetivos relacionados a esses riscos.	0,9904	0,1255
7	A instituição emprega as mesmas técnicas de avaliação de riscos para todas as suas unidades de negócios.	0,9817	0,2394
Total		6,9237	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Processos de avaliação dos riscos

É possível observar, na Tabela 4, que os maiores $e(d_i)$ iguais a 0,9936, 09932, 0,9905 e 0,9904 encontram-se nos processos nº 1 (a instituição avalia a probabilidade e o impacto de ocorrência de riscos), nº 5 (ao avaliar riscos, a administração leva em consideração eventos previstos e imprevistos), nº 4 (ao avaliar riscos, a administração considera futuros eventos em

potencial pertinentes à instituição e às suas atividades como tamanho da instituição, complexidade das operações e grau de regulamentação de suas atividades) e nº 6 (o horizonte de tempo empregado para avaliar riscos condiz com o tempo das estratégias e objetivos relacionados a esses riscos). Significa dizer que esses processos de avaliação de riscos são utilizados pela maioria das instituições analisadas.

Ao avaliar a probabilidade e o impacto da ocorrência de riscos, é importante que a análise seja racional e cuidadosa, pois envolve a avaliação de uma série de riscos que uma organização enfrenta, por esse motivo se torna uma tarefa difícil e desafiadora (COSO, 2004). A avaliação de riscos previsto e imprevistos também é importante nas instituições, pois de acordo com o COSO (2004) muitos eventos são rotineiros e recorrentes enquanto que outros são imprevistos e podem causar um impacto significativo na organização.

O COSO (2004) ressalta a importância da administração considerar eventos futuros pertinentes à instituição e às suas atividades como tamanho da instituição, complexidade das operações e grau de regulamentação de suas atividades, para avaliar os riscos, pois embora alguns fatores sejam comuns às organizações, via de regra, os eventos resultantes são particulares, tendo em vista os objetivos estabelecidos e decisões anteriores pelas instituições.

O horizonte de tempo empregado para avaliar riscos precisa ser consistente com o tempo das estratégias e objetivos relacionados a esses riscos, desta forma, a organização ao avaliar riscos, precisa levar em consideração também os cenários de prazos mais longos a fim de não ignorar riscos que possam estar mais adiante (COSO, 2004).

O processo nº 7 que trata-se da instituição empregar as mesmas técnicas de avaliação de riscos para todas as suas unidades de negócios, apresentou menor $e(d_i)$, 0,9817, significando que dentre os processos propostos é o menos utilizado, no entanto, esse valor não é muito distante de 1, expressando que não há uma diferença acentuada para os processos mais utilizados, o que demonstra pouca variabilidade. Na Tabela 5 estão descritos os cálculos de entropia relativos aos métodos de avaliação dos riscos.

Nº	Perguntas – Métodos de Avaliação de Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	Comparação com Referências de Mercado (*Benchmarking*)	0,9850	0,0633
2	Valor em risco (*value-at-risk*)	0,9719	0,1182
3	Fluxo de caixa em risco	0,9736	0,1114
4	Receitas em risco	0,9782	0,0919
5	Medições de sensibilidade	0,9733	0,1125
6	Teste de estresse	0,9605	0,1665
7	Análises de cenários	0,9854	0,0616
8	Entrevistas e seminários	0,9730	0,1136
9	Questionários de auto avaliação	0,9618	0,1610
Total		8,7626	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 – Métodos de avaliação de riscos

Observa-se na Tabela 5 que dois métodos de avaliação de risco apresentaram valor de entropia mais próximos a 1, o método nº 7 (análise de cenários) com $e(d_i)$ de 0,9854, e o nº 1 (Comparação com Referências de Mercado) com $e(d_i)$ de 0,9850, o que significa dizer que são os métodos utilizados pela maioria das cooperativas para avaliar riscos. Esses métodos são propostos pelo COSO (2004) e considerados importantes no processo de avaliação dos riscos.

A análise de cenários, por exemplo, permite avaliar o efeito de múltiplos eventos que ocasionam riscos, já a comparação com referências de mercado focaliza eventos ou processos específicos, compara medições e resultados, bem como identifica oportunidades de melhoria (COSO, 2004).

Os métodos nº 6 (teste de estresse) e o nº 9 (questionários de auto avaliação) apresentaram os $e(d_i)$ mais distantes de 1, ou seja, 0,9605 e 0,9618 respectivamente e consequentemente resultando nos maiores pesos ($\tilde{\lambda}_i$), expressando ser os métodos utilizados em menor proporção pelas cooperativas de crédito analisadas.

Cabe destacar, que em geral, os demais métodos apresentaram valores de $e(d_i)$ não tão próximos a 1, o que indica que sua utilização para avaliar riscos não é generalizadas nas instituições pesquisadas e ocorre de maneira menos intensa.

4.3 Resposta aos riscos

A terceira análise foi efetuada em relação à resposta aos riscos, considerando meios para evitar, reduzir, compartilhar e aceitar riscos, compreendendo os procedimentos de resposta aos riscos e métodos de resposta aos riscos. Na Tabela 6 estão apresentados os resultados do cálculo da entropia para os processos de resposta aos riscos.

Nº	Perguntas – Processos de Resposta aos Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	A instituição considera descontinuar uma atividade/produto que gere riscos.	0,9782	0,2352
2	Na instituição são adotadas medidas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos, ou, até mesmo, ambos.	0,9919	0,0871
3	Na instituição procura-se reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos pela transferência ou pelo compartilhamento de uma porção do risco.	0,9896	0,1120
4	Na instituição nenhuma medida é adotada para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos.	0,9475	0,5656
Total		3,9073	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6 – Processos de resposta aos riscos

Verifica-se na Tabela 3, que a maioria das cooperativas de crédito analisadas adotam como resposta aos riscos medidas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos, ou, até mesmo, ambos (nº 2) e procura-se reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos pela transferência ou pelo compartilhamento de uma porção do risco (nº 3), pois nestes dois procedimentos estão os maiores $e(d_i)$ igual a 0,9919 e 0,9896. Este resultado indica que as cooperativas de crédito pesquisadas buscam meios para reduzir a ocorrência de riscos ou seus impactos nas atividades da instituição e buscam meios para compartilhar esses riscos.

Por outro lado, verifica-se que não adotar nenhuma medida para afetar a probabilidade ou o grau de impacto dos riscos (nº 4) e a descontinuação de uma atividade/produto que gere riscos (nº 1) são os processos menos utilizados para responder os riscos, pois apresentam os $e(d_i)$ mais distantes de 1, ou seja, 0,9475 e 0,9782 respectivamente. Este resultado demonstra que, de acordo com as políticas de gestão de riscos do COSO (2004), os riscos não são aceitos pelas instituições e também não são evitados, mas sim reduzidos ou compartilhados.

De acordo com o COSO (2004) não há uma melhor ou única forma para responder aos riscos, as opções de resposta devem ser compatíveis com as tolerâncias a risco da organização

e deve-se verificar os custos e os benefícios das respostas. Na sequência, evidencia-se, na Tabela 7, os resultados do cálculo da entropia dos métodos de resposta aos riscos.

Nº	Perguntas – Métodos de Resposta aos Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	Descontinuação de uma linha de produtos	0,9704	0,1520
2	Declínio da expansão em um novo mercado geográfico	0,9686	0,1608
3	Investimentos em tecnologia	0,9883	0,0602
4	Análises de negócios	0,9894	0,0542
5	Aquisição de seguros	0,9772	0,1170
6	Realização de transações de *headging*	0,9542	0,2349
7	Terceirização de uma atividade	0,9569	0,2209
Total		6,8049	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 – Métodos de resposta aos riscos

É possível observar, na Tabela 7, que os maiores $e(d_i)$ iguais a 0,9894 e 09883 encontram-se nos métodos nº 4 (análises de negócios) e nº 3 (investimentos em tecnologia), o que significa dizer que esses métodos de resposta aos riscos, que visam reduzir riscos, são utilizados pela maioria das instituições analisadas. Esse resultado possui conexão com os processos de resposta aos riscos mais utilizados pelas instituições demonstrado na Tabela 6, que objetiva a redução dos riscos.

Outra conexão com o resultado da Tabela 6 e que pode ser verificado na Tabela 7, é em relação ao procedimento de evitar riscos, que se mostrou uma prática não generalizada e utilizada em menor proporção pelas cooperativas de crédito pesquisadas. Tal constatação se deve pelos valores de $e(d_i)$ para os métodos nº 1 (descontinuação de uma linha de produtos) e nº 2 (declínio da expansão em um novo mercado geográfico) serem mais distantes de 1.

Por outro lado, os métodos nº 6 (realização de transações de *headging*) e nº 7 (terceirização de uma atividade), que indicam compartilhamento de riscos, apresentaram os $e(d_i)$ mais distantes de 1, 0,9542 e 0,9569, consequentemente resultando nos maiores pesos ($\tilde{\lambda}_i$), expressando ser os métodos utilizados em menor proporção pelas cooperativas de crédito analisadas. Este resultado vai de encontro com o que foi constatado na Tabela 6 de que as cooperativas de crédito buscam meios para compartilhar os riscos.

4.4 Comunicação dos riscos

A quarta análise diz respeito à comunicação dos riscos, que compreende os procedimentos de comunicação dos riscos e métodos para comunicação dos riscos. A Tabela 8 contempla os resultados do cálculo da entropia para os processos de comunicação dos riscos.

Nº	Perguntas – Processos de Comunicação dos Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	Os funcionários são instruídos sobre seus deveres e obrigações na instituição.	0,9936	0,1441
2	Todos os empregados recebem uma mensagem clara da alta administração sobre a importância do gerenciamento de riscos corporativos.	0,9893	0,2420
3	A comunicação dos riscos e políticas de risco flui em todos os níveis e setores da instituição.	0,9867	0,3012
4	Há uma comunicação dos riscos com clientes, fornecedores, órgãos reguladores e	0,9862	0,3127

	associados.		
	Total	3,9558	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 8 – Processos de comunicação dos riscos

É possível observar, na Tabela 8, que o maior $e(d_i)$ igual a 0,9936, encontra-se no processo nº 1 (Os funcionários são instruídos sobre seus deveres e obrigações na instituição), o que significa dizer que esse processo de comunicação de riscos é utilizado pela maioria das instituições analisadas. O processo nº 4 (há uma comunicação dos riscos com clientes, fornecedores, órgãos reguladores e associados), apresentou menor $e(d_i)$, 0,9862, expressando que dentre os processos propostos é o menos utilizado, no entanto, esse valor não é muito distante de 1, o que demonstra que não há uma diferença acentuada para o processo mais utilizado, assim ocorre também com os demais processos (nº2 e nº 3) evidenciando pouca variabilidade e que todos são bastante utilizados.

Tais resultados indicam que as instituições analisadas seguem o que o COSO (2004) estabelece como comunicação eficaz, em que a comunicação flui em todos os níveis da organização, os funcionários são instruídos sobre seus deveres e obrigações, e também sobre a importância da gestão de riscos. Na sequência, evidencia-se, na Tabela 9, os resultados do cálculo da entropia dos métodos de comunicação dos riscos.

Nº	Perguntas – Métodos de Comunicação dos Riscos	Entropia $e(d_i)$	Peso $\tilde{\lambda}_i$
1	Manuais de políticas	0,9832	0,0740
2	Memorandos	0,9683	0,1396
3	Mensagens de correio eletrônico	0,9782	0,0959
4	Notificações em quadros de avisos	0,9602	0,1753
5	Mensagens pela Internet	0,9662	0,1489
6	Mensagens gravadas em vídeo	0,9325	0,2974
7	Reuniões	0,9844	0,0689
	Total	6,7730	1,0000

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 9 – Métodos de comunicação dos riscos

Observa-se na Tabela 9 que dois métodos de comunicação de risco apresentaram valor de entropia mais próximos a 1, o método nº 7 (reuniões) com $e(d_i)$ de 0,9844, e o nº 1 (manuais de políticas) com $e(d_i)$ de 0,9832, o que significa dizer que são os métodos utilizados pela maioria das cooperativas para comunicação de riscos. Já o método nº 6 (mensagens gravadas em vídeo) apresentou valor de $e(d_i)$ mais distantes de 1, ou seja, 0,9325 e consequentemente resultando no maior peso ($\tilde{\lambda}_i$), expressando ser o método utilizado em menor proporção pelas cooperativas de crédito analisadas. Cabe destacar, que em geral, os demais métodos apresentaram valores de $e(d_i)$ mais distantes de 1, o que indica que sua utilização para comunicação de riscos não é generalizada nas instituições pesquisadas e são utilizados em menor proporção.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em relação à identificação de riscos, os resultados revelam que os riscos com maior probabilidade de ocorrência na maioria das cooperativas analisadas é o risco operacional e o

risco de crédito. Quanto aos processos de identificação de riscos, os resultados evidenciam que a maior parte das cooperativas de crédito investigadas procuram examinar tanto eventos passados quanto potenciais eventos futuro e entender o modo pelo qual os eventos que ocasionam riscos se inter-relacionam, para identificação de riscos em suas instituições. Já em relação aos métodos de identificação de riscos a maioria das cooperativas de crédito analisadas utilizam em maior proporção a comunicação interna, com entrevistas com os funcionários e a análise de processos, além destas, destacam-se também a inspeção pelo gerente de risco da instituição, a análise de eventos passados, a análise das demonstrações financeiras e o levantamento de riscos.

No tocante à avaliação dos riscos, os resultados demonstraram que os processos mais utilizados referem-se primeiramente à instituição avaliar a probabilidade e o impacto de ocorrência de riscos, na sequência, o processo em que ao avaliar riscos, a administração leva em consideração eventos previstos e imprevistos, também mostrou-se relevante. Dois métodos de avaliação de risco apresentaram valor de entropia mais próximos a 1, isso significa que são os métodos mais utilizados pela maioria das cooperativas para avaliar riscos, são eles a análise de cenários e a comparação com referências de mercado (*benchmarking*).

Quanto à resposta aos riscos, os resultados evidenciaram que a maioria das cooperativas de crédito analisadas adotam como resposta aos riscos medidas para reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos, ou, até mesmo, ambos, e procura-se reduzir a probabilidade ou o impacto dos riscos pela transferência ou pelo compartilhamento de uma porção do risco, indicando que as cooperativas de crédito pesquisadas buscam meios para reduzir a ocorrência de riscos ou seus impactos nas atividades da instituição e buscam meios para compartilhar esses riscos. Os métodos de resposta aos riscos mais utilizados pelas cooperativas de crédito pesquisadas, referem-se à análise de negócios e investimentos em tecnologia, ambos os métodos visam reduzir riscos.

No que se refere à comunicação dos riscos, os resultados indicaram que de modo geral, todos os processos de gestão de riscos sugeridos são amplamente utilizados pelas instituições pesquisadas, haja vista que houve pouca variabilidade nos valores de entropia calculados, indicando que as instituições possuem uma comunicação eficaz conforme estabelecido pelo COSO (2004), no entanto, o processo que mais se destacou na comunicação dos riscos é o fato dos funcionários serem instruídos sobre seus deveres e obrigações na instituição. Dois métodos de comunicação risco apresentaram valor de entropia mais próximos a 1, são eles: as reuniões e os manuais de políticas, desta forma, estes são os métodos mais utilizados pela maioria das cooperativas para comunicação de riscos.

De modo geral, pode-se concluir que as instituições analisadas se assemelham no que se refere aos processos de identificação de riscos, processos de avaliação dos riscos e processos de comunicação dos riscos, pois os valores de entropia obtidos ficaram próximos a 1 e não se mostraram muito divergentes entre si. Conclui-se também que, de maneira geral, as cooperativas de crédito pesquisadas buscam meios e utilizam-se de métodos para gerenciar riscos de uma forma bastante semelhante e de maneira expressiva.

Os resultados deste estudo despertam interesse em novas pesquisas, sendo assim, sugere-se analisar variáveis que possam estar relacionadas com o nível de gerenciamento de riscos, bem como fazer replicação do estudo em outras instituições financeiras e realizar comparações entre elas.

REFERÊNCIAS

AMARAL, I. C.; NEVES, M. C. R.; FREITAS, A. F.; BRAGA, M. J. Gerenciamento dos riscos operacionais: os métodos utilizados por uma cooperativa de crédito. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEARP/USP**, v. 3, n. 7, p. 93-108, set-dez 2009.

ANDERSEN, T. J. The performance relationship of effective risk management: Exploring the firm-specific investment rationale. **Long range planning**, v. 41, n. 2, p. 155-176, 2008.

Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT). NBR ISO 31.000. **Gestão de riscos - Princípios e diretrizes**. 2009.

BANCO CENTRAL DO BRASIL - BACEN. **O que é uma cooperativa de crédito**. Disponível em: < http://www.bcb.gov.br/?COOPERATIVASFAQ>. Acesso em 26/03/2015.

BRITO, G. A. S.; ASSAF NETO, A. Modelo de classificação de risco de crédito de empresas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 19, n. 46, p. 18-29, 2008.

COLLIER, P. M.; BERRY, A. J. BURKE, G. T. Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-wide Internal Control Procedures. **CIMA**. v. 2, n. 11, p. 1-8, 2007.

COMMITTEE OF SPONSORING ORGANIZATIONS OF THE TREADWAY COMMISSION – COSO. **Enterprise Risk Management** – Integrated Framework: Executive Summary. 2004.

CROUHY, M.; GALAI, D.; MARK, R. **Gerenciamento de risco:** abordagem conceitual e prática. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

DUARTE JUNIOR, A. M. **Riscos:** definições, tipos, medição e recomendações para seu gerenciamento - gestão de risco e derivativos. São Paulo: Atlas, 2001.

Federation of European Risk Management Associations - FERMA. **Risk management benchamarkink survey 2010**. 5. ed. 2002. Disponível em: <http://www.slideshare.net/fdecicco/nbr-iso-31000-projeto-final-seg> Acesso em: 12 set. 2014.

GONÇALVES, R. M. L.; BRAGA, M. J. Determinantes de Risco de Liquidez em Cooperativas de Crédito: uma Abordagem a partir do Modelo Logit Multinomial. **RAC - Revista de Administração Contemporânea**, v. 12, n. 4, p. 1019-1041, Out./Dez. 2008.

HAGIGI, M.; SIVAKUMAR, K.. Managing diverse risks: An integrative framework. **Journal of International Management**, v. 15, n. 3, p. 286-295, 2009.

HASSAN AL-TAMIMI, Hussein A.; MOHAMMED AL-MAZROOEI, Faris. Banks' risk management: a comparison study of UAE national and foreign banks. **The Journal of Risk Finance**, v. 8, n. 4, p. 394-409, 2007.

HUSSAIN, Hameeda, Abu; AL-AJMI, Jasim. Risk management practices of conventional and Islamic banks in Bahrain. **The Journal of Risk Finance**, v. 13, n. 3, p. 215-239, 2012.

MIKES, A. Risk management and calculative cultures. **Management Accounting Research**. v. 20 n. 1, p. 18-40, Mar 2009.

RENN, O. Concepts of risk: a classification. In: S. KRIMSKY; D. GOLDING. **Social theories of risk**. Westport: Praeger, 1992.

TILEAGA, C.; NITU, O.; NITU, C. V. Banking Risk Management - RCB Strategy. **Procedia Economics and Finance**, v. 6, p. 719 – 723, 2013.

TOSINI, M. F. C. **Risco ambiental para as instituições financeiras**. Annablume, 2007.

ZELENY, M. **Multiple criteria decision making**. New York: McGraw-Hill, 1982.

WANG, T.; HSU, C. Board composition and operational risk events of financial institutions. **Journal of Banking & Finance**, v. 37, p. 2042–2051, 2013.

REPRESENTATIVIDADE FEMININA NA GESTÃO ESTRATÉGICA EM COOPERATIVAS NA REGIÃO SUL DO BRASIL

Larissa Lappe
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
larissa.lappe@unochapeco.edu.br

Cristina Vaccari
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração
Bolsista do Programa Uniedu Pós-Graduação
crisvaccari@unochapeco.edu.br

Júlio Adriano Ferreira dos Reis
Doutor em Administração Estratégica
julioreis@unochapeco.edu.br

RESUMO

Este estudo foi desenvolvido com a finalidade de identificar a representatividade feminina na gestão estratégica em cooperativas na região Sul do Brasil. A participação da mulher nos mais diversos tipos de organizações de trabalho sofreu modificações significativas ao longo do tempo, evoluindo historicamente, retratada na fundamentação teórica do estudo que aborda conceitos de cooperativa, cooperativismo, gestão estratégica e gestão feminina. Para o desenvolvimento da pesquisa adotou-se abordagem qualitativa, por meio do método exploratório-descritivo. Os dados foram coletados junto aos órgãos de representação das cooperativas no estado do Paraná (OCEPAR), Rio Grande do Sul (OCERGS) e Santa Catarina (OCESC) entre os meses de dezembro de 2015 e janeiro de 2016. Os principais resultados obtidos apontam que a representatividade feminina na gestão de Cooperativas ainda é baixa, revelando que alguns ramos do cooperativismo nas unidades pesquisadas não possuem mulheres atuando em cargos eletivos.

Palavras Chave: Cooperativa, Cooperativismo, Gestão estratégica, Gestão feminina.

REPRESENTATION OF WOMEN IN STRATEGIC MANAGEMENT COOPERATIVE IN SOUTHERN BRAZIL

Abstract

This study was developed in order to identify the female representation in the strategic management of cooperatives in southern Brazil. Women's participation in various types of work organizations has undergone significant changes over time, evolving historically, portrayed in the theoretical basis of the study which deals with cooperative concepts, cooperativism, strategic management and female management. For the development of research was adopted a qualitative approach, through exploratory and descriptive method. Data were collected from the representation of cooperatives in the state of Paraná State (OCEPAR), Rio Grande do Sul State (OCERGS) and Santa Catarina State (OCESC), between the months of December 2015 and January 2016. The main results indicate that female representation in cooperatives management is still low, revealing that some branches of cooperativism in the surveyed units do not have women serving in elected (office) positions.

Keywords: Cooperative, Cooperativism, Strategic management, Female management.

1 INTRODUÇÃO

A crescente competitividade, o avanço da tecnologia e dos meios de comunicação, observados principalmente após a globalização dos mercados, motivaram as empresas a pensar de forma estratégica sobre seus negócios e na forma de gerar valor diante das demandas da sociedade do conhecimento. As organizações cooperativas surgiram da união entre pessoas com interesses em comum, no intuito de agregar vantagem competitiva aos processos de gestão e promover o desenvolvimento econômico da região onde estão concentradas.

No Brasil, juridicamente, as sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei federal nº 5.764, de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas que hoje se subdividem em 13 distintas áreas de atuação, e independentemente de seu segmento são norteados pelo princípios de *Rochdale*, princípios que traduzem os valores e os levam à pratica no meio cooperativista, sendo eles solidariedade, liberdade, democracia, equidade, igualdade, responsabilidade, honestidade, transparência, responsabilidade socioambiental.

A essência do cooperativismo se concentra em formar uma estrutura voltada para a cooperação e colaboração de seus associados, de modo a lhes conferir benefícios sobre essa relação recíproca.

Buscando reflexões sobre a representatividade da mulher como gestora de cooperativas na região Sul do Brasil, este estudo pretende provocar algumas considerações sobre o papel da gestão feminina no meio cooperativo, objetivando quantificar a participação feminina na gestão de cooperativas em três estados do Sul do Brasil - Paraná, Rio Grande do Sul e Santa Catarina.

A questão de gênero passou a ser discutido no meio acadêmico a partir de 1975 com a instalação pela ONU do ano internacional da mulher, em que estudos sobre a atuação da mulher em vários contextos, passaram a ser inevitáveis. A evolução da condição feminina no Brasil inicia no século XIX, momento em que a mulher teve papel fundamental no processo abolicionista, na formação do pensamento republicano e durante a crise da política nacional. Já no século XX as mulheres lutaram para conquistar o direito ao voto, participaram de movimentos constitucionalistas e populares pela melhoria da qualidade de vida, iniciando lentamente o processo de saída da submissão ao homem, para buscar novos papéis na sociedade. O advento da industrialização e a consolidação do sistema capitalista, fez a mulher questionar sua identidade, a suposta fragilidade e sua posição no mercado de trabalho, que consequentemente passou a marcar presença nas organizações e conquistar espaços, que antes eram exclusivamente dos homens (KANAN, 2010).

O avanço de liderança das mulheres é visto com clareza no mundo das cooperativas, pois elas são maioria entre os membros cooperados e assumem papéis cada vez mais importantes na gestão. No Brasil, 52% dos cooperados são mulheres, revelando que as mulheres não só avançaram no mercado de trabalho, como também buscam unir-se em grupos para se desenvolverem juntas (BRASIL, 2016).

O artigo apresenta-se na seguinte estrutura: revisão de literatura sobre cooperativas, cooperativismo, gestão estratégica e gestão feminina, seguido da metodologia adotada para o desenvolvimento deste estudo, análise dos dados seguido das considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta segunda seção do artigo para melhor compreensão, foi dividida em três subseções onde são apresentados os conceitos de Cooperativa, Cooperativismo, Gestão Estratégica, e

Gestão feminina. Esse tópico possui a finalidade de agregar conceitos para a análise dos dados a serem discutidos na seção quatro.

2.1 COOPERATIVA

Ao longo da década de 1990, o Brasil teve seu cenário econômico marcado pela globalização dos mercados, formação de blocos econômicos e redução das barreiras comerciais entre os países. Esse fato provocou a acirrada competição entre as empresas para criar e/ou consolidar vantagens competitivas a fim de se manterem no mercado (BRAND; KLIEMANN NETO, 2004).

As organizações então, pressionadas pelo crescimento da competitividade e exigências do mercado passaram a constituir arranjos empresarias na tentativa de facilitar a aprendizagem organizacional, a troca de experiências, o processo de inovação e aquisição de novas tecnologias. As cooperativas são um exemplo deste novo formato organizacional.

A Aliança Cooperativa Internacional define cooperativa como uma associação autônoma de pessoas, unidas com o mesmo interesse e de forma voluntária, a fim de atender às necessidades e aspirações econômicas, sociais e culturais comuns, através de uma empresa coletiva e democraticamente controlada. Em cada continente a COOP - *Internacional Co-operative Alliance* (Aliança Cooperativa Internacional) tem uma estrutura própria, conselho de administração e direção regional. Em 2010, nas Américas, a Aliança Cooperativa Internacional, obtinha um total de 74 organizações de diferentes países filiadas, congregando cerca de 50 mil cooperativas e mais de 300 milhões de cooperados em todo o continente (INTERNATIONAL CO-OPERATIVE ALLIANCE, 2015).

Para Barreiros e Protil (2005) as cooperativas constituem-se como sociedades de pessoas de poder igualitário, que se unem em uma organização, visando a satisfação de necessidades comuns. As cooperativas apresentam peculiaridades em sua constituição legal, com adoção de princípios e doutrinas que exercem significativos reflexos na sua estruturação e governança organizacionais, delegação e exercício de poder e consequentemente na forma como ocorre o processo decisório.

Uma cooperativa é formada pela associação voluntária de no mínimo 20 pessoas unidas em torno de objetivos comuns de caráter econômico. Para isso, constituem uma empresa de propriedade e controle coletivo organizando a produção e comercialização de bens e serviços, dividindo benefícios materiais e sociais oriundos das atividades e gerando renda e oportunidades de trabalho entre os cooperados. Podem ser constituídas livremente e organizar suas atividades econômicas para acessar os mercados tendo sempre por base os princípios e valores da solidariedade, ajuda mútua, honestidade, democracia e participação (MAPA, 2015).

2.1.1 COOPERATIVISMO

As empresas cooperativas são sociedades de pessoas de natureza civil, tendo forma jurídica própria, constituídas a fim de prestar serviços aos seus associados. O Cooperativismo é uma doutrina que considera as cooperativas como forma ideal de organização da humanidade, baseado na democracia, participação, direitos e deveres iguais para todos, sem discriminação de qualquer natureza, para todos os sócios.

No Brasil, juridicamente, as sociedades cooperativas estão reguladas pela Lei federal nº 5.764, de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das cooperativas. A história do cooperativismo começa de fato no país, com a fundação da Sociedade Cooperativa Econômica dos Funcionários Públicos de Ouro Preto, em 27 de outubro

de 1889, sendo o registro mais antigo de cooperativa no país. Foi a primeira iniciativa de trabalhadores livres, logo após a extinção do escravismo, para criar uma espécie de banco sob a forma de sociedade anônima, mas prevendo sua expansão em caixas de auxílio e socorro, na construção de casas para alugar ou vender aos sócios de outras atividades, muito semelhante aos termos da Carta de Princípios, divulgada pelos Pioneiros de *Rochdale* quando fundaram sua cooperativa de consumo, mas que nunca passou de um grande ideal. Já no século XX começaram a aparecer algumas cooperativas inspiradas em modelos trazidos por imigrantes estrangeiros alguns anarquistas e sindicalistas e por poucos idealistas brasileiros que tinham conhecimento da existência de cooperativas de crédito fundada por pequenos agricultores na Itália e Alemanha (PINHO, 2004).

O cooperativismo, é o único movimento econômico do planeta que se desenvolve sob uma mesma orientação doutrinária, sendo assim desde o seu surgimento no Século XIX, em *Rochdale*, na Inglaterra Os direcionadores doutrinários vêm representados especialmente por valores e princípios de adoção universal. Os princípios traduzem os valores e os levam à pratica no meio cooperativista. Destacam-se dentre os valores aplicados ao cooperativismo, solidariedade, liberdade, democracia, equidade, igualdade, responsabilidade, honestidade, transparência, responsabilidade socioambiental (MEINEN; PORT, 2014).

De acordo com a Aliança Cooperativa Internacional (ACI), as diretrizes fundamentais do cooperativismo, são seguidos até hoje. Os sete princípios do cooperativismo apresentados a seguir sob a ótica de Meinen e Port (2014) são as linhas orientadoras por meio das quais as cooperativas levam os seus valores à prática. Foram aprovados e utilizados na época em que foi fundada a primeira cooperativa do mundo, na Inglaterra, em 1844:

a) Adesão voluntária e livre - Significa de um lado, que nos termos da lei e do estatuto social, o acesso é livre a quem queira cooperar, e, de outro que a manifestação de adesão compete ao próprio interessado. Qualquer pessoa pode ingressar numa cooperativa, desde que o faça de forma livre e espontânea, atenda aos requisitos previstos no estatuto da entidade e adiram aos princípios da doutrina cooperativista, é o que dispõe o art. 29 da Lei 5.764/71. Jamais um indivíduo pode ser obrigado a associar-se à cooperativa como meio de obter vantagens ou de assegurar direitos que a lei garante a todos independentemente de estarem ou não organizados em cooperativas. Por outro lado, ninguém pode ser impedido de ingressar numa cooperativa em virtude da não aceitação por parte dos associados, como ocorre, por exemplo, nas sociedades limitadas;

b) Gestão democrática - Explicam que significa dizer que a sociedade cooperativa, quanto à sua governança deve guiar-se pelos princípios próprios da democracia, que pressupõe a atuação responsável de todos os associados. Direito a voto de acordo com o estatuto, constituem direito e obrigação basilares do associado. A cooperativa deve ser administrada por todos os cooperados através de representantes eleitos para conduzi-la, mas sobretudo, através da Assembleia Geral, órgão máximo da organização cooperativa, a quem cabe as decisões mais importantes da entidade, que são tomadas segundo o princípio da gestão democrática, isto é, cada cooperado tem direito a um voto independentemente da sua participação financeira (quota parte) na entidade. O direito a voto é decorrente do simples ingresso na sociedade, sendo igual para todos;

c) Participação econômica dos membros - Os associados participam na constituição financeira da cooperativa através da integralização e subscrição de suas quotas partes, bem como usufruem dos resultados obtidos ao final de cada exercício, seja através da distribuição das sobras entre os cooperados, seja em razão dos investimentos feitos com tais sobras em prol da empresa como

um todo. Na distribuição das sobras não há relação de proporcionalidade entre o capital investido e a distribuição anual das sobras; a distribuição é realizada de acordo com as operações que o associado efetiva com a cooperativa. Ainda, conforme a Lei 5.764/71, art. 28, inciso I, é obrigatório a criação, pelas cooperativas, de um Fundo de Reserva destinado a reparar perdas e atender ao desenvolvimento das atividades da entidade. Este Fundo deve ser constituído mediante o recolhimento de 10%, no mínimo, das sobras líquidas apuradas no exercício;

d) Autonomia e independência - As cooperativas são organizações autônomas, de ajuda mútua, controladas pelos seus membros. Se firmarem acordos com outras organizações, incluindo instituições públicas, ou recorrerem à capital externo, devem fazê-lo em condições que assegurem o controle democrático pelos seus membros e mantenham a autonomia da cooperativa. Qualquer tentativa de negócios ou iniciativa que envolva a participação de pessoas, entidades ou órgãos não pode afetar o controle democrático pelos próprios associados, imputar-lhes prejuízo ou tratamento injusto e nem implicar privilégios ou favores aos administradores das cooperativas;

e) Educação, formação e informação - As cooperativas promovem a educação e a formação dos seus membros, dos representantes eleitos e dos trabalhadores, de forma que estes possam contribuir, eficazmente, para o desenvolvimento das suas cooperativas. Informam o público em geral, particularmente os jovens e os líderes de opinião, sobre a natureza e as vantagens da cooperação. Este princípio é de fundamental importância, uma vez que o cooperativismo constitui doutrina própria, com princípios específicos, formas de atuação definidas e não pode ser confundido com outros tipos de associação comuns em qualquer sociedade. Para a maior efetivação deste princípio, a Lei 5.764/71, art. 28, inciso II, determina às cooperativas, a obrigatoriedade da constituição de um Fundo de Assistência Técnica, Educacional e Social, com o recolhimento de, no mínimo, 5% das sobras líquidas do exercício;

f) Intercooperação - É o esforço conjunto das cooperativas para fortalecer sua capacidade de atuação no mercado fazendo com que os cooperados sejam atendidos de forma eficaz em suas necessidades. Igualmente, busca-se a internacionalização das cooperativas, visando a integração e o contato com tecnologias e experiências que se mostraram positivas em outros países, possibilitando a formação de alianças estratégicas com outras cooperativas, além da ampliação de negócios e mercados;

g) Interesse pela comunidade - As cooperativas trabalham para o desenvolvimento sustentado das suas comunidades através de políticas aprovadas pelos membros. Cooperativa e coletividade local estão vinculadas automaticamente com grande reciprocidade.

2.2 GESTÃO ESTRATÉGICA

Atualmente as organizações vivem num ambiente em que a mudança é única certeza, e a habilidade para gerenciar essas mudanças representam um grande desafio às organizações. Assim, o planejamento estratégico se mostra como um método capaz de garantir o desempenho dos negócios, exigindo das organizações estruturas flexíveis com capacidade de adaptação frente às incertezas do ambiente externo (ANSOFF, 1993).

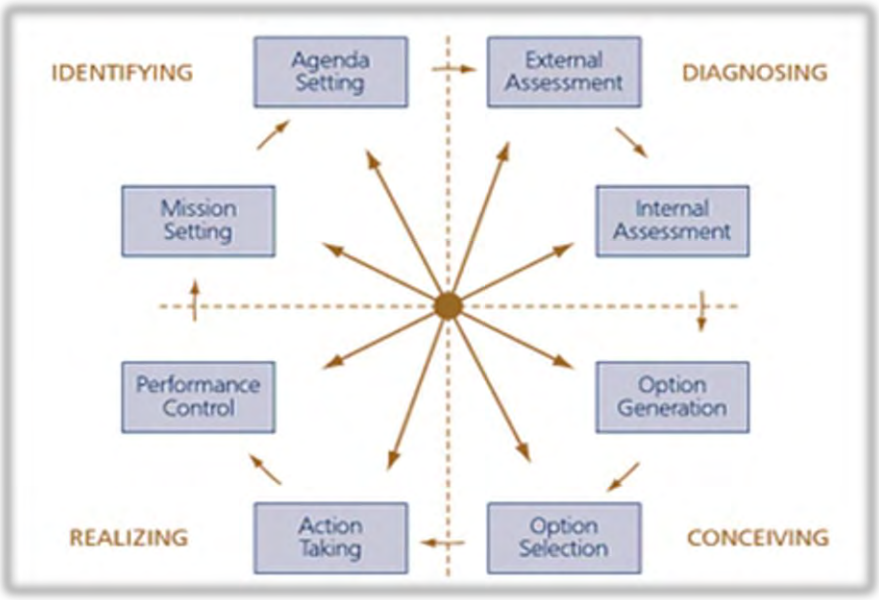
Para apresentar quantitativamente como se caracteriza a participação feminina na gestão de cooperativas no Sul do Brasil, torna-se essencial neste estudo compreender o processo estratégico nas diferentes formas de organizações, inclusive em organizações cooperativistas, conforme destacam Carter, Clegg e Kornberger (2008) a estratégia está presente em toda parte. Vários autores definem de maneira diversa o que vem a ser estratégia, conforme ressalta

Mintzberg (2006) não há um termo universal e único, capaz de expressar o conceito de estratégia.

A estratégia de uma empresa pode ser definida como a forma de obter vantagens competitivas, é um processo que envolve um conjunto sequencial de análises e escolhas que podem aumentar a probabilidade de que uma empresa escolherá uma boa estratégia (BARNEY; HESTERLY, 2007). Atualmente a estratégia é um conceito mestre dentro das organizações contemporâneas (CARTER; CLEGG; KORNBERGER, 2010). Isso reforça a necessidade de desenvolvimento de um processo estratégico sólido, com objetivos claros, e possível de implementação, capaz de elevar o nível de competitividade da empresa no mercado.

> Intimamente ligados às definições do conceito de estratégia estão os processos que lhe dão origem. A forma como as estratégias surgem e se implementam não é um processo idêntico em todas as organizações, resultando antes de uma conjugação de fatores externos e de condições internas, que dão configuração a situações organizacionais particulares (REIS, 2014, p.45).

Desse modo, a formação da estratégia organizacional pode ser compreendida em quatro categorias de atividades – identificação, diagnóstico, concepção e acreditação, que são desdobradas em oito atividades essenciais ao processo, conforme proposto por De Wit e Meyer (2010), na figura abaixo:



Fonte: De Wit; Meyer (2010, p. 109)

Figura 1 - Formação do processo estratégico

Nas atividades de identificação da estratégia, ocorre a análise dos elementos que podem ser vistos como problemáticos, e o que constitui uma oportunidade ou ameaça, para contemplar o planejamento e a missão organizacional. As atividades de diagnóstico da estratégia, representam a tentativa de compreender a estrutura e a causa dos problemas, por meio da investigação dinâmica dos ambientes interno e externo, é a etapa de formulação da estratégia. A concepção da estratégia refere-se às ações de implementação de uma solução potencial, que permita a organização atingir seus objetivos. Aqui são definidas as opções estratégicas possíveis, de acordo com a capacidade da empresa em executá-las, reações da concorrência e as possibilidades de acompanhamento. Atividades de acreditação da estratégia**,** envolvem o

processo de decisão e de implementação de ações para alcançar os resultados, cabendo aos gestores o controle das atividades em curso e o alinhamento destas com o planejamento.

Apesar das atividades de formação da estratégia serem apresentadas em ordem, sua aplicação prática pode não se configurar nessa ordem dentro das organizações. Para Reis (2014, p. 46) "[...] o modo como essas fases acontecem é que moldam e identificam o processo com a organização, ou seja, diferenciam um processo de uma organização de outra".

Ao encontro dos autores De Wit e Meyer (2010) em referência à formação do processo estratégico, Barney e Hesterly (2007) descrevem-no em etapas semelhantes, conforme retratado abaixo:

Fonte: Barney e Hesterly (2007, p.5)

Figura 2- Processo de administração estratégica

Na figura 2, os autores Barney e Hestely (2007) deixam evidente que a administração da estratégia tem início com a definição da missão e dos objetivos institucionais, em seguida são considerados os elementos internos e externos do ambiente para auxiliar na escolha das opções estratégicas, que por seguinte são implementadas para almejar vantagem competitiva.

Os autores Carter, Clegg e Kornberger (2010) trazem ao discurso a importância da gestão estratégica para o desempenho dos negócios, eles consideram que a estratégia para as organizações não pode ser considerada um exagero, ela deve ser o ponto central à vida organizacional, sendo elemento obrigatório de ligação entre o mundo interior das organizações completamente fechadas e o mundo exterior dos ambientes nos quais operam. Porter (2009), sobre o entendimento dos gestores em relação a competição, afirma que eles a definem competição de forma estreita, como se acontecesse apenas entre concorrentes diretos. No entanto, esse processo é muito mais complexo, pois tem-se a influência de vários elementos, como clientes, fornecedores, entrantes potenciais e produtos substitutos, essas são descritas pelo autor como as cinco forças restritivas que moldam a estratégia. (PORTER, 2009)

Nessa perspectiva, Chandler (1962, p. 314) argumenta que a alteração no ambiente cria a necessidade de novas estratégias, tema evidenciado na teoria de contingência, consequentemente exige uma nova estrutura organizacional. A estrutura segue a estratégia e a estratégia é impulsionada por mudanças ambientais. Observa-se que a cadeia de causa e efeito é linear, simples e trivial, mas decisiva, sendo assim, "[...]se a estrutura não seguir a estratégia, a ineficiência reinará".

2.3 GESTÃO FEMININA

Até o acontecimento da primeira e segunda Guerra Mundial, mulheres no mercado de

trabalho eram exceção, e em qualquer ficha cadastral feminina encontrava-se no campo profissão a descrição "do lar", mas esta realidade mudou com o passar do tempo. Com os homens nas frentes de batalha, as indústrias se utilizaram da mão de obra disponível – mulheres e crianças. Enquanto os homens lutavam, as mulheres fabricavam armas, munições, e tantos outros insumos que abasteciam não somente a guerra, mas a economia em geral. Com o fim das guerras, muitos homens não voltaram, ou mesmo os que voltaram estavam incapacitados para assumir suas antigas funções no mercado. E coube então ao gênero feminino assumir o papel antes ocupado por eles (TONANI, 2011).

> [...] a atuação das mulheres no mercado de trabalho, durante o século XX, caracteriza-se sobretudo, pela sua inserção em atividades que não apareciam nos séculos anteriores. Nesse rol encontra-se, então, a prestação de serviços (médicas, advogadas, dentistas, empregadas públicas, entre outras) e várias ocupações em diferentes ramos da indústria[...] nos séculos anteriores, a maioria das mulheres trabalhadoras apareciam nas chamadas atividades femininas tradicionais, marginais ao processo de produção e sendo remuneradas abaixo do padrão de pagamento masculino, na mesma função. O Primeiro Censo Geral do Brasil, realizado no Império em 1872, mostra essa setorização de atividades por gênero, predominando entre as mulheres, as lavradoras, as costureiras e aquelas nos serviços domésticos (SAMARA, 2002, p. 8).

No último quarto do século XX, em virtude da incorporação das mulheres no mercado de trabalho remunerado, a participação feminina no mercado trabalho passou por profundas transformações, iniciando um processo de crescimento contínuo (TONANI, 2011).

Para Gomes (2005) a partir da globalização, o envolvimento da mulher na força de trabalho foi muito grande. De um alguma maneira o grupo feminino é menos suscetível ao desemprego quanto ao masculino, alguns fatores contribuem para isso, como características biológicas, pode-se observar o maior envolvimento de pessoas do sexo feminino em atividades que exijam destreza e mais homens em trabalhos que requerem força.

Alguns fatores sociais contribuem historicamente para a contração de mão de obra feminina. O primeiro deles diz respeito ao menor salário, apesar de pequenos avanços na redução da diferença salarial, devido ao crescimento do nível de instrução feminina (principalmente nos países mais desenvolvidos) elas ainda recebem menos. O segundo fator refere-se às habilidades de relacionamento, as mulheres possuem uma capacidade maior de gerenciar pessoas. Um terceiro fator, talvez o mais importante, é a flexibilidade feminina como força de trabalho, os novos tempos exigem flexibilidade quanto aos horários de entrada e saída do mercado de trabalho. Logo, o tipo de trabalhador exigido pela economia informacional em rede ajusta-se às necessidades de sobrevivência das mulheres que, sujeitadas às condições ditadas pelo sistema patriarcal, procuram compatibilizar trabalho com família (GOMES, 2005).

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se pela abordagem qualitativa. Tal escolha ocorreu porque esse tipo de pesquisa é desenvolvido numa situação natural, com foco para a realidade, consiste num estudo rico em dados descritivos (LÜDKE; ANDRÉ, 2013). Na pesquisa qualitativa, as informações coletadas não são expressos em números, ou então, representam um papel menor na análise (MOREIRA, 2000). Essa metodologia é adequada quando a pesquisa envolve a interpretação de dados, permitindo a compreensão de fenômenos e dos fatores que levam os atores a agir de determinada forma ou simplesmente não agir (SAMPAIO, 2001).

Quanto à natureza esse estudo é descritivo, para Gil (2010) essa tipologia visa levantar opiniões, atitudes e crenças de uma determinada população, estabelecendo relações entre as variáveis. Ainda em relação a natureza essa investigação classifica-se em exploratória,

conforme Beuren (2008), esta é utilizada quando há pouco conhecimento sobre a temática a ser abordada, em que se busca conhecer com maior profundidade o assunto, dando clareza ou construindo questões para facilitar a condução da pesquisa.

Com o objetivo de apresentar como se caracteriza a participação feminina frente às cooperativas no Sul do Brasil, foram pesquisadas as Organizações Cooperativas Estaduais (OCEs) do Rio Grande do Sul (OCERGS), do Paraná (OCEPAR) e de Santa Catarina (OCESC). Essas unidades foram selecionadas por serem entidades representativas das cooperativas em cada estado, com a função de registrar, orientar e integrar as cooperativas, incentivando a autogestão das mesmas.

Na coleta de dados buscou-se levantar informações do quantitativo de cooperativas em cada estado, o ramo de atuação da cooperativa, e principalmente acerca da composição da diretoria (cargos eletivos). Os dados provenientes da pesquisa foram de fontes secundários, disponibilizados pelas Organizações Cooperativas Estaduais (OCEs) do Rio Grande do Sul, do Paraná e Santa Catarina, e de consulta nos respectivos sítios da internet www.ocergs.coop.br, www.ocepar.org.br, e www.ocesc.org.br, durante o período de dezembro de 2015 a janeiro de 2016. Para aumentar a confiabilidade dos dados contidos em cada sítio, foi realizado contato telefônico e via e-mail com o corporativo dessas entidades sobre a atualização cadastral junto ao sítio, que autenticaram a confiabilidade dos dados.

3.1 ESTRUTURA DA PESQUISA

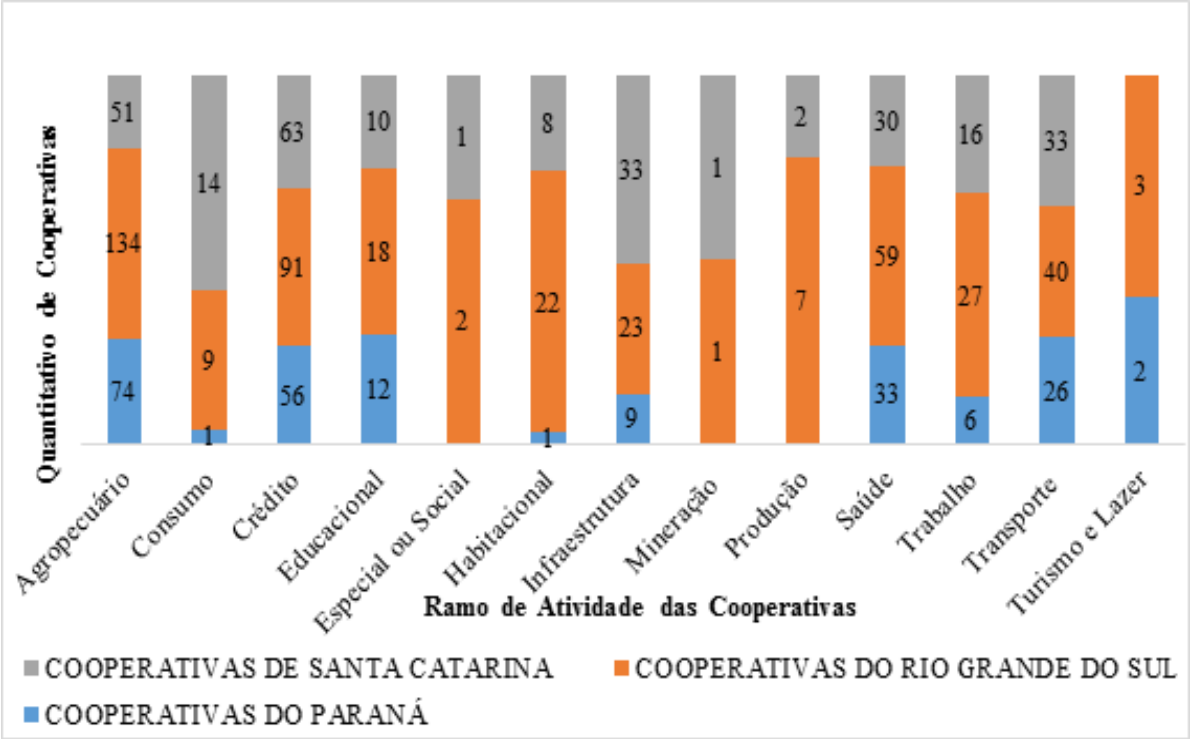
Para facilitar no processo de análise e interpretação dos dados, as informações obtidas (denominação da cooperativa, ramo de atuação, composição da diretoria) foram organizadas com a utilização do *software excel*. Posteriormente, realizou-se a classificação dos cargos diretivos de presidente, vice-presidente, secretário, e conselheiro das cooperativas, considerando a participação feminina. Esse exercício contou com o auxílio da OCERGS, OCEPAR e da OCESC para identificar os cargos ocupados por pessoas do gênero feminino. Em alguns casos foi necessário estabelecer contato diretamente com a cooperativa.

De acordo com os dados coletados tornou-se possível identificar o quantitativo de Cooperativas gerenciadas por mulheres, e o ramo de atuação da Cooperativa, de acordo com a classificação estabelecida pela OCB no ano de 1993 (crédito, saúde, agropecuário, educacional, consumo, educacional, especial ou social, habitacional, infraestrutura, mineração, produção, trabalho, transporte, turismo ou lazer) possibilitando a análise de correlação.

A principal limitação dessa investigação esteve associada à dificuldade de obter todas as informações referentes a composição da Diretoria das cooperativas. Fato observado no estado do Rio Grande do Sul, onde foi possível analisar a representatividade feminina na gestão de cooperativas, considerando apenas, a presença delas no cargo de presidente, sendo necessário abstrair-se os demais.

4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Foram analisados os registros nos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, num total de 918 cooperativas distribuídas em 13 setores da economia, sendo agropecuário, consumo, crédito, educacional, especial ou social, habitacional, infraestrutura, mineração, produção, saúde, trabalho, transporte, turismo e lazer. A OCB estabeleceu os ramos do cooperativismo com base nas áreas em que o movimento atua. As atuais denominações dos ramos foram aprovadas pelo Conselho Diretor da OCB, em 4 de maio de 1993 (OCB, 2015). No gráfico 1 - Distribuição das cooperativas por ramo de atividade, é possível perceber o quantitativo de cooperativas nos diferentes setores da economia.



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 1 - Distribuição das cooperativas por ramo de atividade

O maior volume relacionado ao ramo de atividade das cooperativas, correspondem às cooperativas do segmento agropecuário estando concentradas em maior número no Rio Grande do Sul. Em segundo lugar vem as cooperativas de crédito, no mesmo estado totalizam 91 unidades. No Paraná, o maior número de cooperativas está concentrado no setor agropecuário, totalizando 74 unidades, e 56 unidades no ramo de crédito. Já em Santa Catarina o maior número registra-se em cooperativas de crédito totalizando 63 unidades, seguido por 51 do segmento agropecuário. Dos demais índices identificados destacam-se as cooperativas de Saúde, com os seguintes volumes conforme gráfico 1, no estado do Rio Grande do Sul observa-se 59 unidades, 30 unidades em Santa Catarina e 33 unidades no Paraná.

Considerando o quantitativo de cooperativas distribuídas pelo Sul do Brasil, nota-se que no Paraná elas somam 220 unidades, o Rio Grande do Sul apresenta-se como o Estado do Sul com maior número de cooperativas 436 e Santa Catarina possui o total de 262.

Dentre os setores com maior número de cooperativas no Sul do Brasil, tem-se em primeiro lugar o setor agropecuário, com um montante de 259 cooperativas, em segundo lugar o setor de crédito com 210 cooperativas, e na terceira posição as cooperativas de saúde, que somam 122 unidades. Considerando-se os dados da pesquisa, constatou-se que os Estados do Rio Grande do Sul, Paraná e Santa Catarina, somam juntos o total de 918 cooperativas.

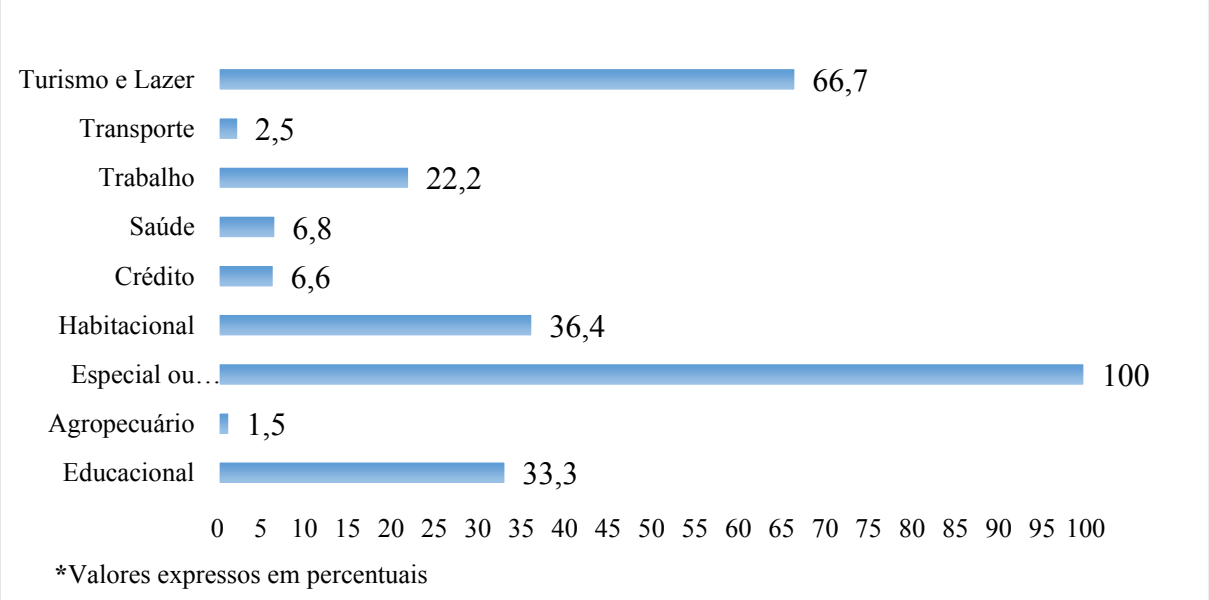
As organizações cooperativistas seguem o disposto no Art. 47 da lei nº 5.764, de 16/12/1971, onde menciona que a sociedade será administrada por uma diretoria ou conselho de Administração, composto exclusivamente de associados eleitos em assembleia geral, com mandato nunca superior a 4 (quatro) anos, sendo obrigatória a renovação de, no mínimo, 1/3 (um terço) do Conselho de Administração.

RAMO DE ATIVIDADE DA COOPERATIVA	PARANÁ		RIO GRANDE DO SUL		SANTA CATARINA	
	Número de cooperativas	Número de Mulheres na Diretoria	Número de cooperativas	Número de Mulheres na Presidência	Número de cooperativas	Número de Mulheres na Diretoria
Agropecuário	74	6	134	2	51	23
Consumo	1	4	9	0	14	15
Crédito	56	31	91	6	63	44
Educacional	12	5	18	6	10	16
Especial ou Social	0	0	2	2	1	3
Habitacional	1	1	22	8	8	12
Infraestrutura	9	0	23	0	33	5
Mineração	0	0	1	0	1	0
Produção	0	0	7	0	2	11
Saúde	33	25	59	4	30	39
Trabalho	6	4	27	6	16	29
Transporte	26	5	40	1	33	14
Turismo e Lazer	2	2	3	2	0	0
TOTAL	220	83	436	37	262	211

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 - Representatividade Feminina nas Cooperativas por Estado

Dos dados coletados um total de 436 cooperativas compõe a amostra no Rio Grande do Sul, distribuídas de acordo com o ramo de atividade apresentado no gráfico 1. Deste total, 37 mulheres compõe a equipe de diretoria das cooperativas, apenas em cargos de presidência. Considerando o quantitativo de cooperativas no estado do Rio Grande do Sul, há setores em que a representatividade da mulher é pouco expressiva, conforme apresentado no gráfico abaixo:



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 2 - Participação feminina nas cooperativas do Rio Grande do Sul

Nos estados de Santa Catarina e do Paraná a representatividade feminina foi analisada considerando todos os cargos que compõe a Diretoria das cooperativas, ou seja, destacando os

cargos eletivos de presidente, vice-presidente, secretário, tesoureiro, e conselheiro. Nota-se que no Paraná 83 mulheres atuam na diretoria das cooperativas, já em Santa Catarina esse número aumenta para 211 mulheres. Matos (2009, p. 32) reforça que a "participação das mulheres nas organizações ainda não é igual à dos homens. Eles ainda detêm o poder, ocupando a maioria dos cargos diretivos, que envolvem maior poder de decisão. Mas também é fato a tendência de que as mulheres passem a ocupar estes cargos, embora isso ocorra lentamente".

O volume de cooperativas existentes nos três estados é altamente significativo e mostra a força que o cooperativismo tem no desenvolvimento regional. O grande volume de unidades ainda controladas pelo gênero masculino está escrito como um capítulo na história dos desbravadores destas regiões, a poucos anos as mulheres foram tomando seu espaço e passaram a ocupar lugar de destaque como gestoras. Muitos segmentos ainda pertencentes ao universo masculino começam a ter sinais da gestão feminina como os casos das unidades de cooperativas de transporte e agropecuária dando destaque as cooperativas de crédito que apresentam maiores índices de gestores no gênero feminino.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A Gestão estratégica conta com diversas variáveis que fazem com que um negócio se destaque. Não existe fórmula pronta, mas existem situações que devem ser observadas a fim de alcançar bons resultados. Percebe-se que a participação feminina no mercado trabalho e no gerenciamento de empresas não parou de crescer e se consolidar, apesar das mulheres acumularem em suas funções a maternidade, os trabalhos domésticos, ainda assim conquistam espaços de destaque frente às organizações dos mais variados setores. Muito se deu em razão da transformação decorrente do cenário econômico mundial, da abertura dos mercados globais e das profundas implicações políticas e sociais no início dos anos 90. A história do cooperativismo se funde com a história dos estados e municípios, a construção da economia de muitas localidades se fez através da união de esforços coletivos a fim de objetivos em comum.

Conforme observado na análise dos dados é possível notar que há setores que não possuem mulheres atuando como gestoras, exemplo das cooperativas de consumo, infraestrutura, mineração e produção. Setores como cooperativa de transporte que antes era ambiente predominantemente dominado pelo gênero masculino, tem dado espaço ao gênero feminino.

Percebemos por este estudo que existe muito espaço para o gênero feminino atuar frente aos mais diversos segmentos de cooperativas, mas que o número que se apresentou de mulheres gestoras mostram que de forma estratégica as mulheres tornam-se o diferencial competitivo para muitas unidades de cooperativas. O papel da mulher dentro das organizações tende a modificar-se, uma vez que sua inserção e ascensão têm possibilitado novas experiências, e a ocupação de cargos de prestígio e liderança.

O mundo corporativo aos poucos vence as barreiras e abre as portas para o *felling* feminino, em comparativo aos dados demonstrados até aqui apesar de reduzida, a participação feminina em cargos de prestígio avançou nos últimos anos, conforme mostra um estudo da *Catho Online* (2009), em que aponta a participação feminina em cargos mais elevados nas empresas brasileiras (CEOs e presidentes) de 21,43%. A elevação se reproduz em outros cargos diretivos, como 17,47% vice-presidentes, 26,29% diretoras e 34,14% gerentes. No entanto, a pesquisa mostra também que a proporção de mulheres é menos desigual em níveis inferiores das organizações brasileiras, como supervisoras (47,58%), chefes (42,07%), encarregadas (55,58%) e coordenadoras (55,67%) (MATOS, 2009).

A gestão feminina pode ser utilizada como ferramenta estratégica de gestão para as cooperativas presentes na região sul do país. Se os tempos são de mudanças, nada mais estratégico que utilizar-se da flexibilidade feminina como força de trabalho, que aliada a ferramentas adequadas de gestão podem alavancar as organizações e trazer bons resultados ao planejamento.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANSOFF, H. I. **Implantando Administração Estratégica**. 2 ed. São Paulo: 1993.

BARNEY, J. B.; HESTERLY, W. S. **Administração estratégica e vantagem competitiva.** São Paulo: Pearson Education, 2007.

BARREIROS, R. F.; PROTIL, R. M. Variáveis associadas ao processo decisório em nível estratégico nas cooperativas agropecuárias do paraná. In: **Encontro Nacional de Engenharia De Produção (ENEGEP)**, 25, 2005. Anais... Porto Alegre, RS, 2005.

BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRAND, F. C.; KLIEMANN NETO, F. J. Uma abordagem sobre formatos de arranjos empresariais**.** In: **XI Simpósio de Engenharia de Produção.** Bauru, SP, 2004.

BRASIL. **Lei nº 5.764 de 16 de dezembro de 1971**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L5764.htm> Acesso em: 19 mai. 2015.

_____. **Secretaria de Políticas do Trabalho e Autonomia Econômica das Mulheres**. Disponível em: <(http://www.brasil.gov.br/governo/2015/02/participacao-feminina-no-mercado-de-trabalho-esta-aumentando)>. Acesso em: 12 jan. 2015.

CARTER, C.; CLEGG, S.; KORNBERGER, M. Re-framing strategy: power, politics and accounting. **Accounting, Auditing and Acoountability Journal**. v. 23, n. 5, p. 573 -594, 2010.

CARTER, C.; CLEGG, S. R.; KORNBERGER, M. **Strategy as practice. Strategic organization**, v. 6, n. 1, p. 83-99, 2008.

CHANDLER, A. D. **Strategy and structure**. Cambridge, Mass: MIT Press, 1962.

DE WIT, B.; MEYER, R. **Strategy: process, content, context**. Hampshire, UK: Cengage Learning, 2010.

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

GOMES, Almiralva Ferraz. O outro no trabalho; Mulher e Gestão. **Revista de Gestão USP,** São Paulo, v. 12, n. 3, p. 1-9, jul./set. 2005.

INTERNATIONAL CO-OPERATIVE ALLIANCE. Disponível em: http://ica.coop/en/whats-co-op/co-operative-identity-values-principles. Acesso em: 12 dez. 2015.

KANAN, Lilia Aparecida. Poder e Liderança de Mulheres nas Organizações de Trabalho. **Organização & Sociedade**, v. 17, n. 53, p. 243-257. Abr./jun. 2010.

LÜDKE, Menga; ANDRÉ, Marli E. D. A. **Pesquisa em Educação**: abordagens qualitativas. 2.ed. Rio de Janeiro: E.P.U, 2013.

MATTOS, Alice Helena Girdwood. A ocupação feminina no mercado de trabalho: desafios para a gestão contemporânea das organizações. **Gestão Contemporânea**, Porto Alegre, ano 6, n. 6, p. 23-43, jan./dez. 2009

MEINEN, Ênio; PORT, Márcio. **Cooperativismo financeiro:** percurso histórico, perspectivas e desafios. Brasília: Confebras, 2014.

MINISTÉRIO DA AGRICULTURA ABASTECIMENTO E PECUÁRIA - MAPA,

2015, <http://www.agricultura.gov.br/cooperativismo-associativismo > Acesso em: 18/jul/ 2015.
MINTZBERG, H. et al**. O processo da estratégia:** conceitos, contextos e casos selecionados. Porto Alegre: Bookman, 2006.
MOREIRA, D. A. Natureza e fontes do conhecimento em administração. **Revista Administração on line FEA-USP e FECAP**. v. 1, n. 1, jan/fev/mar. 2000.
OCB - ORGANIZAÇÃO DAS COOPERATIVAS BRASILEIRAS - Brasil Cooperativo. Disponível em <http://www.ocb.org.br/site/cooperativismo/principios.asp>. Acesso em 20/08/2015.
PINHO, D. B. **O Cooperativismo no Brasil: da vertente pioneira à vertente solidária**. São Paulo: Saraiva, 2004.
PORTER, Michel, **Competição**: On Competiion, Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
REIS, Júlio Adriano Ferreira dos. **A influência dos fatores de natureza política no processo estratégico: estudo comparado de organizações acadêmicas**. Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2014. 260 p. Tese de Doutorado. Programa de Pós Graduação em Administração. Escola de Negócios. PUC/PR. Curitiba, 2014.
SAMARA, Eni de Mesquita. O que mudou na família brasileira? Da colônia à atualidade. **Psicol. USP**, vol.13 n. 2 São Paulo: 2002.
SAMPAIO, J. R. A pesquisa qualitativa entre a fenomenologia e o empirismo formal. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 36, n. 2, p. 16-24, abr/jun., 2001.
TONANI, A. V. Gestão feminina: Um diferencial de liderança – mito ou uma nova realidade. **Anais do VIII Congresso Nacional de Excelência em Gestão**. Rio de Janeiro: FIRJAN, 12 a 13 ago. 2011.

Resiliência Organizacional: Análise Bibliométrica de artigos publicados no portal Scopus

Salete Turra- Mestre em Ciências Contábeis- Universidade Regional de Blumenau – FURB

Sallete.turra@gmail.com

Marcia Zanievicz da Silva- Doutora em Ciências Contábeis- Universidade Regional de Blumenau - FURB

marciaza@gmail.com

RESUMO

A pesquisa objetiva verificar os perfis dos estudos sobre o tema resiliência organizacional, publicados na base de dados Scopus no período de 1992 a 2015. A área de conhecimento selecionadas para a busca dos dados é *Social Sciences & Humanities*. Na definição da amostra, por meio da leitura dos títulos e/ou resumo dos artigos de um total 9.011 de periódicos relacionados a gestão organizacional obteve-se uma amostra composta por 107 artigos. Quanto as categorias de análise, foram estabelecidas as seguintes: distribuição da produção no período, distribuição geográfica da produção científica, distribuição científica por subárea do conhecimento, produtividade por autor, artigos com maior impacto, idade e volume de citações, artigos por revista, frequência de palavras chaves e por fim uma análise qualitativa dos artigos de resiliência organizacional publicados, especificamente, na área da contabilidade. Os resultados, dentre outros aspectos, apontam que a produção científica em resiliência organizacional tem evoluído consideravelmente. O país que apresentou o maior número de publicações, 41 artigos, é os Estados Unidos. A distribuição da produção científica por subárea do conhecimento, sinaliza a ocorrência de produção por meio de parceria entre áreas. A análise qualitativa realizada nas pesquisas de resiliência organizacional, encontrou-se quatro estudos relacionadas a contabilidade gerencial, constatando-se que a resiliência é empregada como resistência ou uma forma de resistir a uma mudança e que a contabilidade pode contribuir em termos de gerenciamento da resiliência organizacional.

Palavras Chaves: Resiliência Organizacional, Contabilidade, Bibliometria.

Organizational Resilience: Bibliometric analysis of published articles in Scopus portal

ABSTRACT

The research aims to verify the profiles of studies on the subject organizational resilience, published in the Scopus database from 1992 to 2015. The area of knowledge selected for the search data is Social Sciences & Humanities. In the definition of the sample, by reading the titles and / or summary of articles of a total 9,011 related periodic organizational management obtained a sample of 107 articles. The categories of analysis, the following were established: distribution of production in the period, geographical distribution of scientific, scientific distribution subarea of knowledge, author of productivity, articles with greater impact, age and volume quotes, articles for the magazine, often key words and finally a qualitative analysis of the organizational resilience of articles published specifically in the area of accounting. The results, among other things, show that scientific production in organizational resilience has evolved considerably. The country had the highest number of publications, 41 articles, is the United States. The distribution of scientific production by subarea of knowledge, signals the occurrence of production through partnership areas. Qualitative analysis in organizational resilience research, found four studies related to management

accounting, having noticed that resilience is employed as resistance or a way to resist change and that accounting can contribute in terms of management of resilience organizational.

Key-Words: Organizational Resilience, Accounting, Bibliometrics.

1 INTRODUÇÃO

As concorrências, dentre outras instabilidades do ambiente empresarial, desafiam as organizações a serem flexíveis, ágeis e dinâmicas para que possam se manter no mercado e prosperar. Desta forma, as organizações necessitam ser capaz de sobreviver e prosperar em ambientes complexos e incertos (LENGNICK-HALL; BECK; LENGNICK-HALL, 2011).

Uma forma de garantir a sobrevivência e o desempenho organizacional esperado é por intermédio do desenvolvimento de características resilientes, pois permite que as organizações consigam sobreviver e resistir ao cenário incerto de negócios competitivos (DERVITSIOTIS, 2003). No contexto organizacional, a resiliência é definida como a capacidade de um sistema para lidar com a mudança (WIELAND; WALLENBURG, 2013), ou como uma capacidade proativa da tomada de medidas, antes de uma necessidade final e, a qualidade reativa para o reestabelecimento, após a ocorrência de um acontecimento súbito (VÄLIKANGAS, 2010). Isso inclui a capacidade de prevenção ou resistência a um cenário incerto, como uma crise financeira, bem como, o restabelecimento a um nível concebível de desempenho, em um período de tempo aceitável, após um acontecimento negativo cujo impacto gere perdas econômicas e financeiras severas (WIELAND; WALLENBURG, 2013).

Conforme Sutcliffe e Vogus (2003), uma organização tida como resiliente é capaz de manter ajustes positivos em condições desafiadoras, prosperar e tornar-se melhor em contextos instáveis, adquirindo esforços, por meio do planejamento estratégico para incentivar a flexibilidade estratégica, bem como, possui capacidade de mudar rapidamente, com baixos custos. Assim, a capacidade de resiliência em presumir a mudança rapidamente, pode ser considerada uma fonte de oportunidade que gera transformações organizacional.

No contexto atual, as pressões da globalização, o apelo social pró sustentabilidade ambiental, os reflexos da crise financeira, dentre outros aspectos, exigem que as organizações se transformem continuamente e, desta forma, adquiram vantagem competitiva e capacidade superior para reinventar seus modelos de negócios (HAMEL; VÄLIKANGAS, 2003). Deste modo, a resiliência organizacional proporciona a capacidade de resistência e adaptação e a busca de novas respostas para antigas perguntas e não simplesmente reproduzir respostas organizacionais previamente utilizadas (GILLY; KECHIDI; TALBOT, 2014). Dada a importância que a capacidade de resiliência possui para o entendimento dos sistemas, sejam eles organizações, pessoas, ecossistemas naturais, diferentes disciplinas, a exemplo da ecologia e psicologia, têm dedicado atenção ao tema. No entanto, no contexto organizacional, apenas recentemente pesquisadores passaram a dar atenção à temática da resiliência e, em decorrência disso, pouco se sabe sobre quais aspectos da resiliência são abordados, tornando-se relevante conhecer o atual estado da arte da pesquisa sobre resiliência em organizações.

Uma forma de conhecer o atual estado da arte, no que concerne as pesquisas na área organizacional sobre o tema resiliência, é por intermédio da bibliometria, uma vez que, segundo Spinak (1996, p. 143), a bibliometria ~~–e~~studa a organização dos setores científicos e tecnológicos a partir das fontes bibliográficas e patentes para identificar os atores suas relações e suas tendências". Logo, o estudo bibliométrico possibilita uma visão globalizada da atividade científica, podendo estimar sua posição em um contexto, mensurar e avaliar o estado da arte das pesquisas cientificas para as mais diversas finalidades (SILVA; BIANCHI, 2001). Diante disso, no estudo, a bibliometria é aplicada para responder a seguinte questão problema: qual o perfil bibliométrico dos estudos sobre resiliência organizacional? Em decorrência da

questão de pesquisa, o artigo tem por objetivo descrever características bibliométricas dos estudos sobre resiliência organizacional, publicados na base de dados Scopus.

Considerando-se que a análise bibliométrica contribui para apontar evidencias e tendências sobre o caráter de cientificidade das disciplinas e que sua aplicação possibilita analisar a evolução de determinada área de pesquisa (LEITE; SIQUEIRA, 2007), o estudo justifica-se por indicar como a contabilidade tem contribuído para a evolução da resiliência nas organizações; contribui para disseminar o conhecimento já consolidado, indicar autores, periódicos e contextos que podem ser tomados como referência para demais pesquisadores interessados sobre o tema; bem como, indica lacunas de pesquisas uteis ao desenvolvimento dos estudos sobre resiliência organizacional.

2 RESILIÊNCIA ORGANIZACIONAL

O conceito de resiliência difundiu-se na ecologia, com o trabalho de Holling (1973), que enfatizou a capacidade de desenvolver sistemas que possam absorver e adaptar-se a eventos futuros em qualquer situação em que estes se encontram. O termo é utilizado para descrever a persistência dos sistemas naturais em situações de distúrbios e sua capacidade de reorganizar-se ecologicamente e fisicamente (SEELIGER; TUROK, 2013).

No contexto organizacional, a resiliência pode ser conceituada como a persistência do ambiente das empresas, por meio das mudanças que ocorrem (AHERN, 2013), sendo abordada como uma característica positiva e desejável, normalmente aplicada para melhorar a eficiência das organizações (LIMNIOS et al., 2014). Conforme os referidos autores, a resiliência organizacional é pesquisada em literaturas de aprendizagem organizacional, gestão de recursos humanos, psicologia, não sendo adequadamente teorizada, em vista disso, em muitas pesquisas não é considerada como um componente de estratégia corporativa, mas sim, como um elemento para explicar a resistência, prospecção e flexibilidade organizacional.

Segundo Sutcliffe e Vogus (2003), a resiliência organizacional pode ser desenvolvida em resposta a uma crise ou quando os gestores são confrontados com novas dificuldades. Conforme Chewning, Lai e Doerfel (2012), a resiliência organizacional é caracterizada como a capacidade das partes afetadas para comunicar e, rapidamente se reorganizar em períodos de mudança, envolve a capacidade de responder a situações, bem como, se criar novas soluções.

A resiliência está concentrada em fatores sociais e culturais dentro das organizações que contribuem para a capacidade destas em sobreviver e prosperar em tempos de crise (STEPHENSON; JOHN; SEVILLE, 2010). Desta forma, a resiliência organizacional é determinada por duas fases; a fase de emergência e a de adaptação. Na fase de emergência, os líderes avaliam as causas das perturbações que ocorrem no ambiente e desenvolvem a capacidade de prosperar na nova realidade. Na fase de adaptação deve ocorrer um momento em que os líderes organizacionais podem rever e reformular regras. Entretanto, para o alcance da resiliência, conforme Stephenson, John e Seville (2010), as organizações precisam aplicar recursos em fatores físicos, tais como infraestrutura, máquinas e equipamentos e em fatores financeiros, tais como investimentos em produtos, pessoal, indústria, cadeia de suprimentos, dentre outros.

Apesar de Luthar (2000) considerar que não existe um consenso na forma de operacionalização e mensuração dos fatores envolvidos com a resiliência organizacional, Souza, Gomes e Carvalho (2011) entendem que a mensuração da capacidade de resiliência organizacional é obtida por meio do entendimento de como os diferentes fatores organizacionais que influenciam a execução das atividades são gerenciados, tais como, comunicação, instalações e equipamentos, atividades de grupos e interfaces de trabalho, políticas, procedimentos e documentação, papéis e responsabilidades, estrutura das tarefas, treinamento e experiência.

Isso posto, pode-se compreender que a resiliência organizacional é geralmente aplicada como estratégica, para obter capacidade rápida em retomar os níveis de desempenho esperados (LENGNICK-HALL; BECK; LENGNICK-HALL, 2011). Deste modo, a forma como uma organização utiliza recursos como financeiro, relacional, estrutural e tecnológico podem diferenciá-la e caracterizá-la como resiliente (CHEWNING; LAI; DOERFEL, 2012).

3 BIBLIOMETRIA

A bibliometria, ao estudar a produção científica e tecnológica, com base em fontes bibliográficas e patentes, contribui para identificar pesquisadores e suas relações e tendências de pesquisas (SPINAK, 1996). Para Fonseca (1986), a bibliometria pode ser entendida como uma técnica estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico. Segundo Araújo (2006), a bibliometria evoluiu e passou a dedicar-se a compreensão e análise de artigos e periódicos e a mensurar a produtividade de autores e volumes de citações.

Leite Filho e Siqueira (2007) comentam que os estudos bibliométricos, na área contábil, contribuem para compreender a qualidade da produção cientifica e que ao evidenciar o fluxo documentado, a quantidade de publicações por autor ou instituição, gera benefícios e possibilita o entendimento do que está sendo produzido na área contábil. Além disso, por meio de leis bibliometricas é possível fazer a análise da produção científica (NICHOLAS; RITHIE, 1978). Santos (2009) comenta que as principais leis de distribuição bibliométricas são Lei de Bradford, Lei de Zipf e Lei de Lotka.

A lei de Bradford, conforme Santos (2009), estima a relevância de periódicos em uma área especifica. Conforme Araujo (2006, p. 15), ~~–se~~ dispormos periódicos em ordem decrescente de produtividade de artigos sobre um determinado tema, pode-se distinguir um núcleo de periódicos mais particularmente devotados ao tema e vários outros grupos ou zonas que incluem o mesmo número de artigos que o núcleo". Na perspectiva da lei de Bradford o grupo de periódicos que contem 1/3 dos artigos publicados sobre determinado tema é tido como ‗core' daquele assunto.

A lei de Zipf relaciona a frequência de ocorrência de palavras em um determinado texto e apoiada no conceito de Ponto de Transição de Goffman favorece a indicação do conteúdo semântico contido nos estudos (SILVA, 2009). A lei de Zipf determina de em um texto, se as palavras forem listadas em ordem decrescente de frequência de ocorrência, a graduação de uma palavra no texto será inversamente proporcional a frequência da palavra pesquisada, conforme a seguinte formula (BOOTH, 1967):

$$\frac{l1}{ln} = \frac{n(n-1)}{2}$$

Em que, l_1 é o número de palavras que têm frequência 1;

ln é o número de palavras que têm frequência n;

2 sendo a constante válida para a língua inglesa.

Assim, com a aplicação da Lei de Zipf, pode-se descrever o comportamento das palavras por meio da frequência de ocorrência (GUEDES; BORSCHIVER, 2005).

Quanto a Lei de Lotka, conforme Silva (2009 p. 319) ~~–e~~stima a relevância de autores em determinada área". Assim, a produtividade dos autores é determinada pela distribuição de frequência de diferentes autores em um grupo de publicações (ARAUJO, 2006). Conforme é apresentada na equação:

$$Yn = x1\ \frac{1}{n^2}$$

Em que:

Y é a frequência de autores que publicam N número de artigos;

X_1 a quantidade de autores que publicaram 1 único artigo;

n é o total de autores para o qual se deseja conhecer o valor de Y, por exemplo, n será igual a 4 se o objetivo é conhecer a quantidade de autores que publicaram 4 artigos;
2 é uma constante que sofre alteração de acordo com a área do conhecimento.

Outras variáveis de análise bibliométrica, comumente aplicadas em estudos, são descritas no Quadro 1.

Variáveis	Autores
Referências Filiação dos autores Co-autoria Idioma das citações	Liberatore; Solana; Guimarães (2007), Beuren e Silva (2014)
Total da produção bibliográfica por programa de pós-graduação Publicações por autor Número total de periódicos abrangidos por um estudo, os quais veiculam artigos referentes à determinada área. Número total de artigos correspondentes à área do estudo.	Oliveira; Carvalho (2008)
Evolução quantitativa da produção; Distribuição geográfica; Filiação dos pesquisadores; Colaboração entre autores; Lei de Lotka; Produtividade dos autores; Periódicos em que foram publicados; Lei de Bradford; impacto dos artigos; Lei de Zipf; Frequência das palavras-chave.	Vanti (2002), Armero Barranco, Chaín Navarro e Ros Garcia (2005) e Ferreira (2010), Beuren e Silva (2014)

Quadro 1 – Variáveis de análise bibliométrica
Fonte: Dados da Pesquisa.

A literatura apresenta diversas variáveis para a análise bibliométrica, porém as mais utilizadas em pesquisas conforme aponta os autores Vanti (2002), Armero Barranco, Chaín Navarro e Ros Garcia (2005), Liberatore; Solana; Guimarães (2007), Oliveira; Carvalho (2008) e Ferreira (2010) e Beuren e Silva (2014) são para verificar as referências utilizadas, **quantidade de trabalhos por autor,** número total de artigos correspondentes à área do estudo, evolução quantitativa da produção, distribuição geográfica, subáreas do conhecimento onde foram publicados os artigos, Lei de Lotka, Lei de Bradford, impacto dos artigos, Lei de Zipf, frequência das palavras-chave.

4 ABORDAGEM METODOLOGICA

A pesquisa está fundamentada nos preceitos, leis e variáveis de análises preconizados pela bibliometria. Quanto ao universo de investigação, compreende todos os artigos publicados nos periódicos disponibilizados na base de dados Scopus, especificamente nas grandes áreas de *Social Sciences & Humanities*. A escolha da base de pesquisa justifica-se conforme Van e Stumpf (2010, p. 68), pela base de dados, ~~–p~~roduzida pela Elsevier desde 2004, oferece ampla cobertura da literatura científica e técnica publicada a partir do século XIX em várias áreas do conhecimento". A área de conhecimento selecionada para a busca dos dados, *Social Sciences & Humanities*, justifica-se pelo fato de que os estudos sobre resiliência organizacional, estarem compreendidos nas áreas de ciências sociais, negócios, gestão e contabilidade.

Para definição da amostra, no campo título, resumo e palavras-chave, utilizou-se as seguintes palavras para recuperação: ~~–re~~silience" ou ~~–re~~siliency" ou ~~–o~~rganizational resilience". O tipo de documento foi somente artigos e o período de análise todos os anos disponíveis. O filtrou inicial resultou em 9.011 artigos. Em um segundo momento, incluiu-se

um filtro para direcionar a recuperação para estudos que envolvam a contabilidade, para tal, dentre os 9.011 artigos recuperados foram filtrados aqueles classificados na subárea do conhecimento intitulada pela Scopus como *Business, Management and Accounting*, procedimento que resultou em 1106 artigos. Por meio da leitura dos títulos e/ou resumo dos artigos, eliminou-se falsas recuperações. De um total 9.011 de periódicos de resiliência relacionados a gestão organizacional, obteve-se uma amostra composta por 107 artigos, em um recorte temporal dos anos de 1992 a 2015. Os artigos foram salvos em pasta específica no próprio *site* da Scopus e posteriormente os dados bibliométricos exportados para planilha eletrônica.

Quanto as categorias de análise, foram estabelecidas similarmente as constantes nos estudos de Vanti (2002), Armero Barranco, Chaín Navarro e Ros Garcia (2005), Ferreira (2010) e Beuren e Silva (2014) e constituem-se das seguintes informações: distribuição da produção no período, distribuição geográfica da produção científica, distribuição científica por subárea do conhecimento, segue-se com produtividade por autor, artigos com maior impacto, idade e volume de citações, artigos por revista e, por fim, apresenta-se uma análise qualitativa de alguns dos artigos de resiliência organizacional, especificamente os publicados em periódicos da área contábil. Como limitações do estudo destaca-se que a amostra não pode ser generalizada para outros temas na área de contabilidade; a grafia do nome dos autores, principalmente no que se refere à abreviatura, pode gerar inconsistência nos dados (VANZ; STUMPF, 2010). Além disso, a escolha da base de dados Scopus e o filtro de seleção dos artigos pode representar um viés de pesquisa.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção, apresentam-se a descrição e a análise dos resultados da pesquisa, por meio da investigação dos 107 artigos que compõem a amostra em um recorte longitudinal de 1992 a 2015. Inicialmente, são analisados a distribuição da produção no período, distribuição geográfica da produção científica, distribuição científica por subárea do conhecimento, segue-se com produtividade por autor, artigos com maior impacto, idade e volume de citações, artigos por revista e por fim uma análise qualitativa dos artigos de resiliência organizacional publicados na área da contabilidade gerencial.

Por meio das distribuições da produção no período, pode-se verificar a evolução quantitativa das publicações. Neste sentido, a Figura 1 demonstra a linha de tendência de volume de artigos publicados e a Tabela 1 descreve a distribuição anual da publicação no período.

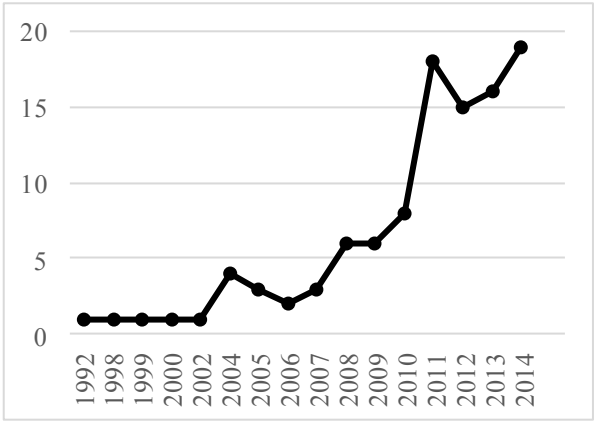


Figura 1- Distribuição da Amostra
Fonte: dados da Pesquisa

Ano	n	Ano	N
1992	1	2008	6
1998	1	2009	6
1999	1	2010	8
2000	1	2011	18
2002	1	2012	15
2004	4	2013	16
2005	3	2014	19
2006	2	2015	2
2007	3	Total	107

Tabela 1 - Distribuição da amostra
Fonte: dados da Pesquisa

O primeiro artigo filtrado, com base na metodologia adotada, é datado de 1992, cujo estudo é titulado como *The audit expectations gap-plus ca change, plus c'est la meme chose*,

de Humpherey, Moizer e Turley. Nota-se que durante cinco anos – entre 1993 e 1997, não houve recuperação de pesquisas sobre resiliência organizacional. De 1998 em diante, exceto os anos de 2001 e 2003, há recorrente publicação e mais recentemente, intensificação do volume de pesquisas publicados e disponibilizados pela base de dados Scopus, em que o ano de 2011, apresentou o maior número de publicações.

A evolução no número de publicações demonstra que a resiliência tornou-se importante, pois conforme Ahern (2013), a resiliência permite as empresas tornarem-se mais resistentes as mudanças que ocorrem em seu ambiente, melhorando e diferenciando a sua eficiência de gestão.

Em relação a distribuição geográfica da produção científica, a Figura 2 demonstra o volume de produção por país.

Figura 2 - Distribuição geográfica da produção científica
Fonte: dados da pesquisa.

Identificou-se 19 países de filiação dos pesquisadores que trataram sobre resiliência organizacional, com destaque para os Estados Unidos que apresentou o maior volume de estudos (30,8% do total), seguido do Reino Unido com 14,3% e da Austrália 9,0%. O Brasil possui dois artigos disponibilizados na base Scopus. Os estudos brasileiros identificados na base de dados são: Xavier, Mello e Marcon (2014), publicado na revista *Jounal Business Research* e intitulado *Institutional environment and Business Groups' resilience in Brazil* que objetivou por meio da teoria institucional, verificar como as transações em ambientes institucionais afetam o desempenho de grupos empresariais, e a pesquisa de Simões e Barros (2007) publicado na revista *Management Environmental Quality* cujo título é *Regional hydroclimatic variability and Brazil's 2001 energy crisis*, que objetivou verificar as causas da seca na bacia do rio Paraíba no sudoeste do Brasil, no período de 2000 a 2001, que ocasionaram declínio dos níveis de água nos reservatórios das usinas hidrelétricas brasileiras.

Na sequência foi avaliado as subáreas do conhecimento contribuíram para o desenvolvimento dos estudos, em especial as subáreas cujo volume de publicação representou 1% ou mais de participação na amostra. Assim, houve a descrição de 188 artigos publicados entre em parceria com outras subáreas, o que gera um índice de 1,76 artigos por área e sinaliza a ocorrência de produção por meio de parceria entre áreas, inclusive entre mais de duas áreas de conhecimento, simultaneamente.

As subáreas do conhecimento que interagiram com a subárea denominada pela Scoups de *Business, Management and Accounting* foram as ciências ambientais, psicologia, artes e humanidades, ciências da decisão, ciências sociais e economia, econometria, finanças. As áreas mais colaborativas foram: econometria e finanças que apresentou 29,9% de publicação conjunta; a área de ciências sociais, com 23,4%; ciências da decisão, com 12,1%; artes e humanidades e Psicologia, cada uma com 3,7% publicações; e ciências ambientais 2,8%.

Na sequência avalia-se a quantidade de artigos por autor cujos dados estão sintetizados na Tabela 2.

Número de Autores	Número de artigos publicados	Variação	Variação Acumulado
144	1	90,0	90,0
13	2	8,1	98,1
1	3	0,6	98,8
1	4	0,6	99,4
1	5	0,6	100,0
160	-	100,0	-

Tabela 2 - Distribuição da quantidade de artigos por autor
Fonte: dados da Pesquisa

No que se refere à colaboração entre autores, estabelecida a partir do número de autores por artigo, os dados evidenciaram uma variação entre um e cinco autores. Pode-se verificar, um volume elevado de autores com um único artigo publicado (144 autores), o que indica baixa consolidação do tema, e possivelmente, poucas linhas de pesquisa consolidada, o que parece coerente com o fato de que a primeira pesquisa recuperada é datada de 1992 e, somente nos últimos anos, houve uma ampliação do volume de estudos publicados.

Para a mensuração da produtividade dos autores, a literatura aponta divergências quanto a Lei de Lotka sobre a forma de determinação da autoria, pois apresenta três possibilidades de cálculo: direta – somente o primeiro autor é considerado; completa – autor e coautor(es) recebem igual pontuação; ajustada – no qual autor e coautor(es) recebem uma fração da contribuição total (URBIZAGASTEGUI, 2008). Segundo Stewart (1994) e Urbizagastegui (2008), independente da forma de quantificação da autoria, sua distribuição gráfica é em forma de J inverso com uma longa cauda de pequenos produtores. A Figura 4 ilustra a cauda em forma de J invertido para autores versus artigos produzidos e a Tabela 3 apresenta a produtividade por autor, bem como, a produtividade estimada pela Lei de Lotka.

Figura 4 - Autores *versus* artigos produzidos
Fonte: dados da Pesquisa.

Artigos por autor (n)	Número de autores absoluto (x)	Nº de autores estimados Lei de Lokta (y)
1	144	144
2	13	36
3	1	16
4	1	9
5	1	14

Tabela 3 – Lei Lokta
Fonte: dados da Pesquisa.

Conforme apresentado na figura 4, a cauda em formato de J inverso está de acordo com apontado pela literatura, uma queda acentuada para os autores que produz um artigo e para os que produz dois e a linearidade vai aumentando para os autores que produzem um maior número de publicações. Na Tabela 3, a frequência de autores absoluto com uma única produção representa 90%, demonstrando que conforme Urbizagastegui (2008, p. 96), ~~–a~~ elevada taxa de pequenos produtores parece ser característica das disciplinas em expansão e

desenvolvimento na procura de sua institucionalização", o que parece ser condizente com um tema ainda pouco explorado no contexto de pesquisas organizacionais.

Quanto ao impacto das publicações, medido pelo número de citações na base de dados Scopus, ao todo, os artigos analisados obtiveram 1.066 citações – 9,96 citações por artigo – a Tabela 4, apresenta os 10 artigos com maior taxa de citação em valores absolutos e relativos. Deste modo, o valor absoluto quantifica o total de citações obtidas pelo artigo, desde 1992 e o valor relativo demonstra o volume de citações em relação à idade do artigo.

Artigos	Idade do artigo	Citação Absoluta	Percentual*	Citação Relativa**
1 Youssef; Luthans (2007)	8	140	13,1	18
2 Luthans et al. (2008)	7	138	12,9	20
3 Luthans; Luthans; Luthans (2004)	10	77	7,2	8
4 Humphrey;Moizer; Turley (1992)	23	69	6,5	3
5 Lengnick-Hall; Beck (2005)	10	55	5,2	5
6 Craiq; Amernic (2004)	11	40	3,8	4
7 Roth; Multer; Raslear (2006)	9	39	3,7	4
8 West; Patema; Caesten (2009)	6	27	2,5	4
9 Reiter, S.A. (1998)	17	25	2,3	1
10 Winn at al. (2011)	4	24	2,3	6
Subtotal	-	634	59,5	-
Demais artigos	97	432	40,5	-
Total	107	1.066	100,0%	

*Proporção calculada com base no total de citações (1.066)
**Citação absoluta dividido pela idade do artigo
Tabela 4 - Artigos com maior impacto, idade e volume de citações
Fonte: dados da pesquisa.

Tendo-se como premissa que as taxas de citações indicam a contribuição do trabalho para área, independentemente da idade do artigo (GARFIELD, 1979), pode-se afirmar que o artigo de Youssef; Luthans (2007) e o de Luthans, Luthans e Luthans (2004) são os mais representativos, pois apresentam o maior número de citações. Tais artigos tratam dos temas psicologia organizacional, gestão organizacional, mudanças organizacionais e mudanças climáticas. Além disso, contatou-se que 59,5% do total de citações está concentrado em apenas 10 estudos, indicando que estes são, até o momento, os mais relevantes e os que têm contribuído para o desenvolvimento estudos posteriores.

A próxima categoria de análise relaciona-se ao número de artigos publicados por revista. A Tabela 5 demonstra o nome da revista, a quantidade artigos publicados e indica o fator de impacto da revista, mensurado pelo *Journal Citation Reports* (JCR) ano base 2013.

Periódico	**Quantidade**	**Percentual**	**JCR**
Harvard Business Review	7	6,54	1.83
Journal of Economic Behavior and Organization	7	6,54	1.17
Business Horizons	5	4,67	1.28
European Management Journal	5	4,67	0.81
International Journal of Risk Assessment and Management	5	4,67	-
Administration and Society	4	3,73	0.69
Asia Pacific Business Review	4	3,73	0.58
Critical Perspectives on Accounting	4	3,73	0.92
Journal of Applied Business Research	4	3,73	1.21
Journal of Change Management	4	3,73	1.25
Journal of Leadership and Organizational Studies	4	3,73	0,53
Journal of Management Development	4	3,73	-
Journal of Organizational Behavior	4	3,73	3.26
Management of Environmental Quality	4	3,73	0.03

Organization Studies	4	3,73	2.32
Business Strategy and the Environment	3	2,8	2.87
Canadian Journal of Administrative Sciences	3	2,8	0.54
Corporate Ownership and Control	3	2,8	-
Entrepreneurship Theory and Practice	3	2,8	2.59
Entrepreneurship and Regional Development	3	2,8	1.00
Journal of Business Ethics	3	2,8	1.55
Journal of Business Research	3	2,8	1.30
Journal of Management	3	2,8	6.86
Management	3	2,8	-
Thunderbird International Business Review	3	2,8	-
International Small Business Journal	2	1,86	1.39
Journal of Co Operative Organization and Management	2	1,86	-
Journal of Family Business Strategy	2	1,86	-
Journal of Management and Organization	2	1,86	-
Total	107	100	0,53

Tabela 5 – Artigos por revista
Fonte: Dados da Pesquisa

As revistas com maior número de artigos publicados foram a *Harvard Business Review*, que possui um fator de impacto de 1.83, e *Journal of Economic Behavior and Organization* que apresenta um fator de impacto de 1.17, ambas concentraram 6,54% do total de publicações.

A *Business Horizons,* cujo fator de impacto é de 1.28*, a European Management Journal* com fator de impacto de 0,81 e a *International Journal of Risk Assessment and Management*, que não possui fator mensurado pelo JCR, apresentaram um percentual de 4,67% do total de publicações. Já as revistas que obtiveram um menor número de artigos na área foram *International Small Business Journal*, *Journal of Co Operative Organization and Management, Journal of Family Business Strategy e Journal of Management and Organization*.

O JCR é uma métrica quantitativa que, de acordo com Strehl (2005, p. 20), é considerada como ~~u~~um elemento determinante no processo de geração e difusão do conhecimento científico, tendo em vista sua influência no cotidiano de autores, bibliotecários, editores e administradores da ciência". Logo, infere-se que o fato de revistas influentes na área de Negócios, Gestão e Contabilidade publicarem a temática sobre resiliência pode indicar que o tema é relevante e tem aceitação entre os principais meios que influenciam o pensamento na área, sendo uma área frutífera para pesquisas futuras.

Quanto a aplicação da Lei de Bradford, que estima a relevância de periódicos em uma área especifica, a contemporaneidade do tema faz com que sua publicação ainda esteja dispersa em um conjunto significativo de periódicos, não sendo possível, ainda, segregar as zonas de influência dos mesmos.

A última categoria de análise investigada, pautado nos preceitos da Lei de Zipf, o conteúdo semântico contido nos estudos, analisados pela frequência de palavras. Para tal, utilizou-se as palavras-chave. A tabela 6 apresenta a frequência de palavras contidas nas palavras-chave dos artigos analisados e algumas expressões recorrentes.

Palavras	Quant.	%	Expressões	Quant.	%
resilience	42	6,8	*Psychological capital*	6	0,5
organizational	15	2,4	*Organizational resilience*	10	0,8
management	13	2,1	*Resilience organizational*	5	0,4
Risk	11	1,7	*Psychological capital*	5	0,4
social	9	1,5	*Capital psychological*	5	0,4
leadership	8	1,3	*Corporate social*	4	0,4
economic	7	1,1	*Corporate social responsability*	4	0,4

Development	6	1,0	*Social responsability*	4	0,4
Psychological	6	1,0	*Critical infrastructure*	4	0,4
capital	6	1,0	*Resilience organizational*	4	0,3
sustainable	6	1,0	*Risk management*	4	0,3
corporate	5	0,8	*Social responsibility corporate*	3	0,3
infrastructure	5	0,8	*Responsibility corporate*	3	0,3
supply	5	0,8	*Responsibility corporate social*	3	0,3
change	4	0,6	*Decision making*	3	0,3
responsibility	4	0,6	*Leadership*	3	0,3
Crisis	4	0,6			
Critical	4	0,6			
Decision	4	0,6			
Total	164	26,5	Total	117	10

Tabela 6 - Frequência de palavras-chave e expressões nos artigos
Fonte: dados da pesquisa.

A frequência de palavras analisadas, evidenciam predominância do tema resiliência, o que é decorrente do recorte do estudo seguido da expressão: organização, com 2,4 %; gestão, com 2,1%; risco, com 1,7%. Além, houve recorrência das expressões resiliência organizacional (2,1% do total de palavras-chave), responsabilidade social e gestão de rsico.

Para a análise qualitativa dos artigos relacionados ao tema, em especial, os que envolveram a contabilidade, adotou-se como filtro de busca, entre os 107 artigos da amostra, a expressão ~~"m~~*anagement accounting*". A partir do filtro estabelecido foram identificados quatro artigos que comtemplam resiliência e contabilidade: Humphrey, Miser e Turley (1992); Reiter (1998); Graig e Amernic (2004); Lehman e Okcabol (2005).

Humphrey, Miser e Turley (1992) em sua pesquisa *The audit expectations gap-plus ca change, plus c'est la meme chose?* Publicado na revista *Critical Perspectives on Accounting,* verificaram o perfil da profissão contábil a respeito do comportamento das auditorias no Reino Unido. Na pesquisa, a resiliência apresenta-se como uma forma dos auditores resistirem a mudanças. O artigo destaca que o desempenho da auditoria demostra-se resistente a redução de problemas, no contexto dos conflitos inerentes à estrutura de auditoria como uma atividade auto regulamentada.

O estudo de Reiter (1998), intitulado *Economic imperialism and the crisis in financial accounting research*, publicada na revista *Critical Perspectives on Accounting*, investigou os processos do imperialismo econômico para fornecer informações sobre a capacidade de resistência do programa de pesquisa em contabilidade positiva. Devido ao fato de no final de 1980, após vinte anos, o programa de pesquisa em contabilidade financeira dos Estados Unidos sofrer uma crise de confiança decorrente, segundo o autor, da falta de fortes resultados empíricos e aplicações produtivas. A resiliência, no contexto, é tratada como uma forma de resistir a uma crise e conseguir manter-se independentemente dos resultados das pesquisas e critícas realizadas.

Graig e Amernic (2004) em sua pesquisa cujo título é *Enron discourse: the rhetoric of a resilient capitalismo*, publicada na revista *Critical Perspectives on Accounting*, teve como objetivo relatar as fraudes que aconteceram no grupo Enron. A resiliência é relatada como resistência, devido ao fato da empresa resistir a crise e escândalos por um longo período, podendo considera-la como resistente, pois possuía capacidade de mutação e resposta, visto que apesar da crise financeira, manteve-se no mercado por um longo período. Porém, discorda-se do uso da temática de resiliência no estudo de Graig e Amernic (2004), por entender que a resiliência organizacional, conforme aponta Chewning, Lai e Doerfel (2012), ser entendida como capacidade diferencial em responder a um evento (climático, crise financeira) que possa prejudicar sua organização, não como capacidade de resistência há escândalos fraudulentos.

A pesquisa de Lehman e Okcabol (2005), *Accounting for crime,* publicada na revista *Critical Perspectives on Accounting*, teve como objetivo explorar de forma crítica o papel da contabilidade na atuação contra as fraudes que aconteceram no final do século XX, incluindo questões de regulamentação, crises econômicas, pobreza, raça, juventude e política. A prática contábil foi tratada no artigo como meio de manipular demonstrações financeiras, sendo considerado um desafio, mudar esta visão, devido as áreas de contabilidade e de auditoria possuírem vínculos com ambiente social e político, visto que a prática, educação e teoria cruzam com questões políticas. A resiliência, na pesquisa, é tratada como resistência as mudanças. Assim, as práticas contábeis são consideradas resilientes as mudanças em relações a fraudes, pelo fato de não serem capazes de ajustar o seu aparato regulatório, de maneira a promover mudança significativa nas relações de poder e na distribuição da riqueza.

Nas três pesquisas supracitadas, a resiliência é tratada como uma forma de resistir a mudança ou evento, esse entendimento é corroborado por Wieland e Wallenburg, (2013), que considera a resiliência como uma capacidade de resistência. Entretanto, autores como Odum e Barret (2007, p. 70) consideram que resiliência e resistência não são sinônimos, já que a resistência indica ~~"a~~ capacidade de um ecossistema resistir às perturbações (distúrbios) e de manter sua estrutura e função intacta", ao passo que a resiliência representa ~~"a~~ capacidade de se recuperar quando o sistema tiver sido rompido por uma perturbação", logo, trata-se de conceitos distintos. No entanto, ressalta-se que, de acordo com a literatura investigada, não há um consenso sobre o conceito de resiliência, por este motivo a controvérsias entre pesquisadores, ao compreendem a resiliência, também, como resistência, carecendo de maior aprofundamento no contexto das pesquisas em contabilidade.

6 CONCLUSÕES

A pesquisa objetivou verificar os perfis dos estudos sobre o tema resiliência organizacional, publicados na base de dados Scopus, no período de 1992 a 2015. A área de conhecimento selecionadas para a busca dos dados foi a *Social Sciences & Humanities*. Na definição da amostra, por meio da leitura dos títulos e/ou resumo dos artigos, de um total 9.011 periódicos relacionados a gestão organizacional obteve-se uma amostra composta por 107 artigos.

Os resultados apontam que a produção científica em resiliência organizacional ao longo dos anos tem evoluído consideravelmente, demonstrando como a temática tem se tornado importante para as organizações adquirirem capacidade diferencial. O país que apresentou a maior dimensão de produção foi os Estados Unidos. O Brasil apresentou publicação de dois artigos, isso demonstra que as pesquisas em resiliência ainda são escassas em nosso país. Além de que os estudos brasileiros, de Xavier, Bndeira e Marcon (2014) publicados na revista *Jounal Business Research* está focado na área de economia política e gestão institucional, e a pesquisa de Simões e Barros (2007) publicado na revista *Management Environmental Quality* está direcionada para a área ambiental. Deste modo, necessita-se de mais pesquisas dedicados a resiliência onde ocorra a contribuição da contabilidade, em especial a contabilidade gerencial.

Quanto a distribuição da produção científica por subárea do conhecimento, o estudo sinalizou a ocorrência de produção por meio de parceria entre áreas, onde há participação conjunta de diferentes áreas de pesquisa, tais como, ciências ambientais, psicologia, artes e humanidades, ciências da decisão, ciências sociais e economia, econometria, finanças, sendo apropriada para integrar, explicar o gerenciamento das organizações em termos de minimizar impactos, mudanças que possam vir a ocorrer e colaborar para que as organizações possuam capacidade de resiliência.

Também, foram identificados que 90% dos autores, possuem um único artigo publicado, além disso, o artigo de Youssef; Luthans (2007) apresentou o maior número de

citações, indicando ser um estudo de referência para diversos pesquisadores que tratam da temática. Quanto as revistas com maior número de artigos publicados, destacaram-se a *Harvard Business Review e Journal of Economic Behavior and Organization* com um percentual de 6,54% do total.

A análise qualitativa realizada contemplou quatro estudos relacionadas a contabilidade, constatando-se que o conceito de resiliência foi empregada como resistência ou como uma forma de resistir a uma mudança e que a contabilidade pode contribuir em termos de gerenciamento, mudanças nas organizações. Assim, as pesquisas apontam que a contabilidade precisa ainda ser vista e aplicada como um incentivo para que as organizações realizam mudanças que venham a contribuir com suas atividades e diminuir fraudes, erros que comprometem sua organização.

A pesquisa contribui para a análise das publicações de estudos em resiliência, visto que a pesquisa vem aumentando consideravelmente, porém constata-se a necessidade de ampliar os estudos na área da contabilidade gerencial, cujo entendimento parece ser cada vez mais necessário ao gerenciamento de organizações em cenários complexos. Para futuras pesquisas, podem replicar o estudo em outras bases de dados e comparar os resultados com a literatura nacional.

REFERÊNCIAS

AHERN, J. Urban landscape sustainability and resilience: the promise and challenges of integrating ecology with urban planning and design. **Landscape Ecology**, v. 28, n. 6, p. 1203-1212, 2013.

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

ARMERO, B. D; CHAÍN, N. C.; ROS GARCIA, J. Análisis cientométrico de la revista enfermaria global (2002-2004). **Enfermaría Global**, n. 7, p. 1-17, Nov. 2005.

BOOTH, A. D. A. A. ―Law" of occurrences for words of low frequency. **Information and Control**, [s.l.], v. 10, n.4, p.386-393, April 1967.

BEUREN, I. M.; SILVA, M. Z. Características bibliométricas de los artículos sobre gestión hospitalaria publicados en revistas de alto impacto. **Revista Cubana de Información en Ciencias de la Salud**, v. 25, n. 1, p. 36-65, 2014.

CAMERON, K. S.; DUTTON, J. E.; QUINN, R. E. An introduction to positive organizational scholarship. **Positive organizational scholarship**, p. 3-13, 2003.

CHEWNING, L. V.; LAI, C.-H.; DOERFEL, M. L. Organizational Resilience and Using Information and Communication Technologies to Rebuild Communication Structures. **Management Communication Quarterly**, p. 1-27, 2012.

DERVITSIOTIS, K. N. The pursuit of sustainable business excellence: Guiding transformation for effective organizational change. **Total Quality Management e Business Excellence**. v 14. N.3, p. 251–267. 2003.

FERREIRA, S. M. S. P. Em busca de novas métricas de avaliação da produção científica em ciências da comunicação. **Observatorio (OBS*) Journal**, v. 4, n. 1, p. 323-348, 2010.

FONSECA, E. N. **Bibliometria: teoria e prática**. São Paulo: Cultrix, 1986.

GARFIELD E. Is citation analysis a legitimate evaluation tool? **ScientomArics**. v. 1, n. 4, p. 359+375, 1979.

GILLY, J. P.; KECHIDI, M.; TALBOT, D. Resilience of organisations and territories: The role of pivot firms. **European Management Journal**, v. 32, n. 4, p. 596-602, 2014.

GUEDES, V. L.S.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica.**Encontro Nacional de Ciência da Informação**, v. 6, p. 1-18, 2005.

HAMEL, G.; VALIKANGAS, L. The quest for resilience. **Harvard Business Review**, v. 81, n. 9, p. 52−63. 2003.

HOLLING, Crawford S. Resilience and stability of ecological systems. **Annual review of ecology and systematics**, v.4, p. 1-23, 1973.

HUMPHREY, C.; MOIZER, P.; TURLEY, S. The audit expectations gap—plus ca change, plus c'est la meme chose? **Critical Perspectives on Accounting**, v. 3, n. 2, p. 137-161, 1992.

LEHMAN, C. R.; OKCABOL, F. Accounting for crime. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 16, n. 5, p. 613-639, 2005.

LEITE, F. G. A.; SIQUEIRA, R. L. Revista Contabilidade & Finanças USP: Uma análise bibliométrica de 1999 a 2006. **Revista Contabilidade e Finanças (RCF)**, vol. 1, nº 2, p. 102-119, out/dez, 2007.

LENGNICK-HALL, C. A.; BECK, T. E.; LENGNICK-HALL, M. L. Developing a capacity for organizational resilience through strategic human resource management. **Human Resource Management Review**, v. 21, n. 3, p. 243-255, 2011.

LIBERATORE, G.; SOLANA, V. H.; GUIMARÃES, J. A. C. Análise bibliométrica do periódico brasileiro Ciência da Informação durante o período 2000-2004. **Brazilian Journal of Information Science**, v. 1, n. 2, p. 3-21, 2007.

LIMNIOS, M. E. A.; MAZZAROL, T.; GHADOUANI, A.; SCHILIZZI, S. G. M.. The Resilience Architecture Framework: Four organizational archetypes. **European Management Journal**, v. 32, n. 1, p. 104-116, 2014.

LUTHAR, S. S.; CICCHETTI, D.; BECKER, B. The construct of resilience: A critical evaluation and guidelines for future work. **Child development**, v. 71, n. 3, p. 543-562, 2000.

NICHOLAS, D.; RITCHIE, M. **Literature and bibliometrics**. London: Clive Bingley, *of a new discipline* (pp. 94-110). San Francisco, CA: Berrett-Koehler. 1978.

ODUM, EP.; BARRET, GW. **Fundamentos de ecologia.** São Paulo: Thomson Learning. 612 p. 2007.

OLIVEIRA, R. R.; CARVALHO, V. S. A produção científica sobre auditoria: um estudo bibliométrico a partir do caderno de indicadores da CAPES no período de 2004 a 2006. **Pensar Contábil**, v. 10, n. 42, 2008.

REITER, S. A. Economic imperialism and the crisis in financial accounting research. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 9, n. 2, p. 143-171, 1998.

SANTOS, N. A.; LIMA, S. C.; MARTINS, G. A. Análise do referencial bibliográfico de dissertações do Programa Multiinstitucional de Pós- Graduação em Ciências Contábeis (UFPB, UFPE, UFRN E UNB). In: Encontro da associação nacional de pós-graduação em administração, 33. São Paulo. **Anais**... São Paulo: ANPAD, 2009.

SCOPUS. **Document search**. Disponível em: <http://www.scopus.com/home.url>. Acesso em: 10 mar. 2015.

SEELIGER, L.; TUROK, I. Towards Sustainable Cities: Extending Resilience with Insights from Vulnerability and Transition Theory.**Sustainability**, v. 5, n. 5, p. 2108-2128, 2013.

SILVA, A. J.; PINTO. J.; TOLEDO, F., J. R.; Análise bibliométrica dos artigos sobre controladoria publicados em periódicos dos programas de pós-graduação em Ciências Contábeis recomendados pela Capes**. Revista da Associação Brasileira de Custos**. Rio Grande do Sul, v. IV, n 1, jan/abr. 2009.

SILVA, J. A.; BIANCHI, M. L. P. Cientometria: a métrica da ciência. **Paidéia**, v. 11, n. 2, p.5-10, 2001.

SOUZA, A. P.; GOMES, J. O.; CARVALHO, P. V. R. Uma abordagem para o monitoramento de indicadores de resiliência em organizações. **Revista Ação Ergonômica**, v. 6, n. 2, 2011.

SPINAK, E. **Diccionario enciclopédico de bibliometría, cienciometría e informetría**. La Ciencia: Montevideo, p. 245. 1996.

STEPHENSON, A; JOHN, V.; SEVILLE, E. Measuring and comparing organisational resilience in Auckland. **The Australian Journal of Emergency Management.** v. 25, n. 02. 2010.

STEWART, J. A. The poisson-lognormal model for bibliometric/scientometric distributions. **Information Processing and Management**, v. 30, n. 2, p. 239-251, 1994.

STREHL, L. O fator de impacto do ISI e a avaliação da produção científica: aspectos conceituais e metodológicos. **Ciência da informação**, v. 34, n. 1, p. 19-27, 2005.

SUTCLIFFE, K. M.; VOGUS, T. J. **Organizing for resilience**. In K. S. Cameron, J. E. Dutton, R. E. Quinn (Eds.), Positive organizational scholarship: Foundations of a new discipline. San Francisco: Berrett-Koehler. p. 94−110. 2003.

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

VÄLIKANGAS, L. **The resilient organization: how adaptive cultures thrive even when strategy fails**. McGraw Hill Professional. 2010.

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

VANZ, S. A. S.; STUMPF, I. R. C. Procedimentos e ferramentas aplicadas aos estudos bibliométricos. **Revista Informação & Sociedade: Estudos**. v. 20, n. 2, p. 67-75. 2010.

WIELAND, A.; WALLENBURG, C. M. The influence of relational competencies on supply chain resilience: a relational view. **International Journal of Physical Distribution e Logistics Management**, v. 43, n. 4, p. 300-320, 2013.

Avaliação da satisfação dos usuários do serviço de coleta de lixo automatizado da cidade de Chapecó (SC), pelo método SERVQUAL

Cristina Giacomel (cristinagiacomel@yahoo.com)
Bacharel em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Jardel Heitor Santini (jardel_heitor@hotmail.com)
Acadêmico do curso de Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Édina Regina Andrin (edy_andrin@hotmail.com)
Bacharel em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Janaína Gularte Cardoso (janaina.cardoso@uffs.edu.br)
Mestre em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Sandro Antunes Lins (sandroa.lins@yahoo.com.br)
Bacharel em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Resumo:
Em agosto de 2013, a prefeitura municipal de Chapecó reformulou o sistema de coleta de lixo realizado na região central da cidade. O programa de coleta, inspirado em um sistema europeu, foi intitulado de "Chapecó Cidade Limpa". Sob esse enfoque, o presente trabalho objetivou analisar, através de uma pesquisa de opinião, a satisfação da população usuária do novo sistema de coleta automatizada da cidade de Chapecó (SC), ou seja, os moradores da área central da cidade. Para se atender tal objetivo, utilizou-se o modelo SERVQUAL, o qual confronta as expectativas dos usuários com as suas percepções em relação ao serviço, obtendo-se assim o índice de satisfação dos usuários com a qualidade do serviço. Os resultados da pesquisa demonstraram que os serviços de coleta automatizada de lixo da cidade de Chapecó apresentam níveis regulares de satisfação, pois em uma escala numérica de 5, a média geral da percepção da população foi de 2,83, enquanto que a expectativa média em relação ao serviço foi de 4,42. Isto representa que todos os serviços investigados carecem de melhorias, visto que em nenhum dos atributos as percepções dos usuários com relação à qualidade dos serviços conseguiu superar as expectativas dos clientes.

Palavras chave: Marketing de serviços. SERVQUAL. Satisfação. Coleta de lixo.

Evaluation of satisfaction of users of automated garbage collection service in the city of Chapecó (SC), the SERVQUAL method

Abstract:
In Chapecó, the garbage collection service is provided by a third party company. In August 2013, the Chapecó municipality changed the wet waste collection system carried out in the central region of the city. The collection program, inspired by a European system, was titled "Chapecó clean city." This work was done through a survey intending to identify the satisfaction of the population affected by the new automated collection system in Chapecó (SC), that is, the residents from the central area of the city . To achieve this goal, we used the SERVQUAL model, which confronts the users expectations with their perceptions of the service, thus yielding the users satisfaction level with the service quality. The survey results showed that the automated garbage collection services in Chapecó have regular levels of satisfaction, because, on a numerical scale of 5, the overall average of the population

perception was 2.83, while the general expectation about the performed service was 4.42. This represents that the perceptions about the service reached 64% of the expectation value, what allow us to infer that the service has positive and negative aspects considering the users perception.

Key Works: Marketing services. SERVQUAL. Satisfaction. Garbage collection

1 INTRODUÇÃO

A geração crescente de resíduos sólidos, nos médios e grandes centros urbanos do país, constitui um grande problema socioambiental, que resulta dos atuais padrões de produção e consumo, os quais atingem índices insustentáveis e provocam impactos ambientais que necessitam serem resolvidos para não sofrermos ainda mais no futuro.

No município de Chapecó, o serviço de coleta de lixo ocorre por meio de uma empresa terceirizada. Em agosto de 2013, a prefeitura municipal de Chapecó reformulou o sistema de coleta de resíduos úmidos realizado na região central da cidade. O programa de coleta, inspirado em um sistema europeu, foi intitulado de "Chapecó Cidade Limpa". O sistema, no ano de instalação, beneficiava cerca de 50 mil moradores da área central do município. O pressuposto para a implantação do modelo de coleta, defendido pela Administração Municipal, é que o recolhimento automatizado busca solucionar, à medida que a população adapta-se ao novo sistema, a poluição visual e ambiental, o entupimento de bueiros, alagamentos, o mau cheiro e os animais vasculhando o lixo. Logo, é ressaltado que a eficiência do processo vai depender da colaboração e consciência dos moradores (HUBNER, 2013).

Frente a isso, ao se identificar a implantação de um novo modelo de recolhimento de lixo no município de Chapecó em agosto de 2013, definiu-se como objetivo geral desta pesquisa demonstrar através do modelo SERVQUAL, os indicadores de satisfação dos moradores da área urbana central do município de Chapecó, acerca do serviço de coleta de lixo automatizada da cidade de Chapecó.

Este estudo se justifica por tratar de uma demanda de interesse coletivo, visto a importância socioambiental da coleta de lixo nas cidades. Os resultados obtidos com este estudo poderão demonstrar a real satisfação dos usuários deste serviço e, possibilitará a Administração Municipal readequar o serviço prestado, caso necessário. Também servirá como orientador para, futuramente, ao se planejar a implantação do sistema em outros bairros da cidade, para que o mesmo atenda satisfatoriamente a população e suas demandas.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Este tópico visa abordar os pressupostos teóricos que sustentam a pesquisa proposta, com o objetivo de correlacionar as abordagens teóricas com a prática deste estudo. Primeiramente, apresenta-se a contextualização de marketing e este aplicado a serviços, na sequência, apresentam-se os dados bibliográficos sobre coleta seletiva de lixo e as questões referentes ao método SERVQUAL.

2.1 MARKETING DE SERVIÇOS

Para Las Casas (2006) uma possível definição para marketing pode ser a de que o mesmo abrange todas as atividades que possuem alguma relação de troca, visando à satisfação dos desejos e necessidades dos consumidores e também alcançar os objetivos determinados, de organizações ou pessoas, tendo como consideração o ambiente de atuação e o impacto que

essas relações podem causar na sociedade. Visando atingir os objetivos com relação a marketing, as organizações utilizam do composto de marketing, também conhecido como mix de marketing, este segundo Kotler e Keller (2006) foi desenvolvido por McCarthy e consiste em quatro variáveis, denominadas os 4 P´s do Marketing: Produto, Preço, Praça (local de venda) e Promoção.

A função de marketing, referente ao mix de marketing, engloba as decisões do produto, as quais incluem a identificação de oportunidades de lançamento de produtos e adequação do mesmo às necessidades dos clientes; as decisões de preço, o qual é selecionado visando gerar vantagem competitiva e retorno para a empresa; as decisões de promoção, relativas aos investimentos em estratégias de comunicação e promoção de vendas; e as decisões de praça ou distribuição, que envolvem a escolha de canais de vendas que satisfaça as necessidades dos clientes (GONÇALVES et al.., 2008 apud MACHADO et al., 2012).

Em relação a serviços, Kotler e Keller (2006), afirmam que este seria qualquer ato ou desempenho essencialmente intangível que pode ser oferecido por uma parte a outra e não possui como resultado a propriedade de nada, além disso, a execução do mesmo pode ou não estar atrelada a um produto corpóreo. Segundo os autores a natureza do mix de serviços possui implicação direta a como os consumidores avaliam a qualidade. No caso de alguns tipos de serviços o cliente não consegue fazer julgamento da qualidade técnica, mesmo após já ter recebido o serviço.

Para Rodrigues (2001) o nível de serviço almejado é o serviço que o consumidor deseja receber. O autor explica que o nível de serviço desejado aproxima-se do nível de serviço considerado ideal pelo cliente e, o nível de serviço adequado representa o mínimo que o consumidor julga satisfatório para a correta prestação de um serviço.

Segundo Oliver (1999, apud MELO, 2013) a satisfação pode ser descrita como:

> A resposta ao atendimento do consumidor. Trata-se da avaliação de uma característica de um produto ou de um serviço, ou o próprio produto ou serviço, indicando que com eles se atinge um determinado nível de prazer proporcionado pelo seu consumo.

Com relação aos prestadores de serviços, Kotler e Keller (2006), relatam que os mesmos diferem em duas maneiras, estes podem ser por objetivo, “com ou sem fins lucrativos” ou por propriedade “privada ou pública”. A pesquisa visa analisar uma instituição pública, faz-se, portanto necessário a conceituar serviço público, que segundo Pereira (2003, apud MONTEIRO, 2010):

> É toda atividade material fornecida pelo Estado, ou por quem esteja a agir no exercício da função administrativa se houver permissão constitucional e legal para isso, com o fim de implementação de deveres consagrados constitucionalmente relacionados à utilidade pública, que deve ser concretizada, sob-regime prevalente de Direito Público.

Ainda de acordo com Pereira (2009, apud MONTEIRO, 2010), os serviços públicos ocorrem a partir de atividades desempenhadas pelo Estado, direta ou indiretamente, visando resolver as necessidades essenciais da sociedade ou do próprio Estado. Nessa perspectiva, a gestão pública contemporânea se desenvolve por meio de transformações denominadas pela sociedade, que, nos últimos anos, vem se modernizando e adquirindo uma gestão moderna, descendente de várias mudanças de paradigmas e também de uma sociedade mais globalizada e exigente por serviços de alta qualidade.

2.2 COLETA SELETIVA DE LIXO

Segundo Ribeiro e Lima (2000), lixo é a junção de elementos heterogêneos desprezados no decorrer de um determinado processo e, pela forma como é tratado, assume um caráter depreciativo, desta maneira é associado à sujeira, repugnância, pobreza, falta de educação e outras conceitualizações negativas.

Para Bessen e Ribeiro (2006) a situação inadequada do lixo pode causar a poluição da água, do solo e do ar, além de diferentes impactos sociais e de saúde na população e nos coletores, em especial. Os autores ainda relatam que diferentes pesquisas constatam um aumento da produção de lixo que tem prevalecido, não somente no Brasil, mas em todos os países. Para os mesmos esse crescimento está diretamente relacionado ao Produto Interno Bruto, ou seja, países que possuem maior concentração de riqueza tendem a produzir mais lixo.

Ribeiro e Lima (2000) explicam que nas cidades, a coleta seletiva é uma ferramenta concreta de incentivo a diminuição, a reutilização e a separação do material para a reciclagem, visando uma mudança comportamental, principalmente com relação aos desperdícios diretamente ligados à sociedade de consumo. Desse modo segundo os autores, compreende-se que é necessária a minimização da produção de rejeitos e a maximização da reutilização, além de diminuição dos impactos ambientais negativos que surgem em decorrência da geração de resíduos sólidos.

2.3 MODELO SERVQUAL

Para Pelissari et al., (2011) a percepção dos usuários quanto à qualidade no setor de serviços é difícil de ser mensurada e uma ferramenta que possibilita essa análise é o modelo SERVQUAL proposto por Parasuraman, Zeithaml e Berry (1985), cujo método afirma existir uma lacuna entre as expectativas dos clientes e sua percepção da qualidade do serviço recebido.

Com relação a qualidade, Las Casas (2006) conceitua como sendo um elemento que possui variação à medida que as expectativas das pessoas passam por modificações. Para o autor um serviço de qualidade é aquele capaz de proporcionar satisfação, no entanto é importante levar em consideração que os serviços possuem dois componentes de qualidade que devem ser analisados: o serviço, propriamente dito, e a forma como o mesmo é percebido pelo cliente.

Conforme Freitas, Bolsanello, Viana (2008), o emprego do SERVQUAL é realizado em duas etapas: na primeira etapa, são mensuradas as expectativas prévias dos clientes em relação ao serviço; na segunda etapa, são mensuradas as percepções dos clientes acerca do desempenho do serviço prestado. Rodrigues (2001) explica que Parasuraman, Zeithaml e Berry observaram essas questões em uma pesquisa que compara escalas alternativas para fazer uma medição da qualidade dos serviços e fizeram testes com formatos alternativos de questionários de medida direta da qualidade de serviços e de mensuração da diferença de pontuação. Nessa pesquisa, os autores consideraram as percepções dos consumidores e a sua referida avaliação da qualidade do serviço.

O modelo SERVQUAL é uma ferramenta própria para analisar a qualidade de serviços e é fundamentado através da subtração do escore de percepções do escore de expectativas, podendo, dessa forma, se obter três resultados: 1) quando as percepções são inferiores às expectativas, tem-se um serviço de qualidade insatisfatória; 2) quando as expectativas se igualam as percepções a qualidade é satisfatória; e 3) quando as percepções superam as

expectativas, pode-se dizer que o serviço possui qualidade ideal capaz de provocar o altos índices de satisfação ou encantamento do cliente.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa possui uma abordagem quantitativa, uma vez que essa visa mensurar os dados e generalizar tal procedimento em relação à população apreciada (MALHOTRA, 2012). Quanto aos fins o método de pesquisa utilizado foi o descritivo e exploratório. Segundo Vergara (2007) a pesquisa descritiva preocupa-se em descrever apenas as características da empresa em questão, não possuindo o compromisso de explicar os fenômenos que descreve. Na pesquisa exploratória a finalidade é a realização de um estudo em uma ambiente pouco estudado até então. Quanto aos meios a presente pesquisa utilizou-se do método de levantamento de dados junto as pessoas cujo comportamento se deseja conhecer.

Além disso, a coleta de dados ocorreu por meio de questionários previamente delineados a partir do modelo SERVQUAL. Nesses questionários, se conservou a estrutura original do SERQUAL, mantendo-se suas cinco dimensões (tangibilidade, responsividade, confiabilidade, empatia e segurança). Em relação aos seus atributos, foram feitas algumas adequações na redação de cada um deles com o objetivo de mensurar mais adequadamente a qualidade dos serviços analisados, dos 22 atributos manteve-se apenas 16.

O questionário foi disponibilizado exclusivamente em plataforma eletrônica (*Google Doc's*) contendo 30 questões (15 para avaliar a expectativa dos clientes e outras 15 de igual teor para avaliar a suas percepções). Outras cinco questões socioeconômicas compunham o questionário com o objetivo de traçar o perfil dos usuários.

A amostra escolhida para a realização da pesquisa caracteriza-se como probabilística finita, calculada através da equação 1, proposta por Martins (2011).

$$n = \frac{z^2 \times p \times q \times N}{e^2 \times (N-1) + z^2 \times p \times q} \qquad (1)$$

Sendo:
N= universo;
n= amostra que será calculada;
Z= valor crítico;
E= erro amostral;
p×q= porcentagem pelo qual o fenômeno ocorre.

A o universo da amostra compreende a 55.000 pessoas, por ser este o número de moradores residentes na região central do município de Chapecó-SC e que são usuários do sistema de coleta automatizada de lixo, dados do site da Prefeitura Municipal. O nível de confiança que foi considerado é de 95%, o que representa Z igual a 1,96. O valor utilizado para o p, bem como para o q foi 0,5. Já o erro amostral foi de 5%. Dessa forma, 382 é o número mínimo de questionários a serem coletados, de acordo com o cálculo. Ao final do período de coleta de dados foram coletados 404 questionários.

Com relação ao método SERVQUAL, os dados foram analisados atribuindo notas para cada uma das alternativas das perguntas disponibilizadas em questionário (a pontuação deu-se da seguinte forma: 5 para a mais importante variando até o número 1 como sendo a alternativa de menor importância), posteriormente multiplicou-se o número de respostas que determinada alternativa alcançou, pela sua nota correspondente; após dividiu-se o resultado pelo número de questionários respondidos, e somou-se o resultado de todas as alternativas, obtendo assim

uma média para cada pergunta. Para uma análise mais clara comparou-se a média obtida com as perguntas sobre a expectativa com a média obtida com as perguntas sobre a satisfação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste tópico estão descritos os resultados obtidos com a pesquisa. Para a mensuração da satisfação, adotou-se o método SERVQUAL, o qual avalia a qualidade dos serviços e consequentemente a satisfação dos clientes, sob a ótica de cinco dimensões (tangibilidade, responsividade, confiabilidade, segurança e empatia) e 22 atributos, através da comparação das expectativas dos consumidores com suas percepções do serviço consumido. Destaca-se, no entanto, que a escala foi adaptada, permanecendo as suas cinco dimensões originais, mas dos seus 22 atributos foram preservados apenas 15.

4.1 O SISTEMA DE COLETA DE LIXO

O sistema implantado na cidade pela Prefeitura Municipal foi inspirado no modelo de coleta de resíduos utilizado em grandes cidades Sul-Americanas e Europeias. A novidade consiste na forma em que o lixo orgânico domiciliar é recolhido das lixeiras localizadas na região central da cidade. O recolhimento é realizado de forma automatizada, ou seja, o veículo coletor conta com dois braços mecânicos, controlados dentro da cabine, estes levantam os contêineres contentores de lixo e descarregam os resíduos em sua carroceria. Uma vez descarregado, o lixo úmido é compactado na caixa por meio de um sistema de prensa mecanizada. Em seguida, um caminhão denominado lava-contêiner também equipado com dois braços mecanizados, levanta o contentor de resíduos colocando-o dentro de uma câmara interna do próprio veículo, onde é lavado e desinfetado (interna e externamente). Após o ciclo de lavagem, o caminhão posiciona o contêiner no seu local de origem.

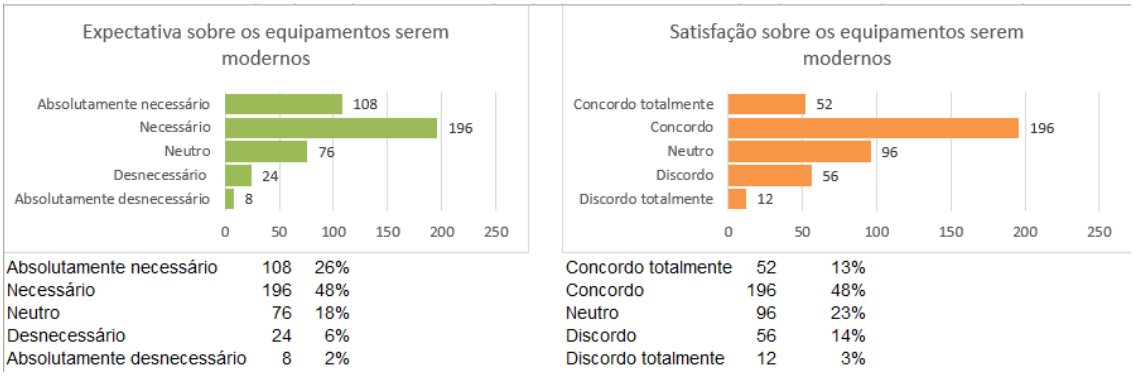
O lixo reciclável também ganhou um novo contêiner para ser depositado, no entanto, ainda é coletado de forma habitual, com o auxílio de trabalhadores que despejam o lixo das lixeiras dentro dos caminhões coletores. A diferença nesse novo modelo de coleta, é que o sistema automatizado extinguiu as cestas de lixo que havia sobre as calçadas e no meio dos canteiros centrais.

Cada quadra contemplada com o sistema de coleta de lixo possui um ou dois conjuntos de contêineres para atender os moradores daquela localidade. Um contentor para coleta de lixo orgânico, o qual possui capacidade para armazenamento de 3200 litros e o de reciclável, que possui a metade da capacidade. Chapecó foi à primeira cidade do estado de Santa Catarina a implantar este modelo de coleta de resíduos, na data de cinco de agosto de 2013, quando 400 lixeiras foram espalhadas por vias públicas centrais. Desde a sua implantação o sistema possui várias divergências quanto a sua aceitação, e muitos contestam a real eficiência do mesmo.

4.2 EXPECTATIVAS X PERCEPÇÕES

Inicialmente o estudo procurou conhecer o perfil dos respondentes da pesquisa sobre o sistema de coleta de lixo automatizada da cidade de Chapecó, os dados apontam que 54% são mulheres, 63% apresentam idade entre 21 a 30 anos, 71% são solteiros e 58% dos pesquisados possuem renda familiar de até R$ 3.200,00/mês, caracterizando-se, portanto como um público jovem e economicamente ativo. A seguir, serão apresentadas as expectativas e as percepções dos usuários em relação ao serviço de coleta de lixo na cidade de Chapecó para cada uma das suas cinco dimensões e seus respectivos atributos.

Em relação à dimensão **Tangibilidade**, esta engloba aspectos físicos relacionados à prestação do serviço (equipamentos e máquinas), e é composta por seis atributos. Os resultados obtidos pelo atributo 1 dessa dimensão, "Um serviço de coleta de lixo automatizado deve ter estrutura com equipamentos modernos de última geração?", estão representados na figura 1.



Absolutamente necessário	108	26%
Necessário	196	48%
Neutro	76	18%
Desnecessário	24	6%
Absolutamente desnecessário	8	2%

Concordo totalmente	52	13%
Concordo	196	48%
Neutro	96	23%
Discordo	56	14%
Discordo totalmente	12	3%

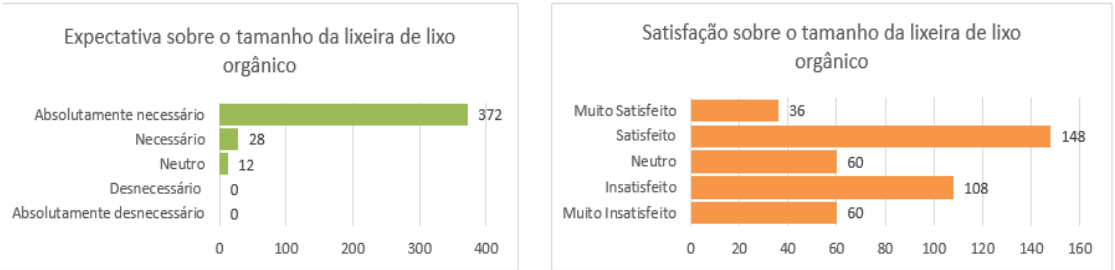
Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

Figura 1. Percepção sobre a estrutura dos equipamentos

Analisando o gráfico percebe-se que 74% dos usuários possuíam a expectativa de que os equipamentos da coleta de lixo fossem modernos, em relação à percepção, 61% usuários alegam que estão satisfeitos com a modernidade dos equipamentos.

O segundo atributo que compõe a dimensão tangibilidade "A aparência das lixeiras e dos equipamentos utilizados na coleta devem ser visualmente agradáveis" demonstrou que 82% dos usuários tinham a expectativa de que os equipamentos de coleta de lixo tenham um bom aspecto, mas a análise da percepção denota que 49% estão satisfeitos e 32% ficaram insatisfeitos com a aparência das lixeiras, destaca-se que 19% se mantiveram neutros sobre o assunto.

O terceiro atributo da dimensão questionava se "A capacidade (TAMANHO) da lixeira de armazenamento de lixo ORGÂNICO deveria atender a demanda de resíduos produzidos pelos domicílios no espaço de tempo, entre o depósito de lixo e o recolhimento do mesmo", as respostas obtidas neste questionamento podem ser observadas na figura a seguir:



Absolutamente necessário	372	90%
Necessário	28	7%
Neutro	12	3%
Desnecessário	0	
Absolutamente desnecessário	0	

Muito Satisfeito	36	9%
Satisfeito	148	36%
Neutro	60	15%
Insatisfeito	108	26%
Muito Insatisfeito	60	15%

Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

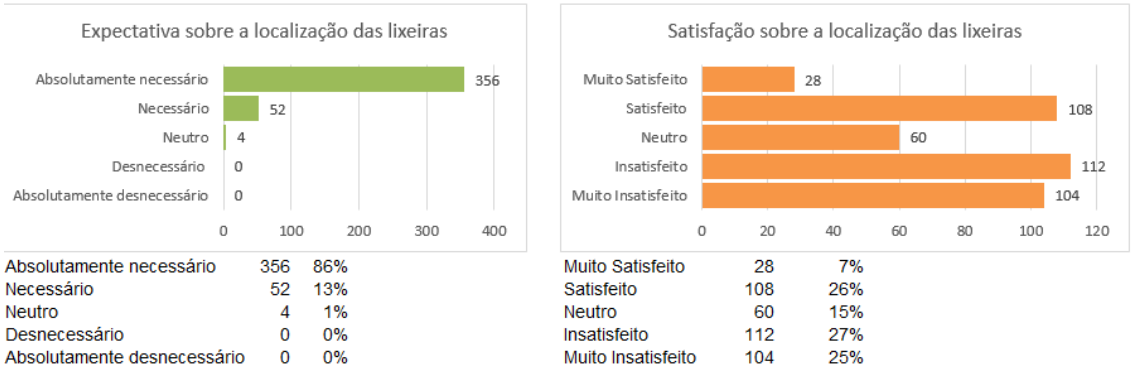
Figura 2: Percepção sobre o tamanho da lixeira de resíduos orgânico

Com relação ao tamanho da lixeira de resíduos orgânicos, 97% dos usuários esperava que os equipamentos de coleta de lixo orgânico tivessem tamanho adequado para comportar todo o lixo produzido, o número de satisfeitos após a implantação é de 45%%, sendo que 41%

ficaram insatisfeitos com o tamanho das lixeiras e 15% dos entrevistados se mantiveram neutros sobre o assunto.

Também quanto à capacidade das lixeiras, o atributo 4 introduziu a seguinte questão: A capacidade (TAMANHO) da lixeira de armazenamento de lixo RECICLÁVEL deve atender a demanda de resíduos produzidos pelos domicílios no espaço de tempo, entre o depósito de lixo e o recolhimento do mesmo? Com relação ao contentor de lixo reciclável, 99% dos respondentes possuíam a expectativa de que os equipamentos de coleta de lixo reciclável apresentassem tamanho adequado para comportar todo o lixo produzido, no entanto, após a tabulação dos dados da pesquisa o número de usuários satisfeitos com relação a este tópico é de apenas 16%, contra 75% de insatisfação, destaca-se ainda que 10% da amostra menteve-se neutra sobre o assunto.

Em razão das novas lixeiras serem de grande porte e estarem instaladas nos estacionamentos das ruas da cidade, um aspecto que chama a atenção é a possibilidade de prejudicar a visibilidade dos pedestres e condutores de veículos, com isso, o atributo 5 questionou se "a localização das lixeiras deveria ser adequada e segura, aos clientes, pedestres e veículos que trafegam na via onde a mesma se encontra?", os resultados são apresentados abaixo:



Absolutamente necessário	356	86%
Necessário	52	13%
Neutro	4	1%
Desnecessário	0	0%
Absolutamente desnecessário	0	0%

Muito Satisfeito	28	7%
Satisfeito	108	26%
Neutro	60	15%
Insatisfeito	112	27%
Muito Insatisfeito	104	25%

Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

Figura 3: Percepção acerca da localização dos contâiners

Sobre a localização das lixeiras, 99% dos usuários tinham como expectativa de que o local fosse adequado para todos, a insatisfação se sobressai em relação à satisfação, sendo que 33% estão satisfeitos, 15 % mantiveram-se neutros e 52% opinaram insatisfação com relação à localização dos contentores de resíduos.

Por fim, o 6º e último atributo associado à dimensão tangibilidade se refere "A distância de deslocamento do cliente até a lixeira deve ser a menor possível, visando diminuir o cansaço e o tempo dedicado a essa tarefa?". Nesse sentido, 62% dos usuários responderam que esperavam que o deslocamento para chegar até a lixeira fosse bom para todos, as opiniões sobre a realidade ficaram divididas, sendo que 43% dos entrevistados estão satisfeitos, 28% ficaram insatisfeitos com o tamanho das lixeiras e 29% se mantiveram neutros sobre o assunto.

A dimensão **Responsividade** relaciona-se a disposição dos funcionários da empresa prestadora dos serviços de coleta dos resíduos sólidos em atender o cliente e oferecer presteza na realização dos serviços. Esta dimensão é composta apenas pelo atributo 7 da escala SERVQUAL que traz o seguinte questionamento: "Os informativos utilizados para a divulgação do serviço devem trazer informações adequadas sobre a utilização do serviço, bem como outras informações relevantes com relação ao mesmo?". Em relação às informações repassadas sobre o programa e funcionamento do mesmo, 93% dos usuários apresentavam a

expectativa de que há sim necessidade de se ter informativos sobre o sistema de coleta de lixo, todavia esse aspecto está deixando a desejar pela empresa prestadora do serviço, visto que 54% estão insatisfeitos com o que diz respeito a informativos de divulgação, sendo que 27% mantiveram-se neutros, contribuindo assim para a análise de insatisfação nesse tópico.

Ainda no aspecto das dimensões, a próxima a ser abordada diz respeito à **Confiabilidade** e está relacionada com capacidade que a empresa possui em prestar os serviços de forma confiável e livre de erros. Foram elaborados 3 atributos para compor essa dimensão. O atributo 8 refere-se ao preço cobrado pelos serviços de coleta e tem a seguinte redação: "O preço pago pelo serviço de coleta de lixo (valor já embutido junto com outras taxas de IPTU), deve ser adequado a real qualidade do mesmo, ou seja, ao modo como este é prestado?" Com relação a este questionamento, 91% dos usuários do sistema de coleta de lixo concordam que o preço do serviço deve ser adequado a real qualidade do mesmo. Acerca do preço cobrado, 42%, dos usuários demonstraram insatisfação com o valor cobrado sobre a tarifa e 45% dos usuários são neutros.

Ainda em relação à dimensão confiabilidade, o atributo 9 indagou: O serviço deve ser prestado de maneira pontual e com qualidade? Nesse ponto, a pesquisa revelou que 99% dos entrevistados almejavam um serviço de qualidade superior ao disponibilizado anteriormente, após a implantação e utilização do serviço houve uma grande divisão de opiniões a respeito do mesmo, 25% dos entrevistados estão satisfeitos, 32% são neutros e 28% estão insatisfeitos, destaca-se o alto número de pessoas indecisas com relação à prestação do serviço, o que demonstra que o mesmo possui vários pontos a ser melhorado.

O último atributo dessa dimensão (10) buscou saber se "Quando aparece algum imprevisto a prestadora do serviço de coleta de lixo deve buscar resolvê-lo de imediato?" Em relação a este atributo obteve-se os seguintes resultados: 97% dos entrevistados possuíam a expectativa de que quando surjam imprevistos estes sejam rapidamente solucionados. Na prática, as percepções dos clientes demonstraram que, em sua maioria, estão desapontados em relação a este aspecto, sendo que dos entrevistados apenas 15% demonstraram satisfação, 56% estão neutros e o restante insatisfeitos. Acredita-se que a neutralidade nas respostas pode demonstrar que os imprevistos ocorrem, são resolvidos, porém não rapidamente ou que a maioria dos entrevistados não passou por nenhum imprevisto com relação a este serviço.

A dimensão **Empatia** está relacionada com a atenção e gentileza proporcionada pela prestadora do serviço ao cliente de forma individualizada, e é composta por três atributos. O atributo 11 traz a seguinte questão: "Com relação à pontualidade, quando a prestadora do serviço promete realizar a coleta em determinado período, ela deve o cumprir naquele espaço de tempo estabelecido?" Do total de respondentes da pesquisa, 98% tinham a expectativa de que o veículo de coleta cumprisse o horário pontualmente. A satisfação dos entrevistados perante a pontualidade é de 31%, sendo que 37% da amostra mantiveram-se neutros e 25% responderam estarem insatisfeitos. Essa divisão de opiniões pode estar ocorrendo devido ao fato de muitos fatores influenciarem na pontualidade, como: trânsito, clima, quantidade de lixo a ser coletado, imprevistos, acessibilidade. Sugere-se aos responsáveis pelo serviço rever a pontualidade e adequar este fator, já que o número de insatisfeitos somados aos neutros é de 62%, gerando assim um fator que deve ser melhorado.

Devido à importância em se manter as cidades limpas, em razão dos diversos problemas ocasionados pelo acumulo de lixo, como proliferação de agentes transmissores de doença e própria poluição visual, elaborou-se a questão 12 a qual perguntou: "A prestadora do serviço deve manter seus serviços constantes?". Como resposta, 98% dos entrevistados acham necessário que o serviço de coleta de lixo automatizado seja realizado com constância. A análise das percepções mostra que ha uma divisão de opiniões: 37% estão satisfeitos 44%

estão insatisfeitos e 19% são neutros. Destaca-se que a coleta possui um cronograma que deve ser seguido pelos motoristas, caso algum veículo estrague, pode ocorrer o atraso da coleta em determinado lugar/região.

O atributo 13 da dimensão empatia, "O horário estabelecido pela empresa, para a coleta de lixo domiciliar, deve facilitar a vida da população para que não fiquem expostos aos fatores externos?", demonstrou que 90% dos entrevistados esperavam que o horário da coleta seja o mais apropriado para os usuários, para a empresa e para o comércio/indústrias. A análise das percepções demonstrou que 41% estão satisfeitos com o horário em que a coleta é feita, 41% demonstraram neutralidade, e 19% estão insatisfeitos. Aponta-se o grande número de pessoas neutras, o que pode demonstrar que para muitos o horário de recolhimento não interfere diretamente na qualidade do serviço.

A dimensão **Segurança** está relacionada com confiança transmitida pelos funcionários da empresa prestadora do serviço, os quais devem demonstrar conhecimento sobre o serviço que desenvolvem e atender as solicitações dos usuários com presteza e cordialidade. Esta dimensão possui dois atributos. Com relação ao seu primeiro atributo, que é o de número 14 da escala, "Os funcionários da empresa devem possuir conhecimento suficiente para responder às perguntas dos usuários?", 79% dos entrevistados responderam que esperavam que os funcionários possuam conhecimento das atividades exercitadas para poderem responder possíveis indagações dos usuários quando solicitados. Entretanto, as percepções dos mesmos demonstraram que 72% dos entrevistados mantiveram-se neutros no que diz respeito ao conhecimento dos funcionários, este alto número de neutralidade pode ter ocorrido devido ao fato de não haver um contato entre os motoristas (Servidores) e os usuários.

Por fim, o 15º e último atributo da dimensão segurança questionou aos usuários se: "Os funcionários (da prestadora do serviço de coleta de lixo) devem ser verdadeiramente gentis e cordiais com os usuários, sem fazer distinção de pessoas?" Mais uma vez as percepções dos usuários mantiveram-se neutras, pela mesma razão do atributo anterior, no qual se supôs que por não manterem contato com os funcionários da empresa não tinham parâmetros para expressar algum grau de satisfação. Percebeu-se que 85% dos entrevistados esperam que os funcionários da empresa prestadora do serviço de coleta de lixo sejam cordiais. Em relação à percepção dos pesquisados, a maioria dos entrevistados, 66% mantiveram se neutros. Estes dados retificam a informação de que não há contato entre usuário e servidor e, portanto, os respondentes não conseguiram expressar uma opinião precisa de satisfação ou insatisfação acerca disso.

4.3 AVALIAÇÃO DA SATISFAÇÃO

Após a análise e considerações acerca de cada um dos atributos que compõe a escala SERVQUAL, este tópico apresenta a satisfação média dos clientes com cada uma das cinco dimensões do modelo (tangibilidade, responsividade, confiabilidade, empatia e segurança), levando-se em considerações as expectativas e percepções dos usuários. Para tanto, inicialmente, atribuiu-se pontos de 0 a 5 para cada uma das alternativas de respostas do questionário e multiplicou-se o número de respostas obtidas em cada alternativa pelo peso atribuído a ela, após isso se dividiu o valor obtido por cada opção de resposta pelo número total de respondentes do questionário. Assim, somou-se a pontuação obtida em cada uma das cinco opções de respostas, o valor obtido resultou na média do índice de expectativa/percepção avaliado pelos respondentes em cada questão da pesquisa.

Para se chegar à qualidade média do serviço de coleta de lixo da cidade de Chapecó somou-se a média obtida em cada uma das dimensões e dividiu-se pelo número de dimensões analisadas na pesquisa. A mensuração da qualidade é obtida através da diferença entre a

expectativa e a percepção do serviço. Os dados serão demonstrados na figura abaixo, com os comentários necessários.

DIMENSÃO DA QUALIDADE DOS SERVIÇOS	Média Expectativa	Média Percepção	Var. Satisfação
TANGIBILIDADE			
1. Um serviço de coleta de lixo automatizado deve ter estrutura com equipamentos modernos de última geração.	3,90	3,53	0,37
2. A aparência das lixeiras e dos equipamentos utilizados na coleta devem ser visualmente agradáveis.	4,03	3,21	0,82
3. A capacidade (TAMANHO) da lixeira de armazenamento de lixo ORGÂNICO deve atender a demanda de resíduos produzidos pelos domicílios no espaço de tempo, entre o depósito de lixo e o recolhimento do mesmo.	4,87	2,98	1,89
4. A capacidade (TAMANHO) da lixeira de armazenamento de lixo RECICLÁVEL deve atender a demanda de resíduos produzidos pelos domicílios no espaço de tempo, entre o depósito de lixo e o recolhimento do mesmo.	4,85	2,17	2,69
5. A localização das lixeiras deve ser adequada e segura, aos clientes, pedestres e veículos que trafegam na via onde a mesma se encontra.	4,85	2,62	2,23
6. A distância de deslocamento do cliente até a lixeira deve ser a menor possível, visando diminuir o cansaço e o tempo dedicado a essa tarefa.	3,82	3,14	0,68
Média da dimensão Tangibilidade	**4,39**	**2,94**	**1,45**
RESPONSIVIDADE			
7. Os informativos utilizados para a divulgação do serviço devem trazer informações adequadas sobre a utilização do serviço, bem como outras informações relevantes com relação ao mesmo.	4,50	2,45	2,05
CONFIABILIDADE			
8. O preço pago pelo serviço de coleta de lixo (valor já embutido junto com outras taxas de IPTU) deve ser adequado a real qualidade do mesmo, ou seja, ao modo como este é prestado.	4,46	2,80	1,66
9. O serviço deve ser prestado de maneira pontual e com qualidade.	4,61	2,62	1,99
10. Quando aparece algum imprevisto a prestadora do serviço de coleta de lixo deve buscar resolvê-lo de imediato.	4,52	2,80	1,73
Média da dimensão confiabilidade	**4,53**	**2,74**	**1,79**
EMAPTIA			
11. Com relação à pontualidade, quando a prestadora do serviço promete realizar a coleta em determinado período, ela deve o cumprir naquele espaço de tempo estabelecido.	4,51	2,80	1,72
12. A prestadora do serviço deve manter seus serviços constantes.	4,74	2,86	1,87
13. O horário estabelecido pela empresa, para a coleta de lixo domiciliar, deve facilitar a vida da população para que não fiquem expostos aos fatores externos.	4,49	3,22	1,26
Média da dimensão Empatia	**4,58**	**2,96**	**1,62**
SEGURANÇA			
14. Os funcionários da empresa devem possuir conhecimento suficiente para responder às perguntas dos usuários.	4,06	3,07	0,99
15. Os funcionários devem ser verdadeiramente gentis e cordiais com os usuários, sem fazer distinção de pessoas.	4,16	3,07	1,09
Média da dimensão **Segurança**	**4,11**	**3,07**	**1,04**
MÉDIA GERAL	4,42	2,83	1,59

Fonte: Elaborado pelos autores (2014).

Figura 4: Média das variáveis de Expectativa e Percepção da qualidade do Serviço.

Dentre os itens avaliados negativamente na pesquisa, em cada uma das cinco dimensões analisadas, destacam-se os seguintes: em relação à **tangibilidade** está o atributo 4 (A capacidade (TAMANHO) da lixeira de armazenamento de lixo RECICLÁVEL deve

atender a demanda de resíduos produzidos pelos domicílios no espaço de tempo, entre o depósito de lixo e o recolhimento do mesmo?), com satisfação de 2,69, evidenciando que as mesmas não possuem capacidade de acomodar a lixo necessário e estão bem aquém do esperado.

Na dimensão **responsividade**, destaca-se o atributo 7, (Os informativos utilizados para a divulgação do serviço devem trazer informações adequadas sobre a utilização do serviço, bem como outras informações relevantes com relação ao mesmo?), obteve-se satisfação média de 2,05, demonstrando que o mesmo carece de divulgação mais expressiva das informações ao seu público alvo.

Na dimensão **confiabilidade**, o atributo 9 "O serviço deve ser prestado de maneira pontual e com qualidade?", satisfação de 1,99, evidenciando que a prestadora do serviço deve ficar mais atenta com este aspecto, visto que não vem cumprindo o prometido. Essa questão também fica explícita na dimensão **empatia, na qual** a menor média foi obtida no item 12 "A prestadora do serviço deve manter seus serviços constantes?", pontuando neste quesito satisfação de 1,87.

Por fim, na dimensão **segurança**, merece destaque o atributo 15 (Os funcionários devem ser verdadeiramente gentis e cordiais com os usuários, sem fazer distinção de pessoas?), o questionamentos obteve 1,09 de satisfação, porém deve-se levar em consideração que boa parte dos respondentes declarou-se neutros quanto às indagações deste quesito, muito provavelmente por não manterem muito contato com os funcionários da prestadora de serviços e por isso não possuírem parâmetros para avaliá-lo.

Os principais itens que apresentaram avaliações positivas analisando-se o resultado obtido foram os seguintes: "Um serviço de coleta de lixo automatizado deve ter estrutura com equipamentos modernos de última geração?", obtendo satisfação de 0,37; e "A distância de deslocamento do cliente até a lixeira deve ser a menor possível, visando diminuir o cansaço e o tempo dedicado a essa tarefa?" obtendo satisfação de 0,68, sendo, portanto uma resposta diferente ao que se esperava, visto que este é um fato que vem gerando diversas reclamações dos usuários e muitos respondentes apontaram que deveria haver um número maior de lixeiras nas ruas para facilitar o acesso de todos. O atributo14 "Os funcionários da empresa devem possuir conhecimento suficiente para responder às perguntas dos usuários?" obteve satisfação de 0,99, sendo este item possuidor de diversas respostas neutras, podendo-se inferir que os usuários não possuem muito contato com os funcionários da prestadora de serviço.

A pesquisa mostra que quanto às **expectativas** dos usuários em relação ao serviço, a média geral corresponde a 4,42. Já no que tange à **percepção** dos usuários a respeito da qualidade dos serviços, a avaliação média da satisfação foi 2,83, ou seja, a variação média da expectativa em relação à percepção obtida pelos usuários com o serviço prestado variou 1,59, demonstrando que as percepções acerca da satisfação com a qualidade dos serviços atingiram 64% das expectativas, ou seja, um resultado mediano, que carece melhoria em todos os aspectos, prova disso é que em nenhum dos atributos investigados nessa pesquisa os percentuais das percepções dos usuários com relação à qualidade dos serviços conseguiu superar as expectativas dos clientes, ou seja, não provocam satisfação ou encantamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho foi elaborado, através de uma pesquisa de opinião, com o intuito de se identificar a satisfação da população enquadrada como usuária do novo sistema de coleta automatizada da cidade de Chapecó (SC), ou seja, os moradores da área central da cidade. Para se atender tal objetivo, se utilizou o modelo SERVQUAL, o qual confronta as

expectativas dos usuários com as suas percepções em relação ao serviço, obtendo-se assim o índice de satisfação dos usuários com a qualidade do serviço.

Os resultados da pesquisa demonstraram que os serviços de coleta automatizada de lixo da cidade de Chapecó apresentam níveis regulares de satisfação, na avaliação da qualidade dos serviços prestados, pois em uma escala numérica de 5, a média geral da percepção da população foi de 2,83, visto que a expectativa média geral da população em relação ao serviço apresentou-se como 4,42. Isto representa que as percepções acerca do serviço atingiram 64% das expectativas, apresentando, portanto um resultado mediano.

Ainda nesse sentido, os resultados alcançados com a pesquisa permitem salientar que em nenhum dos atributos analisados as percepções dos clientes conseguiram superar as expectativas, podendo-se inferir, a partir disso, que o serviço de coleta de lixo é plausível de melhorias em todos os seus aspectos para que seja sinônimo de qualidade e satisfação.

Diante dos resultados da pesquisa, os quais demonstram que vários aspectos foram avaliados negativamente pelos usuários do serviço, propõem-se algumas ações para a prestadora de serviço juntamente com a prefeitura municipal, a fim de melhorar a qualidade do serviço e consequentemente aumentar a satisfação dos usuários.

No aspecto social, o descarte adequado dos materiais, ou seja, a não contaminação dos resíduos sólidos com os resíduos úmidos, se torna indispensável para muitos cidadãos chapecoenses, os quais obtêm seus rendimentos com a separação e venda dos recicláveis. É imprescindível salientar, que a boa aparência da cidade depende das atitudes de cada cidadão, ou seja, o programa para funcionar além das adequações em seu funcionamento necessita de aderência e de comprometimento de seus usuários.

A adequação mais urgente e necessária percebida é a capacidade de armazenamento das lixeiras de lixo reciclável julgada como insuficiente, sendo este o fator que gera maior insatisfação aos usuários, pois o excedente de lixo ao lado dos contêineres gera poluição visual, mau cheiro e focos de vetores causadores de doenças. A prestadora do serviço também deve desprender maior atenção com o cumprimento dos horários de coleta, estando à pontualidade entre os principais elementos insatisfatórios da pesquisa.

Ainda, propõe-se que seja repensado o número de conjuntos de contêineres (orgânico e reciclável) colocados junto às vias públicas. Algumas quadras demandam maior número de conjuntos coletores, pois muitas vezes a quantidade de moradores de prédios, residências e estabelecimentos comerciais, principalmente supermercados, restaurantes e outros grandes produtores de lixo, utilizam os mesmos contêineres para depositarem seus resíduos e o número de contêineres instalados não comporta a demanda existente naquela região.

Assim, sugere-se um estudo para estimar o volume médio de resíduos produzidos por morador, e readequar a quantidades de contêineres nas quadras que demandam mais unidades dos equipamentos, atendendo melhor as necessidades da população. Juntamente, seria adequado readequar a instalação dos contêineres, para que os mesmo sejam posicionados em locais estratégicos, que não tirem a visibilidade dos condutores de veículos (principalmente em esquinas), bem como o trânsito de pedestres.

Em termos de limitação da pesquisa pode-se destacar o fato da pesquisa ser realizada em meio eletrônico. Assim, ela se restringiu apenas à população que possui acesso a computador e internet, não atingindo a população como um todo. Além disso, em razão da pesquisa ter sido divulgada principalmente em um ambiente acadêmico, os dados obtidos demonstram que a amostra foi direcionada a um público homogêneo, não permitindo, dessa forma, que os resultados fossem tão confiáveis, contundentes e generalizáves como ocorreriam em um censo. Por fim, ressalta-se que os objetivos estabelecidos ante a execução

da pesquisa foram suprimidos, porém o fato da pesquisa ser dar de forma exclusivamente quantitativa limitou a apresentação de informações mais aprofundas a respeito do assunto, o que seria suprido com a utilização de uma abordagem qualitativa.

REFERÊNCIAS

BOLSANELLO, Franz Marx Carvalho; VIANA, Nathália Ribeiro Nunes Gomes. Avaliação da qualidade de serviços de uma biblioteca universitária: um estudo de caso utilizando o modelo SERVQUAL. **Ci. Inf,** Brasília, v. 37, n. 3, p.88-102, set. 2008.

HUBNER, Vanessa; **Inédito em SC, Novo Sistema Automatizado de Coleta de Lixo Orgânico de Chapecó: mais tecnologia, eficiência e respeito ao meio ambiente**. Disponível em: <http:/www.chapeco.sc.gov.br/noticias/2804-inedito-em-sc-novo-sistema-automatizadodecoleta-de-lixoorganico-de-chapeco-mais-tecnologia-eficiencia-e-respeitoaomeio-ambiente.html>. Acesso em: 14 nov. 2013.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de marketing**.12ª ed. São Paulo, São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi. **Administração de Marketing:** Conceitos, Planejamento e Aplicações à Realidade Brasileira. São Paulo: Atlas, 2006. 546 p.

MACHADO, Carolina de Mattos Nogueira et al. Os 4 P's do Marketing: uma Análise em uma Empresa Familiar do Ramo de Serviços do Norte do Rio Grande do Sul. **Seget 2012: Simpósio de excelência em gestão e tecnologia,** Resende- RJ .2012.

MALHOTRA, Naresh. **Pesquisa de marketing:** Uma orientação aplicada. 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de Monografias e Dissertações.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO, Rene de. **Avaliação da satisfação dos clientes do consórcio nacional Volkswagen na região de Florianópolis (SC) pelo método SERVQUAL.** 2013. 112 f. Monografia (Especialização) - Curso de Administração, Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, Florianópolis, 2013.

MONTEIRO, Elaine Cristina. **Qualidade dos serviços terceirizados no setor público.** 2010. 63 f. TCC (Graduação) - Curso de Administração em Gestão de Negócios, Faculdade do Vale do Ipojuca - Favip, Caruaru, 2010.

PARASURAMAN, A; ZEITHAML, V.A; BERRY, L. L.A conceptual model of servicequality of and its implication for future reserch.**Jornal of Marketing**, 1985.

PELISSARI, Anderson Soncini et al. Aplicação e Avaliação do Modelo SERVQUAL para Analisar a Qualidade do Serviço.**SEGET: VIII simpósio de excelência e gestão de tecnologia,** 2011.

RIBEIRO, Helena; BESEN, Gina Rizpah. Panorama da coleta seletiva no Brasil: desafios e perspectivas a partir de três estudos de caso. **Revista de Gestão Integrada em Saúde do**

Trabalho e Meio Ambiente, São Paulo. 2006. Disponível em: <www.interfacehs.sp.senac.brhttp://www.interfacehs.sp.senac.br/br/artigos.asp?ed=4&cod_artigo=65>. Acesso em: 28 nov. 2013.

RIBEIRO, Túlio Franco; LIMA, Samuel do Carmo. Coleta seletiva de lixo domiciliar: estudo de casos. **Caminhos de Geografia,** Uberlândia, p.50-69, dez. 2000.

RODRIGUES, Alziro César M.. Uma Escala de Mensuração da Zona de Tolerância de Consumidores de Serviços. **RAC,**São Paulo, v. 5, n. 2, p.113-134, maio 2001.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 2007.

DIAGNÓSTICO MERCADOLÓGICO NO SETOR DE VIDEOLOCADORAS: ESTUDO NA GRANDE FLORIANÓPOLIS/SC

Aléssio Bessa Sarquis (alessio.sarquis@gmail.com)
Doutor em Administração – Universidade de São Paulo

Mara Cristine Kich (marakich@gmail.com)
Mestre em Administração – Universidade do Sul de Santa Catarina

Edson Roberto Scharf (artigoes@gmail.com)
Doutor em Engenharia e Gestão do Conhecimento – Universidade Federal de Santa Catarina

Karina Ramos Wagner (karinaramosw@gmail.com)
Graduanda em Administração – Universidade do Sul de Santa Catarina

Lenoir Hoeckesfeld (leno.adm@gmail.com)
Mestrando em Administração – Universidade do Sul de Santa Catarina

RESUMO:
O setor de videolocadoras enfrenta graves ameaças de mercado. O presente estudo avalia a situação de marketing desse setor na Grande Florianópolis, em Santa Catarina. Pesquisa descritiva, quantitativa e na forma de levantamento de campo foi realizada com 26 videolocadoras. Os resultados confirmam que o setor está em declínio e que as principais ameaças são: a intensidade da pirataria, o download gratuito de filmes pela Internet, as videolocadoras virtuais, a televisão por assinatura, o uso da Internet/redes sociais pelos consumidores e a redução da demanda. O estudo contribui para ampliar os conhecimentos sobre a situação do setor no Brasil.
Palavras-chave: marketing de varejo; diagnóstico mercadológico; análise da situação de marketing; videolocadoras.

MARKETING DIAGNOSIS IN THE VIDEO RENTAL INDUSTRY: STUDY IN FLORIANÓPOLIS/SC

ABSTRACT:
The video rental industry faces serious market threat. This study evaluates the marketing situation of this sector in Florianópolis, Santa Catarina. Descriptive and quantitative research, in the form of field survey was carried out with 26 video rentals. The results confirm that the sector is in decline and that the main threats are the intensity of piracy, free download movies from the Internet, virtual video rentals, pay-TV, the use of Internet/social networking for consumers and reducing demand. The study contributes to broaden the knowledge of the sector's situation in Brazil.
Keywords: retail marketing; marketing diagnosis; analysis of the marketing situation; video rental.

1. INTRODUÇÃO

O marketing constitui uma função organizacional dirigida para o atendimento das necessidades e expectativas dos clientes e contribui para o desempenho mercadológico da

organização (WESTWOOD, 2006; SARQUIS, 2009). Sabe-se que, quando está altamente satisfeito, o cliente tende a ser mais leal, a comprar com mais frequência, a falar mais positivamente sobre a organização, a dar menos atenção às marcas/produtos concorrentes, a ser menos sensível às ofertas de preços e a ser mais rentável (FERRELL; HARTLINE, 2011).

A indústria de entretenimento (que inclui as videolocadoras) é um dos setores impactados pelo advento da Internet e pela evolução da tecnologia da informação (ALVES; DIAS; NOGUEIRA, 2010). Nele, a concorrência não se restringe às empresas do ramo de atividade, mas inclui também televisão por assinatura, videogames, aparelhos de som e redes sociais na Internet, por exemplo. No Brasil, outros fatores de mercado ameaçam também a sobrevivência das videolocadoras, incluindo a pirataria física e online de filmes (FECOMÉRCIO-RJ, 2012). Há ainda indícios de deficiência na prática de marketing das organizações desse setor, como pouco conhecimento de marketing e pouco investimento em marketing (ANACLETO; MICHEL, 2008; RITTER *et al*., 2009).

De Mello e Kliemann (2010) apontaram também que a Internet alterou a forma de relacionamentos entre os agentes da indústria de entretenimento, acirrou as disputas comerciais, reduziu a distância entre os mercados e trouxe novos aspectos/fatores de estudo para o campo da estratégia empresarial. Assim, há necessidade de ampliar o conhecimento sobre a situação de marketing das videolocadoras no Brasil, um setor que fomenta a cultura e o entretenimento, principalmente nos municípios brasileiros com poucas salas de cinemas (ANACLETO; MICHEL, 2008) e onde a televisão por assinatura atinge apenas pequena parcela da população. A região da Grande Florianópolis/SC é um dos principais polos da indústria tecnológica do Brasil e inclui os municípios de São José, Palhoça e Biguaçu, onde a atividade econômica e a área de comércio e serviços é diversificada. Nessa região, o Núcleo das Videolocadoras da Câmara de Dirigentes Lojistas foi criado com propósito de apoiar a preservação do setor, diante da ausência de políticas públicas reguladoras e da intensidade da pirataria (CDL, 2013).

Um levantamento feito por Sarquis e Pizzinatto (2012) apontou também que há, no contexto nacional, ainda poucos estudos sobre diagnóstico mercadológico no setor de serviços e há carência de explicação sobre diagnósticos mercadológicos em organização de pequeno porte. Um diagnóstico mercadológico pode auxiliar na identificação de dimensões de análises e categorias de dados no processo de diagnóstico mercadológico no setor de videolocadoras. Há carência de pesquisa acadêmica sobre a situação de marketing do setor de videolocadoras no Brasil (ANACLETO; MICHEL, 2008).

Com base nas constatações apresentadas, decidiu-se pela realização do presente estudo com a seguinte pergunta de pesquisa: **Qual a situação de marketing do setor de videolocadoras na região Grande Florianópolis, em Santa Catarina?** Assim, o objetivo geral do estudo é avaliar a situação de marketing do setor de videolocadoras na região Grande Florianópolis, em Santa Catarina. Os objetivos específicos são: identificar o perfil das videolocadoras que atuam na região; verificar a situação do ambiente interno de marketing, incluindo pontos fortes e fracos das organizações do setor; verificar a situação do ambiente externo de marketing, especificamente as ameaças e oportunidades de mercado. Esta pesquisa pode contribuir para ampliar os conhecimentos sobre a situação de marketing do setor de videolocadoras na região Grande Florianópolis/SC e fomentar a realização de estudos sobre diagnóstico mercadológico no contexto setorial.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção situa o presente estudo dentro da sua área de pesquisa e aborda os seguintes tópicos: fundamentos de diagnóstico mercadológico, modelos de elaboração de diagnóstico mercadológico e características do setor de videolocadoras no Brasil.

2.1 Fundamentos de diagnóstico mercadológico

Grave e Seixas (1998) definem diagnóstico organizacional como ferramenta de construção do conhecimento sobre determinada organização, algo que possibilita avaliar o desempenho e decidir sobre objetivos e estratégias. Schneider e Machado (2008) definem esse diagnóstico como um processo de investigação sobre a organização e seu mercado, com o intuito de fazer prognósticos e apoiar a tomada de decisão. No passado, Morgan (1996) o classificou como tentativa de discernir o caráter da situação da organização.

No contexto de marketing, o diagnóstico mercadológico (diagnóstico de marketing ou análise da situação de marketing) é definido como o exame sistemático e detalhado de fatores externos e internos que afetam o desempenho de marketing da organização em dado período de tempo (WESTWOOD, 2006; HUDSON, 2010; SARQUIS; PIZZINATTO, 2013). Para Westwood (2006), esse diagnóstico é um instrumento de análise dos aspectos relevantes da empresa, incluindo vendas, estoques, custos, estratégias e posicionamento mercadológico, e que seu principal objetivo é identificar as principais dificuldades e oportunidades.

Radulescu e Cetina (2012) apontaram que o diagnóstico mercadológico é um componente importante no planejamento de marketing, pois as decisões estratégicas devem ser baseadas em fatos/evidências da situação da organização. Ciente disso, no modelo de Pizzinatto e Silva (2009), a primeira etapa do processo de planejamento de marketing é a elaboração do diagnóstico mercadológico.

De acordo com Ritter *et al*. (2009), planejar estrategicamente não significa fazer premonições, mas agir de acordo com as possibilidades, tomar decisões exequíveis e aproveitar os fatores externos e internos favoráveis à organização. Além disso, quando não há foco na estratégia, os gestores tendem a focalizar em questões operacionais e os problemas estratégicos ficam difíceis de resolução (ARAÚJO, 1975). Assim, o diagnóstico mercadológico é essencial, e permite direcionar a atenção dos gestores para os problemas estratégicos, tomar decisões com base em fatos e conhecer a situação da organização. Sarquis e Pizzinatto (2012) sugerem que um diagnóstico mercadológico pode ser realizado para apoiar decisões sobre definição do negócio; para facilitar a seleção de mercados-alvo e a determinação de estratégias de marketing; para avaliar os problemas de desempenho no ambiente geral ou de estratégias específicas.

Campomar e Ikeda (2006) afirmaram também que é necessário identificar as situações favoráveis e desfavoráveis do ambiente externo, e as ameaças e oportunidades de mercado. Sarquis e Pizzinatto (2013) entendem que o processo de diagnóstico mercadológico deve envolver a avaliação da situação interna da organização, do mercado setorial, de clientes/segmentos, de concorrentes e de outras variáveis ambientais relevantes. Exemplos de variáveis ambientais relevantes são: excesso de impostos, escassez de financiamento, falta de políticas públicas, poder de negociação, ineficiência gerencial, cultura organizacional, disponibilidade de informações e capacidade financeira da organização (SARQUIS; PIZZINATTO, 2013).

Conforme o objetivo estabelecido, algumas metodologias/técnicas de análise podem ser utilizadas no processo de diagnóstico mercadológico. Exemplos são: sistema de informações de marketing (MALHOTRA, 2008), Matriz Crescimento Mercados-Produtos (ANSOFF, 1965), Matriz GE/McKinsey (HAX; MAJLUF, 1984), Modelo de Estratégias Competitivas (PORTER, 2008), Curva de Classificação ABC (WYCKOFF, 1984), Técnicas

de Previsão de Vendas (GEORGOFF; MURDICK, 1986) e Quadros de Cenários (GODET, 2000).

2.2 Modelos de diagnóstico mercadológico

O diagnóstico mercadológico requer um método de avaliação dos elementos (fatores/variáveis) que afetam o desempenho de marketing da organização (SARQUIS; PIZZINATTO, 2012). Na literatura de administração e marketing, há algumas propostas de modelos de elaboração de diagnóstico mercadológico. De acordo com Campomar e Ikeda (2006), em nível internacional o modelo mais citado é o SWOT, estruturado por Andrews (1971).

No modelo SWOT (*strengths*, *weaknesses*, *opportunities* e *threats*), o processo de elaboração de diagnóstico mercadológico compreende a análise da situação da organização por meio da determinação de pontos fortes e pontos fracos (análise do ambiente interno) e da identificação de oportunidades e ameaças de mercado (análise do ambiente externo). Ponto forte é um ativo ou característica da organização que gera vantagem competitiva ou facilita o atingimento de objetivos de marketing. Ponto fraco é um ativo ou característica da organização que gera desvantagem competitiva ou dificulta o atingimento de objetivos de marketing. Oportunidade é uma situação do ambiente externo que pode contribuir para o atingimento dos objetivos de marketing ou para a melhoria da posição competitiva da organização. Enquanto a ameaça é uma situação do ambiente externo que gera perigo ou dificuldade para os objetivos de marketing ou para a posição competitiva da organização (CAMPOMAR; IKEDA, 2006).

Galvão e De Sousa Melo (2008) aplicaram o modelo SWOT na análise da situação de marketing de um empreendimento turístico (ponto turístico) e revelaram que o modelo possibilitou a adequada avaliação da situação/realidade (incluindo características, infraestrutura e atrativos turísticos do empreendimento) e a obtenção de diagnóstico sobre o nível de desenvolvimento turístico da localidade. Segundo os autores, o modelo possibilitou também a elaboração de cenário do ambiente interno (forças e fraquezas) e do ambiente externo (oportunidades e ameaças) do ponto turístico analisado.

No âmbito nacional, o modelo de Campomar e Ikeda (2006) propõe que o processo de elaboração de diagnóstico mercadológico compreende 4 etapas: execução da análise interna; execução da análise externa; determinação das situações favoráveis e desfavoráveis do mercado e dos pontos fortes e fracos da organização; identificação das ameaças e oportunidades de mercado. A análise interna compreende a avaliação das características e políticas da organização, dos produtos/serviços e do programa de marketing. A análise externa consiste na avaliação de clientes/usuários, do setor/indústria da organização, da concorrência e demais condições ambientais. Uma situação favorável do ambiente é aquela que causa benefícios à organização; enquanto a situação desfavorável é aquela que causa prejuízos/danos à organização. O modelo proposto estabelece que a ameaça de mercado é resultado do encontro de situação desfavorável com ponto fraco, e que a oportunidade de mercado é resultado da junção de situação favorável com ponto forte da organização.

Sarquis e Pizzinatto (2012; 2013) propuseram um modelo conceitual de elaboração de diagnóstico mercadológico para organizações de serviços e de pequeno porte. O modelo proposto contém 5 etapas, descrita de forma detalhada e em sequência lógica de aplicação: preparação do diagnóstico; coleta de dados; preparação da análise; execução da análise; sistematização dos resultados. A preparação do diagnóstico compreende a definição dos responsáveis, o entendimento da visão/missão da organização e a definição da finalidade, amplitude e abrangência do diagnóstico. A coleta de dados envolve a determinação dos fatores/variáveis relevantes, a identificação das fontes de informações e a execução da coleta

de dados. A preparação da análise compreende a verificação dos dados coletados e a elaboração de materiais de análise sobre concorrência, clientes e demais aspectos do ambiente. A execução da análise compreende a validação e avaliação dos fatores que afetam o desempenho de marketing da organização. A sintetização dos resultados inclui a descrição dos resultados e do relatório final.

Sarquis *et al*. (2012) testaram a aplicação do modelo teórico de Sarquis e Pizzinatto (2012; 2013) em uma organização familiar de pequeno porte, do setor de serviços. Os resultados revelam que o modelo teórico tem bastante aderência ao setor de serviços, tendo sido aplicadas 22 das 30 atividades (73%) propostas. As atividades não aplicadas (ou apenas parcialmente aplicadas) foram: entendimento sobre missão/visão da organização; elaboração de material de análise sobre aspectos gerais do ambiente externo, mercado/setor e concorrência; avaliação de clientes/segmentos, concorrência e aplicação da análise SWOT; na sintetização dos resultados, a descrição sobre premissas do ambiente externo, clientes/segmentos atraentes, principais potencialidades e vulnerabilidades de marketing, oportunidades e ameaças de mercado mais relevantes.

2.2 Características do setor de videolocadoras no Brasil

O setor de videolocadoras é composto por um conjunto de organizações (distribuidores e varejistas, com lojas físicas e *online*) que vendem e/ou alugam filmes, em formatos VHS, DVD e/ou *Blu-ray* (ALVES; DIAS; NOGUEIRA, 2010). Esse setor atua no mercado de locação de vídeos ou *homevideo entertainmen* (FREITAS, 2004). No Brasil, o setor de videolocadoras cresceu a partir da década de 70, com o lançamento do videocassete e a proliferação de filmes em formatos VHS (VICENTINI; DOMINGUES, 2008). Segundo Anacleto e Michel (2008), no Brasil as videolocadoras se desenvolveram a partir da consolidação do cinema nacional e com a chegada de grandes estúdios de cinema. Contribuiu também a inexistência de salas de cinemas na maioria dos municípios brasileiros. Em 2008, o Brasil era o quinto maior mercado mundial de filmes em VHS, DVD e *Blu-ray*, e a maioria das videolocadoras existentes era constituída de pequenas empresas, de propriedade familiar **(**ANACLETO; MICHEL, 2008).

Com o passar do tempo, alguns novos fatores geraram ameaças de mercado e passaram a comprometer a sobrevivência do setor de videolocadoras. Um dos principais fatores é a pirataria de filmes, que levou à redução no preço de locação e prejudicou a lucratividade das videolocadoras. Em 2004, no Brasil a pirataria de filmes correspondia a 33,3% do mercado e em 2011 atingiu 52% do mercado (FECOMÉRCIO-RJ, 2012). Ballerini (2012) apontou também que a pirataria digital (*download* de filmes pela Internet sem autorização) tem prejudicado, em nível mundial, o mercado das videolocadoras e a indústria cinematográfica. Em 2014, o Brasil atingiu o quarto lugar entre os países que mais pirateiam filmes pela Internet (OLHAR DIGITAL, 2016). Outra ameaça de mercado relevante é a redução no preço da TV por assinatura, um serviço que oferece ao consumidor comodidade, qualidade de imagem e boa variedade de filmes (FREITAS, 2004). Segundo Silva, Lopes e Oliveira (2013), a falta de tempo dos consumidores é também outra ameaça de mercado. Os clientes possuem hoje um tempo curto para lazer e preferem assistir filmes pela Internet ou pela TV por assinatura (BALLERINI, 2012).

Os *stakeholders* do setor podem contribuir para a superação dessas ameaças de mercado. *Stakeholders* podem apoiar no fortalecer do setor de videolocadoras, transformando as organizações mais resistentes e elevando a proposta de valor do negócio (SILVA; LOPES; OLIVEIRA, 2013). Na opinião de Ballerini (2012), os próprios proprietários de videolocadoras têm papel fundamental na superação dessas ameaças de mercado. Eles podem oferecer novos produtos/serviços aos clientes e investir na diversificação do negócio. As

videolocadoras podem atuar também em *lan house*, locação de games, venda de produtos de conveniência, fotocópias, venda de livros, locação virtual e sorveteria, por exemplo. Alves, Dias e Nogueira (2010) recomendam investimentos em estratégias de relacionamento e retenção de clientes.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

O estudo foi realizado em duas etapas e classificado conforme propõem Creswell e Clark (2007) e Johnson, Onwuegbuzie e Turner (2007). A etapa 1 envolveu a realização de pesquisa exploratória, qualitativa e de abordagem direta ao entrevistado (não disfarçada). A etapa 2 compreendeu a aplicação de pesquisa descritiva, quantitativa e na forma de levantamento de campo, com corte transversal (*survey cross-sectional*). A pesquisa exploratório-qualitativa (etapa 1) foi necessária para ampliar o conhecimento dos pesquisadores sobre o problema investigado (situação de marketing do setor de videolocadoras) e para apoiar na preparação do levantamento de campo (etapa 2). A pesquisa descritiva-quantitativa foi empregada para dimensionar o perfil das videolocadoras da região Grande Florianópolis, em Santa Catarina, e a situação de marketing do setor, na opinião dos proprietários/gestores pesquisados.

A população do estudo foi composta pelas videolocadoras atuantes na região da Grande Florianópolis, em Santa Catarina, especificamente nos municípios de Florianópolis, Palhoça, São José e Biguaçu (total 48 videolocadoras). A relação das videolocadoras atuantes foi obtida a partir de informações de uma das principais distribuidoras de vídeo/DVD na região (Visocopy). Na etapa 1, a amostra foi constituída por 1 proprietário de videolocadora, selecionado por julgamento considerando tempo de atuação no setor (mais de 10 anos) e bom conhecimento da região da Grande Florianópolis/SC. Na etapa 2, a amostra foi composta por 26 videolocadoras, selecionadas por conveniência, aquelas que aceitaram espontaneamente participar do estudo no período da coleta de dados.

Quanto ao método de coleta, na etapa 1 a entrevista pessoal em profundidade (DENZIN; LINCOLN, 2009) foi aplicada de forma fracionada (em 2 etapas), com gravação de áudio e apoiada por roteiro de entrevista (previamente validado), contendo perguntas sobre ambiente interno de marketing, ambiente externo de marketing e características dos consumidores. A entrevista teve duração média de 2h30minutos. Na etapa 2, o método questionário auto administrado foi utilizado e aplicado pessoalmente nas instalações das videolocadoras e pela Internet na plataforma Google Docs, e acompanhado de carta convite aos pesquisados. O questionário aplicado contém perguntas sobre perfil das videolocadoras, desempenho das videolocadoras em relação à concorrência, pontos fortes/fracos das videolocadoras e oportunidades/ameaças de mercado. Ambos os instrumentos de coleta foram elaborados a partir do modelo de diagnóstico mercadológico proposto por Sarquis *et al*. (2012), Sarquis e Pizzinatto (2012) e Sarquis e Pizzinatto (2013). A coleta de dados ocorreu no período de janeiro e março/2015.

Quanto ao método de análise, a pesquisa quantitativa envolveu a aplicação de técnicas estatísticas descritivas, incluindo frequência absoluta, frequência relativa, média aritmética, desvio padrão e a mediana, conforme a escala da variável de pesquisa mensurada. O *software* Microsoft Excel 2013 foi utilizado no tratamento e na análise estatística dos resultados.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta os resultados da pesquisa quantitativa (etapa 2). Os resultados da pesquisa qualitativa (etapa 1) não serão apresentados e serviram apenas para ampliar o

conhecimento dos pesquisadores sobre o problema investigado e para apoiar na preparação da pesquisa quantitativa. Abaixo, contém a descrição do perfil das videolocadoras pesquisadas, os resultados da situação do ambiente interno de marketing e os resultados da situação do ambiente externo de marketing.

4.1 Perfil das videolocadoras pesquisadas

A **Tabela 1** apresenta os resultados do perfil da amostra do presente estudo, com relação à localização da loja (município da Grande Florianópolis/SC), tempo de existência (em anos), quantidade de funcionários (incluindo proprietários) e percentual do faturamento investido em marketing no ano de 2014.

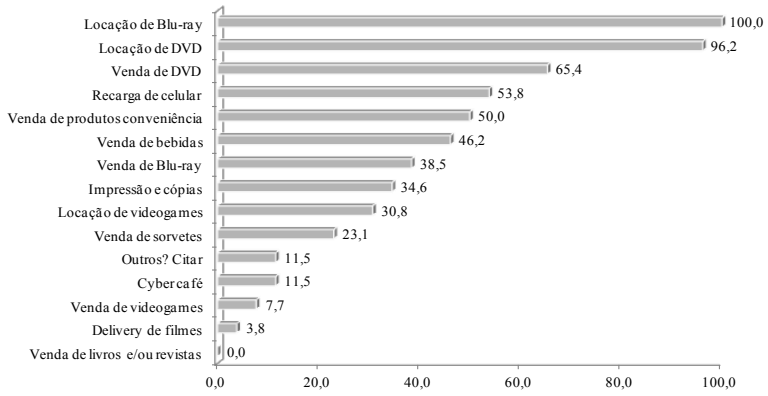
Do total de videolocadoras participantes do estudo, 39,1% delas estão localizadas em Florianópolis/SC, 39,1% em Palhoça, 13% em São José e 4,3% em Biguaçu (4 videolocadoras não revelaram a sua localização). Em média, as videolocadoras participantes do estudo têm 12 anos de existência, sendo que as localizadas em Florianópolis têm 14,8 anos, em Palhoça 12,2 anos, em São José 7,3 anos e em Biguaçu 8 anos. Em termos de quantidade de funcionários, as videolocadoras pesquisadas têm em média 2,2 funcionários, sendo que as de Florianópolis têm 2,3 funcionários, de Palhoça 2,4 funcionários, de São José 1,7 funcionários e de Biguaçu 2 funcionários. Em termos de percentual de investimento em marketing, no ano de 2014 as videolocadoras pesquisadas investiram em média 7,9% do faturamento anual em ações de marketing/vendas, sendo que as localizadas em Florianópolis investiram 6,2%, em Palhoça 8,8%, em São José 5% e Biguaçu 12%.

ITEM	FLORIANÓPOLIS	PALHOÇA	SÃO JOSÉ	BIGUAÇU	TOTAL
Localização					
* Contagem	9	9	3	1	22
* Percentual (%)	39,1	39,1	13,0	4,3	100,0
Tempo de existência					
* Média	14,8	12,2	7,3	8,0	12,0
* Desvio padrão	5,9	6,8	3,8	0,0	6,2
Quantidade de funcionários					
* Média	2,3	2,4	1,7	2,0	2,2
* Desvio padrão	1,0	0,7	0,6	0,0	0,9
Percentual investido em marketing/2014					
* Média	6,2	8,8	5,0	12,0	7,9
* Desvio padrão	6,9	10,5	0,0	0,0	8,5

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Tabela 1 – Perfil da amostra (n=22)

O **Gráfico 1** mostra os principais serviços oferecidos pelas videolocadoras pesquisadas. Os resultados revelam que pelo menos metade delas oferecem os serviços: locação de *Blu-ray* (100% delas), locação de DVD (96,2%), venda de DVD (65,4%), recarga de celular (53,8%) e venda de produtos conveniência, incluindo chocolates, pipoca e outros alimentos (50%). Algo que merece destaque são os serviços novos oferecidos por pelo menos 1/4 das videolocadoras pesquisadas, quais sejam: venda de bebidas (46,2%), venda de *Blu-ray* (38,5%), impressão/cópias (34,6%) e locação de videogames, como *PlayStation* 3 (30,8%). Embora em minoria, algumas videolocadoras revelaram também oferecer os serviços de venda de cosméticos, roupas e bijuterias.



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

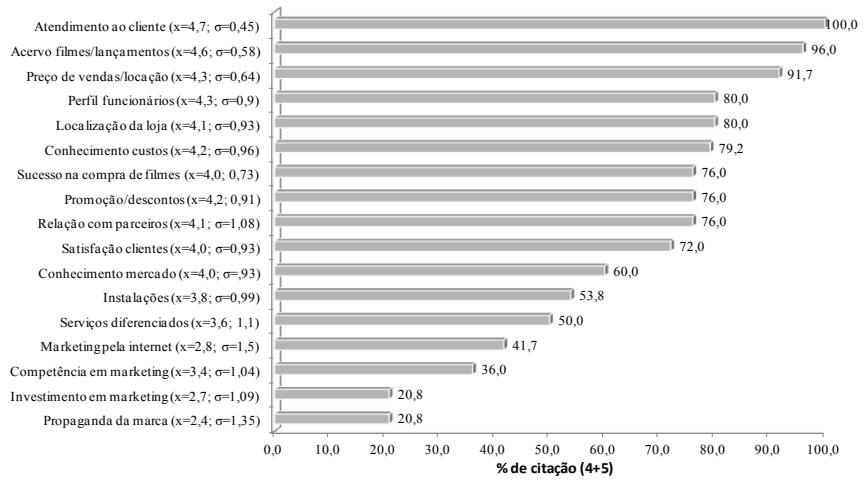
Gráfico 1 – Principais serviços oferecidos pelas videolocadoras pesquisadas (n = 26)

Diante dos dados coletados, pode-se afirmar que o perfil das videolocadoras pesquisadas na região Grande Florianópolis/SC é predominantemente constituído por organizações localizadas em Florianópolis e Palhoça; organizações que têm em média 13,5 anos de existência, 2,4 funcionários (incluindo proprietários) e que oferecem os serviços de locação de *Blu-ray*, locação de DVD, venda de DVD, recarga de celular e venda de produtos conveniência; organizações que em 2014 investiram em marketing o equivalente à 7,5% do faturamento anual.

4.2 Situação do ambiente interno de marketing

Um dos objetivos do presente estudo é verificar a situação do ambiente interno de marketing do setor de videolocadoras na região Grande Florianópolis/SC. Para isso, a coleta de dados buscou identificar os pontos forte e fracos das organizações do setor, e o desempenho competitivo em relação à concorrência local. Em escala Likert de 5 pontos, os pesquisados analisaram uma lista de 24 aspectos relacionados a competências, recursos e estratégias de marketing que podem representar ponto forte (qualidade, vantagem) ou ponto fraco (deficiência, vulnerabilidade) das organizações do setor de videolocadoras na região Grande Florianópolis/SC.

O **Gráfico 2** apresenta os resultados de pontos fortes e fracos das organizações do setor, incluindo a média aritmética, o desvio padrão e o somatório dos percentuais das escalas 4 e 5. Os resultados do total da amostra (n=26) indicam que, na opinião da maioria dos pesquisados, os principais pontos fortes do setor são por ordem decrescente: forma de atendimento/atenção aos clientes (100%), acervo de filmes e lançamentos (96%), preço de vendas/locação de filmes (91,7%), localização/visibilidade da loja (80%), perfil/comprometimento dos funcionários (80%), conhecimento de custos/rentabilidade da organização (79,2%), relacionamento com fornecedores/parceiros comerciais (76%), estratégias de promoção/descontos (76%), sucesso na compra de novos filmes (76%), satisfação/fidelização dos clientes (72%), conhecimento sobre mercado/concorrência (60%) e instalações/formato da loja (53,8%). Ao passo que, os principais pontos fracos são: marketing pela Internet (41,7%), conhecimento/competência em marketing (36%), propaganda da marca (20,8%) e recursos para investimento em marketing (20,8). Observa-se que os pontos fracos apontados são predominantemente aspectos relacionados ao processo de comunicação de marketing das organizações, confirmando os resultados dos estudos de Sarquis (2003) e Pereira *et al*. (2009), que apontaram deficiências nesta prática de marketing de pequenas empresas.



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

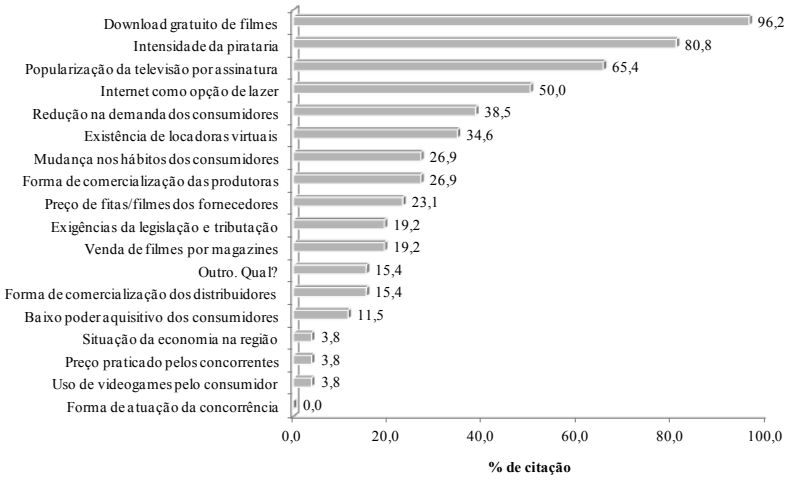
Gráfico 2 – Pontos fortes e fracos do setor de videolocadoras (n = 26)

Em termos de média aritmética, os resultados do **Gráfico 2** mostram intensidade de pontos fortes e fracos semelhante às apontadas na análise de frequência. As médias aritméticas são também menores nos aspectos (competências, recursos e estratégias) com menor frequência de citação, ou seja: marketing pela Internet, conhecimento/competência em marketing, propaganda da marca e recursos para investimento em marketing. Com relação ao desvio padrão, a grande maioria das variáveis/aspectos mensurados apresenta baixa dispersão dos valores em relação à média (inferior a 20% da escala aplicada, como recomendam Hair *et al*., 2009), indicando opiniões relativamente homogêneas e consistência dos resultados. As poucas variáveis com desvio padrão elevado são aquelas que apresentam menor média aritmética e frequência de citação (Propaganda da marca e Marketing pela Internet).

4.3 Situação do ambiente externo de marketing

O último objetivo do estudo é verificar a situação do ambiente externo de marketing das organizações do setor de videolocadoras da região Grande Florianópolis/SC, incluindo as principais ameaças e oportunidades de mercado. O **Gráfico 3** apresenta os resultados de fatores de ameaça de mercado apontados pelas videolocadoras pesquisadas (n=26). As ameaças de mercado assinaladas por pelo menos 2/3 das pesquisadas são: *download* gratuito de filmes pela Internet (96,2% delas), intensidade da pirataria (80,8%), popularização da televisão por assinatura (65,4%), Internet como opção de lazer, como as redes sociais (50%), redução na demanda dos consumidores (38,5%) e existência de locadoras virtuais, como Netflix, Netmovies, Saraiva Digital e Sunday TV (34,6%). Assim, conforme definição de Sarquis e Pizzinatto (2012), esses são fatores desfavoráveis do ambiente externo que causam perigo, problema e/ou dificuldade no desempenho de marketing das videolocadoras da região Grande Florianópolis/SC.

Os fatores de ameaças de mercado menos apontados pelas videolocadoras pesquisadas são: forma de comercialização dos distribuidores, baixo poder aquisitivo dos consumidores, uso de videogames pelo consumidor, preço praticado pela concorrência, situação econômica da região e a forma de atuação da concorrência local. Em "outros fatores", foram mencionados também aspectos como: falta de tempo dos consumidores, consumidor que aceita produto de baixa qualidade, inadimplência dos consumidores, falta de fiscalização do governo e preço praticado pelas locadoras virtuais.

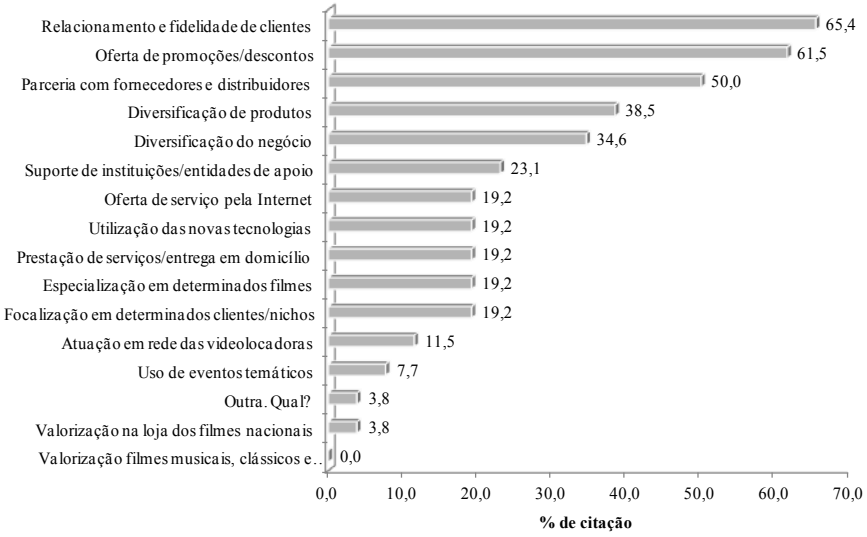


Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Gráfico 3 – Principais ameaças de mercado no setor de videolocadoras (n = 26)

O **Gráfico 4** apresenta os resultados de oportunidades de mercado para as organizações do setor de videolocadoras da região Grande Florianópolis/SC (n=26). As oportunidades de mercado assinaladas por pelo menos 2/3 das pesquisadas são: relacionamento/fidelidade de clientes (65,4%), oferta de promoções/descontos (61,5%), parceria com fornecedores e distribuidores (50%), diversificação de produtos, como venda de lanches, bebidas e sorvetes (38,5%) e diversificação do negócio, como *Cyber* Café e *Lan House* (34,6). Como definido por Sarquis e Pizzinatto (2012), esses são fatores favoráveis do ambiente externo que podem contribuir para o alcance dos objetivos de marketing e/ou para melhora da posição competitiva das videolocadoras da região Grande Florianópolis/SC.

As oportunidades de mercado menos apontados pelas videolocadoras pesquisadas são: focalização em determinados clientes/nichos de mercado, especialização em determinados produtos (ex: *Blu-ray*, 3D), prestação de serviços de entrega em domicílio, utilização das novas tecnologias, oferta de serviço pela Internet (ex: serviço de *streaming* e *downloads*), atuação em rede das videolocadoras, uso de eventos temáticos para atrair clientes, valorização na loja dos filmes nacionais, e a valorização de filmes musicais, clássicos ou de arte.



Fonte: Dados da pesquisa (2015)

Gráfico 4 – Principais oportunidades de mercado no setor de videolocadoras (n = 26)

4.4 Discussão dos resultados

Os resultados do presente estudo indicam que o setor de videolocadoras na região Grande Florianópolis/SC é constituído por organizações de pequeno porte (média 2,2 funcionários) e que atuam predominantemente na locação de filmes (mais de 90% deles oferecem locação de *Blu-ray* e DVD), como apontado por Freitas (2004). É também constituído por organizações de propriedade familiar, conforme revelou o estudo de Anacleto e Michel (2008). Os resultados apontaram também que o setor na Grande Florianópolis/SC está em declínio, tanto em termos de competitividade de mercado como na quantidade de organizações. Nenhuma das videolocadoras pesquisadas assinalou ter desempenho competitivo superior à concorrência, em quaisquer dos critérios competitivos analisados e 43,8% delas assinalaram ter desempenho inferior à concorrência no montante de vendas/faturamento. Além disso, na coleta de dados, quando do contato inicial por telefone para agendamento da entrevista, verificou-se que grande quantidade de videolocadoras já não existiam ou estavam em processo de falência.

Na região investigada, o setor de videolocadoras enfrenta graves ameaças de mercado, principalmente em decorrência de fatores relacionados ao avanço da tecnologia/Internet (ex: intensidade da pirataria, *download* gratuito de filmes pela Internet e surgimento de videolocadoras virtuais) e à mudança no comportamento dos consumidores (ex: popularização da televisão por assinatura, uso da Internet e redes sociais como opção de lazer e redução na demanda dos consumidores). Esses resultados confirmam as proposições de Ballerini (2012) sobre a ameaça da oferta de filmes pela Internet e das videolocadoras virtuais. Tais fatores de mercado estão fora do controle das videolocadoras e tendem a afetar o desempenho competitivo do setor, especialmente considerando que este é constituído por organizações de pequeno porte, com poucos recursos financeiros e limitadas competências em marketing.

Além das mencionadas ameaças de mercado, na região Grande Florianópolis/SC o setor de videolocadoras tem deficiências de marketing em aspectos/práticas relevantes no mercado competitivo: conhecimento/competências em marketing, recursos financeiros para investimento, uso da Internet como ferramenta de marketing e ações de comunicação/propaganda. Os estudos de Sarquis (2003) e Pereira *et al*. (2009) identificaram também essas deficiências estão presentes na prática de marketing de pequenas empresas de outros ramos de atividades (ex: confecções de vestuários, turismo e entretenimento). No entanto, como apontado por Kamakura *et al*. (2002) e Tam (2004), essas estratégias de marketing podem contribuir para elevar a retenção de clientes e para melhorar a rentabilidade dos serviços. Diante disso, as videolocadoras pesquisadas precisam investir na qualidade dos serviços, no atendimento aos clientes, na oferta de novos produtos e na satisfação dos clientes. Segundo Sarquis (2009), no estágio de declínio de produtos ou setores, exemplos de estratégias de marketing recomendadas são o direcionamento das vendas para clientes mais atraentes, a manutenção do serviço apenas nas principais regiões/locais (ou mercados), a redução da margem e/ou despesas operacionais do serviço e a elevação do preço para melhorar a rentabilidade dos consumidores retardatários ou conservadores.

Outras estratégias recomendadas é aproveitar as oportunidades de mercado existentes, como o hábito do consumidor brasileiro de ser atraído por promoções/*merchandising*, a possibilidade de parcerias e ações cooperativadas com fornecedores e distribuidores de filmes, e a disponibilidade de associações empresariais e entidades de apoio, como a Câmara de Dirigentes Lojistas (CDL), sindicatos de lojistas, associação comercial e industrial e o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), por exemplo. Conforme Silva, Lopes e Oliveira (2013), os *stakeholders* podem contribuir para a sobrevivência das

organizações do setor. Com o apoio do Sebrae, as videolocadoras da região podem, por exemplo, promover ações em conjunto de qualificação de gestores e funcionários, de avaliação detalhada da situação de mercado (mudanças, influências e tendências no comportamento dos consumidores) e de investimento em estratégias de marketing que possam atenuar as dificuldades e assegurar a sobrevivência do setor. Com o apoio da CDL, sindicatos de lojistas e da associação comercial e industrial, ações cooperativadas podem ser realizadas para elevar o poder de barganha/negociação das videolocadoras e para solucionar problemas e desafios comuns ao setor na Grande Florianópolis/SC, por exemplo.

Os resultados do estudo apontaram ainda que grande parte das videolocadoras pesquisadas estão partindo para a diversificação do mix de produtos/serviços e/ou para a diversificação do negócio. Metade delas está oferecendo produtos de conveniência, incluindo chocolates, pipoca e outros alimentos no ambiente da loja. Pelo menos 1/4 delas está oferecendo também impressão/cópias e locação de videogames. Ferrell e Hartline (2011) afirmaram que a competitividade do negócio pode ser melhorada pela ampliação do mix de produtos e/ou diversificação do negócio. Os resultados apontam ainda que as videolocadoras estão investindo na melhoria do atendimento aos clientes, acervo de filmes/lançamentos, promoção de vendas/locação de filmes, instalações/formato da loja, perfil dos funcionários, relacionamento com fornecedores/parceiros comerciais e ações de satisfação/fidelização dos clientes. Tais fatores podem contribuir para a manutenção e sobrevivência das videolocadoras na região estudada.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo avaliou a situação de marketing do setor de videolocadoras na região Grande Florianópolis, em Santa Catarina. Para tanto, a pesquisa de campo coletou dados sobre o perfil das videolocadoras que atuam na região; os pontos fortes e fracos das organizações do setor, e o desempenho competitivo em relação à concorrência local; as ameaças e oportunidades de mercado. Esses objetivos do estudo foram alcançados.

Quanto ao perfil das videolocadoras, na região Grande Florianópolis/SC o setor é predominantemente constituído por organizações que têm em média 13,5 anos de existência, 2,4 funcionários e que oferecem serviços de locação de *Blu-ray*, locação de DVD, venda de DVD, recarga de celular e venda de produtos conveniência; organizações que investiram em 2014 o equivalente à 7,5% do faturamento anual em ações de marketing/vendas.

Os principais pontos fortes das videolocadoras na Grande Florianópolis/SC são atendimento aos clientes, acervo de filmes/lançamentos, preço de vendas, perfil dos funcionários, conhecimento da organização, relacionamento com fornecedores/parceiros, satisfação dos clientes, conhecimento sobre mercado e as instalações da loja. Já os principais pontos fracos são pouco uso da Internet como ferramenta de marketing, pouco conhecimento/competência em marketing, propaganda da marca/loja e limitação de recursos para investimento em marketing. Um percentual significativo das videolocadoras pesquisados revelaram ter desempenho competitivo inferior à concorrência local na maioria dos critérios competitivos analisados.

As principais ameaças de mercado apontadas pelas videolocadoras pesquisadas são *download* gratuito de filmes pela internet, intensidade da pirataria, popularização da televisão por assinatura, uso da internet como opção de lazer pelos consumidores, redução na demanda dos consumidores e existência de locadoras virtuais. Enquanto as principais oportunidades de mercado apontadas são fidelização de clientes satisfeitos, intensificação de promoções/descontos, possibilidade de parcerias com fornecedores, distribuidores e entidades de apoio aos lojistas e possibilidade de diversificação de produtos e do negócio.

No âmbito acadêmico, este estudo contribuiu para ampliar o conhecimento sobre a situação de marketing das videolocadoras na região Grande Florianópolis/SC, um setor comercial ainda pouco estudado em nível nacional (ANACLETO; MICHEL, 2008) e que busca desenvolver esforços para enfrentar as graves ameaças de mercado (CDL, 2013). O trabalho contribuiu também para fomentar os estudos sobre diagnóstico mercadológico no contexto setorial e envolvendo organizações de serviços e pequeno porte, uma necessidade apontada no estudo de Sarquis e Pizzinatto (2012). No âmbito gerencial, o estudo possibilitou a identificação de oportunidades de mercado e de estratégias de marketing recomendáveis para videolocadoras que desejam enfrentar as mencionadas dificuldades e mudanças de mercado. E contribuiu para fomentar a realização de estudos semelhantes em setores de atividade que estão em situação de declínio e para a identificação de oportunidades para futuros estudos sobre o tema.

Como direcionamento para futuros estudos acadêmicos sobre o tema, recomenda-se inicialmente a replicação do presente estudo em outras regiões do Estado de Santa Catarina e do Brasil; a realização de diagnósticos mercadológicos em outros setores ou ramos de atividade que estejam em situação de declínio ou com redução expressiva na quantidade de organizações ou no volume de vendas. Recomenda-se também a realização de estudos qualitativos, na forma de estudo de caso com entrevista em profundidade, para compreender melhor o desempenho e as estratégias de marketing utilizadas por videolocadoras que estão se superando as adversidades do mercado ou com desempenho competitivo superior à concorrência. Outra sugestão é a execução de pesquisa-espelho com consumidores/clientes de videolocadoras para confirmação dos dados/resultados do presente estudo.

REFERÊNCIAS

ALVES. S.; DIAS. P.; NOGUEIRA. A. **Netmovies: aluguel de filmes em tempos de pipoca virtual**. Anais do 34º Encontro da ENANPAD. Rio das Pedras/RJ, 2010.

ANACLETO, A.; MICHEL, S. **Cinema e homevideo entertainmet: um estudo de marketing sobre o mercado da magia e a magia do mercado**, 2008. Disponível em: <http://www.isepeguaratuba.com.br/inc/pdf/isepe_guaratuba_artigo003.pdf>. Acesso em: 27/03/2015.

ANDREWS, K. **The concept of corporate strategy**. Illinois: DowJonesIrwin, 1971.

ANSOFF, I. **Corporate strategy: an analytic approach do business policy for growth and expansion.** New York: McGraw-Hill, 1965.

ARAÚJO, L. Manual para diagnóstico de administração de empresas. **Revista de Administração de Empresas**, v. 15, n. 4, p. 73-73, 1975.

BALLERINI, F. **Cinema brasileiro no século XXI**. São Paulo: Summus Editorial, 2012.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa: Edições 70, 2008.

CAMPOMAR, M.; IKEDA, A. **O planejamento de marketing e a confecção de planos: dos conceitos a um novo modelo**. São Paulo: Saraiva, 2006.

CDL, Câmara de Dirigentes Lojistas de Florianópolis. **Ação em defesa das videolocadoras mobiliza segmento em todo o Brasil - 2013.** Disponível em: <http://www.cdlfloripa.org.br/noticia/acao-em-defesa-das-videolocadoras-mobiliza-segmento-em-todo-o-brasil-2392>. Acesso em: 10 de mar de 2016.

CRESWELL, J.; CLARK, V. **Designing and conducting mixed methods research**. New Jersey: John Wiley & Sons, Inc, 2007.

DE MELLO, L.; KLIEMANN, A. **A Indústria De Videogames Sob O Enfoque Do Modelo Delta**. Anais do 34º Encontro da ENANPAD. Rio das Pedras/RJ, 2010.

DENZIN, N.; LINCOLN, Y. **Qualitative research**. Yogyakarta: Pustaka Pelajar, 2009.

FECOMÉRCIO RJ, Federação do Comércio do Estado do Rio de Janeiro. **Pesquisa da Fecomércio-RJ/Ipsos sobre o consumo de produtos piratas no Brasil**, 2012. Disponível em: <http://www.fecomercio-rj.org.br/publique/cgi/cgilua.exe/sys/start.htm?UserActiveTemplate=fecomercio2008&infoid=12331&sid=90>. Acesso em: 04/03/2016.

FERRELL, O.; HARTLINE, M. **Marketing strategy**. Ohio: Cengage Learning, 2011.

FREITAS, D. **Vídeo locadora estudo da atividade empresarial**. Disponível em <http://201.2.114.147/bds/bds.nsf/63DDF5BAFDD4B00E83256E8300740B33/$File/NT00048B76.pdf>. Acesso em: 27/03/2015.

GALVÃO, N.; DE SOUSA MELO, R. O método de análise SWOT como ferramenta para promover o diagnóstico turístico de um local: o caso do município de Itabaiana (PB). **Caderno Virtual de Turismo**, v. 8, n. 1, p. 118-130, 2008.

GEORGOFF, D.; MURDICK, R. Manager´s guide to forecasting. **Harvard Business Review**, v. 64, n. 1, p. 110 - 120, 1986.

GODET, M. How to be rigorous with scenarios planning. **Foresight**, v. 2, n. 1, p. 5 -9, 2000.

GRAVE, P.; SEIXAS, R. **Diagnóstico organizacional: elementar, meu caro administrador**! Anais do 9º Encontro Nacional dos Cursos de Graduação em Administração - ENANGRAD 1998, Itu/SP, 1998.

GUIMARÃES, J. O perfil administrativo dos municípios baianos. **Revista Conjuntura & Planejamento**, n. 90, p. 19-24. 2001.

HAIR, J.; ANDERSON, R.; TATHAM, R.; BLACK, W. **Multivariate date analysis**. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall, 2009.

HAX, A.; MAJLUF, N. **Strategic management: an integrative perspective**. New Jersey: Englewood Cliffs, 1984.

HUDSON, R. Marketing situation analysis and strategic planning for NHS clinical services. **Journal of Management & Marketing in Healthcare**, v. 3, n. 3, p. 224-238, 2010.

JOHNSON, R.; ONWUEGBUZIE, A.; TURNER, L. Toward a definition of mixed methods research. **Journal of Mixed Methods Research**, v. 1, n. 2, p. 112-133, 2007.

KAMAKURA, W.; MITTAL, V.; DE ROSA, F.; MAZZON, J. Assessing the service-profit chain. **Marketing Science**, v. 21, n. 3, p. 294-317, 2002.

MALHOTRA, N. **Marketing research: an applied orientation**. Uttar Pradesh: Pearson Education India, 2008.

MOREIRA, E.; TAVARES, M.; CARVALHO, C. Adequação de escala multiitens para avaliar a aplicação do planejamento estratégico em micro e pequenas empresas. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 3, n.1, p. 63-80, 2009.

MORGAN, G. **Imagens da organização**. São Paulo: Atlas, 1996.

NARAYANAN, V.; FAHEY, L. **Macroenvironmental analysis: understanding the environment outside the industry**. In: L. Fahey e R. M. Randall (eds.). The portable MBA in Strategy. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2001.

OLHAR DIGITAL. **Brasil é 4º em lista de pirataria de filmes na Internet, 2014**. Disponível em: <http://olhardigital.uol.com.br/noticia/brasil-e-4-em-lista-de-pirataria-de-filmes-na-internet/42706>. Acesso em: 04 de mar. 2016.

PEREIRA, M.; GRAPEGGIA, M.; EMMENDOERFER, M.; TRÊS, D. Fatores de inovação para a sobrevivência das micro e pequenas empresas no brasil. **Revista de Administração e Inovação**, v. 6, n. 1, p. 50-65, 2009.

PIZZINATTO, N.; SILVA, D. **Relação entre o planejamento estratégico e o planejamento de marketing**. In: ACEVEDO, C. R. (org.). Fundamentos de marketing. Itu/SP: Ottoni Editora, 2009, p. 218-233.

PORTER, M. **Competitive strategy: techniques for analyzing industries and competitors**. New York: Simon and Schuster, 2008.

RADULESCU, V.; CETINA, I. Customer analysis, defining component of marketing audit. **Procedia Social and Behavioral Sciences**, n. 62, p. 308-312, 2012.

RITTER, A.; DA SILVA, E.; DOS SANTOS, E.; BARBOSA, J.; SILVA, L.; CASTRO NETO, M.; MASCARENHAS, C. **Utilização do planejamento estratégico em uma videolocadora**. IX Encontro Latino Americano de Pós-Graduação – Universidade do Vale do Paraíba. São José dos Campos/SP, 2009.

SARQUIS, A. **Marketing para pequenas empresas: a indústria da confecção**. São Paulo: Senac, 2003.

SARQUIS, A. **Estratégias de marketing para serviços: como as organizações de serviços devem estabelecer e implementar estratégias de marketing**. São Paulo: Atlas, 2009.

SARQUIS, A.; PIZZINATTO, N. **Modelo de diagnóstico mercadológico no setor de serviços**. Anais do XXXVI Encontro da ANPAD - ENANPAD 2012, Rio de Janeiro/RJ, 2012.

SARQUIS, A.; PIZZINATTO, N.; GALEANO, R.; PITOMBO, T.; PEREIRA, M. Modelo de diagnóstico mercadológico en el sector de serviços. **Revista Invenio**, v. 15, n. 29, p. 29-44, 2012.

SARQUIS, A.; PIZZINATTO, N. Modelo de processo de diagnóstico mercadológico para organizações de serviços de pequeno e médio portes. **Revista de Negócios**, v. 18, n. 2, p.81-100, 2013.

SCHNEIDER, A.; MACHADO, M. Planejamento estratégico: Deccory Com. e Serv. de Pintura Ltda. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, v. 1, n. 2, p. 1-20, 2008.

SILVA, L; LOPES, M.; OLIVEIRA, P. A mudança no mercado de videolocadoras sob a perspectiva da ecologia das populações organizacionais. **Ciências Sociais em Perspectiva**, v. 12, p. 1-19, 2013.

SILVEIRA, A.; ERDMANN, R. **Ferramenta de Diagnóstico para Organizações Complexas**, 2010. Anais do 34º Encontro da ENANPAD. Rio das Pedras/RJ, 2010.

TAM, J. Customer satisfaction, service quality and perceived value: an integrative model. **Journal of Marketing Management**, v. 20, n. 7-8, p. 897-917, 2004.

VICENTINI, G.; DOMINGUES, M. **O uso do vídeo como instrumento didático e educativo em sala de aula**. Encontro Nacional dos Cursos de Graduação em Administração (ENANGRAD). Anais, XIX ENANGRAD, Curitiba/PR, 2008.

WESTWOOD, J. **How to write a marketing plan**. London: Kogan Page Limited, 2006.

WYCKOFF, D. New tools for achieving service quality. **Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly**, v. 25, n.3, p.78-91, 1984.

ESTUDO PSICOGRÁFICO DO MERCADO DE CASAMENTOS EM CHAPECÓ – SC

Erika Letícia Pellin Caigaro (erika_pellincaigaro@hotmail.com)
Acadêmica de Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Juliane Nagi Rebelatto (contato@feirabemcasados.com.br)
Acadêmica de Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Aline Daniela Schorner (aline_schorner@hotmail.com)
Acadêmica de Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Gleyca Cristhine Klaus (gleycaklaus@gmail.com)
Acadêmica de Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Janaína Gularte Cardoso (janaina.cardoso@uffs.edu.br)
Professora – Universidade Federal da Fronteira Sul

Resumo:

A crescente competitividade existente no atual cenário econômico faz com que os gestores das organizações preocupem-se com os aspectos de decisão de compra do consumidor. Desta forma, torna-se imprescindível as informações sobre os fatores que influenciam na compra ou não de um determinado produto ou serviço. Sob essa perspectiva, o presente estudo objetiva identificar o perfil, os hábitos e os fatores psicográficos que influenciam no processo de contratação de festas de casamento em Chapecó/SC. Este trabalho utilizou-se de duas linhas de pesquisa, sendo uma quantitativa e outra qualitativa. Os resultados mostram o perfil dos casais consumidores com idade média entre 26 a 33 anos, heterossexual, com ensino superior completo, funcionários de empresa privada com renda entre 01 a 10 salários mínimos, além do perfil das festas com o início do planejamento com 1 ano de antecedência ao evento, com investimento médio de R$ 30.000,00 o que mostra a predominância de casamentos de pequeno e médio porte, sendo que a cerimônia é realizada na igreja, aos sábados, preferencialmente a noite com recepção em casa de festas. Já entre os fatores, nota-se forte influência da religião católica, além da família ser o grupo de maior influência na decisão de realizar a festa, outro fator é a mudança de etapa da vida dos casais. Além destes, o estudo identificou os principais atributos que um fornecedor de festas deve ter, bem como as quatro etapas do processo de compra.

Palavras chave: Consumidor, Casamento, Perfil, Psicografia, Chapecó.

PSYCHOGRAPHIC STUDY OF THE WEEDINGS MARKET IN CHAPECÓ - SC

Abstract: The increasing existing competitiveness in the current economic climate makes the managers of the organizations concern themselves with aspects of consumer purchase decision. Thus, it becomes essential information about the factors that influence the purchase or not a particular product or service. From this perspective, the present study aims to identify the profile, habits and psychographic factors that influence the process of hiring wedding parties in Chapecó/SC. This work was used in two lines of research, one quantitative and the other qualitative. The results show the profile of couples consumers with an average age between 26 to 33 years old, heterosexual, with higher education, private enterprise employees with incomes from 01 to 10 minimum wages and the profile of the parties to start planning with one year before the event, with an average investment of R $ 30,000.00 which shows the predominance of small and medium-sized weddings, where the ceremony is held in the church on Saturdays, preferably the night reception at parties house. Among the factors, there is a strong influence of the Catholic religion, in addition to the family is the most influential group in the decision to hold the party, another factor is the changing stage of life of couples. In addition, the study identified the key attributes that a supplier parties must have as well as the four stages of the buying process.

Key words: Consumer, Wedding, Profile, Psychography, Chapecó.

1 INTRODUÇÃO

O mercado de eventos matrimoniais do município de Chapecó é composto por empresas prestadoras de serviços de pequeno e médio porte, além de MEIs, segundo dados coletados pela empresa Oser Eventos (2015). A partir deste pressuposto, a presente pesquisa de marketing se propõe a estudar o perfil, hábitos e fatores psicográficos dos casais que contrataram festas de casamento no município de Chapecó no período de 01/11/2014 31/10/2015.

Desta forma, o estudo permite conhecer o perfil do consumidor e das festas, além dos serviços mais contratados, quais questões psicográficas que influenciam na decisão de compra, quais atributos do fornecedor são mais valorizados pelos consumidores.

Diante disso é importante destacar a relevância deste para os gestores das empresas que realizam festas de casamento no município de Chapecó visto que o setor é desprovido de pesquisas e informações acerca dos consumidores que contribuem para melhor compreender as preferências e comportamentos dos casais tendo em vista o setor movimentou no ano de 2014 R$ 16,8 bilhões registrando um crescimento superior ao PIB do período segundo dados da Abrafesta (2014).

Para uma melhor compreensão, o artigo inicialmente apresenta um referencial teórico sobre os fatores que influenciam o comportamento do consumidor, a psicografia como método de segmentação e o cenário atual do mercado de casamentos no Brasil. Na sequência, são apresentados os procedimentos metodológicos empregados e os resultados e discussões. Por fim, apresenta-se as considerações finais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

O referencial teórico visa abordar os fatores que influenciam o comportamento do consumidor, bem como as variáveis psicográficas que avaliam o porquê do consumidor comprar determinado produto. Também trará um embasamento a respeito do cenário atual do mercado de casamentos no Brasil e em Chapecó.

2.1 FATORES QUE INFLUENCIAM O COMPORTAMENTO DO CONSUMIDOR

A expressão comportamento do consumidor é definida como o comportamento que os consumidores apresentam na procura, compra, utilização, avaliação e destinação dos produtos e serviços que eles esperam que atendam suas necessidades. Ele focaliza como os indivíduos tomam decisões para utilizar seus recursos (tempo, dinheiro, esforço) em itens relativos ao consumo (SCHIFFMAN e KANUK, 2009).

Sendo assim, estudar o comportamento do consumidor é fundamental para os profissionais de marketing, uma vez que a criação de estratégias eficazes de marketing deve levar em consideração as características individuais, sociais e culturais, além das influências situacionais que interferem no momento da compra. É imprescindível notar que o consumidor final, definido como tomador de decisão não deve ser visto isoladamente.

Dessa forma, Kotler e Keller (2006) acreditam que o consumidor é influenciado por fatores culturais, sociais, pessoais e psicológicos e conhecer estes fatores pode ajudar a satisfazer os clientes de uma forma mais completa.

Dentre os fatores culturais, a cultura é relevante na vida dos indivíduos e, é o principal determinante do comportamento e dos desejos de uma pessoa. Ela é composta pela subcultura (nacionalidade, religião, grupos raciais e regiões geográficas) e as classes sociais, que são divisões de uma sociedade relativamente permanentes e ordenadas cujos os integrantes desses grupos compartilham valores, interesses e comportamentos similares (KOTLER e KELLER, 2006).

Já entre os fatores sociais, a família exerce influência nos indivíduos, pois é ela que dá a base da socialização do consumo, enquanto que os grupos de referência exercem influências diretas ou indiretas nas decisões de compra. Já os papéis e status representam o status que cada grupo como por exemplo a família, conferem a cada papel desempenhado por um indivíduo (KOTLER e KELLER, 2006).

Dando continuidade aos elementos que influenciam no comportamento do consumidor, os fatores pessoais estão relacionados as mudanças que ocorrem no ciclo de vida, afinal as necessidades de consumo também mudam. Eles estão relacionados a idade e estágio no ciclo de vida, circunstâncias econômicas, personalidade, auto imagem, estilo de vida e valores (KOTLER e KELLER, 2006).

Por fim, o fator psicológico diz respeito ao conjunto de pensamentos, comportamentos e sentimentos que influenciam o processo de compra. Este grupo de fatores é composto por: percepção - é o processo pelo qual as pessoas selecionam, organizam e interpretam sensações; motivação - é um estado de tensão psicológico pré ação, uma necessidade que leva a pessoa a

agir; aprendizagem e memória - quando as pessoas mudam de comportamento, possibilita um aprendizado, uma experiência fica registrado na memória do indivíduo ao longo de sua vida; atitude - é como os indivíduos avaliam uma marca em relação aos seus pensamentos e julgamentos (PINHEIRO et al., 2006).

Todavia, conhecer somente os fatores que influenciam o comportamento do consumidor não basta para uma boa pesquisa de marketing, pois a razão para uma pessoa comprar um determinado produto ou marca, vai além de qual idade essa pessoa tem, quanto dinheiro possui ou qual ocupação profissional exerce. Por isso, perfis como idade, renda, educação e outros fatores mensuráveis que possam indicar uma preferência por marca, produto, tipo de mídia ou diversão, entre outras, não identificam grupos homogêneos, conduzindo a possíveis simplificações e estereótipos, dessa forma, suas informações não podem ser consideradas isoladamente como um bom guia para uso do marketing.

2.2 A PSICOGRAFIA COMO MÉTODO DE SEGMENTAÇÃO

O uso da denominação psicográfico, teve origem na Primeira Guerra Mundial para designar um método de classificar pessoas por meio de uma somatória de informações, que inclui além dos dados pessoais outros dados relacionados a suas atitudes e estilo de vida, isso em substituição às meras informações demográficas até então costumeiramente coletadas (VEIGA NETO, 2005).

Nesta perspectiva, Blackwell, Miniard e Engel (2011, p.228), conceituam a psicografia como:

> [...] uma técnica operacional de medição de estilos de vida; ela fornece medidas quantitativas e pode ser usada com grandes amostras necessárias para a definição de segmentos de mercado. Em contraste, a psicografia pode também ser utilizada em técnicas de pesquisa qualitativa tais como grupos focais ou entrevistas em profundidade. As medidas psicográficas são mais completas que as medidas demográficas, as comportamentais e as socioeconômicas - a demografia identifica quem compra os produtos, enquanto a psicografia foca no por que comprar. (BLACKWELL, MINIARD e ENGEL, 2011, p. 228).

Ainda, Blackwell, Miniard e Engel (2011), complementam que é preciso não somente determinar quem compra mas também, o que faz com que as pessoas comprem. Para tanto, deve-se coletar o máximo de informações psicográficas dos consumidores, tais como: padrão de gastos, consciência de marca, o que influencia o comportamento de compra, quais tipos de promoções eles respondem com mais frequência, de que forma eles compram e como podemos atraí-los para a compra. Após, de posse destas informações é possível definir um perfil dos clientes ou segmentá-los de acordo com o que motiva a compra, por exemplo.

Diante disso a segmentação psicográfica utiliza-se de uma série de afirmações idealizadoras para identificar aspectos relevantes da personalidade do consumidor, de seus motivos no ato da compra, interesses, atitudes, crenças e valores (SCHIFFMAN e KANUK, 2009).

A base da segmentação psicográfica, busca retratar as pessoas a partir dos domínios dos valores e da personalidade, relacionando características destes às compras e ao consumo.

A origem das variáveis psicográficas reside nos processos psicológicos de pensar e sentir, que são frutos de uma complexa inter-relação entre propriedades pessoais e circunstancias da vida (URDAN e URDAN, 2010).

A seguir apresenta-se a descrição das variáveis psicográficas que são: autoconceito, personalidade, estilo de vida, atitude, valores e desejo de consumo.

O autoconceito pode ser dividido em conservador, esportivo, prático ou espirito livre, por exemplo; ele é a autoimagem da pessoa, são as crenças sobre seus atributos próprios e como a pessoa avalia essas qualidades. James (1890, apud BUSTOS; OLIVER; GALIANA, 2015) diz que o autoconceito é um dos conceitos psicológicos que data desde o início da psicologia científica, sendo definido como a auto percepção do indivíduo (SHAVELSON; HUBNER; STANTON, 1976, apud BUSTOS; OLIVER; GALIANA, 2015), ou os pensamentos e sentimentos relacionados consigo mesmo (ROSENBERG, 1979, apud BUSTOS; OLIVER; GALIANA, 2015).

Outra variável psicográfica é a personalidade, pois ela é a formação psicológica única de uma pessoa e caracteriza o modo como esta reage com o ambiente (BREI, 2010). A personalidade é definida como uma resposta consistente a um estimulo ambiental.

O nível de estilo de vida é o mais utilizado na aplicação da base psicográfica e se caracteriza por padrões nos quais as pessoas vivem e gastam seu tempo e dinheiro. Eles são o resultado de uma ordenação de forças econômicas, culturais e sociais que contribuem para as qualidades humanas de uma pessoa (BLACKWELL, MINIARD e ENGEL, 2011).

Allport (1935, apud BURGOS; PÉREZ, 2015) define atitudes como os processos mentais pelo quais os indivíduos organizam as suas percepções, crenças e sentimentos em relação a um objeto específico que orienta o seu comportamento. Essas atitudes são baseadas no passado, experiências e em informações anteriores.

Outra variável que auxilia na compreensão de como os consumidores tomam decisões são os valores. Assim como as atitudes, os valores representam crenças dos consumidores sobre a vida e comportamentos aceitáveis. Os valores representam três requisitos universais da existência humana: necessidades biológicas, requisitos de interações sociais coordenas e demandas pela sobrevivência e funcionamento do grupo (BLACKWELL, MINIARD e ENGEL, 2011).

Além dessas, pode-se acrescentar ainda o desejo de consumo como variável que influencia no perfil psicográfico do consumidor. Segundo Sartre (1997 apud BREI 2010), o desejo é comumente relativo a algo existente que se denomina objeto de desejo e expressa a relação do homem com um ou vários objetos no mundo.

Após identificadas as variáveis supracitadas, é possível traçar o perfil dos casais que contrataram festas de casamentos e criar segmentos que ajudem a compreender os hábitos de consumo dessa população, uma vez que estes caracterizam-se pela disposição duradoura adquirida pela repetição frequente na aquisição de bens de consumo ou serviços.

2.3 O CENÁRIO ATUAL DO MERCADO DE CASAMENTOS NO BRASIL

Enquanto alguns segmentos comerciais passam por um quadro financeiro mais delicado diante da atual crise que assola a economia brasileira neste ano de 2015, o setor de casamentos e festas mantem-se praticamente inatingível, exceto pelo aumento do valor da matéria prima e pelos cortes na lista de convidados para a festa de casamento.

Mesmo assim, pode-se comemorar pois os lucros devem diminuir, mas o consumo não deve frear. Embora o cenário seja desafiador para a economia, o mercado de eventos no Brasil registra demanda crescente em todas as regiões do país. Isto ocorre, principalmente, em função da maturidade do setor e também ao fato de as organizações adequarem-se rapidamente as mudanças do mercado (OLIVETTE, 2015).

Para ter uma ideia do quanto o setor fatura por ano, segundo dados da Abrafesta, em 2014 o setor movimentou R$ 16,8 bilhões e registrou crescimento numa taxa superior à do PIB (Produto Interno Bruto). Sendo que a região Sudeste foi responsável por metade desta movimentação com R$ 8,6 bilhões, seguido pelo Nordeste (R$ 3 bilhões), Sul (R$ 2,9 bilhões), Centro-Oeste (R$ 1,3 bilhão) e Norte (R$ 1 bilhão) (ABEOC, 2015).

Quanto a quantidade de casamentos, o Brasil registra em média um milhão por ano, enquanto que o município de Chapecó/SC (estudado na presente pesquisa) registra em média 810 casamentos segundo dados secundários coletados com o único cartório de registro civil do município. Vale ressaltar que a grande maioria são casais heterossexuais, pois desde a mudança na legislação até o momento, foram registrado somente 10 casamentos homo afetivos em Chapecó.

Já a faixa etária que concentra o maior "potencial" de casamentos, a nível nacional, fica entre os 20 e 39 anos, com 75% dos matrimônios (1.580.000), de acordo com o levantamento que utilizou dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) do IBGE (2012). Este dado mostra uma similaridade quando comparado com a Pesquisa sobre Perfil dos visitantes da Feira Bem Casados (evento que é realizado anualmente no município de Chapecó e atrai noivos interessados em realizar festas de casamento) realizada no ano de 2015, a qual aponta a idade média dos visitantes entre 21 a 30 anos.

Com mais renda e maior acesso aos serviços, as regiões Sudeste e Sul têm a maior taxa de casamento formal. Os casamentos civil e religioso chegam a 70% no Sudeste e a união consensual a 30%. Já no Sul, 66% e 34%, respectivamente. No Nordeste 58% (casamentos civil ou religioso) e 42% (união consensual) no Centro- Oeste (ABEOC, 2015).

Quanto ao investimento médio das festas no mercado de Chapecó/SC, segundo dados coletados pela Oser Eventos na Feira Bem Casados, edição de 2015, a maior parte dos noivos pretendem investir em casamentos de pequeno a médio porte, com valores que variam de R$ 30.000,00 a R$ 80.000,00, já a procura por casamentos acima de R$ 80.000,00 existe, no entanto representa um número menor de consumidores.

De posse de todas estas informações e com o cenário econômico nada animador, torna-se indispensável aos gestores conhecer seus clientes, buscando melhorar seus produtos e serviços a fim de fornecer soluções que não só atendam as necessidades, mas que superem as expectativas de seus consumidores.

3 METODOLOGIA

Os métodos e instrumentos utilizados durante o desenvolvimento desta pesquisa serão apresentados nesta seção. Malhotra (2012, p. 6), argumenta que a pesquisa de marketing "especifica a informação requerida para abordar essas questões, formula o método para coletar informações, gerencia e implementa o processo de coleta de dados, e analisa e comunica os resultados e suas implicações".

A pesquisa foi realizada em duas etapas, a primeira com abordagem quantitativa e descritiva, com definição de amostra probabilística por meio de questionário e com análise bivariada. A segunda etapa com abordagem qualitativa e exploratória, com amostra não probabilística intencional por meio de entrevistas semiestruturadas e com análise de conteúdo.

A primeira etapa desta pesquisa caracterizou-se como quantitativa e descritiva, visto que foi um estudo que buscou quantificar os dados, baseado numa amostra representativa, calculada através da aplicação de análise estatística (MALHOTRA, 2005) e que possibilitou o delineamento de um perfil, resultante dos dados colhidos e buscou descrever as características deste grupo de consumidores específico (MALHOTRA, 2012).

A população caracteriza-se como um conjunto de elementos que possuem características comuns e que será o objeto do estudo (VERGARA, 2013). Nesta etapa da pesquisa, a população estudada foram os casamentos realizados em Chapecó no período de outubro de 2014 a outubro de 2015, totalizando 750 casamentos; população obtida através dos registros do único cartório de registro civil do município. A amostra é uma parte dessa população, que neste caso é finita, onde o critério de representatividade utilizado foi o probabilístico, calculado a partir da fórmula:

$$n = \frac{N.Z^2.p.(1-p)}{(N-1).e^2+Z^2.p.(1-p)}$$

Onde, n é amostra a ser calculada, N é o tamanho do universo (750 casamentos), Z é o desvio do valor médio aceitável para alcançar o nível de confiança desejado (95% equivale à Z = 1,96), e corresponde a margem de erro máximo admitida (3%/100 = 0,03) e p é a proporção esperada (homogeneidade de 75/100 = 0,75). Encontrando-se o resultado de 388 como sendo o número de questionários mínimos a serem coletados.

Vale ressaltar que dos 750 casamentos registrados em cartório, nem todos ocorreram no âmbito religioso, acarretando assim a incapacidade de alguns destes casais em estarem respondendo a pesquisa. Justifica-se desta maneira o alcance de apenas 130 respostas válidas para a pesquisa.

O instrumento de coleta de dados utilizados para essa amostra foi um questionário composto por 27 perguntas fechadas, de múltipla escolha, com várias possibilidades de respostas. A aplicação foi via *Google Docs* durante*,* divulgado através de redes sociais e correio eletrônico. O método utilizado para a análise dos dados advindos dos questionários foi o bivariado, pois se analisou duas ou mais variáveis simultaneamente, de modo a estabelecer relações entre as variáveis.

A segunda etapa da pesquisa caracterizou-se como qualitativa por se tratar de um estudo não estatístico e teve como propósito identificar e analisar profundamente os dados não mensuráveis como: sentimentos, percepções, intenções, comportamentos passados, significados e motivações de um grupo de indivíduos em relação a um problema específico (PINHEIRO, 2006), Ainda, foi utilizada a pesquisa exploratória com o objetivo de compreender o comportamento e as atitudes dos consumidores (PINHEIRO, 2006).

Para a etapa supracitada a população foi composta por 06 (seis) cerimonialistas e assessoras de casamento de Chapecó, selecionadas a partir de amostragem não probabilística intencional/julgamento, ou seja, "o pesquisador usa o seu julgamento para selecionar os membros da população que são boas fontes de informação precisa" (SCHIFFMAN, KANUK, 2009). O instrumento de coleta de dados utilizado foi uma entrevista com roteiro de perguntas semiestruturado.

A análise dos dados coletados nas entrevistas foi feita por meio da análise de conteúdo. Conforme Barros e Lehfeld (2012, p. 96), a análise de conteúdo é "atualmente utilizada para estudar e analisar material qualitativo, buscando-se melhor compreensão de uma comunicação ou discurso".

.4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este tópico tem como objetivo apresentar a descrição e a análise dos dados coletados por meio de questionário on-line e de entrevistas junto às cerimonialistas e assessoras do município de Chapecó/SC. A presente análise das informações baseou-se na fundamentação teórica e a partir dos dados coletados, que se transformaram-se em informações relevantes para a presente pesquisa de marketing.

4.1 PERFIL DO CONSUMIDOR E HÁBITOS DE CONSUMO

Por meio das respostas obtidas pelos questionários on-line, pode-se desenhar o perfil dos consumidores de festas de casamento no município de Chapecó/SC. Estes dados encontram-se na figura que segue, destacando-se que apenas 0,76% dos casais respondentes da pesquisa se caracterizam como homossexuais, sendo especificamente 1 (um) casal formado por indivíduos do gênero feminino:

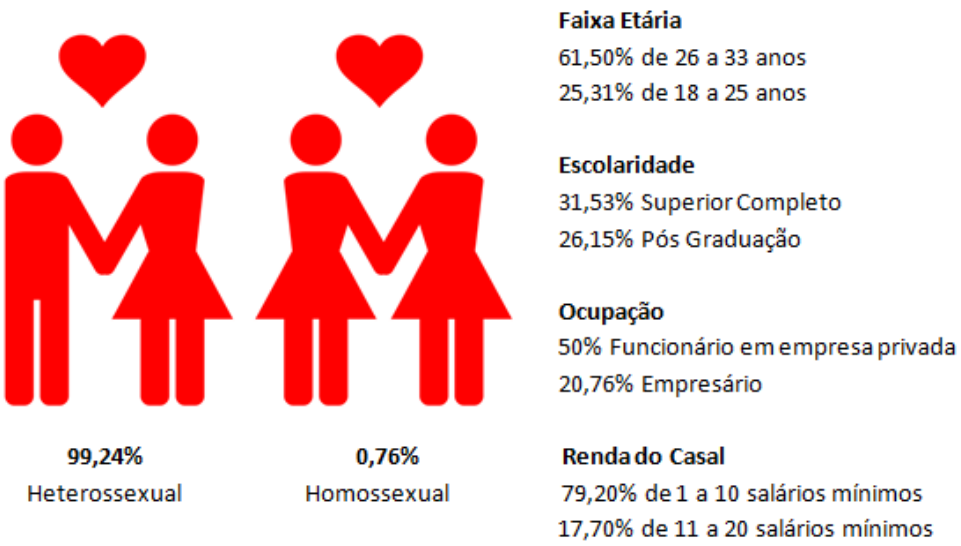


Figura 1 - Perfil do consumidor

Fonte: Elaborado pelos autores (2015)

De acordo a pesquisa, 42,30% dos casais iniciam o planejamento do casamento com 1 ano de antecedência, 24,60% com 1 ano e meio e 17,70% com até 6 meses de antecedência. Esse dado pode ser visto de forma positiva, pois quando questionados sobre se a atual crise financeira ocorresse durante o período da contratação dos serviços do casamentos, 56,90% dos casais responderam que continuariam com os planos do casamento, pois os mesmos se planejaram para isso, sendo que, 26,90% diminuiriam o número de convidados ou contratar-se-ia somente os serviços básicos para a festa de casamento, e apenas 2,30% desistiriam do sonho do casamento para investir em outro sonho. Tal cenário demonstra que o consumo não deve frear, e sim, moldar-se às novas realidades.

Referente aos investimentos da festa de casamento, registrou-se que 46,90% realizaram um investimento de até R$ 30.000,00, 36,90% de R$ 31.000,00 à R$ 60.000,00 e apenas 10% de R$ 61.000,00 à R$ 90.000,00. Tais dados foram extraídos da pesquisa quantitativa e quando comparado a pesquisa qualitativa, observa-se que os valores mais elencados mentem-se também nas faixas de investimentos mais escolhidas pelos casais. Vale salientar, que uma das entrevistadas destina-se a trabalhar somente com valores de casamentos acima de R$ 100.000,00 o que representa apenas 6,2% dos casais pesquisados, a própria entrevistada diz que realiza pouca quantidade de casamentos, porém para casais que querem investir mais no evento.

Dentro dessa realidade financeira dos casamentos, tem-se 36,20% com número médio de convidados que variam de 51 a 130 e 30,80% que varia de 131 a 210 convidados, podendo-se afirmar que a maioria dos casamentos realizados em Chapecó são de pequeno e médio porte. Junto às entrevistadas os dados repetem e confirmam-se de forma qualitativa.

Destes casamentos, 76,90% das cerimônias são realizadas em Igreja e os outros 23,10% dividem-se entre restaurantes (6,90%), casas de festa ao ar livre (6,20%) e demais opções como hotéis, chácaras e fazendas. O fato de a grande maioria dos casamentos terem sido realizados na Igreja, pode estar relacionado a religião católica, tendo em vista que 69,20% dos casais que responderam a pesquisa pertencem à religião, a qual não permite o

sacramento do matrimônio ser celebrado em local que não seja sagrado, ou seja, obrigatoriamente as cerimônias têm que ser realizadas igreja paroquial de um dos noivos. Enquanto que 35,40% pertencem à religiões evangélicas que realizam cerimônias de casamento fora do templo.

Já a realização das cerimonias 50,80% realizaram preferem à noite e 46,20% o entardecer, dentre os quais 93,10% ocorreram aos sábados e apenas 4,6% na sexta-feira. Quanto a recepção dos convidados, tem-se 53,80% ocorrido na parte interna das casas de festas e 30,80% em restaurantes, sendo que o estilo predominante nos eventos são clássicos ou tradicionais com 59,20%, seguido de moderno ou descolado com 16,90%.

Dentre os serviços mais contratados para o evento tem-se: buffet e doces, local para evento, fotografia e filmagem, produção da noiva, decoração e locação, compra ou confecção de vestido e terno. Vale acrescentar que segundo a entrevista qualitativa, casais mais jovens consomem de forma diferente que os casais mais maduros, tendo em vista que os casais jovens preocupam-se mais com tendências e novidades, sonham com itens e serviços que não condiz com a realidade financeira dos mesmos; costumam contratar marcas para aparentar um status, pensam mais em si e em seus sonhos e preocupam-se menos com o bem estar de seus convidados e por influência dos amigos e familiares costumam consumir mais os serviços que ofereçam animação ao evento tais como: cabines fotográficas, máscaras, DJs e bebidas. Em contra partida, os casais mais maduros são decididos, com personalidade marcante, são conscientes sobre o investimento, tendem a fazer festas mais intimistas preocupando-se mais com o bem estar dos convidados, priorizam comidas e bebidas e um ambiente que ofereça conforto e fácil acesso, geralmente são eles que bancam a festa, que por sua vez possui os itens mais básicos.

Quanto as despesas do casamento, em sua maioria, são pagas parcialmente pelas economias do casal e parcialmente com a ajuda dos pais; alguns casais apontaram que as despesas são pagas exclusivamente por suas economias e uma minoria aponta contrair empréstimos junto a terceiros para quitar parte das dívidas adquiridas com a festa de casamento, tais dados confirmam-se também através das entrevistas qualitativa onde acrescentam que casais mais maduros geralmente pagam todas as despesas da festa e nestes casos a grande maioria vivem em união estável.

4.2 FATORES DE INFLUÊNCIA NA CONTRATAÇÃO DE FESTAS DE CASAMENTO

Em relação às influências culturais que determinam o comportamento e os desejos das pessoas, percebe-se que as religiões predominantes, conforme citado acima, são católica e evangélica. Quanto a classe social a maioria pertence a classe C (79,20%) e B (17,70%), sendo que para chegar a esta análise fora utilizado a tabela do Grupo de Estudos Urbanos - GEO (2012) como referência. Já como fator social, nota-se que a decisão de realizar a festa de casamento é influenciada pela família que é tida como o grupo de referência.

O desejo de casar também é impulsionado pela mudança da etapa na vida das pessoas, conforme revela a pesquisa 69,20% dos respondentes tinham o noivado como último status de relacionamento antes do casamento enquanto que 30,8% viviam em união estável. Outro motivo que desperta o desejo do casamento é a necessidade de regularizar a união perante a

sociedade, para amigos e familiares, onde os dados são confirmados também através da pesquisa qualitativa.

Os fatores psicológicos dizem respeito aos pensamentos, comportamentos e sentimentos que influenciam o processo de compra. Neste contexto quando questionados sobre que atributos os casais consideram mais importantes para contratar um fornecedor destacam-se: competência (habilidade e conhecimento para executar o serviço); confiabilidade (o cliente tem de sentir que pode confiar nas promessas da organização e nos resultados dos serviços); atendimento (atenção personalizada ao cliente, boa comunicação e cortesia) e custo (que os serviços satisfaçam o cliente a preços razoáveis). Tais atributos reaparecem junto as entrevistas com as cerimonialistas e assessoras que destacam ainda: constância (conformidade com experiência anterior; ausência de variabilidade no processo ou no resultado); flexibilidade (ser capaz de mudar e adaptar a operação, devido a mudanças nas necessidades dos clientes) e precisão (alguns serviços só servem se executados exatamente como previsto e esperado).

Com relação as promoções, as que mais atraem para a compra são: descontos; facilidade para pagamento (principalmente do valor de entrada exigido em contrato- este fato pode estar relacionado ao que a grande maioria dos casais são funcionários de empresa privada) e itens e/ou serviços de cortesia agregados ao pacote contratado.

Segundo a pesquisa o comportamento da compra passa pelas quatro etapas, conforme classificadas a seguir: 1) busca de informação sobre os fornecedores; 2) identificação do perfil do casal com o fornecedor; 3) solicitação de atendimento/orçamento; 4) análise e fechamento do contrato. A busca pelos fornecedores inicia-se através dos meios de comunicação disponíveis no mercado, sendo que os mais utilizados são: sites, facebook/instagram e feiras do setor. Após, os casais analisam, de acordo com a busca que fizeram, as empresas que mais identificam-se com o seu próprio perfil, passando então para a etapa de solicitação de atendimento/orçamento junto as empresas pré-selecionadas. Caso estes tenham contratado uma assessora, esta profissional também ajuda a selecionar os fornecedores que serão cotados utilizando a mesma lógica de identificação do perfil dos noivos com os profissionais que elas já possuem vínculos de confiança garantia de entrega do produto e serviço de qualidade.

A terceira etapa é fundamental para a escolha da empresa a ser contratada, pois nesta, o fornecedor é avaliado quanto aos atributos que os casais consideram mais importante na hora de contratar um fornecedor tais como: empatia, confiança na entrega, qualidade do produto/serviço, constância no histórico de trabalho e preço conforme elencados acima. Observa-se que quanto ao atendimento, os casais prezam por um atendimento rápido pois é um momento de muita ansiedade para eles.

A última etapa é composta pela análise e fechamento de contrato, onde após a terceira etapa os noivos definem quais empresas contratar. Nota-se ainda através da entrevista qualitativa, que o noivo é o mais racional na escolha dos fornecedores (exceto os de bebidas), já a noiva geralmente é mais emotiva, com exceção as que possuem formação nas áreas das exatas que tendem a ser racionais e com personalidade mais forte. Quanto a decisão final sobre a escolha dos fornecedores, geralmente a opinião das noivas exerce grande influência sobre a opinião dos noivos, entretanto existem noivos que fazem a escolha final porém entre as opções de empresas imposta pelas noivas; percebe-se ainda casais que definem juntos quais fornecedores contratar. A decisão sobre o quanto investir em cada produto e serviço é definida

de acordo quais produtos/ serviços os noivos mais priorizam levando em conta o total pretendido gastar com o evento.

Conforme dados qualitativos casais de maior poder aquisitivo investem em marcas renomadas, enquanto que casais de menor poder aquisitivo tendem a não se importar com a marca, contudo buscam elevar o status através de detalhes que atribuam maior valor percebido pelos convidados ao evento.

O autoconceito diz respeito não somente a como a pessoa se vê, mas também como ela gostaria de ser vista. Dentro do segmento de casamento, percebe-se que o estilo de casamento mais buscado pelos noivos é o clássico ou tradicional que reflete um estilo conservador, todavia quando questionados os casais sobre qual estilo representa-os, a questão mais elencada é a prática com 45,4% seguida da conservadora com 33,1%, ou seja, alguns casais são conservadores e transmitem esta imagem no estilo do casamento e outros são conservadores porém se veem como práticos. Vale complementar que, segundo as cerimonialistas e assessoras, a maioria dos casais buscam transmitir uma imagem de amor, união, alegria, felicidade e o maior desejo deles é compartilhar desse momento com as pessoas de seu convívio que se importam com eles marcando com a festa de casamento o início do "felizes para sempre."

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de consulta bibliográfica, juntamente com os procedimentos metodológicos aplicados, o presente estudo objetivou identificar o perfil, hábitos e fatores psicográficos que influenciam no processo de contratação de festas de casamento no período de 01/11/2014 a 31/10/2015 no município de Chapecó/SC. Reitera-se ainda a importância do presente estudo para o setor, tendo em vista que o mercado de eventos matrimoniais no município é composto por empresas prestadoras de serviços de pequeno e médio porte, além de MEIs segundo dados coletados pela empresa Oser Eventos (2015) e que seus gestores encontram-se desprovidos de informações específicas quanto aos consumidores.

O perfil dos consumidores corresponde em sua maioria à casais heterossexuais, com idade média entre 26 e 35 anos, com ensino superior completo, funcionários de empresas privadas com renda média entre 01 a 10 salários mínimos. Enquanto que a festa é planejada 1 ano de antecedência, tendo cerca de 51 a 130 convidados, onde a cerimônia é realizada em grande maioria na igreja e a recepção em casas de festas. O dia da semana mais escolhido pelos casais é o sábado durante o entardecer no com estilo clássico. A maioria dos respondentes são católicos e dentre os fatores que mais influenciam a realização da festa de casamento estão a família, religião e as mudança de vida.

Vale ressaltar que a análise dos dados não fora vista de forma estanque e isolada, mas sim de maneira integrada e dinâmica, possibilitando que o cruzamento de informações buscando revelar mais precisamente dados que podem ser trabalhos de forma conjunta, conforme orienta o referencial teórico.

A pesquisa possui algumas limitações, em virtude do baixo retorno dos questionários, os quais foram encaminhados por e-mail e divulgado via Facebook, o que influenciou no aumento da margem de erro da pesquisa. Malhotra (2012) afirma que a baixa taxa de

respostas é a principal desvantagem associada à realização de uma pesquisa de marketing pela internet. Entretanto, as razões para tal constatação precisam ser mais bem estudadas. Pinheiro (2006, p.111) relata que "o retorno para pesquisas online, situem-se hoje, apenas, na melhor das hipóteses, entre 15 e 30%, menor até que a taxa de retorno das pesquisas realizadas por telefone". Em estudos futuros sugere-se como incentivo, sorteio de brindes para que os casais venham a responder a pesquisa.

Outra limitação é a ausência de precisão sobre quantos casais da população estudada realizaram a festa de casamento, uma vez que a população fora limitada ao número de casamentos realizados em um período de 12 meses no único cartório de registro civil de Chapecó/SC.

Para além disso, sugere-se que sejam realizados estudos quando o quadro econômico nacional se encontrar em maior positividade diferentemente da atual crise econômica pela qual o país está passando, para identificar se os hábitos de consumo podem ou não ser influenciados por esse cenário. Quanto ao estudo qualitativo, sugere-se a realização de um grupo de foco com as cerimonialistas e assessoras visando identificar informações mais precisas e pontos que passaram em branco na realização das entrevistas.

REFERÊNCIAS

Associação Brasileira de Empresas de Eventos: ABEOC. 2015. Disponível em: <http://www.abeoc.org.br/2015/05/pesquisa-da-associacao-brasileira-de-eventos-sociais-abrafesta-mostra-que-o-mercado-de-festas-e-cerimonias-atingiu-r-168-bi-no-ano-passado>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BARROS, Aidil de Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas.** 21. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2012.

BLACKWELL, Roger D.; MINIARD, Paul W.; ENGEL, James F. **Comportamento do consumidor.** São Paulo: Cengage Learning, 2011.

BREI, Vinicius Andrade (Org.). **Comportamento do Consumidor.** Florianópolis: Departamento de Ciências e Administração/UFSC, 2010. 152 p.

BURGOS, Eric Gómez; PÉREZ, Sandra Pérez. **Chilean 12th graders' attitudes towards English as a foreign language:** La actitud de estudiantes chilenos de 4° medio hacia el inglés como idioma extranjero. 2015. Disponível em: <http://www.scielo.org.co/pdf/calj/v17n2/v17n2a11.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2016.

BUSTOS, Varinia; OLIVER, Amparo; GALIANA, Laura. **Validación del Autoconcepto Forma 5 en Universitarios Peruanos: Una Herramienta para la Psicología**

Positiva: Validation of the Self-Concept Form 5 in Peruvian Undergraduates: A Tool for Positive Psychology. 2015. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/prc/v28n4/0102-7972-prc-28-04-00690.pdf>. Acesso em: 20 mar. 2016.

GEU - GRUPO DE ESTUDOS URBANOS (São Paulo). **Fim da Polêmica sobre as Classes Sociais.** 2012. Disponível em: <http://www.geu.com.br/news/fim-da-polemica-sobre-as-classes-sociais>. Acesso em: 01 dez. 2015.

KOTLER, P.; KELLER, K. L. **Administração de marketing: a bíblia do marketing**. 12. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

MALHOTRA, Naresh K. **Introdução a pesquisa de marketing.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

MALHOTRA, Naresh K. **Pesquisa de marketing: uma orientação aplicada.** 6. ed. Porto Alegre: Bookman, 2012.

OLIVETTE, Cris. **Segmento voltado a casamento não sofre com a crise.** 2015. Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/blogs/sua-oportunidade/segmento-voltado-a-casamento-nao-sofre-com-a-crise/>. Acesso em: 09 nov. 2015.

OSER EVENTOS. **Pesquisa de Satisfação Feira Bem Casados.** Chapecó, 2015.

PINHEIRO, Roberto Meireles et al. **Comportamento do consumidor e pesquisa de mercado**. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

SCHIFFMAN, Leon G.; KANUK, Leslie Lazar. **Comportamento do Consumidor**. 9. ed. Rio de Janeiro: Ltc, 2009. 445 p.

URDAN, Flávio Torres, URDAN, André Torres. **Gestão de Composto de Marketing**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

VEIGA NETO, Alípio Ramos. Segmentação comportamental de consumidores usuários da Internet no contexto internacional. **Revista do Centro de Ciências Administrativas,** Fortaleza, v. 11, p.52-61, 2005. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/download/38680>. Acesso em: 03 nov. 2015.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Marketing Esportivo: um enfoque no comportamento do consumidor em relação ao plano de sócios torcedores de times de futebol.

Ana Paula Anziliero Hermes[1]
Anderson Jonas Pinheiro[2]
Jian Ígor Luchetta[3]

RESUMO

O estudo procede em virtude da necessidade de compreender o comportamento do consumidor em relação aos times em que são sócios torcedores. Para facilitar este processo foi necessário definir e inferir quais são os componentes comportamentais que seriam estudados. Os fatores culturais, sociais, pessoais e psicológicos auxiliam no processo de comportamento de compra do consumidor, atuando com foco central na tomada de decisão. Foi realizado um estudo na região oeste de Santa Catarina com o objetivo de descrever como o perfil do consumidor e as variáveis de influência interferem na escolha entre os planos de sócio torcedor de times de futebol. Este estudo foi descritivo e desenvolvido por meio de questionário auto administrado, possibilitando a compilação das respostas e a análise de conteúdo que evidenciam a prática dos fatores de influência comportamental do consumidor e a contribuição destes para o alcance dos objetivos deste estudo. Os resultados obtidos demonstram qual é o perfil do consumidor e como as variáveis do comportamento do consumidor influenciam na escolha de aderir ou não entre os planos de sócio torcedor da Associação Chapecoense de Futebol, Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Club Internacional.

Palavras-chave: Chapecoense. Grêmio. Internacional. Comportamento de compra. Mercado consumidor.

1. INTRODUÇÃO

De acordo com Aaker, Kumar e Day (2011, p. 690), quando se é detentor de um processo inovador a manutenção das vantagens competitivas se concretizam de modo natural, porém a fácil obtenção de informações e as incertezas do mercado fazem que a manutenção das vantagens competitivas sejam um dos desafios encontrados dentro das organizações, portanto as empresas buscam constantemente estar inovado seus processos ou produtos, para

[1] Acadêmica do curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – Campus Chapecó. E-mail: annapaulahermes@hotmail.com
[2] Acadêmico do curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – Campus Chapecó. E-mail: anderson_20_pinheiro@hotmail.com
[3] Acadêmico do curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – Campus Chapecó. E-mail: jianluchetta@gmail.com

isso é necessário conseguir superioridade a seus concorrentes por um custo menor ou por valor superior. Neste contexto, o presente trabalho buscou responder a seguinte pergunta: qual é o perfil do consumidor e como as variáveis do comportamento do consumidor influenciam na escolha de aderir ou não entre os planos de sócio torcedor da Associação Chapecoense de Futebol, Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Club Internacional.

Como objetivo geral, buscou-se verificar como o perfil do consumidor e as variáveis de influência interferem na escolha entre os planos de sócio torcedor das instituições anteriormente citadas. A partir deste contexto, objetivou-se de forma específica compreender o comportamento do consumidor, descrever os planos de sócio torcedor da Associação Chapecoense de Futebol, Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Club Internacional, conhecer o comportamento do consumidor do plano de sócio da Associação Chapecoense de Futebol, Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Club, analisar como as variáveis do comportamento do consumidor influenciam na decisão de adquirir o plano de sócio.

O conhecimento do perfil do consumidor e os componentes comportamentais influenciadores na adesão do plano de sócio torcedor é importante, pois estes norteiam os gestores para as tomadas de decisões. Contudo o a obtenção destes conhecimentos é essencial para aproximar os acadêmicos do curso de administração com as práticas da pesquisa mercadológica.

O conteúdo deste trabalho está fragmentado em cinco componentes. O primeiro componente trata da introdução e realiza a contextualização do assunto. O segundo componente é a revisão teórica que contempla os dados secundários que deram suporte a pesquisa. No terceiro componente temos os procedimentos metodológicos utilizados para validação da pesquisa. No quarto componente é demonstrado e analisado os resultados que o estudo obteve. Por fim no quinto componente, consta as considerações finais de acordo com a proposta da pesquisa.

2. REVISÃO TEÓRICA

Neste componente foi abordado os principais temas para a condução da pesquisa. Na primeira seção é tratado assuntos gerais dentro da administração de marketing. Na segunda seção é abordado o marketing esportivo. Na sequencia o tema trata dos fatores comportamentais do consumidor. Por fim é realizado a descrição dos planos de sócio torcedor dos clubes em estudo.

2.1. ADMINISTRAÇÃO DE MARKETING

Exercer a atividade de marketing não é uma tarefa simples, Mattar (2011, p. 27) define tal atividade como o processo de tomada de decisão que compreende as funções principais da administração: planejar, organizar, dirigir e controlar. Sendo para o autor, o planejamento, um dos processos mais importantes, pois é nele que definimos as escolhas certas ou erradas a serem tomadas. O planejamento de marketing "[...] consiste em analisar oportunidades de marketing, selecionar mercados-alvo, projetar estratégias de marketing, desenvolver programas de marketing e gerenciar o esforço de marketing." (KOTLER; KELLER, 2011, p. 24).

De acordo com Casas (2012, p. 3), o marketing tem sua definição com base no conceito de troca, onde a sociedade necessitava de produtos e serviços e com o passar do tempo os mesmos se especializavam e produziam atividades melhores o que dificultava o processo da troca. A troca por sua vez se caracterizava pelo recebimento de outro provento que poderia ser um outro produto ou a moeda de troca. "O termo marketing significa ação no mercado." (CASAS, 2012, p. 3).

Para Kotler e Keller (2006, p. 4), o marketing está preocupado em localizar a satisfação do cliente através das necessidades, portanto tal necessidade quando suprida lucrativamente define o marketing. Como definição gerencial o marketing é "a arte de vender produtos." (KOTLER; KELLER, 2006, p. 4).

Kotler (2005), destaca que o marketing é essencial para todos os profissionais que compõem uma organização, sendo de comum interesse para todos que compartilham informações, ideias, bens e serviços, então para que haja uma cooperação maior dentro das organizações é importante estar atento ao marketing interno e externo. O marketing externo tem o foco nas pessoas fora das companhias, já o marketing interno matem a atenção em capacitar, motivar e contratar pessoas que sejam capazes de atender adequadamente os clientes.

A pesquisa de marketing é um dos elementos essenciais dentro da administração mercadológica, ela contribui significativamente para a manutenção das vantagens competitivas, segundo Mattar (2011, p. 45), a pesquisa de marketing faz parte do sistema de informação de marketing e tem como objetivo coletar dados que sejam relevantes para demudar em informações que possam auxiliar os gestores na tomada de decisão e resolução de problemas específicos ou esporádicos. O papel da pesquisa de marketing conforme Aaker, Kumar e Day (2011, p. 28), faz que a busca de informações relevantes direcione as tomadas de decisões que ocorrem desde a mudança da disposição dos produtos em uma glândula até a

entrada ou mudança de posição dentro do mercado, destacando ainda que tal processo é continuo, e através de uma avaliação já se pode partir para uma nova análise situacional.

Malhotra (2011, p. 4) define a pesquisa de marketing como “a identificação, a coleta, a análise, a disseminação sistemática e objetiva das informações para melhorar a tomada de decisão relacionada a identificação e à solução de problemas no marketing”. Outro conceito da pesquisa de marketing é “[...] a elaboração, a coleta, a análise e a edição de relatórios sistemáticos de dados e descobertas relevantes sobre uma situação específica de marketing enfrentada por uma empresa.” (KOTLER; KELLER, 2006, p. 98).

A marketing ganhou um novo significado, no decorrer da história onde a expressão marketing holístico utilizado por Kotler e Keller (2006) integra as diversas áreas do marketing conforme a figura abaixo:

Figura 01 – Ilustração da composição do marketing holístico.

Fonte: Adaptado de LEAL, 2013.

Assim o marketing holístico para Leal (2013), é uma definição contemporânea que tem por objetivo tratar de maneira ética os desejos do consumidor para segmentar as vendas, e verificar quais são os valores sentimentais em relação as suas necessidades, onde em conjunto os gestores determine o valor de troca desta relação, constituindo portando, uma harmonização das atividades de marketing.

2.2. MARKETING ESPORTIVO

Os esportes num contexto global, tomaram dimensões informacionais que jamais foram visitas na história como estamos vendo contemporaneamente, principalmente eventos esportivos atrelados ao futebol. Portanto temos uma ampla divulgação das informações que facilmente podem ser acessadas pelos gestores de marketing esportivo, dando auxilio na gestão destes profissionais. De acordo com Pitts e Stotlar (2002) o marketing esportivo pode ser definido como "[...]o processo de elaborar e implementar atividades de produção, formação de preço, promoção e distribuição de um produto esportivo para satisfazer as necessidades ou desejos de consumidores e realizar os objetivos da empresa." (PITTS; STOTLAR, 2002, p. 90). Já para Mullin, Hardy e Sutton (2004) o marketing esportivo consiste em:

> [...] todas as atividades designadas em satisfazer as necessidades e desejos dos consumidores esportivos através de processos de troca. Ele desenvolveu dois eixos principais: marketing de produtos e serviços esportivos diretamente para os consumidores esportivos e o marketing de outros produtos e serviços através da utilização das promoções esportivas.(MULLIN; HARDY; SUTTON, 2004, p. 18).

Para Melo Neto (1995) o marketing esportivo pode ser tratado como um modo de marketing promocional, e tem como Mix de Marketing Esportivo, o produto, preço, distribuição e promoção. O autor demonstra que o marketing esportivo deve ser tratado de modo diferenciado ás propagandas convencionais, tendo como foco aproximar o consumidor com as marcas e ou os produtos.

Mullin, Hardy e Sutton (2004, p. 27), destacam a importância de possuir estratégias esportivas e como o planejamento é fundamental para o sucesso e manutenção da lucratividade em eventos esportivos. Ou seja, é muito importante que as estratégias saiam do ambiente operacional e "invada" os escritórios das instituições esportivas, para serem tratadas com seriedade estabelecendo objetivos de curto, médio e longo prazo.

Vemos que muitas vezes as organizações não se organizam de modo adequado e encaram com seriedade o planejamento das estratégias, Pitts e Stotlar (2002, p. 101), mostra que as estratégias do marketing esportivas precisam estar claramente definidas, bem como os métodos de planejamento, organização, execução e avaliação. Sendo assim, o componente das estratégias do marketing esportivos devem estar constantemente relacionados com outros setores das instituições, como finanças, gestão de pessoas entre outros departamentos que a compõe.

2.3. COMPORTAMENTO DO CONSUMIDOR

O comportamento do consumidor demanda por atenção em todos os setores como forma de possibilitar a melhoria no atendimento das necessidades, expectativas e desejos destes indivíduos. Em se tratando do esporte, o comportamento do consumidor no caso os torcedores trata-se ainda de um tema pouco explorado, pois estes não são vistos obrigatoriamente como consumidores de algum serviço. Para compreender melhor esse comportamento e o que o influencia, acaba por englobar todo um estudo de como os indivíduos, grupos e organizações escolhem, adquirem, usam e até mesmo como descartam bens, serviços, ideias ou experiências a fim de suprir suas necessidades e aspirações (KOTLER; KELLER, 2012).

Conforme citam Urdan e Urdan (2010) o comportamento do consumidor "é uma vertente particular do comportamento humano, sendo este as maneiras de ele agir nas diversas situações da vida, associados ao pensar e sentir". Ainda para o autor, deve buscar-se entender o comportamento do indivíduo na condição de consumidor, ou seja, os sentimentos, pensamentos e atitudes do indivíduo ou de grupos relacionados quanto ao processo de decisão de compra, passando pela busca, análise, seleção, compra, consumo e pós consumo do produto ou serviço de marketing, visando a satisfazer necessidades e desejos.

Kotler (2005) ao estudar o comportamento do consumidor constatou que são vários os fatores que influenciam de alguma maneira o comportamento de compra de um indivíduo, seja ele de um produto ou serviço, sendo eles os fatores culturais, sociais, pessoais e psicológicos, onde os fatores culturais são os maiores influenciadores.

Segundo Kotler e Keller (2012) a cultura é o determinante primordial do comportamento e desejos da pessoa, assim, ao passo que uma criança se desenvolve vai adquirindo certos valores, preferências, percepções e comportamentos de sua família e de outros grupos e instituições que está inserida. Toda cultura é composta por subculturas, as quais fornecem identidade e sociabilização mais peculiares a seus membros, essas subculturas podem ser categorizadas partindo da nacionalidade, religião, grupos raciais e regiões geográficas. É grande a importância do fator cultural, posto que sua influência pode ser determinante ao posicionamento do consumidor diante da decisão de compra, já que em cada cultura com o passar das gerações constroem-se diferentes marcas e valores culturais.

Outro fator motivador do comportamento do consumidor são os fatores sociais de igual e grande importância, em razão de estarem associados à família, status, amigos, entre outros meios em sociedade. Onde de acordo com os autores Kotler e Keller (2012, p.165):

> Os grupos de referência são aqueles que exercem alguma influência direta (face a face) ou indireta sobre as atitudes ou o comportamento de uma pessoa. Os grupos que exercem influência direta são chamados grupos de afinidade. Alguns deles são grupos primários, como família, amigos, vizinhos e colegas de trabalho, com os quais se interage de modo contínuo e informal. As pessoas também pertencem a grupos secundários, como grupos religiosos e profissionais ou associações de classe, que costumam ser mais formais e exigir menos interação contínua (KOTLER; KELLER, 2012, p. 165).

A interação social que acontece nestes grupos de referência, geram influências no comportamento do consumidor na hora da tomada de decisão, devido a esse contato com pessoas de sua afinidade.

Os fatores pessoais exercem enorme influência no processo de decisão de compra do consumidor. “As decisões do comprador são influenciadas também por suas características pessoais, como idade e estágio no ciclo de vida, ocupação, situação financeira, estilo de vida, personalidade e autoimagem (KOTLER; ARMSTRONG, 2007, p. 120).” Haja vista que várias destas têm impacto direto sobre sua forma de agir.

Verifica-se a enorme complexidade em compreender os fatores pessoais de compra identificados em uma pessoa e ainda decifrar como cada aspecto se comporta. No transcorrer do ciclo da vida, as pessoas passam por diversas fases e em consequência desenvolvem diferentes comportamentos de compra, mudam os bens e serviços que compram, devido a alteração de hábitos, expectativas, necessidades e desejos.

Quanto aos fatores psicológicos que influenciam o comportamento do consumidor estão a motivação, a percepção, a aprendizagem, as crenças e as atitudes.

No caso da motivação, uma pessoa possui muitas necessidades a todo e qualquer momento, onde algumas delas são fisiológicas como sede, fome ou cansaço, já outras necessidades são psicológicas, as quais surgem de momentos de tensão psicológicos, como necessidade de integração, estima ou reconhecimento. Assim, uma necessidade passa a ser um motivo quando alcançado um determinado nível de intensidade, ou seja, um motivo é uma necessidade suficientemente forte para levar a pessoa a agir (KOTLER, 2005).

Na percepção, a pessoa motivada está preparada para agir, porém, o modo como ela realmente age é afetado pela percepção que ela tem da situação. A "percepção é o processo por meio do qual uma pessoa seleciona, organiza e interpreta as informações recebidas para criar uma imagem significativa do mundo (KOTLER, 2005, p. 128." Isso não depende apenas de estímulos físicos, como também da relação destes com o ambiente e das condições interiores da pessoa.

A aprendizagem envolve mudanças no comportamento advindas das experiências, quando as pessoas agem elas aprendem, e em grande maioria do comportamento humano é aprendido, esse aprendizado é processado por meio da relação entre impulsos, sinais, estímulos, respostas e esforços, onde o impulso é um grande estímulo interno que instiga à ação, já os sinais são estímulos menores que ditam como e onde uma pessoa reage (KOTLER, 2005).

Em relação às crenças e atitudes, essas se dão através da aprendizagem e da execução, as pessoas as adquirem e essas crenças e atitudes influenciam seu comportamento de compra. Uma crença é um pensamento descritivo que o indivíduo tem em relação a algo, podendo ser fundamentada na opinião, em conhecimento ou na fé, e podem ter ou não uma carga emocional sobre elas (KOTLER, 2005).

É importante observar e analisar as necessidades, hábitos e padrões de consumo, assim como as motivações, percepções e crenças do consumidor para à compreensão de seu comportamento e a influencia no ato da compra de um produto ou serviço.

Para fins do projeto de pesquisa, serão levados em consideração os quatro fatores que norteiam o comportamento do consumidor. Sendo que dentre as subculturas do fator cultural, referir-se-á as classes sociais; nos fatores sociais, a maior importância se dará aos grupos de referência e a família; já nos fatores pessoais a ocupação e circunstâncias econômicas terão maior relevância; por fim dentre os fatores psicológicos, a motivação e a atenção seletiva irão aprimorar o estudo.

2.4. DESCRIÇÃO DOS PLANOS DE SÓCIO TORCEDOR

Nesta seção consta a descrição dos planos de sócio torcedor da Associação Chapecoense de Futebol, Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Club Internacional.

2.4.1. Plano de Sócio Torcedor da Associação Chapecoense de Futebol

Com base nos dados disponíveis na página da web da instituição foi constatado a existência de várias modalidades de associação que é demonstrado conforme a tabela 01 abaixo:

Tabela 01 - Tipos de plano de sócio torcedor da Associação Chapecoense de Futebol.

Cadeira	Social	Geral
▪ Sênior ▪ Empresa	▪ Sênior ▪ Empresa	▪ Sênior ▪ Empresa

▪ Kids ▪ Família Adulto ▪ Família Kids	▪ Kids ▪ Família Adulto ▪ Família Kids	▪ Kids ▪ Família Adulto ▪ Família Kids

Fonte: Os autores

Entre os benefícios, pode-se destacar, o livre acesso à jogos do time como mandante, desconto em estabelecimentos comerciais e participação do movimento por um futebol melhor, onde todos os sócios recebem descontos em produtos e serviços em várias marcas que fazem parte do programa.

2.4.2. Plano de Sócio Torcedor do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense

A partir dos dados disponível na página da web da instituição foi constatado a existência de várias modalidades para associar-se ao clube, os tipos de planos estão dispostos na tabela 02.

Tabela 02 - Tipos de plano de sócio torcedor do Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense.

Sócio Torcedor	Sócio Cadeira	Sócio Infantil
▪ Diamante ▪ Ouro	▪ Gold ▪ Gramado ▪ Alto	▪ Crianças até 11 anos.

Fonte: Os autores

Entre os benefícios do plano de sócio torcedor do grêmio estão, o programa de fidelidade onde o torcedor acumula pontos por participar e depois trocar estes pontos por descontos. Também ganha descontos em produtos oficiais do clube, desconto em viagens, participação do movimento por um futebol melhor, rede de convênios do clube e promoções exclusivas que são ações de aproximação do torcedor com o clube.

2.4.3. Plano de Sócio Torcedor do Sport Club Internacional

A partir dos dados disponível na página da web da instituição foi constatado a existência de quatro modalidades de sócio torcedor, sendo elas as seguintes:

- Sócio Cadeira Locada;
- Sócio Campeão do Mundo;
- Sócio Nada Vai Nos Separar;
- Sócio Coloradinho.

Entre os benefícios encontrados dentro dos planos citados acima pode-se citar, acesso aos jogos do time, ingresso com desconto, preferência na compra de ingresso, participação de

promoções e sorteios, descontos a rede credenciada, direito a voto, descontos no parque gigante e revista impressa ou digital, além de participar do programa movimento por um futebol melhor.

3. METODOLOGIA

O estudo se refere a Associação Chapecoense de Futebol, fundada em 10 de maio de 1973 na cidade de Chapecó - SC e, atualmente, é o maior, mais vitorioso e bem estruturado time de futebol profissional da região oeste de Santa Catarina; ao Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, fundado em 15 de Setembro de 1903 na Cidade de Porto Alegre - RS e, atualmente, é o quarto time no Ranking Nacional de Clube da Confederação Brasileira de Futebol - CBF e o Sport Club Internacional, fundado em 4 de Abril de 1909 na cidade de Porto Alegre – RS e, atualmente, é o maior clube em número de sócios do Brasil, ultrapassando 147 mil sócios.

A pesquisa possui caráter descritivo, pois pretende demonstrar o contexto dos consumidores e os componentes comportamentais, que norteiam na adesão do plano de sócios dos times de futebol citados e a forma como os envolvidos com os times os percebem, assumindo um perfil exploratório. Neste sentido, pesquisa exploratória, esta se refere ao tipo que pesquisa que tem o intuito de levantar informações sobre um determinado objeto, mapeando as condições de manifestação deste e determinando com isto, um campo de trabalho. (SEVERINO, 2007).

Os dados da pesquisa serão coletados através de questionários auto administrados, que segundo McDaniel (2008) é um conjunto de perguntas que geram dados que após analisado servirão para atingir o objetivo do projeto de pesquisa sem necessidade de nenhum entrevistador estar envolvido no processo de levantamento de dados, com perguntas pré-estabelecidas, referente a um padrão que será aplicado a uma amostra de sócios entrevistados na região oeste de Santa Catarina, que será definido através de dados estatístico com intervalo de confiança de 95% de probabilidade da média verdadeira da população inteira ocorrer. O questionário será aplicado via internet através da ferramenta Googledocs, que para McDaniel (2008) é uma ferramenta que trás muita rapidez, tanto na criação com na distribuição aos entrevistados. No processo de elaboração do roteiro do questionário serão formuladas perguntas que abordam o tema de forma mais específica buscando aprofundar o conhecimento do entendimento dos sujeitos em relação às organizações em foco.

Após coletados, primeiramente os dados obtidos serão categorizados e organizados de acordo com o sujeito da pesquisa. Após, o material coletado será analisado verificando a

frequência das respostas, as semelhanças e divergências entre as respostas de cada entrevistado em relação a seus componentes comportamentais que influenciaram sua adesão aos planos de sócios dos times em questão, seguidas pelo agrupamento de modo a possibilitar uma análise bivariada, McDaniel (2008) infere que é a relação entre duas variáveis que podem ser independentes, que afetam o valor da variável dependente, que por sua vez é a que muda em resposta a independente.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DE RESULTADOS

O perfil dos consumidores no Brasil vem sofrendo mudanças, devido ao fortalecimento de nossa economia. Em relação ao perfil dos questionados no projeto de pesquisa, os torcedores da Chapecoense e Grêmio, são predominantemente do sexo masculino, já os torcedores do Internacional em questão ao gênero, houve um equilíbrio. No que tange ao estado civil, a grande maioria se mostra com solteiro, seguido por união estável/casado, o que contribui para tal resultado é que a massa dos respondentes é bem jovem, tendo uma faixa etária entre 20 a 29. Consequentemente, a composição da residência se dá em maior número para a família (pai, mãe e irmãos) ou sozinhos que representam os solteiros e em segundo está os que moram com cônjuges que representam os de união estável/casado, demonstrado na tabela 3.

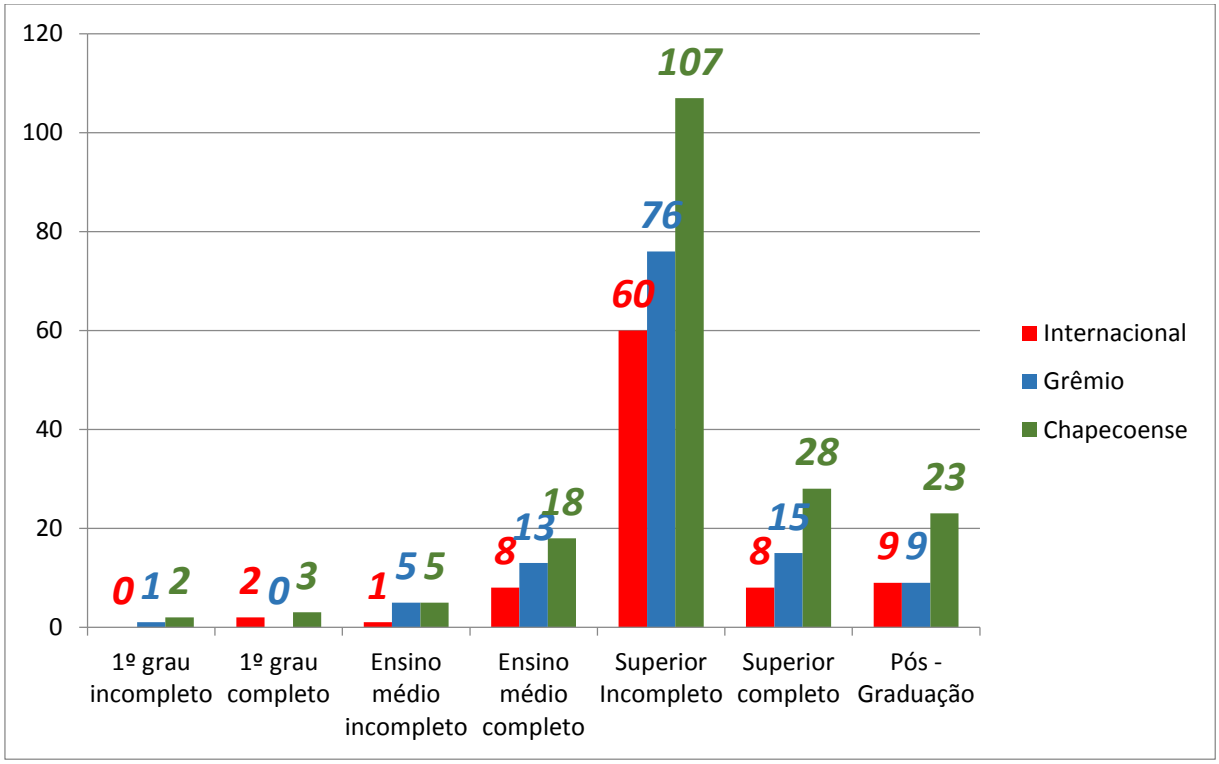
Tabela 3 Composição do perfil dos respondentes do Oeste de Santa Catarina.

TIMES	Gênero		Estado civil			Faixa etária	Composição Residencial		
	Masculino	Feminino	Solteiro	União estável	Casado	De 20 a 29 anos	Sozinho (a)	Família (pai, mãe e irmãos)	Cônjuge
Chapecoense	125	61	127	27	27	120	30	95	52
Grêmio	75	45	88	22	7	88	26	54	30
Internacional	45	43	64	13	8	56	13	40	24

Fonte: Os autores

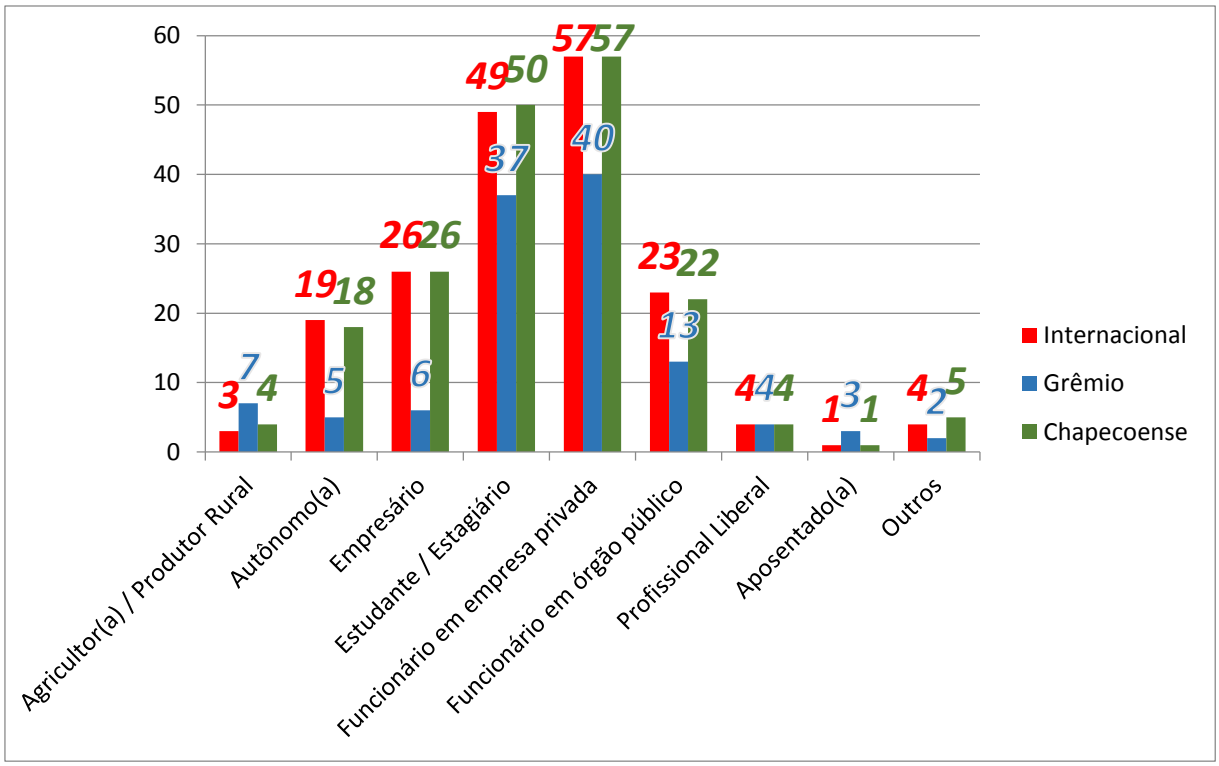
Como estratificação dos fatores culturais, a classe social é composta de aspectos individuais presentes de diferentes formas em dada sociedade que afetam as escolhas de consumo das pessoas na economia de mercado, como educação, inteligência, ocupação, remuneração, etc. Nesse sentido, classe é usada para descrever grupos de pessoas que têm objetivos em comum. No gráfico 1, percebemos que o maior numero de respondentes está no mesmo grau de escolaridade, o que nos faz inferir que seu comportamento esta atrelado a classe social, pois, Kotler e Keller (2006) pessoas de mesma classe social tendem a se comportar de forma mais similar, que pessoas de classes diferentes.

Gráfico 1 - Composição do grau de escolaridade dos respondentes do Oeste de Santa Catarina.



Fonte: Os autores

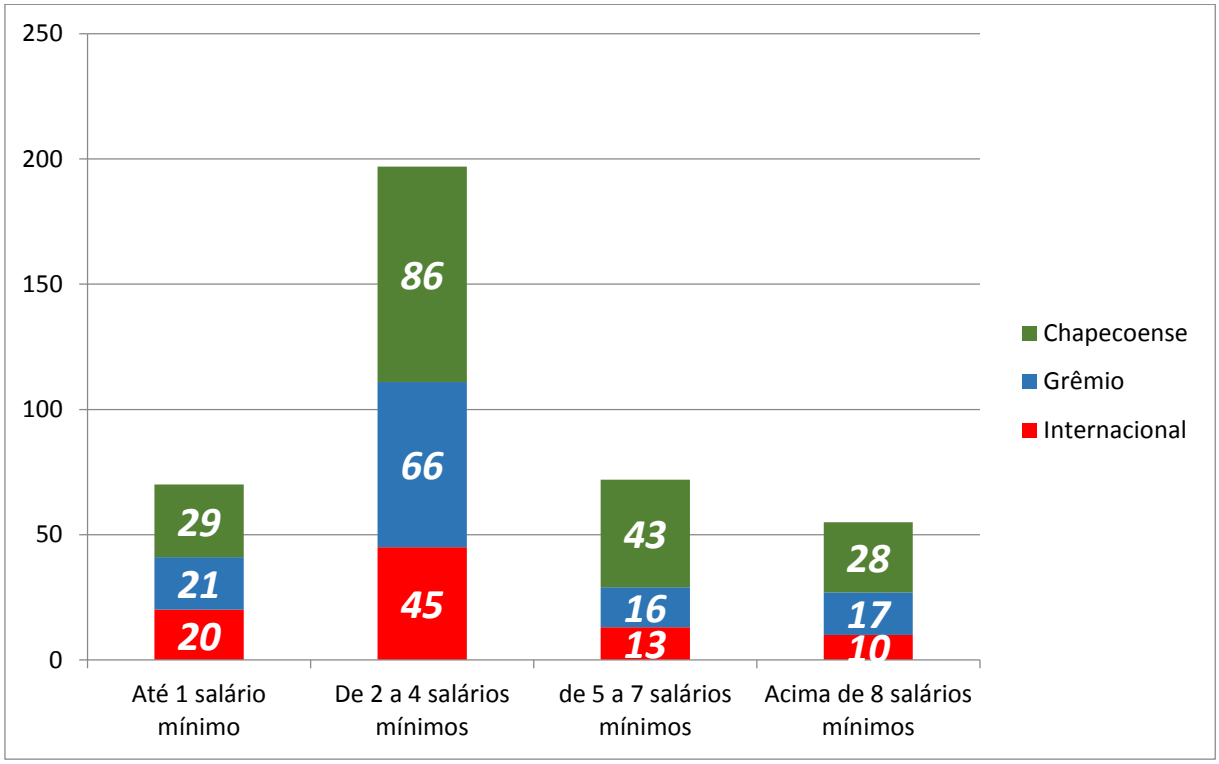
Gráfico 2 - Composição da ocupação dos respondentes do Oeste de Santa Catarina.



Fonte: Os autores

Em relação ao gráfico 2, os questionados em sua maioria são funcionários de empresas privadas, seguidos por estudantes e/ou estagiários, assim possibilitando também uma compreensão da classe social que se mostra através da variável ocupação, podendo ser superiores ou inferiores de acordo com a classe social da pessoa.

Gráfico 3 - Composição da faixa salarial dos respondentes do Oeste de Santa Catarina.

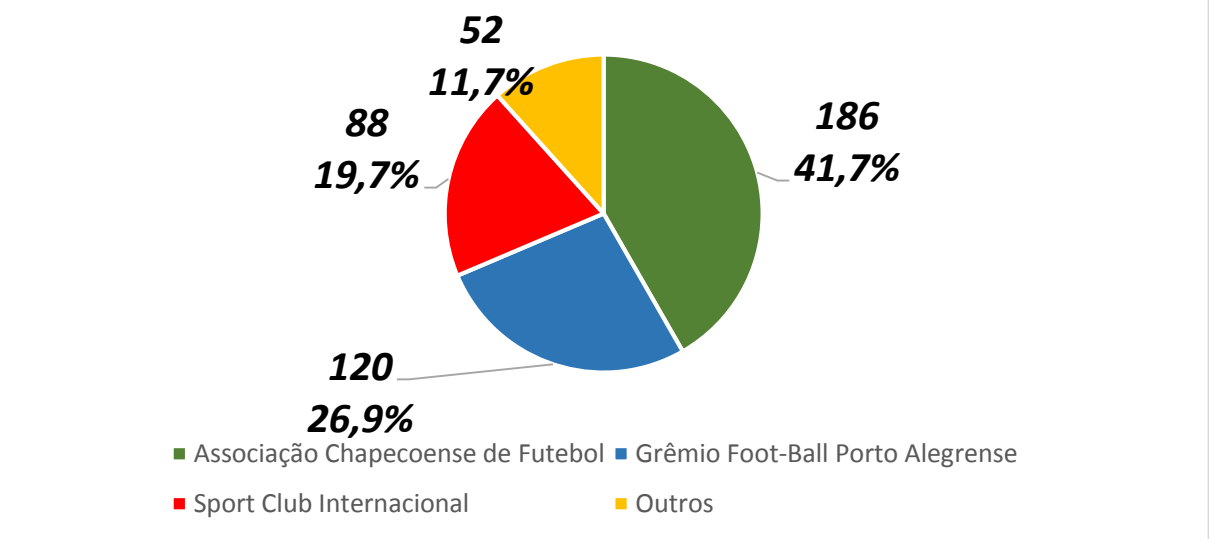


Fonte: Os autores

As classes sociais possuem comportamentos equivalentes por produtos, marcas e até mesmo times de futebol, porém são definidas na analise de vários fatores no qual a renda é um deles. Conforme o gráfico 3 os torcedores em sua maioria tem remuneração que varia de R$1.600,00 a R$3.200,00. Contudo, induz-se que a classe social da maioria dos torcedores esta em transição entre as classes C1 e C2 (classe C1 equivale a Classe média baixa e a Classe C2 equivale a Classe Média), conforme o POF-IBGE (Pesquisa de Orçamentos Familiares).

Conforme Kotler e Keller (2006, p. 172) o comportamento do consumidor é essencial para ditar a compra. Entre os fatores sociais, psicológicos, pessoais e culturais, este último é considerado como o mais importante entre eles. Portanto, na sequência é apresentado como tais comportamentos são percebidos nos torcedores da Associação Chapecoense de Futebol, Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Club Internacional para adesão do plano de sócio torcedor. No gráfico 4 vemos como é composto o grupo de torcedores na região oeste de Santa Catarina.

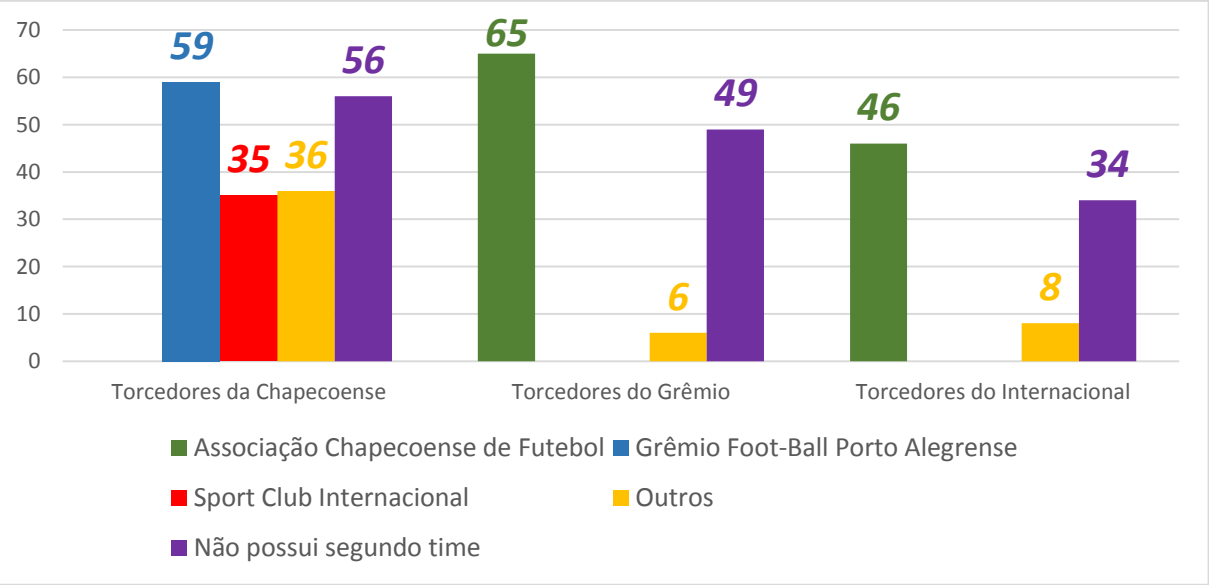
Gráfico 4 - Composição das torcidas na região Oeste de Santa Catarina.



Fonte: Os autores.

Vemos através do gráfico 4 uma predominância em torcedores da Chapecoense, seguido por torcedores do Grêmio e na sequência Internacional. Torcedores de outros clubes totalizam 11,7%, porém o intuito da pesquisa contempla apenas os 394 torcedores de Chapecoense, Grêmio e Internacional que participaram da pesquisa. Além da composição das torcidas na região oeste, procurou – se observar se tais torcedores possui um segundo clube a qual se identificam, como demonstra o gráfico 5 logo abaixo.

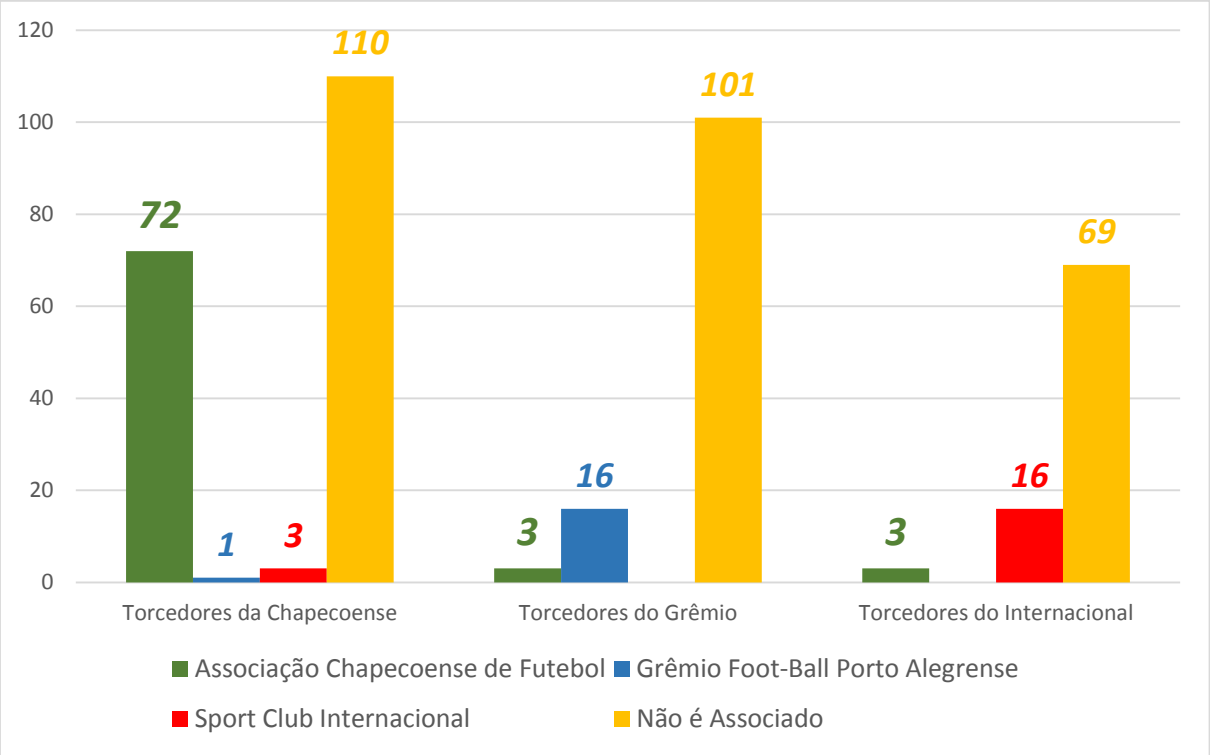
Gráfico 5 – Segundo clube dos torcedores



Fonte: Os autores

Através da ilustração acima, os torcedores da Chapecoense tem como seu segundo time principal o Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense, sendo que 56 pessoas responderam torcer somente para o clube em questão. Já a preferência dos torcedores da região oeste de Santa Catarina de Grêmio e Inter adotam a Associação Chapecoense de Futebol como o segundo clube do coração, na subsequência torcem somente para seus respectivos times e depois aparecem outros clubes. Porém, torcer não significa que o mesmo é sócio da instituição a qual admira podendo ser visualizado pelo gráfico 6.

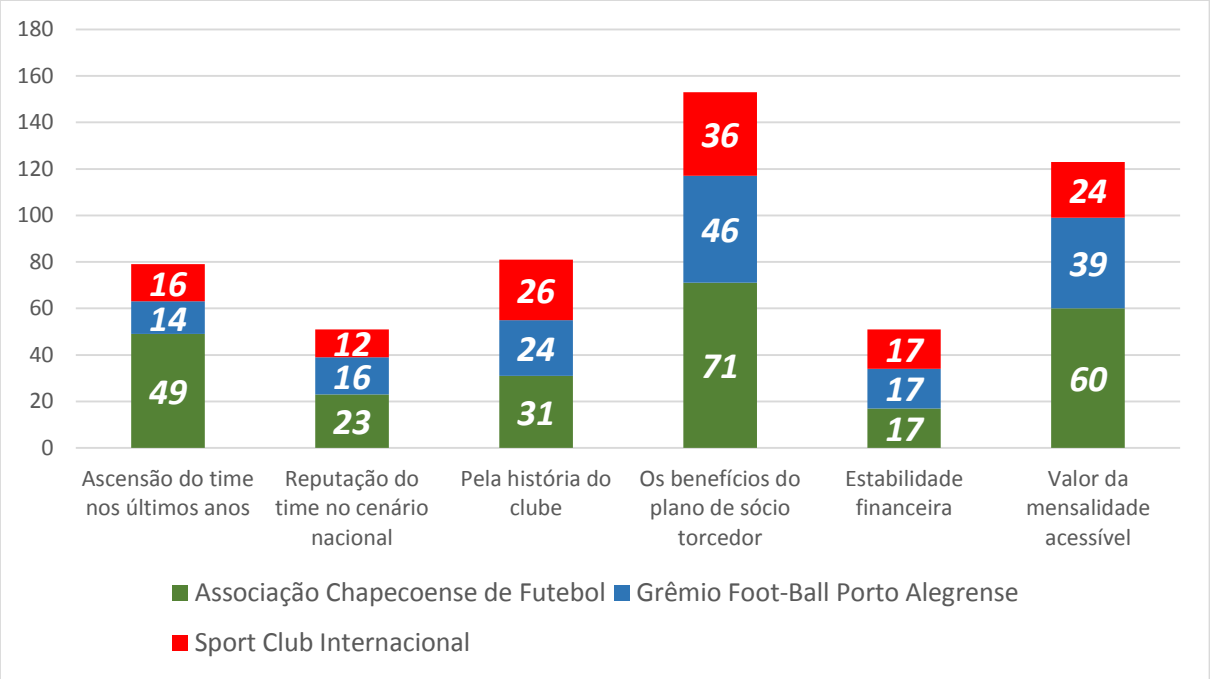
Gráfico 6 – Composição de sócios por clube.



Fonte: Os autores

No início desta pesquisa imaginava-se a presença de muitos sócios que além do seu clube para qual torcem, também seriam sócios em uma segunda instituição a qual também sente o mesmo carisma, principalmente quando se trata da Associação Chapecoense de Futebol, que tem seu quadro de torcedores, composto por gremistas e colorados. A partir do gráfico 3 vemos que a grande maioria não é associado, e quando se é associado o torcedor está filiado ao seu clube de origem. Porém o que faz com que esses torcedores, adquiram um plano de sócio de um determinado clube? O Gráfico 7 tenta demonstrar essa resposta da seguinte maneira.

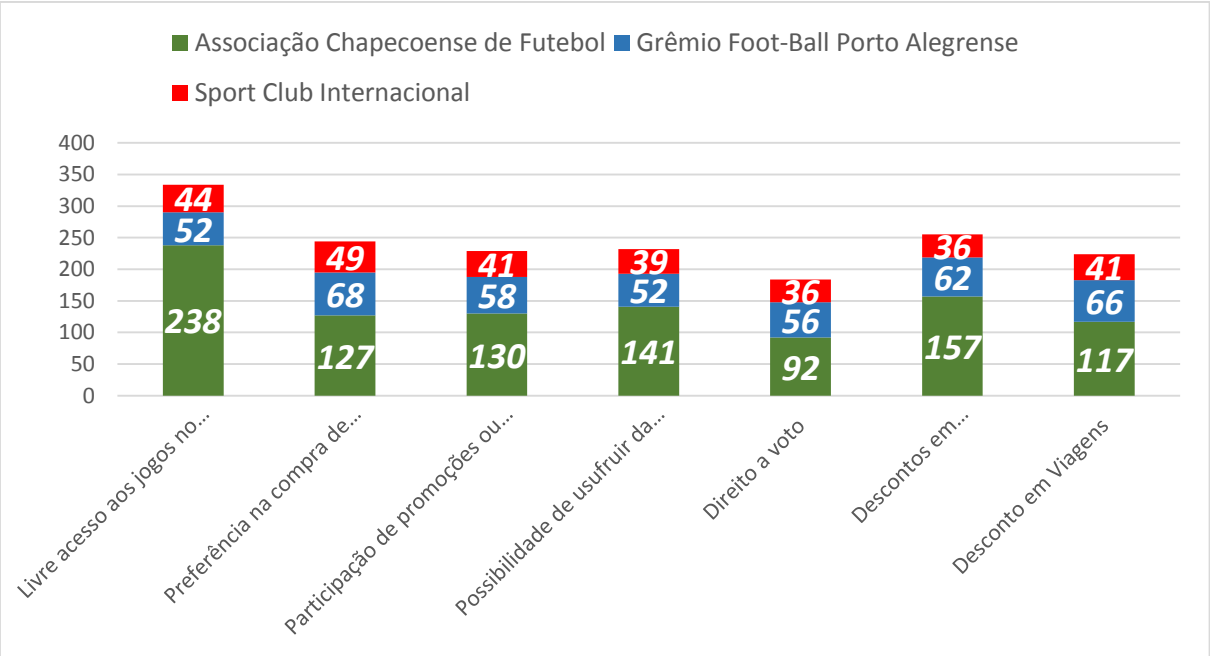
Gráfico 7 – Aspectos determinantes na adesão do plano de sócio torcedor.



Fonte: Os autores

É perceptível que os benefícios do plano de sócio torcedor é um atrativo de novos sócios para as instituições, e isto está em comum acordo entre os torcedores de Chapecoense, Grêmio e Internacional. Sendo os benefícios um aspecto que deve se levar em conta na adesão do plano de sócio torcedor, é necessário verificar os itens de cada clube para identificar entre os oferecidos qual tem maior destaque, o que é apresentado na representação a seguir.

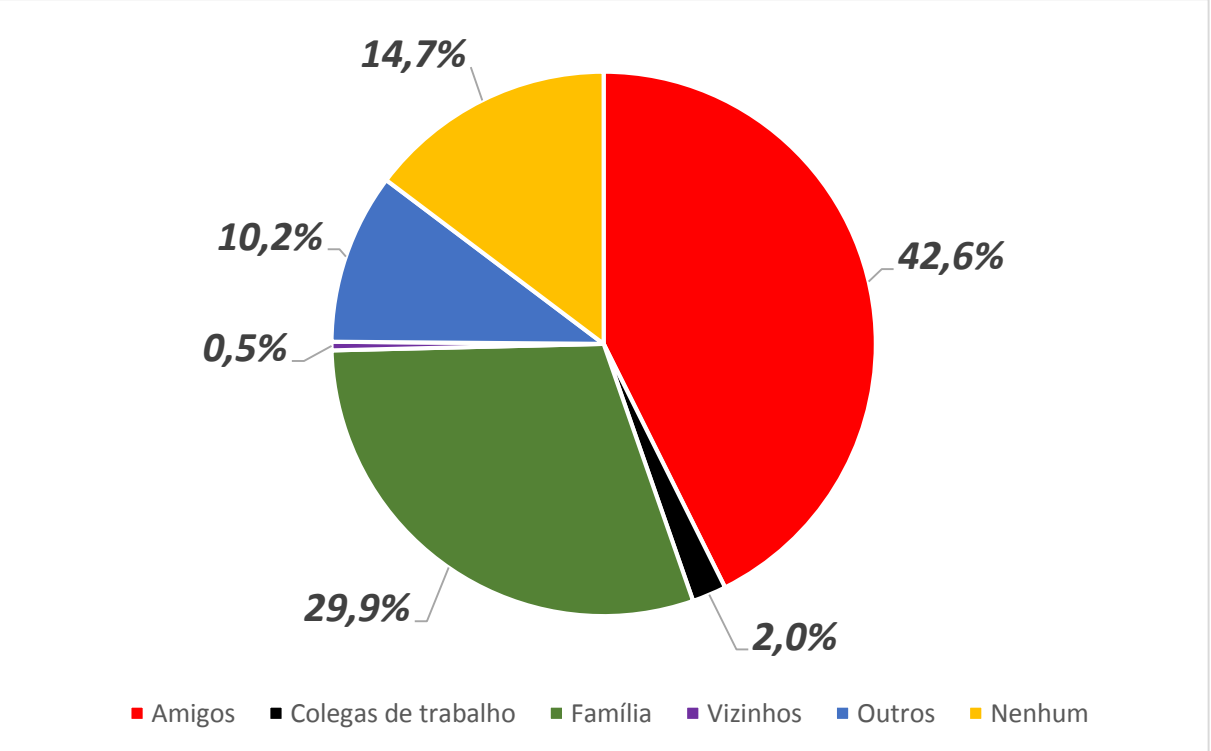
Gráfico 8 – Benefícios relevantes dentro do plano de sócio torcedor.



Fonte: Os autores

Sendo uma das características presente no plano de sócio torcedor da Chapecoense, o livre acesso aos jogos, foi fundamental na preferência dos torcedores deste clube. Porém para o Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Clube Internacional, o livre acesso aos jogos está presente dentro dos planos com maior custo, então portanto como alternativa vemos que a preferência na compra do ingresso é o destaque, podendo fazer uma associação com a demanda em jogos importantes, que é muito maior do que os torcedores da Associação Chapecoense de Futebol. Mas como Kotler e Keller (2006, p. 177) destacam os grupos de referência são fundamentais na decisão de compra entre os fatores sociais conforme o gráfico 9.

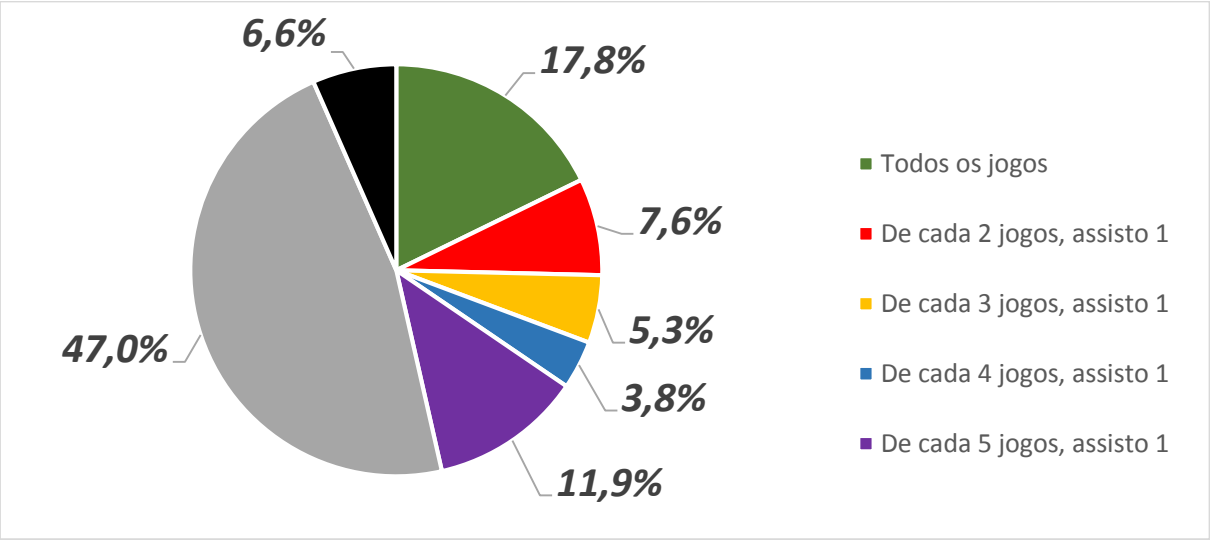
Gráfico 9 – Fatores sociais influenciadores na adesão do plano de sócio torcedor



Fonte: Os autores

Conforme Kotler e Keller (2006, p. 177) os grupos de afinidade composto por amigos e família por exemplo, ganham destaque nas respostas dos torcedores, onde que os grupos secundários estão em outros com 10,2%, entre eles pode-se citar, os grupos que se tem menor contato pessoal, como as demais instituições de futebol. Portanto, para atrair mais público aos jogos deve se dar atenção aos benefícios supracitados bem como a família e os amigos de torcedores, para então trazer estas pessoas para o estádio, já que se percebe que a grande maioria dos torcedores não costumam frequentar os jogos do clube, como é percebido através do gráfico 10.

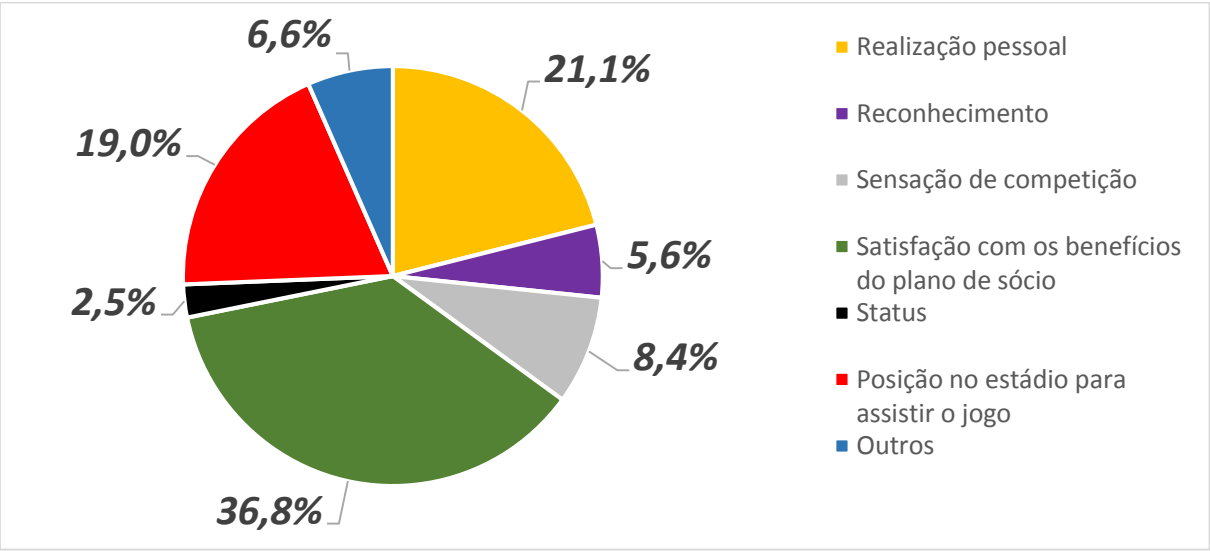
Gráfico 10 – Frequência em que os torcedores comparecem ao jogos do clube.



Fonte: Os autores

Por fim, foi perguntado aos torcedores com qual item o mesmo se identificou e que foi ou seria relevante para se associar ao clube, abaixo consta o resumo das respostas.

Gráfico 11 – Identificação pessoal para se associar ao clube.



Fonte: Os autores

No gráfico 11 é notório que estar satisfeito com os benefícios do plano de sócio é fundamental para manter uma relação entre os torcedores e os clubes. Portando como sugestão de alguns torcedores, vemos que é comum o mesmo falar em valorização do sócio, através de ações beneficentes a eles bem como também a criação de planos alternativos que ofereçam um baixo custo ao cliente torcedor, já que hoje deve-se considerar o mercado futebolístico com um negócio. Assim, deve-se dar uma atenção especial com base nos dados

coletados, para família, amigos e os benefícios que os planos de sócio torcedor oferecem, pois estes são com toda certeza os mais relevantes na decisão de aderir um plano de sócio torcedor, ou seja, investimento em fidelização do sócio em programas que envolva familiares e amigos são de extrema consideração no valor percebido pelos torcedores.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir de revisão teórica realizada, juntamente com os procedimentos metodológicos aplicados, o presente estudo objetivou analisar o perfil do consumidor e como as variáveis do comportamento do consumidor influenciam na escolha de aderir ou não entre os planos de sócio torcedor da Associação Chapecoense de Futebol, Grêmio Foot-Ball Porto Alegrense e Sport Club Internacional, deste modo possibilitando uma melhor compreensão quanto a seu comportamento e escolhas. Após fazer a análise dos dados coletados através do questionário aplicado aos torcedores que residem na região que abrange o oeste catarinense, pode-se perceber as preferências do supracitado público como também delinear seu perfil e os fatores que acabam por influenciar seu comportamento.

Diante do problema de pesquisa proposto pelos autores, verificou-se que o objetivo desta pesquisa foi atingido, ao passo que puderam ser identificados o perfil dos consumidores do esporte e os fatores de influencia de comportamento, bem como tabelar os dados resultantes da pesquisa, analisá-los e compará-los com o conteúdo do referencial teórico. Além disso, o artigo permite o aproveitamento das informações coletadas e opiniões proporcionadas pelos torcedores, possibilitando posteriormente o uso destas, pelos responsáveis por planejar as estratégias de marketing dos clubes citados, como forma de melhorar as políticas de relacionamento com o torcedor através de campanhas de incentivo a adesão de planos de sócios, participações em eventos, assim como proporcionar descontos a sócios torcedores em variados setores e não só relacionados aos jogos.

Desta forma, os resultados desta pesquisa se tornam relevantes por se tratar de uma área muito promissora do marketing e que ainda não é suficientemente explorada tanto em âmbito regional quanto nacional, possibilitando sua utilização com intuito de melhorar essa relação entre clube e torcedor. Contudo, é necessário salientar que o referido artigo não é tido como um estudo completo, acabado ou definitivo, pois, espera-se que os clubes de futebol mencionados na pesquisa ou outros interessados pelo assunto possam vir a desenvolver estudos similares e mais aprofundados, com o proposito de melhor compreender o comportamento dos consumidores esportivos, onde o pleno conhecimento de seu público

propiciará o desenvolvimento de produtos que atendam as reais necessidades e expectativas destes.

Nesse sentido, uma boa gestão na área de marketing esportivo é um instrumento importante que possibilita a geração de recursos para os clubes, além de que as organizações esportivas que não se adaptam as novas e constantes exigências do mercado acabam por perder competitividade, resultando no baixo desempenho nas competições e consequente queda de faturamento.

REFERÊNCIAS

AAKER, David A.; KUMAR, V.; DAY, George S. **Pesquisa de Marketing.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ASSOCIAÇÃO CHAPECOENSE DE FUTEBOL. **Sócio Torcedor.** Disponível em: <http://www.chapecoense.com/2015/socio-torcedor.php>. Acesso em: 18 nov. 2015.

CASAS, Alexandre Luzzi Las. **Administração de Marketing:** conceitos, planejamento e aplicações à realidade brasileira. São Paulo: Atlas, 2012.

GRÊMIO FOOT-BALL PORTO ALEGRENSE. **Portal do Associado.** Disponível em: <https://srvgremio.websiteseguro.com/socio/#modalidade>. Acesso em: 18 nov. 2015.

KOTLER, Philip; ARMSTRONG, Gary. **Princípios de marketing**. 12. ed. São Paulo: Person Prentice Hall, 2007.

KOTLER, Philip. **Marketing Essencial:** conceitos, estratégias e casos. 2. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2005.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de Marketing:** A bíblia do marketing. 12. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2006.

KOTLER, Philip; KELLER, Kevin Lane. **Administração de Marketing**. 14. ed. São Paulo: Pearson Education Brasil, 2012.

LEAL, Paula. **O marketing holístico como ferramenta de gerenciamento.** 2013. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/marketing/o-marketing-holistico-como-ferramenta-de-gerenciamento/70679/>. Acesso em: 17 nov. 2015.

MALHOTRA, Naresh K.. **Pesquisa de Marketing:** Foco na decisão. 3. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2011.

MATTAR, Fauze Najib. **Pesquisa de Marketing:** metodologia, planejamento. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MELO NETO, Francisco Paulo de. **Marketing Esportivo.** Rio de Janeiro: Record, 1995.

MULLIN, Bernard J.; HARDY, Stephen; SUTTON, William A. **Marketing Esportivo.** 2. ed. Porto Alegre: Artmed/bookman, 2004.

PITTS, Brenda G.; STOTLAR, David K.. **Fundamentos de marketing esportivo.** São Paulo: Phorte, 2002.

SEVERINO, Antônio Joaquim. **Metodologia do trabalho científico.** 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007. Cap. 3. p. 99-126.

SPORT CLUB INTERNACIONAL. **Associe-se.** 2015. Disponível em: <http://www.internacional.com.br/socios/index.php>. Acesso em: 18 nov. 2015.

URDAN, Flávio Torres; URDAN, André Torres. **Marketing Estratégico No Brasil:** Teoria e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2010.

Análise da dependência de transferências intergovernamentais nos municípios da Região Metropolitana de Florianópolis

Elisangela Martins Jacques (elisangelamjacques@hotmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Fabricia Silva da Rosa (fabriciasrosa@hotmail.com)
Doutora em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC

Resumo

O Brasil vem passando por um processo de descentralização do poder, buscando dar mais autonomia aos Estados e Municípios. Sendo assim, a pesquisa teve como objetivo analisar a dependência de recursos federais e estaduais nos municípios da Região Metropolitana de Florianópolis, situada no estado de Santa Catarina, entre os anos de 2012 a 2014. Para tanto, buscou-se conhecer as origens da receita corrente dos municípios, ou seja, se provem do governo federal, do estado ou de arrecadação própria e também calcular a correlação entre o número de habitantes e o grau de dependência de recursos intergovernamentais apresentado pelos municípios. Para análise da dependência foi calculada a relação entre receita corrente total e transferências correntes de cada município durante os anos analisados e, para a correlação, foram utilizados o percentual de dependência apresentado em 2014 e a população do município no mesmo ano. A identificação das origens foi realizada a divisão, dentro das transferências correntes, do que provinha da União e o que provinha do Estado. Como resultado da pesquisa, foi possível evidenciar que a maior parte dos entes apresenta um alto grau de dependência de recursos de transferências intergovernamentais, tendo como principal transferidor o governo federal e, quanto à correlação, a região apresentou uma correlação negativa forte, inferindo que quanto menor a população do ente, maior sua dependência de recursos financeiros.

Palavras chave: Transferências intergovernamentais, Munícipios, Contabilidade Pública.

Dependence Analysis of the Inter-governmental Transferences in Florianopolis Municipalities

Abstract

Brazil has been in a power decentralization process, searching for more autonomy of the States and Municipalities. Therefore, the research has the objective to analyze federal and state dependences in Florianopolis Municipalities, placed in Santa Catarina State from 2012 to 2014. In this way, it was searched to know the municipality current revenue origins, that is, if it comes from the federal government, state or own levied and also to calculate the correlation between the number of inhabitants and the inter-governmental dependence resource degrees presented by the municipalities. For analysis of dependency has calculated the ratio of total current revenues and current transfers of each municipality during the years analyzed and for the correlation, we used the percentage of addiction presented in 2014 and the population of the city in the same year. The identification of origins was held the Division, within the current transfers of which stemmed from the Union and what came from the State. It was possible to discloser with the research outcome that most of the entities present high inter-governmental dependence resource degrees, having as the main transfer the federal government and, according to the correlation, the region presented a strong negative

correlation, inferring that as lower the entity population is higher it is its financial resource dependences.
Key-words: Inter-governmental transferences, Municipalities, Public Accounting.

1 INTRODUÇÃO

No Brasil, o poder legislativo da União, dos estados e dos municípios é obrigado, pela Lei nº 4320/1964, a elaborar, por meio da Lei Orçamentária Anual (LOA), o orçamento dos entes do setor público, prevendo as receitas e despesas para o ano seguinte de sua aprovação.

Na elaboração do orçamento, as receitas orçamentárias são de fundamental importância, visto que são elas que permitem a criação das despesas, possibilitando a continuidade das atividades do Estado, para o atendimento das necessidades públicas. Essas receitas correspondem aos ingressos financeiros que o governo pode usar efetivamente na execução do orçamento público. Sua arrecadação pode ser feita através da cobrança de tributos e da venda de bens e serviços, ou também pelas transferências de recursos intergovernamentais.

Essas transferências podem ser efetuadas entre as três esferas de governo: federal, estadual e municipal. Sua realização pode ser de caráter constitucional ou legal, ou ainda voluntária. As definidas como constitucional ou legal são aquelas estabelecidas pela constituição ou por lei, obrigando um ente a transferir ao outro, como: o Fundo de Participação dos Municípios (FPM), as transferências da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir) e as transferências do FNDE. Já as voluntárias são os recursos entregues a outro ente da Federação, para auxílio financeiro, que não provém de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS), não havendo garantias reais da transferência.

Desde o final da década de 80, com a outorga da atual Constituição Federal, o Brasil vem passando por um processo de descentralização fiscal, atribuindo mais poder de tributar e gerar renda aos estados e municípios, com o objetivo de dar maior independência financeira aos entes. Porém, como já concluído em estudos anteriores, como os de: Scur e Platt Neto (2011), Nazareth (2015) e Sousa e Arantes (2012), os municípios ainda se mostram insuficientes na geração de recursos para o fornecimento dos serviços públicos que lhe foram delegados. Sendo assim, ainda é apresentada grande dependência de receitas oriundas de repasses intergovernamentais.

Dentro deste contexto, a presente pesquisa busca analisar, no período de 2012 a 2014, a composição das receitas dos municípios da Região Metropolitana de Florianópolis, a fim de responder a seguinte questão: Qual o grau de dependência de recursos federais e estaduais nos municípios da Região Metropolitana de Florianópolis? Através desta problemática, busca-se analisar a evolução da dependência destas transferências durante os anos. Também será evidenciada a composição destes repasses, a fim de identificar de onde eles são provenientes.

O assunto abordado tem relevância na área de contabilidade pública e se justifica pela necessidade de verificar se o processo de descentralização e autonomia dos municípios, iniciado no fim da década de 80, está conseguindo ser realizado, tornando estes entes mais independentes, financeiramente, da União e do estado.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 ORÇAMENTO PÚBLICO

A Lei nº 4320, publicada em 1964, determinou normas para elaboração e controle dos orçamentos e balanços públicos, trazendo um enfoque orçamentário para a contabilidade pública quando foi aprovada. Nesse sentido, a Contabilidade Pública é o "ramo da contabilidade que estuda, controla e demonstra a organização e execução dos orçamentos, atos e fatos administrativos da fazenda pública, o patrimônio público e suas variações" (ABOP, 1975 apud TCE/SC, 2003, p.102).

Em 2008, com a entrada em vigor das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBC TSP), aprovadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), iniciou-se um processo de mudança para uma "Nova Contabilidade Pública", conhecida como Contabilidade Aplicada ao Setor Público (CASP).

A NBC T 16.1 definiu o conceito de CASP como: "o ramo da ciência contábil que aplica, no processo gerador de informações, os Princípios de Contabilidade e as normas contábeis direcionados ao controle patrimonial de entidades do setor público" (CFC, 2008).

Deste modo, a CASP diferencia-se da Contabilidade Pública anterior por seguir os Princípios de Contabilidade estabelecidos na Resolução CFC nº. 750/1993 (CFC, 1993, atualizada em 2010), o que representa uma mudança do enfoque orçamentário (enfatizado no conceito da ABOP) para o enfoque sobre seu objeto enfatizado pelo CFC, o patrimônio. (PLATT NETO, 2015a)

Apesar da mudança de enfoque, o orçamento ainda continua sendo um importante instrumento dentro da administração pública, possibilitando aos gestores "planejar o uso dos recursos limitados que extrai da sociedade, visando otimizar seus resultados." (PLATT NETO, 2015b).

Segundo a Lei nº 4320/1964, "A Lei do Orçamento conterá a discriminação da receita e despesa de forma a evidenciar a política econômica financeira e o programa de trabalho do Governo, obedecidos os princípios de unidade universalidade e anualidade." (BRASIL, 1964)

No momento da elaboração e planejamento do orçamento, a previsão das receitas se torna peça necessária para a criação das despesas que serão utilizadas para o atendimento das necessidades públicas.

2.2 RECEITAS ORÇAMENTÁRIAS

As receitas orçamentárias "são disponibilidades de recursos financeiros que ingressam durante o exercício orçamentário e constituem elemento novo para o patrimônio público. Instrumento por meio do qual se viabiliza a execução das políticas públicas, as receitas orçamentárias são fontes de recursos utilizadas pelo Estado em programas e ações cuja finalidade precípua é atender às necessidades públicas e demandas da sociedade" (STN, 2014).

A população necessita de serviços públicos, tais como: educação, saúde, justiça, segurança, defesa nacional etc. Para financiar a execução dos serviços, o governo, investido do poder de arrecadar, efetua a cobrança de recursos financeiros, aos quais chama de receita, de modo a distribuir aquele custo com as pessoas beneficiadas. (MOTA, 2009)

Segundo a Lei nº 4320/1964: "A receita classificar-se-á nas seguintes categorias econômicas: Receitas Correntes e Receitas de Capital" (BRASIL, 1964, art. 11). São denominadas como correntes, pois derivam do poder de tributar ou da venda de produtos e

serviços. Quanto às receitas de capital, "são derivadas da obtenção de recursos mediante a constituição de dividas, amortização de empréstimos e financiamentos e alienação de componentes do ativo permanente" (LIMA; CASTRO, 2009).

Conforme essa classificação, as duas categorias econômicas são desmembradas em origens. (PLATT NETO, 2015a). O quadro 1 apresenta como as receitas são desmembradas:

RECEITAS CORRENTES	RECEITAS DE CAPITAL
Receita Tributária	Operações de Crédito
Receita de Contribuições	Alienação de Bens
Receita Patrimonial	Amortização de Empréstimos
Receita Agropecuária	Transferências de Capital
Receita Industrial	Outras Receitas de Capital
Receita de Serviços	
Transferências Correntes	
Outras Receitas Correntes	

Fonte: Adaptado de Cruz et al (2003)

Quadro 1 - Classificações da Receita em Categoria Econômica e Origem

Nesta classificação as transferências correntes “são recursos recebidos de outras pessoas de direito público ou privado, independente de contraprestação direta em bens e serviço. Podem ocorrer em nível intragovernamental e intergovernamental, bem como recebidas de instituições privadas, do exterior e de pessoas” (CRUZ et al., 2003).

2.3 TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

As Transferências Intergovernamentais compreendem a entrega de recursos, correntes ou de capital, de um ente (chamado “transferidor”) a outro (chamado “beneficiário”, ou “recebedor”). Podem ser voluntárias, nesse caso destinadas à cooperação, auxílio ou assistência, ou decorrentes de determinação constitucional ou legal. (STN, 2014)

Dentro da classificação econômica das receitas correntes, se encontra na origem denominada “Transferências Correntes” e, nas receitas de capital, faz parte das “Transferências de Capital”.

Ainda sobre o conceito de transferência intergovernamental, é importante destacar que, como seu próprio nome indica, essas transferências ocorrem entre esferas distintas de governo, não guardando relação, portanto, com as operações intraorçamentárias ocorridas no âmbito do orçamento de cada ente. (STN, 2014)

Os repasses de recursos intergovernamentais são divididos em: transferências constitucionais e legais e, transferências voluntárias. Quanto as constitucionais e legais, o MCASP define que: “Enquadram-se nessas transferências aquelas que são arrecadadas por um ente, mas devem ser transferidas a outros entes por disposição constitucional ou legal.” (STN, 2014)

Conforme o art. 25 da Lei Complementar nº 101/2000, entende-se por transferência voluntária a entrega de recursos correntes ou de capital a outro ente da Federação, a título de

cooperação, auxílio ou assistência financeira, que não decorra de determinação constitucional, legal ou os destinados ao Sistema Único de Saúde (SUS). (STN, 2014)

A contabilização feita pelo ente transferidor se comporta de forma diferente nos dois tipos de transferência. Os repasses constitucionais e legais podem ser registrados como despesa ou como dedução de receita. Já as transferências voluntárias só podem ser consideradas como despesa, pois não existe regulamentação legal para a transferência. Esta última forma de repasse é realizada, geralmente, em forma de convênio entre os entes.

2.4 ESTUDOS ANTERIORES

Pesquisas anteriores também buscaram evidenciar a dependência e importância das transferências intergovernamentais para os municípios brasileiros. Alguns estudos abordaram as transferências correntes num contexto geral e outros analisaram transferências específicas.

Sousa e Arantes (2012) realizaram uma pesquisa sobre a dependência e importância do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) no município de Boa Vista – RR, durante os anos de 2001 a 2011.

Verificou-se que o ente apresentou, em 2009, um percentual de 85% de transferências correntes em relação ao total das receitas correntes. Dentro deste valor, 65% eram referentes ao FPM, mostrando sua importância dentro do orçamento do município. Durante os anos analisados, observou-se uma queda significativa do valor recebido pelo FPM, em 2008, o que causou um grande impacto na gestão administrativa de Boa Vista. Segundo Sousa e Arantes (2012), "Esse fato mostrou que o município possui dificuldades para se auto financiar por meio da arrecadação própria, que tem uma baixa representatividade em suas receitas líquidas.".

Eles também mencionam que "essa dependência está estritamente ligada ao tamanho do município, na grande maioria dos casos os municípios menores em relação ao número de habitantes, são os que mais dependem do FPM" (Sousa e Arantes, 2012).

Em outro artigo, Nazareth (2015) realizou um estudo sobre elementos para o debate sobre descentralização fiscal e autonomia municipal. É abordado como o processo de descentralização iniciado nos anos 80 fortaleceu o papel do município na execução das políticas públicas e como este fato aumentou a necessidade de recursos intergovernamentais. O texto ressalta que, como o Brasil concentra a arrecadação no nível central de governo e vem aumentando a descentralização dos encargos, se "torna necessária e fundamental a transferência de receitas para ajustar verticalmente a capacidade de gasto de cada nível de governo". (Nazareth, 2015)

A autora também cita que "o município tem autonomia restrita à execução: a maior parte dos recursos transferidos tem destinação pré-definida na legislação ou nos diversos programas definidos pelo governo central" (Nazareth, 2015). Com isso, os municípios não conseguem adequar suas ações a real necessidade da região, ficando limitados às políticas públicas federais, visto que maior parte de seus recursos provem de transferências intergovernamentais.

Em 2011, Scur e Platt Neto publicaram um estudo que realizou o diagnóstico da dependência de recursos intergovernamentais no município de Canela, localizado no estado de Rio Grande do Sul. Foi feita a análise do percentual de participação das transferências correntes no total da receita corrente entre os anos de 2001 a 2010. Durante os anos

observados, verificou-se uma média de, aproximadamente, 62% de participação das transferências na receita corrente do município.

A dependência orçamentária do Município de Canela, às transferências intergovernamentais, é um fato comprovado por meio dos dados obtidos e apresentados. A estrutura da receita do Município evidencia, em termos percentuais, o elevado grau de dependência em relação às receitas de transferências, recebidas do Estado e da União, que representaram, em média, 62,56% do total de receitas, contra 37,44% da arrecadação própria. (Scur e Platt Neto, 2011).

Através dos estudos anteriores é possível perceber que há uma grande dependência de recursos intergovernamentais nos municípios, muitas vezes devido à baixa capacidade de arrecadação, junto com uma maior responsabilidade pela execução de algumas políticas públicas. Esta elevada dependência pode gerar um engessamento das ações dos municípios, visto que a maior parte das transferências são predestinadas para algum fim, como educação, saúde, transporte, etc.

3 METODOLOGIA

A pesquisa realizada é considerada descritiva, pois tem o objetivo de evidenciar o grau de dependência dos recursos federais e estaduais e, também verificar sua correlação com a população de cada município. Quanto à abordagem do problema, é considerada quantitativa e qualitativa. E, em relação aos procedimentos, é realizada através de análise documental.

O estudo teve como principal objetivo o diagnóstico da dependência de transferências intergovernamentais federais e estaduais nos municípios da Região Metropolitana de Florianópolis, entre os anos de 2012 a 2014. A região da grande Florianópolis compreende os municípios de: Águas Mornas, Antônio Carlos, Biguaçu, Florianópolis, Governador Celso Ramos, Palhoça, Santo Amaro da Imperatriz, São José e São Pedro de Alcântara.

A coleta dos dados é realizada no site Finanças do Brasil (FINBRA), da Secretária do Tesouro Nacional (STN). Os dados são referentes às receitas orçamentárias realizadas dos municípios do Estado de Santa Catarina, no período de 2012 a 2014, extraindo-se as informações dos municípios da Região Metropolitana de Florianópolis. Também foram extraídas informações sobre a população destes municípios. Porém, como o FINBRA não possuía todas as informações necessárias para análise do ano de 2014, também há pesquisa no Portal da Transparência da prefeitura de Florianópolis, solicitação de relatórios por e-mail com a prefeitura de Antônio Carlos e coleta no Sistema de Coleta de Dados Contábeis (SISTN) referente aos municípios de: Santo Amaro da Imperatriz e São Pedro de Alcântara.

A análise dos dados é feita com base no modelo apresentado no artigo de Scur e Platt Neto (2011), havendo algumas modificações. Também foi realizada uma análise da correlação entre grau de dependência dos recursos e número de habitantes. Para isso, foram utilizadas como variáveis: número de habitantes e grau de dependência do ano de 2014.

Para análise do grau de dependência de recursos intergovernamentais são utilizados os valores das transferências correntes e da receita corrente. Também é apresentada a receita corrente líquida dos municípios, obtida através da receita corrente subtraída as deduções da receita corrente.

O estudo faz uma correção monetária durante os anos, para eliminar o efeito da inflação nos períodos analisados e poder obter uma melhor análise da evolução das receitas. O

índice utilizado foi o IGP – M (FGV), tendo como base o ano de 2014. Entre 2012 e 2014 o índice aplicado foi 1,1014755 e, entre 2013 e 2014 foi 1,0429693. Foram atualizados os valores da receita corrente e da dedução da receita corrente da tabela 1, as transferências correntes da tabela e a receita corrente na tabela 2, e os valores da tabela 4, que apresenta a origem dos recursos.

O resultado da pesquisa se restringe aos municípios estudados, dentro do período analisado, não podendo ser considerado como realidade para outro período ou outra amostra de municípios.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 A REGIÃO METROPOLITANA DE FLORIANÓPOLIS

A Região Metropolitana de Florianópolis, criada pela LCE nº 162/98, mais tarde extinta pela LCE nº 381/07 e reinstituída pela LCE nº 495/2010, é formada pelos municípios de: Florianópolis, São José, Palhoça, Biguaçu, Santo Amaro da Imperatriz, São Pedro de Alcântara, Antônio Carlos, Governador Celso Ramos e Águas Mornas. Também há a área de expansão da região, integrada pelos munícipios de: Alfredo Wagner, Angelina, Anitápolis, Canelinha, Garopaba, Leoberto Leal, Major Gercino, Nova Trento, Paulo Lopes, Rancho Queimado, São Bonifácio, São João Batista e Tijucas.

A economia da região é variada, com municípios que exploram atividades nas áreas de serviços, agropecuária e indústrias. Segundo dados do IBGE, a maior parte dos municípios do núcleo da região metropolitana de Florianópolis tem como principal atividade econômica a prestação de serviços, devido à exploração do turismo na região. Dois municípios, Águas Mornas e Antônio Carlos, apresentam maior atividade na agropecuária e apenas um, o município de Santo Amaro da Imperatriz, tem maior movimentação na indústria.

A tabela 1 apresenta os dados da população. Observa-se que o maior percentual de aumento da população foi entre 2012 e 2013, com um acréscimo de 4,71% na população total da região. Entre 2013 e 2014 o aumento foi de 1,85% no total.

MUNICÍPIO	2012	2013	2014
Águas Mornas	5.685	5.926	6.020
Antônio Carlos	7.613	7.906	8.012
Biguaçu	59.736	62.383	63.440
Florianópolis	433.158	453.285	461.524
Governador Celso Ramos	13.211	13.655	13.801
Palhoça	142.558	150.623	154.244
Santo Amaro da Imperatriz	20.332	21.221	21.572
São José	215.278	224.779	228.561
São Pedro de Alcântara	4.874	5.139	5.256
TOTAL	**902.445**	**944.917**	**962.430**

Fonte: Adaptado de FECAM (2016).

Tabela 1 – Evolução da População de 2012 a 2014

A Federação Catarinense de Municípios (FECAM) divulga informações econômicas e sociais dos municípios e regiões do Estado de Santa Catarina. Dentre esses dados, temos o Índice de Desenvolvimento Sustentável dos Municípios (IDMS), "uma ferramenta para a aplicação do conceito de desenvolvimento municipal sustentável.". (FECAM, 2016)

Esse índice, ao avaliar o desenvolvimento, configura-se como uma ferramenta de apoio à gestão capaz de evidenciar as prioridades municipais e regionais e situar as municipalidades em relação a um cenário futuro desejável. A sustentabilidade é entendida como o desenvolvimento equilibrado das dimensões Social, Cultural, Ambiental, Econômica e Político-institucional. (FECAM, 2016)

ÍNDICE	Sociocultural		Econômica		Ambiental		Político Institucional		IDMS*	
ANO	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014	2012	2014
Águas Mornas	0,767	0,747	0,765	0,649	0,610	0,610	0,654	0,663	0,699	0,667
Antônio Carlos	0,823	0,828	0,709	0,726	0,724	0,699	0,694	0,685	0,738	0,734
Biguaçu	0,582	0,673	0,758	0,766	0,756	0,914	0,637	0,706	0,683	0,765
Florianópolis	0,583	0,754	0,771	0,786	0,855	0,855	0,681	0,665	0,723	0,765
Governador Celso Ramos	0,662	0,602	0,673	0,621	0,679	0,704	0,364	0,553	0,595	0,620
Palhoça	0,600	0,652	0,841	0,798	0,892	0,875	0,603	0,696	0,722	0,755
Santo Amaro da Imperatriz	0,670	0,756	0,749	0,698	0,855	0,855	0,582	0,611	0,714	0,730
São José	0,583	0,711	0,789	0,802	0,866	0,866	0,602	0,627	0,698	0,751
São Pedro de Alcântara	0,798	0,813	0,719	0,756	0,730	0,755	0,657	0,635	0,726	0,740
MÉDIA	**0,674**	**0,726**	**0,753**	**0,734**	**0,774**	**0,793**	**0,608**	**0,649**	**0,700**	**0,725**

Nota: *IDMS – Índice de Desenvolvimento Sustentável dos Municípios
Fonte: Elaborado a partir dos dados coletados em FECAM (2016)

Tabela 2 – Índice de Desenvolvimento Sustentável dos Municípios em 2012 e 2014

Na análise individual dos municípios, pode-se observar que somente Biguaçu e São José não obtiveram oscilação negativa em nenhum dos indicadores. O IDMS da maioria dos municípios obteve um crescimento, com exceção de Águas Mornas e Antônio Carlos, que apresentaram um decréscimo de 4,585 e 0,54%, respectivamente, no índice. Na análise geral, a região apresentou variação positiva no IDMS e na maioria dos índices que o constitue, exceto na Dimensão Econômica, quando se observa uma redução de 2,54% em relação aos dados de 2012.

A Grande Florianópolis é um dos destinos turísticos mais visitados de Santa Catarina. É nessa região que está situada a capital do estado, Florianópolis, famosa por suas belezas naturais e pela qualidade de vida – a maior entre todas as capitais brasileiras. Mas existem outros atrativos nas redondezas, como as estâncias de águas termais de Santo Amaro da Imperatriz, as paisagens rurais de Rancho Queimado, Anitápolis, São Bonifácio e São Pedro de Alcântara, além das belíssimas praias de Governador Celso Ramos e Palhoça, onde fica a badalada Guarda do Embaú. (SANTA CATARINA, 2016)

4.2 ANÁLISE DA DEPENDÊNCIA DE TRANSFERÊNCIAS INTERGOVERNAMENTAIS

MUNICIPIO	2012			2013			2014		
	Receita Corrente (A)	Deduções Rec Cor (B)	Rec. Cor. Liq.(A-B)	Receita Corrente (A)	Deduções Rec Cor (B)	Rec. Cor. Liq. (A-B)	Receita Corrente (A)	Deduções Rec Cor (B)	Rec. Cor. Liq.(A-B)
Águas Mornas	14.911.152	1.851.219	13.059.933	15.283.311	1.948.760	13.334.551	17.174.839	2.063.150	15.111.689
Antônio Carlos	26.619.485	3.387.251	23.232.235	25.897.417	3.752.393	22.145.024	28.871.303	3.742.215	25.129.087
Biguaçu	134.655.020	16.669.163	117.985.857	132.117.966	18.057.314	114.060.652	143.301.633	18.308.980	124.992.653
Florianópolis	1.150.495.753	59.199.988	1.091.295.765	1.207.592.373	59.949.971	1.147.642.403	1.301.357.215	115.890.666	1.185.466.549
Governador Celso Ramos	34.468.610	2.443.860	32.024.751	35.511.660	2.320.821	33.190.839	41.660.747	2.773.268	38.887.479
Palhoça	266.735.633	16.995.744	249.739.889	300.286.106	32.893.807	267.392.298	348.862.053	24.811.695	324.050.359
Santo Amaro da Imperatriz	44.059.366	3.747.378	40.311.987	44.342.983	3.785.095	40.557.888	50.539.294	5.169.816	45.369.478
São José	430.671.313	33.762.296	396.909.017	444.432.078	33.795.631	410.636.448	493.945.839	35.745.232	458.200.607
São Pedro de Alcântara	14.264.748	1.662.452	12.602.296	13.982.909	1.750.241	12.232.668	15.022.320	2.112.456	12.909.864
Totais	**2.116.881.082**	**139.719.351**	**1.977.161.731**	**2.219.446.803**	**158.254.032**	**2.061.192.771**	**2.440.735.244**	**210.617.478**	**2.230.117.766**

Fonte: Elaborado a partir dos demonstrativos extraídos em STN (2015)

Tabela 3 – Receita Corrente Líquida dosa anos de 2012 a 2014

MUNICIPIO	2012			2013			2014			
	Transferências Correntes (A)	Receita Corrente (B)	A/B %	Transferências Correntes (A)	Receita Corrente (B)	A/B %	Transferências Correntes (A)	Receita Corrente (B)	A/B %	Média
Águas Mornas	12.389.858	14.911.152	83,09%	13.335.886	15.283.311	87,26%	14.051.948	17.174.839	81,82%	84,06%
Antônio Carlos	21.088.640	26.619.485	79,22%	21.943.872	25.897.417	84,73%	23.302.064	28.871.303	80,71%	81,56%
Biguaçu	96.396.080	134.655.020	71,59%	98.908.610	132.117.966	74,86%	101.321.113	143.301.633	70,70%	72,39%
Florianópolis	507.820.084	1.150.495.753	44,14%	512.284.171	1.207.592.373	42,42%	554.010.434	1.301.357.215	42,57%	43,04%
Governador Celso Ramos	19.763.479	34.468.610	57,34%	20.311.672	35.511.660	57,20%	23.358.584	41.660.747	56,07%	56,87%
Palhoça	141.351.875	266.735.633	52,99%	164.729.229	300.286.106	54,86%	184.751.317	348.862.053	52,96%	53,60%
Santo Amaro da Imperatriz	30.630.745	44.059.366	69,52%	32.748.212	44.342.983	73,85%	35.146.491	50.539.294	69,54%	70,97%
São José	247.918.350	430.671.313	57,57%	266.240.588	444.432.078	59,91%	278.414.809	493.945.839	56,37%	57,95%
São Pedro de Alcântara	10.889.741	14.264.748	76,34%	11.630.733	13.982.909	83,18%	11.963.657	15.022.320	79,64%	79,72%
Total	**1.088.248.852**	**2.116.881.082**	**51,41%**	**1.142.132.973**	**2.219.446.803**	**51,46%**	**1.226.320.416**	**2.440.735.244**	**50,24%**	**51,04%**

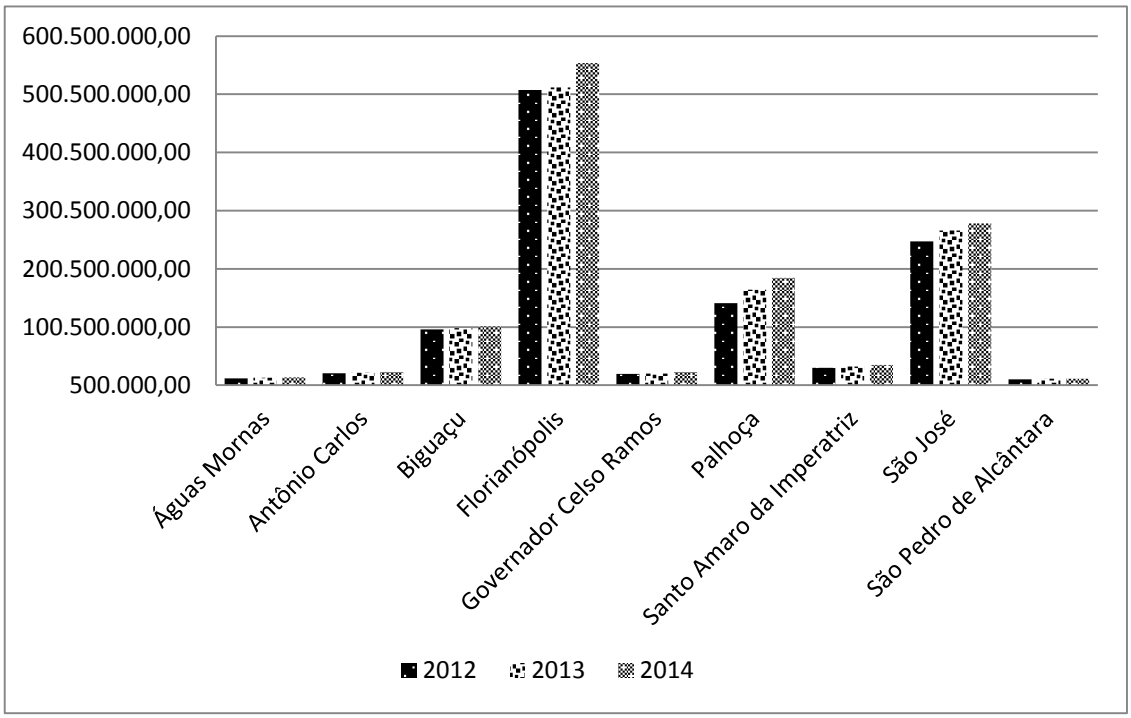
Fonte: Elaborado a partir dos demonstrativos extraídos em STN (2015)

Tabela 4 – Dependência de Transferências Correntes de 2012 à 2014

Para o diagnóstico da dependência de recursos intergovernamentais nos municípios da Região da Grande Florianópolis, primeiramente, é calculada a Receita Corrente Líquida dos municípios, conforme a tabela 3.

Com base nos valores atualizados, verifica-se que, entre os anos analisados não houve grande diferença nos valores líquidos arrecadados. Entre 2012 e 2013 os municípios que obtiveram maior variação foram: Palhoça, com um acréscimo de 7,07%, e Antônio Carlos, que apresentou uma redução de 4,68%. Já na variação de 2013 para 2014, todos os munícipios apresentaram um aumento na receita corrente líquida, destacando-se novamente Palhoça, com aumento de 21,19%, e Governador Celso Ramos, com uma variação positiva de 17,16%.

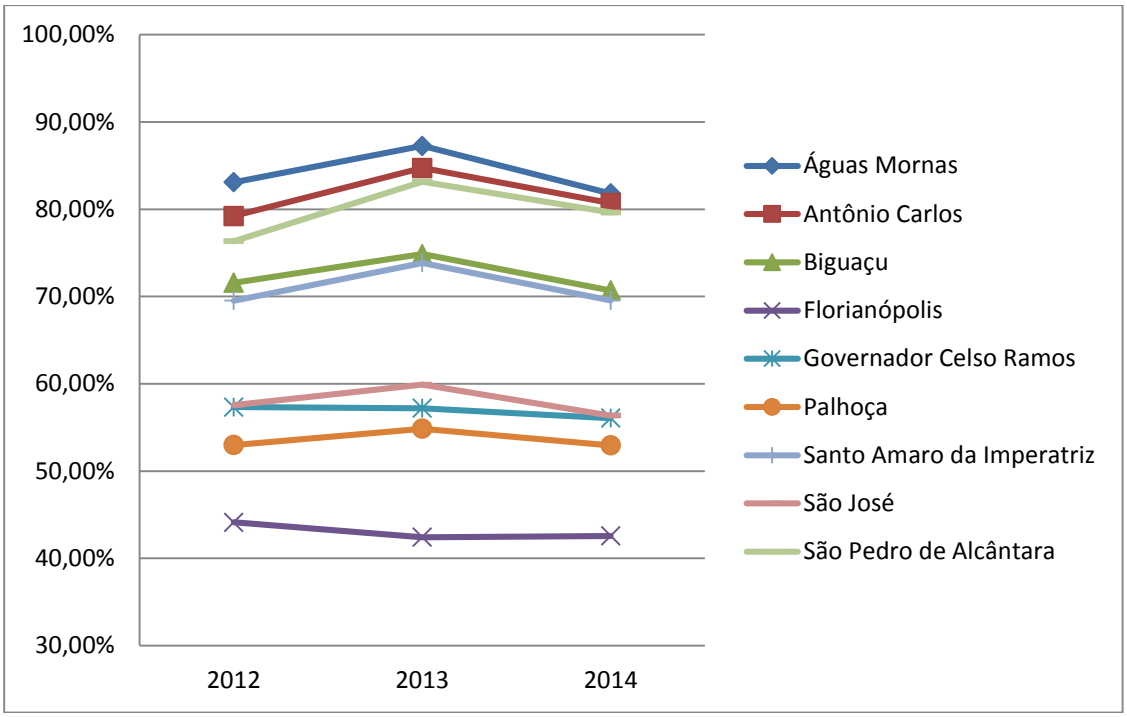
Na Tabela 4 é apresentada a dependência de transferências correntes durante os anos analisados. Entre 2012 e 2014 as transferências apresentaram constante crescimento, porém, a maioria em pequeno percentual. Destacam-se: de 2012 para 2013, os munícipios de Palhoça, com aumento em 16,54%, e Águas Mornas, que obteve elevação de 7,64% dos recursos de transferências. E, entre 2013 e 2014, verificou-se uma alteração, com o município de Governador Celso Ramos apresentando maior acréscimo, de 15%, e logo após, Palhoça, com acréscimo de 12,15%. O gráfico 1 apresenta a evolução das transferências durante os anos.



Fonte: Elaborado a partir dos demonstrativos extraídos de STN (2015)

Gráfico 1 – Evolução das Transferências Correntes de 2012 a 2014

Quanto à análise da dependência de transferências correntes, demonstrada na tabela 2, verifica-se que, durante os anos, os mesmos municípios apresentaram os maiores e menores índices de dependência, onde Águas Mornas obteve o maior percentual, apresentando média de 84,06% durante o período. Em contra partida, a cidade menos dependente foi Florianópolis, com uma média de 43,04% de dependência durante os anos.



Fonte: Os Autores

Gráfico 2 – Evolução da Dependência de Transferências Correntes

Verifica-se, no gráfico 2, que somente o município de Florianópolis conseguiu apresentar uma dependência inferior a 50%, significando que a maior parte de seus recursos vem de arrecadação própria. O município de Águas Mornas apresentou, em 2013, seu maior índice de dependência, onde as transferências foram maiores que sua receita corrente líquida, mostrando que o ente foi totalmente financiado por transferências correntes neste ano.

MUNICIPIO	2014		
	% Dependência	População	Correlação
Águas Mornas	81,82%	6020	
Antônio Carlos	80,71%	8012	
Biguaçu	70,70%	63440	
Florianópolis	42,57%	461524	
Governador Celso Ramos	56,07%	13801	-0,81
Palhoça	52,96%	154244	
Santo Amaro da Imperatriz	69,54%	21572	
São José	56,37%	228561	
São Pedro de Alcântara	79,64%	5256	

Fonte: Os Autores

Tabela 5 – Correlação entre população e dependência no ano de 2012

O cálculo da correlação, entre população e índice de dependência, demonstrou que há uma correlação forte negativa entre as variáveis analisadas. Ou seja, quanto maior a

população de um município, ele provavelmente terá menos participação de transferências correntes no seu orçamento.

A tabela 6 apresenta a divisão das receitas dos municípios em transferências da União, do Estado e arrecadação própria, a fim de identificar a origem dos recursos durante o período estudado.

MUNICIPIO	2012			2013			2014		
	Transf. União	Transf. Estado	Arrecadação Própria*	Transf. União	Transf. Estado	Arrecadação Própria*	Transf. União	Transf. Estado	Arrecadação Própria*
Águas Mornas	8.412.272	3.966.571	2.521.294	8.942.925	4.392.961	1.947.425	9.304.494	4.747.454	3.122.891
Antônio Carlos	9.844.767	11.183.292	5.530.845	10.291.556	11.652.315,92	3.953.545	10.656.314	12.580.750	5.569.239
Biguaçu	47.643.187	46.886.578	38.258.940	52.575.011	46.230.564	33.209.355	55.784.436	45.446.091	41.980.520
Florianópolis	291.901.682	212.555.008	642.675.669	303.131.038	207.343.430	695.308.203	319.539.031	231.671.800	747.346.781
Governador Celso Ramos	15.499.395	4.083.258	14.705.132	16.057.249	4.254.423	15.199.988	18.568.000	4.790.584	18.302.164
Palhoça	89.110.280	52.240.319	125.383.759	106.950.110	57.774.167	135.556.876	114.060.462	70.288.689	164.110.736
Santo Amaro da Imperatriz	22.451.182	8.179.564	13.428.620	23.959.545	8.788.667	11.594.771	24.823.650	10.282.841	15.392.804
São José	133.860.681	114.057.669	182.752.964	145.087.055	121.150.328	178.191.490	149.162.348	129.252.461	215.531.030
São Pedro de Alcântara	7.729.551	3.160.190	3.375.008	8.324.342	3.306.392	2.352.176	8.527.298	3.436.359	3.058.663
Total	**626.452.997**	**456.312.449**	**1.028.632.230**	**675.318.831**	**464.893.247**	**1.077.313.830**	**710.426.031**	**512.497.029**	**1.214.414.827**

Nota: * compreende as receitas: Tributária, de Contribuições, Patrimonial, Agropecuária, Industrial, de Serviços e Outras Receitas Correntes.

Fonte: Adaptado dos demonstrativos extraídos dos entes.

Tabela 6 – Composição da Receita Corrente de 2012 a 2014

A tabela 6 demonstra a composição da receita corrente em percentuais. A divisão é a mesma da apresentada na tabela anterior. Pode-se observar que, a soma dos percentuais das transferências federais e estaduais, que formam as transferências correntes, são superiores ao percentual da receita própria.

MUNICIPIO	2012			2013			2014		
	Transf. União	Transf. Estado	Arrecadação Própria*	Transf. União	Transf. Estado	Arrecadação Própria*	Transf. União	Transf. Estado	Arrecadação Própria*
Águas Mornas	56,46%	26,62%	16,92%	58,51%	28,74%	12,74%	54,18%	27,64%	18,18%
Antônio Carlos	37,07%	42,11%	20,82%	39,74%	44,99%	15,27%	36,99%	43,67%	19,33%
Biguaçu	35,88%	35,31%	28,81%	39,83%	35,02%	25,16%	38,95%	31,73%	29,31%
Florianópolis	25,45%	18,53%	56,02%	25,14%	17,20%	57,66%	24,61%	17,84%	57,55%
Governador Celso Ramos	45,20%	11,91%	42,89%	45,22%	11,98%	42,80%	44,57%	11,50%	43,93%
Palhoça	33,41%	19,59%	47,01%	35,62%	19,24%	45,14%	32,73%	20,17%	47,10%
Santo Amaro da Imperatriz	50,96%	18,56%	30,48%	54,03%	19,82%	26,15%	49,16%	20,36%	30,48%
São José	31,08%	26,48%	42,43%	32,65%	27,26%	40,09%	30,20%	26,17%	43,63%
São Pedro de Alcântara	54,19%	22,15%	23,66%	59,53%	23,65%	16,82%	56,76%	22,88%	20,36%

Nota: * compreende as receitas: Tributária, de Contribuições, Patrimonial, Agropecuária, Industrial, de Serviços e Outras Receitas Correntes.

Fonte: Adaptado dos demonstrativos extraídos dos entes.

Tabela 7 – Composição da Receita Corrente de 2012 a 2014 (em percentuais)

A tabela 7 apresenta o percentual de participação das transferências e da receita própria dentro das receitas correntes dos municípios. Dentro das transferências, as que têm

maior percentual são as transferências da União. O único ente que apresentou o Estado como maior transferidor foi o município de Antônio Carlos. Os percentuais também não apresentaram grande variação durante os anos analisados.

Percebe-se uma elevada dependência de recursos intergovernamentais dentro dos municípios da Região da Grande Florianópolis, semelhante ao que foi identificado no estudo de Scur e Platt Neto (2011) dentro do município de Canela. A análise da correlação também permitiu afirmar o que Sousa e Arantes mencionaram em seu estudo, que a "dependência está estritamente ligada ao tamanho do município". (Sousa e Arantes, 2012).

Na análise das origens verifica-se um predomínio de transferências vindas do governo Federal, podendo ser devido ao fato de que ele é o nível central do governo, concentrando a arrecadação pra si, conforme apresentado por Nazareth (2015).

5 CONCLUSÕES

O estudo conseguiu identificar o grau de dependência das transferências correntes nos municípios da região da grande Florianópolis, entre os anos de 2012 a 2014, alcançando o objetivo proposto. Também foi demonstrado de onde provem esses recursos, se do Estado de Santa Catarina, do governo federal ou de arrecadação própria do município.

Observou-se uma elevada dependência de recursos intergovernamentais dentro dos municípios, exceto por Florianópolis, que apresentou a arrecadação própria como origem predominante de recursos. A média apresentada pelos municípios, que foi de 66,68%, se aproxima da média da dependência de recursos apresentada no município de Canela, que foi de 62,37%. Pode-se observar então, que a elevada dependência de recursos também ocorre em outras cidades do Brasil.

A análise de correlação entre o número de habitantes e o índice de dependência de transferências correntes demonstrou que, em 2014, havia uma correlação forte negativa, em que os municípios menos populosos são os que mais dependem dos recursos transferidos.

Dentro da composição das receitas, verificou-se como principal transferidor o governo federal, tendo como exceção o município de Antônio Carlos, que apresentou como principal transferidor o Estado de Santa Catarina.

Através do presente artigo, pode-se perceber que os municípios da Região Metropolitana de Florianópolis, em sua maioria, são dependentes das transferências correntes, um fato que tem influência relevante na gestão pública e no desenvolvimento da região. Torna-se necessário, assim, verificar o quanto esses recursos, vindos de outros entes, afetam a gestão pública e a autonomia do município. E, além disso, como afetam o desenvolvimento da região.

Para pesquisas futuras, recomenda-se que seja analisado o pacto da dependência desses recursos nas políticas públicas dos municípios, conforme proposto no artigo de Nazareth (2015), e que se aplique o mesmo procedimento metodológico em outras regiões, para uma possível comparação.

6 REFERÊNCIAS

BANCO CENTRAL DO BRASIL. (Org.). **Calculadora do Cidadão.** Disponível em: <https://www3.bcb.gov.br/CALCIDADAO/publico/exibirFormCorrecaoValores.do?method=exibirFormCorrecaoValores>. Acesso em: 10 abr. 2016.

BRASIL. **Lei n.º 4.320**, de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Leis/L4320.htm>. Acesso em: 26 nov. 2015.

Caixa Econômica Federal (CEF). **SISTEMA de Coleta de Dados Contábeis - SISTN: Contas Públicas.** Disponível em: <https://www.contaspublicas.caixa.gov.br/sistncon_internet/index.jsp>. Acesso em: 10 abr. 2016.

CFC - Conselho Federal de Contabilidade. Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.1, de 25 de novembro de 2008. Aprova a NBC T 16.1 – Conceituação, Objeto e Campo de Aplicação. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2008/001128>. Acesso em 25 nov. 2015.

CRUZ, Flávio da et al. **Comentários à Lei nº 4.320**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2003. 414 p.

FEDERAÇÃO CATARINENSE DE MUNICÍPIOS (FECAM). **Sistema de Indicadores de Desenvolvimento Municipal Sustentável.** Disponível em: <http://indicadores.fecam.org.br/>. Acesso em: 24 abr. 2016.

IBGE. **Cidades.** Disponível em: <http://cidades.ibge.gov.br/xtras/uf.php?lang=&coduf=42&search=santa-catarina>. Acesso em: 10 abr. 2016.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: Integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009. 230 p.

Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP). Aprovado pela Portaria STN n.º 700/2014 e pela Portaria STN/SOF n.º 1/2014. 6. ed. Brasília, DF, 2014. Disponível em: <https://www.tesouro.fazenda.gov.br/pt/ manuais-de-contabilidade>. Acesso em: 14 out. 2015.

MOTA, Francisco Glauber Lima. **Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Brasília: Cidade Gráfica e Editora, 2009. 656 p.

NAZARETH, Paula Alexandra Canas de Paiva. Descentralização Fiscal e Autonomia Municipal: elementos para o debate. **Revista Paranaense de Desenvolvimento**, Curitiba, v. 36, n. 128, p.117-132, 2015. Disponível em: <http://www.ipardes.pr.gov.br/ojs/index.php/revistaparanaense/article/view/703/947>. Acesso em: 15 set. 2015.

PLATT NETO (2015a), Orion Augusto. **Contabilidade Pública: atualizada e focada**. Livro didático da Disciplina Contabilidade Pública II do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 14. Ed. (rev. e atual. - semestre 2015/2). Florianópolis: Edição do autor, 2015.

PLATT NETO (2015b), Orion Augusto. **Planejamento e orçamento público**. Material didático (slides) da Disciplina Contabilidade Pública I. Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). 10. ed. Florianópolis: Edição do autor, 2015.

Prefeitura Municipal de Antônio Carlos. **Portal Transparência.** Disponível em: < http://e-gov.betha.com.br/transparencia/01020-001/recursos.faces>. Acesso em: 05 abr. 2016.

Prefeitura Municipal de Florianópolis (PMF). **Portal Transparência - Balanço e Responsabilidade Fiscal.** Disponível em: <http://www.pmf.sc.gov.br/transparencia/index.php?pagina=responsabilidadefiscal&menu=4>. Acesso em: 01 abr. 2016.

SANTA CATARINA. Santur. Secretaria de Estado de Turismo (Org.). **Grande Florianópolis.** Disponível em: <http://turismo.sc.gov.br/destinos/grande-florianopolis/>. Acesso em: 10 abr. 2016.

SCUR, R. B.; PLATT NETO, O. A. Diagnóstico da dependência dos repasses federais e estaduais no município de Canela – RS. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 29, p. 53-68, 2011. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/33337/diagnostico-da-dependencia-dos-repasses-federai--->. Acesso em: 14 set. 2015.

Secretária do Tesouro Nacional (STN). **Sistema de Informações Contábeis e Fiscais do Setor Público Brasileiro.** Disponível em: <https://siconfi.tesouro.gov.br/siconfi/pages/public/consulta_finbra/finbra_list.jsf>. Acesso em: 20 out. 2015.

SOUSA, Ana Léia Ribeiro de; ARANTES, Emerson Clayton. FPM: IMPORTÂNCIA, DEPENDÊNCIA E O IMPACTO DAS REDUÇÕES PARA O MUNICÍPIO DE BOA VISTA-RR - Uma análise do período de 2001 a 2011. **Revista de Administração de Roraima**, Boa Vista, v. 2, n. 2, p.51-69, 2012. Disponível em: <http://revista.ufrr.br/index.php/adminrr/article/view/1138/899>. Acesso em: 15 set. 2015.

TCE/SC - Tribunal de Contas do Estado de Santa Catarina. **Controle Público e Cidadania**. 3. ed. Florianópolis. TCE/SC, 2003. Disponível em: <http://www.tce.sc.gov.br/sites/default/files/controle_publico.pdf>. Acesso em 26 nov. 2015.

Aplicação do *Balanced Scorecard* em uma instituição de ensino: estudo de caso em um Instituto Federal de Santa Catarina

Mariana da Silveira (mariana.dasilveira1@gmail.com)
Mestranda em Contabilidade pela UFSC

Sérgio Murilo Petri (smpetri@gmail.com)
Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC

Resumo:
Este trabalho tem como objetivo aplicar a ferramenta de avaliação de desempenho *Balanced Scorecard* (BSC) no Instituto Federal Catarinense, no âmbito do Campus Araquari. Este estudo é uma pesquisa-ação com objetivo descritivo, no qual a definição do portfólio bibliográfico ocorreu com a utilização da metodologia *Proknow-C*, bem como foram utilizados livros e outros artigos relacionados ao tema. Partindo dos objetivos estratégicos pré-elaborados no planejamento estratégico e após entrevistas com os gestores, elaborou-se o painel de desempenho do BSC que dará subsídio para os gestores acompanharem a realização dos objetivos estratégicos em relação às metas propostas. Por meio do estudo, observou-se que o BSC pode ser considerado como uma promissora ferramenta para a avaliação de desempenho de instituições de ensino e constatou-se que dos sete objetivos estratégicos analisados, apenas um não atingiu 50% da meta, que é implantar até o final de 2017.

Palavras-chave: Balanced Scorecard, Avaliação de Desempenho, Educação Pública, Planejamento Estratégico, Instituições de Ensino.

Application of Balanced Scorecard in an educational institution: a case study in a Federal Institute of Santa Catarina

Abstract:
This work aims to apply the performance assessment tool Balanced Scorecard (BSC) at the Federal Institute of Santa Catarina, in the Campus Araquari. This study is an action research with descriptive purpose, in which the definition of bibliographic portfolio occurred with the use of Proknow-C methodology and were used books and other items related to the topic. Starting from the pre-designed strategic objectives in the strategic planning and after interviews with managers, elaborated the BSC performance dashboard that will give allowance for managers monitor the achievement of strategic objectives in relation to the proposed goals. Through the study, it was observed that the BSC can be considered a promising tool for evaluating educational institutions performance and it was found that the seven major goals analyzed, only one did not reach 50% of target, it is to deploy until the end of 2017.

Key-words: Balanced Scorecard, Performance Evaluation, Public Education, Strategic Planning, Education Institutions.

1. INTRODUÇÃO

Os Institutos Federais de Educação, Ciência e Tecnologia foram criados por meio da Lei nº 11.892, de 29 de Dezembro de 2008, e integram a Rede Federal de Educação Profissional e Tecnológica. Com a recente expansão da Rede Federal, que teve 214 instituições entregues entre 2003 e 2010 (BRASIL, 2016), e com o reconhecimento e a visibilidade alcançados, aumentaram as cobranças, tanto do governo quanto da sociedade, e a necessidade de planejar suas ações institucionais para direcionar os rumos das Instituições nos próximos anos.

Neste sentido, o Instituto Federal Catarinense (IFC) formou no final de 2012 uma equipe organizadora para elaborar a primeira edição do seu planejamento estratégico e, em 30 de dezembro de 2014, tornou público o Planejamento Estratégico 2013-2017. No planejamento definiu-se a estratégia global do IFC para os cinco anos seguintes, representada por um conjunto de objetivos estratégicos que descrevem como a instituição pretende cumprir sua missão institucional e alcançar sua visão de futuro, direcionando o comportamento e o desempenho do IFC (INSTITUTO FEDERAL CATARINENSE, 2014).

No entanto, para obter sucesso, é importante fazer um acompanhamento contínuo do plano. Em um estudo sobre o impacto da avaliação de desempenho no planejamento estratégico, Tapynos, Dyson e Meadows (2005) relatam que a avaliação de desempenho revelou ter influência significativa no apoio à consecução dos objetivos de uma organização e da eficácia e eficiência de seu processo de planejamento estratégico.

Uma das ferramentas de avaliação de desempenho que é amplamente utilizada por empresas do setor privado e possui recentes estudos sobre sua aplicação em instituições de ensino públicas e privadas é o *Balance Scorecard* (BSC). Desenvolvido por Kaplan e Norton (1992), o BSC busca alinhar o planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa.

Deste modo, considerando o pressuposto do BSC como ferramenta de avaliação de desempenho, o problema a ser solucionado pela presente pesquisa consiste em: Como seria estruturado o painel estratégico do Instituto Federal Catarinense – Campus Araquari utilizando o modelo do *Balanced Scorecard*?

Dentre as razões que justificam a realização deste estudo, destacam-se a realização do acompanhamento do planejamento estratégico do IFC para verificar a atual situação das metas propostas, e a colaboração com a literatura na área de avaliação de desempenho utilizando *Balance Scorecard* em instituições públicas de ensino.

A estrutura do presente estudo é composta pela introdução; referencial teórico, que aborda conceitos sobre planejamento estratégico, avaliação de desempenho e BSC; a metodologia de pesquisa, que apresenta os procedimentos metodológicos utilizados; os resultados; as considerações finais e, por fim, as referências bibliográficas utilizadas.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, serão abordados os conceitos chaves sobre Planejamento Estratégico no Setor Público, Avaliação de Desempenho e BSC com sua aplicação em Instituições de Ensino.

2.1. Planejamento Estratégico no Setor Público

Planejar estrategicamente consiste em combinar as oportunidades oferecidas pelo ambiente externo às condições internas da empresa, identificando e destacando os pontos fortes e fazendo com que os pontos fracos não prejudiquem, de modo a satisfazer seus objetivos futuros.

Segundo Tapynos, Dyson e Meadows (2005), planejamento estratégico é o conjunto de processos adotados visando desenvolver uma série de estratégias que contribuirão para ter êxito na direção organizacional.

Em relação à administração pública, uma característica específica do planejamento estratégico e gestão estratégica é a necessidade de se adaptar ao ambiente burocrático e a influências políticas, mas isso não significa ignorar os elementos de gestão estratégica (PŮČEK; ŠPAČEK, 2014).

Devido à ausência de competitividade e de outras formas de se mensurar desempenho, a percepção e o senso de utilidade de adoção do Planejamento Estratégico, como usualmente aplicado em ambientes competitivos, podem ser diferentes. Neste sentido, a utilização de Planejamento Estratégico (PE) no setor público é mais recente que na esfera privada, e, nos últimos anos, seu uso vem crescendo gradualmente (PEREIRA, 2006 *apud* SILVA; GONÇALVES, 2011).

Giacobbo (1997 *apud* SILVA; GONÇALVES, 2011), pesquisando sobre a motivação de organizações públicas para implementação de Planejamento Estratégico, apontou como um dos motivos acabar com a descontinuidade administrativa gerada pela troca da administração. Em vários órgãos públicos, a troca de gestão acarreta a falta de continuidade nos projetos em andamento, gerando assim desperdício de dinheiro público.

2.2. Avaliação de Desempenho

Por meio da adoção de um sistema de avaliação de desempenho, é possível fazer um acompanhamento do plano, verificando se os objetivos propostos no planejamento estratégico estão sendo atingidos. Portanto, avaliação de desempenho refere-se ao conjunto de ações postas em prática para mensurar o quanto uma organização está atingindo os seus objetivos pré-determinados (AMARATUNGA; BALDRY; MARJAN, 2001 *apud* ALBOUSHRA; SHAHBUDIN; ABDALLA, 2015).

Em uma pesquisa realizada por Tapynos, Dyson e Meadows (2005), onde investigavam o impacto da avaliação de desempenho no planejamento estratégico, uma das conclusões mais importantes determinou que a medição de desempenho se destaca como um dos os fatores-chave para o PE. Para os autores, isto tem um valor duplo, pois, em primeiro lugar, reforça os argumentos que os sistemas de medição de desempenho têm um papel crítico na tradução estratégia em ação (KAPLAN; NORTON, 1996 *apud* TAPYNOS; DYSON; MEADOWS, 2005); e em segundo lugar, ele mostra que a medição de desempenho tem um papel de apoio no desenvolvimento de estratégias (TAPYNOS; DYSON; MEADOWS, 2005).

Para Neely (2005 *apud* FRANCESCHINI; TURINA, 2013), um Sistema de Medição de Desempenho pode perder sua eficácia ao longo do tempo se não for reformulado para melhor atender novas demandas ambientais e organizacionais. A reformulação é um processo básico relacionado à medição de desempenho. Deve ser estabelecido como uma

funcionalidade embutida no sistema de gestão estratégica (LIMA; COSTA; ANGELIS, 2008 *apud* FRANCESCHINI; TURINA, 2013).

A necessidade de as organizações alinharem suas estratégias com os seus sistemas de medição de desempenho está bem estabelecido na literatura (DYSON, 2000; MCADAM; BAILIE, 2002 *apud* TAPYNOS; DYSON; MEADOWS, 2005). Com isso, um grande número de estruturas integradas tem sido desenvolvido como o *Balanced Scorecard*, o *Performance Prism*, o *Performance Pyramid*, o *Integrated Performance Measurement System* e a *Cambridge Performance Measurement Methodology* (TAPYNOS; DYSON; MEADOWS, 2005).

2.3. *Balanced Scorecard* e Sua Aplicação em Instituições de Ensino

Desenvolvido por Kaplan e Norton (1992), o *Balanced Scorecard* (BSC) busca alinhar o planejamento estratégico com as ações operacionais da empresa, ou seja, alinhar todos objetivos da alta administração, diretoria, gerências e chão de fábrica, buscando uma visão abrangente de toda a organização (YU; HAMID; IJAB, 2009 *apud* MATOS; PETRI, 2015).

Tradicionalmente utilizado por empresas que visam o lucro, o uso do BSC vem se popularizando em outras áreas. A sua aplicação em instituições de ensino superior (IES) públicas e privadas foi tema de diversas pesquisas recentes (PAPENHAUSEN; EINSTEIN, 2006; UMASHANKAR; DUTTA, 2007; PHILBIN, 2011; WU; LIN; CHANG, 2011; ZANGOUEINEZHAD; MOSHABAKI, 2011; SCHOBEL; SCHOLEY, 2012; SAYED, 2013; AL-HOSAINI; SOFIAN, 2015; HLADCHENKO, 2015).

Philbin (2011) relata os benefícios decorrentes da utilização do BSC em IES, que são: (i) Acesso a uma fonte central de dados e informações que anteriormente eram localizados em áreas dispersas em toda a instituição; (ii) Os relatórios *Scorecard* fornecem informações específicas sobre o desenvolvimento da instituição, capacidade de pesquisa e ensino, e estas informações contribuem para uma melhor tomada de decisão, como por exemplo, sobre quais cursos de formação desenvolver no futuro; (iii) Identificação do valor monetário de alavancagem financeira, que é utilizado pelos financiadores da instituição para justificar o valor do seu investimento; (iv) A capacidade de monitorar e medir o desempenho da instituição sistemicamente, que inclui considerações de finanças, desenvolvimento de pessoas, a capacidade da instituição e produção de pesquisas, contribui para a sustentabilidade da instituição mediante a identificação de resultados tangíveis e evidências para apoiar o caso de negócio da instituição.

Ah-Hosaini e Sofian (2015) analisaram a utilização do BSC em IES, a fim de identificar as perspectivas mais adequadas para avaliar o desempenho das instituições. Embora, as quatro perspectivas convencionais sejam: financeira, clientes, processos internos e aprendizado e crescimento, os resultados deste trabalho indicam que as universidades e instituições de ensino superior como organizações sem fins lucrativos podem aplicar outras perspectivas não financeiras, tais como a participação da comunidade, inovação, parceria estratégica e excelência da investigação científica.

Para Hladchenko (2015), A aplicação do BSC no processo de gestão estratégica de IES contribui para a transparência da implementação da estratégia em diferentes fases do processo e em diferentes níveis da organização. No entanto, apesar de todas as suas vantagens, o BSC não é amplamente utilizado no processo de gestão estratégica de IES devido ao fato de os gestores das universidades não terem experiência e habilidades no

desenvolvimento desta ferramenta. Apesar de ser difícil e de desenvolvimento demorado, o BSC é uma ferramenta eficiente de gestão estratégica que cria um alinhamento entre todos os elementos da estratégia da IES, fazendo o processo de implementação de fácil percepção para os membros da universidade, transparente e mensurável. As perspectivas do BSC dão a oportunidade de desenvolver um equilíbrio entre todos os processos internos e externos, que são fatores na base da estratégia da IES.

2.4. Pesquisas Similares

Apresenta-se abaixo, Quadro 1, estudos similares que propuseram a aplicação do *balanced scorecard* em instituições de ensino.

Destes trabalhos apresentados no Quadro 1, destaca-se o estudo de Farias et al. (2012) por apresentar os objetivos estratégicos e indicadores para perspectiva processos internos para uma Instituição Federal de Ensino. Além deste, ressalta-se o trabalho de Martins (2015) que propôs um mapa estratégico na forma do BSC para uma Universidade Estadual que, de certa forma, apresenta similaridades.

Autor (ano)	**Objetivo**	**Resultado**	**Instrumento de Pesquisa**
Martins (2015)	Apresentar uma proposição de um mapa estratégico na forma do *Balanced Scorecard* para a Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE.	Proposição de um total de 05 perspectivas: Educacional, Financeira, Sociedade, Aprendizado e Crescimento e Processos Internos, distribuídos nestas perspectivas, 16 objetivos estratégicos e 30 indicadores estratégicos.	A coleta de dados foi realizada em agosto/2013, com a análise de dados secundários, a utilização do Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI) de 2007, Relatório Anual das Atividades da Unioeste, exercícios de 2007 a 2010, Projeto Político Pedagógico Institucional de 2007, Planejamento Institucional da Unioeste de 2007, Planejamento Estratégico Participativo de 2007, Relatório de Atividades 2012 e organogramas da Unioeste (Reitoria e Campis).
Ulyssea et. al (2013)	Propor um modelo para a gestão estratégica organizacional a uma Instituição de Ensino Superior, por meio da estruturação de um *Balanced Scorecard* (BSC).	Os resultados da pesquisa indicam que: (i) as estratégias da instituição estão traduzidas em iniciativas e ações, por meio da ferramenta BSC; (ii) a instituição traduziu os objetivos estratégicos do Plano de Desenvolvimento Institucional em metas operacionais e (iii) o mapeamento da instituição desenvolvido por meio da metodologia BSC gerou uma visão holística e alinhada das estratégias desdobrando-as até seu nível operacional.	Para a elaboração do trabalho observou-se e coletou-se informações consideradas de fundamental importância para a IES, a fim de estruturar o modelo de ferramenta gerencial, de acordo com a realidade da organização. Fez-se uso, ainda, do método de pesquisa observacional.
Farias et al. (2012)	Proposição de um mapa estratégico como ferramenta de comunicação	Com relação aos resultados, o mapa proposto se desdobrou em	Análise do Planejamento Institucional 2011/2012; Entrevistas com os servidores ligados ao Planejamento

	da estratégia no âmbito de uma Instituição de Ensino Público Federal.	cinco perspectivas, explicadas por 17 objetivos estratégicos. Para atender às especificidades da organização em estudo, foram realizadas adaptações na perspectiva clientes, alterada para alunos/sociedade, perspectiva financeira, substituída pela perspectiva orçamentária e foi incluída a perspectiva da responsabilidade social.	Institucional, essas entrevistas tiveram por objetivo obter informações mais completas acerca do que os envolvidos sabem, acreditam, sentem e esperam a respeito da situação em estudo.
Dalfovo e Lima (2009)	Apresentar um estudo e viabilidade para Implantação do BSC em uma Instituição de Ensino Superior, como um Observatório da Educação.	Como resultado implantou-se o BSC na IES, e com isso, pôde-se ter uma visão macro dos indicadores de desempenho dos cursos de pós-graduação em nível lato sensu.	O estudo foi realizado em etapas, sendo a primeira caracterizada pela pesquisa bibliográfica, que proporcionou aprofundamento na questão teórica dos métodos de medição de desempenho, em especial o BSC. Concomitante a este processo ocorreu a pesquisa documental e descritiva, por meio do levantamento das ementas das disciplinas das Pós-Graduações analisadas e a montagem de questionário de avaliação. O questionário aplicado limitou-se a questões internas da IES, sendo assim, não foram apresentadas as características, processos de lançamento e conteúdo.
Costa e Scare (2007)	O trabalho teve como objetivo compreender a aplicabilidade de uma ferramenta como o Balanced Scorecard em uma Organização Estudantil Universitária, por meio de um estudo de caso na organização não-governamental AIESEC.	A aplicação da ferramenta demonstrou-se de crucial importância para a evolução da organização a partir do momento que busca adaptar a visão tradicional para perspectivas inovadoras como: Impacto, Viabilizadores, Membros, Processos e Parceiros. Além disso, fornece suporte para a implantação de novos escritórios, serve como ferramenta de motivação dos alunos envolvidos e principalmente articula, comunica e traduz a estratégia desenhada em âmbito nacional e internacional para os diversos escritórios, gerando assim coesão entre eles.	Neste estudo foram utilizadas diversas fontes de informação como, por exemplo, o levantamento de documentos e arquivos, a realização de entrevistas com roteiro semiestruturado e a observação participante por um dos autores no período de outubro de 2006 a abril de 2007.

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 1: Pesquisas Similares

A partir dos estudos encontrados na literatura que descrevem o processo de implantação do BSC em instituições de ensino, deseja-se elaborar um BSC para o Instituto Federal de Catarinense.

3. METODOLOGIA

Nesta seção é descrita a caracterização da pesquisa, relatados os procedimentos metodológicos utilizados para o desenvolvimento do referencial teórico e os instrumentos para a coleta de dados.

3.1. Caracterização da Pesquisa

Este trabalho pode ser classificado como pesquisa ação, devido à efetiva participação dos pesquisadores, com objetivo de descrever as etapas para elaboração do painel de desempenho no Instituto Federal Catarinense.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é classificada como descritiva, tendo em vista a descrição do processo de aplicação do *Balanced Scorecard* na instituição objeto de estudo (BEUREN, 2006).

Em relação à abordagem do problema, enquadra-se como qualitativa, pois é contextual e interpretativa, captando os dados a partir da visão dos participantes (GRAY, 2012).

3.2. Procedimentos para o Desenvolvimento do Referencial Teórico

O portfólio bibliográfico para a elaboração da fundamentação teórica foi desenvolvido com base na metodologia *Knowledge Development Process-Constructivist (Proknow-C*), proposto por Ensslin e Ensslin (2007) e Ensslin et al. (2010). Assim, na data de 12 de janeiro de 2016, foram realizadas buscas nos bancos de dados SCOPUS, SIENCEDIRECT E PROQUEST, disponibilizados na base de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (CAPES), de artigos relacionados à área de Ciências Sociais Aplicadas, publicados no período de 2000 a 2016.

Para isso, foram estabelecidos dois eixos de pesquisa, utilizando as combinações de palavras a seguir: Eixo 1: "*balanced scorecard*", "*performance measurement*" e "*public education*" e Eixo 2: "*balanced scorecard*", "*strategic planning*" e *university.* Deste modo, foram encontrados 2.446 artigos em conformidade com os quesitos até aqui estabelecidos.

Após a realização do teste de aderência das palavras-chave, que não trouxe novas palavras, foi realizada a filtragem do banco de artigos quanto à redundância no *software* de gerenciamento bibliográfico *Endnote,* sendo excluídas 206 publicações duplicadas e publicações em séries, que acabaram sendo importadas mesmo com os filtros estabelecidos nas bases de dados. Em seguida foram excluídos 2.385 artigos cujos títulos não estavam alinhados ao tema da pesquisa. Em seguida foi realizado o filtro dos artigos quanto ao reconhecimento científico. Para isso, foi considerado com reconhecimento científico o artigo com 10 citações ou mais. Logo, obteve-se 33 artigos com reconhecimento confirmado (repositório K) e 28 com reconhecimento ainda não confirmado (repositório P). Após a leitura

de todos os resumos dos artigos do repositório K, foram eliminados 7 artigos que não estavam alinhados, criando o repositório A, e identificados 51 autores, criando o banco de autores. Dos artigos do repositório P, apenas 1 dos artigos que haviam sido publicados há mais de 2 anos estava no banco de autores e 9 eram recentes, publicados a menos de dois anos. Após a leitura destes 10 artigos, verificou-se que 8 estavam alinhados com o tema e criou-se o banco de artigos aceitos na reanálise (repositório B). Com a fusão dos repositórios A e B criou-se o repositório C com 34 artigos. Destes, 9 não estavam disponíveis na íntegra. Foi realizada a leitura dos 25 artigos restantes e constatou-se que 19 estavam alinhados, tendo assim os artigos do Portfólio Bibliográfico.

Entretanto, de forma complementar, outros artigos e livros relacionados ao tema e que se enquadravam com o tema desta pesquisa também foram utilizados para agregar valor ao objetivo deste trabalho.

3.3. Instrumento para Coleta dos Dados

Dos dados utilizados para a aplicação do BSC, os objetivos estratégicos foram retirados do Mapa Estratégico elaborado pela Instituição, conforme Planejamento Estratégico 2013/2017. Para a realização deste estudo, foi utilizada apenas a perspectiva de Processos Internos – Eficiência Operacional. O estudo limitou-se ao Campus Araquari.

A coleta dos demais dados foi realizada por meio de entrevistas com o Coordenador Geral de Administração e Finanças, na ocasião, substituindo o Diretor de Administração Planejamento, com a Diretora de Desenvolvimento Educacional, com o Coordenador Geral de Ensino e com a Coordenadora de Comunicação e Eventos. Foram apresentados os objetivos estratégicos abordados neste estudo para verificar quais as metas e situação atual destes, os indicadores de desempenho, e foi questionado sobre as iniciativas para atingimento das metas.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Partindo do Mapa Estratégico elaborado como parte do Planejamento Estratégico do IFC, deu-se início a elaboração do painel de desempenho para que se possa acompanhar e mensurar o desempenho do IFC por meio dos indicadores.

4.1. Apresentação dos Dados

O Mapa Estratégico do IFC agrupa todas as informações do PE e representa a articulação entre Valores, Missão, Visão e Objetivos Estratégicos em três perspectivas: Atuação Institucional; Processos Internos e Recursos.

A perspectiva Processos Internos, objeto deste estudo, retrata os processos prioritários nos quais o IFC deverá buscar excelência e concentrar esforços a fim de alcançar os objetivos. Os objetivos de Eficiência Operacional estão voltados para o aperfeiçoamento dos processos existentes e para identificação de estratégias que influenciem positivamente nos resultados da instituição (IFC, 2014).

Com os objetivos estratégicos pré-determinados pelo PE, partiu-se para a definição dos indicadores de desempenho. Segundo Ferreira, Cassiolato e Gonzalez (2009 *apud* UCHOA, 2013, p. 7):

> O indicador é uma medida, de ordem quantitativa ou qualitativa, dotada de significado particular e utilizada para organizar e captar as informações relevantes dos elementos que compõem o objeto da observação. É um recurso metodológico que informa empiricamente sobre a evolução do aspecto observado.

As definições das metas, da situação atual e das iniciativas foram determinadas conforme a percepção dos gestores do Campus Araquari e da estimativa de realização destes objetivos no Campus, bem como dos meios para que estes objetivos sejam alcançados.

Com a consolidação das informações obtidas por meio das entrevistas, foi elaborado o painel de desempenho da instituição, conforme segue: no painel de desempenho (Quadro 1), que está disposto em 5 colunas, é possível visualizar os objetivos estratégicos (coluna 1) e os seus correspondentes indicadores de desempenho (coluna 2), a meta da instituição (coluna 3) e sua situação atual (coluna 4), bem como as iniciativas que contribuirão para o alcance da meta (coluna 5).

Objetivos estratégicos	**Indicadores**	**Metas**	**Situação atual**	**Iniciativas**
Criar programa para melhorar a eficiência da Gestão de Compras	• Número de pregões realizados; • Número de adesão a atas de registro de preço; • Número de compras compartilhadas com os demais Campi; • Número de dispensas de licitação realizadas.	Conclusão até Dez/2017	60% da meta	• Criação de planilha com toda a movimentação do processo de compras, disponibilizada em rede, facilitando a visualização e a busca de informações por parte dos gestores; • Incentivar as compras compartilhadas entre os Campi, onde determinado Campus será responsável pela aquisição de um tipo de material específico, e os demais adeririam ao pregão, evitando fazer dois pregões para o mesmo tipo de item em Campi diferentes.
Criar critérios de gestão a fim de agilizar a execução orçamentária e financeira	• Número de critérios criados; • Número de reuniões de gestão realizadas.	Conclusão até Dez/2017	60% da meta	• Elaboração de planilha de controle mensal de emissão de empenhos, que possibilita ao final saber quanto um determinado setor gastou; • Elaboração de planilha para planejar as despesas do ano seguinte.
Criar manuais e fluxos de trabalho no IFC	• Número de manuais produzidos; • Número de setores abrangidos.	Conclusão até Dez/2017	40% da meta	• Fazer o mapeamento das atividades dos setores; • Criar grupos de trabalho para elaborar os manuais.

Criar programa para diagnosticar, avaliar e otimizar a distribuição de aulas, disciplinas e atividades por área de conhecimento	• Percentual de área de conhecimento abrangidas.	Conclusão até Dez/2017	50% da meta	• Aquisição de Sistema Integrado de Gestão Acadêmica que irá fornecer informações para as otimizações; • Cadastro dos dados no novo sistema; • Distribuição de disciplinas por área a fim, e não por curso.
Desenvolver mecanismos para melhorar a distribuição da carga horária de professores entre ensino, pesquisa e extensão	• Número de mecanismos criados; • Percentual de professores abrangidos.	Conclusão até Dez/2017	50% da meta	• Reformulação da normativa docente que regulamenta a distribuição entre aula, pesquisa e extensão; • Criação de regulamentação específica para área de pesquisa; • Criação de regulamentação específica para área de extensão.
Instituir política de comunicação	• Número de solicitações on-line; • Número de políticas criadas.	Manter o resultado de 2015	100%	• Revisão frequente das ferramentas criadas no site, para que todas as solicitações sejam feitas on-line; • Revisão frequente das normativas criadas para padronizar o uso da "marca IFC" em redes sociais e assinatura de e-mails institucionais.
Implantar e consolidar as Coordenações de Comunicação, normatizando e formando equipes com profissionais da área	• Número de normativas emitidas	Manter o resultado de 2015	100%	• Trabalho em conjunto com as coordenações de comunicação dos demais Campi para padronizar as ações.

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2: Painel de Desempenho

Ao final da elaboração do painel, é possível verificar a situação atual da realização dos objetivos estratégicos pré-determinados no PE. Por meio do painel os gestores poderão fazer o acompanhamento dos objetivos, fazendo ajustes nas iniciativas caso as metas não estejam sendo atingidas.

4.2. Análise dos Resultados

O mapa estratégico apresentado no planejamento estratégico do IFC divide-se em 3 perspectivas: Atuação Institucional, Processos Internos e Recursos. Para a elaboração do painel de desempenho os objetivos estratégicos foram extraídos do mapa apresentado no PE,

sendo analisada apenas a perspectiva Processos Internos, e os indicadores estratégicos elaborados por meio de entrevistas com os gestores.

Frente aos trabalhos similares encontrados, apresentados na seção 2.4 (página 8), percebe-se que objetivos estratégicos e alguns indicadores da perspectiva processos internos do IFC relacionados a políticas de comunicação estão alinhados com os apresentados nos estudos anteriores em instituições públicas de ensino.

Em seu estudo sobre a proposição de um mapa estratégico na forma do BSC para uma universidade estadual do Paraná, Martins (2015) descreve que a perspectiva processos internos apresentou os seguintes objetivos estratégicos e respectivos indicadores: Melhoria dos Indicadores de notas da CAPES: Indicadores de notas CAPES por programa de pós-graduação; Comunicação, Adequação e avaliação contínua institucional: Ouvidoria para docentes, discentes e agentes universitários; Viabilidade de ampliação de vagas nos cursos existentes, Viabilidade de novos cursos nos campis e Revisão das grades dos cursos de graduação; Incentivo a servidores e docentes: Percepção dos incentivos aos servidores.

No estudo realizado por Freitas et al. (2012), que propuseram de um mapa estratégico como ferramenta de comunicação da estratégia em uma Instituição de Ensino Público Federal de Santa Catarina, a perspectiva processos internos também apresentou 4 objetivos estratégicos, que são apresentados a seguir com seus respectivos indicadores: Ampliar e manter melhorias nos campi: Cronograma físico/financeiro das obras/licitações realizadas e empresas contratadas, Execução das obras conforme cronograma físico/financeiro; Melhorar o fluxo informacional do IF-SC: Índice de satisfação dos usuários internos em relação ao site e à intranet, Percentual de servidores capacitados; Desenvolver e implantar os sistemas gerenciais: Percentual de sistemas implantados; Estruturar a diretoria de administração e descentralizar as atividades: Número de setores implantados, número de atividades executadas nos campi.

Com a elaboração do painel, é possível verificar a situação atual do desempenho da instituição, em relação aos objetivos estratégicos pré-determinados no mapa. Por meio do painel os gestores poderão fazer o acompanhamento dos objetivos, fazendo ajustes nas iniciativas caso as metas não estejam sendo atingidas. Com isso, considera-se que este trabalho avançou em relação ao tema de BSC em instituições de ensino.

5. CONCLUSÃO

Planejar estrategicamente objetiva direcionar os rumos da instituição e dar a ela sustentabilidade apontando para respostas de questões fundamentais como: Onde estamos? Onde queremos chegar?

Entretanto, os resultados serão mais factíveis na medida em que o processo tenha monitoramento contínuo e integrado, utilizando-se a legitimação constante dos indicadores, das metas e da relevância atribuída a cada um deles. O sucesso do Planejamento depende da capacidade de execução do que foi planejado, e deve contar com o comprometimento de todos.

Deste modo, o gestor deve se valer de ferramentas para avaliar o desempenho da instituição e, dentre os vários métodos de avaliação, destaca-se o *Balanced Scorecard* (BSC), desenvolvido no início da década de 1990 por Kaplan e Norton, que utilizaram os indicadores de desempenho para informar os motivos de sucesso atual e futuro da empresa a fim de alcançar as metas traçadas.

Para a implementação do BSC na instituição em estudo, partiu-se do mapa estratégico extraído do Planejamento Estratégico 2013-2017 da instituição. Após entrevistas com gestores, definiu-se os indicadores, as metas, a situação atual e as iniciativas, possibilitando assim, a construção do painel de desempenho do *Balanced Scorecard*.

Por meio das entrevistas, foi possível constatar que a estratégia não foi amplamente divulgada para os Campi pela Reitoria e que não estão sendo elaborados anualmente os planejamentos táticos e estratégicos, conforme sugerido no PE.

Com a elaboração do painel de desempenho, constatou-se que a maior parte dos objetivos já alcançou 50% ou mais da meta, destacando-se apenas o objetivo de **criar manuais e fluxos de trabalho no IFC** que atingiu apenas 40%.

Desta forma, o objetivo do estudo foi alcançado ao descrever as etapas para a aplicação do *Balanced Scorecard* no Instituto Federal Catarinense. No campo teórico este artigo contribui para o desenvolvimento de outros estudos na área de avaliação de desempenho, e pode ser aplicado nas outras perspectivas do mapa estratégico, em outros Campi do IFC ou em demais instituições de ensino.

REFERÊNCIAS

AL-HOSAINI, F. F.; SOFIAN, S. **A review of balanced scorecard framework in higher education institution (HEIs)**. International Review of Management and Marketing, v. 5, n. 1, p. 26-35, 2015. Disponível em: <http://www.econjournals.com/index.php/irmm/article/view/1055/pdf.> Acesso em 12 de janeiro 2016.

ALBOUSHRA, M. A.; SHAHBUDIN, A. S. M.; ABDALLA, Y. A. **Understanding Challenges of Performance Measurement in a Public University:** Evidence from Sudan. Asian Social Science, v. 11, n. 15, p. p10. 2015. Disponível em: <http://ccsenet.org/journal/index.php/ass/article/view/40854>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** Teoria e Prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BRASIL. Lei nº 11.892, de 29 de dezembro de 2008. Institui a Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica, cria os Institutos Federais de Educação Ciência e Tecnologia, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11892.htm>. Acesso em12 de janeiro 2016.

BRASIL. Ministério da Educação. Expansão da Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica. Disponível em: <http://redefederal.mec.gov.br/expansao-da-rede-federal>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

COSTA, R. C.; SCARE, R. F. ***Balanced Scorecard*** **na Gestão de uma Organização Estudantil Universitária:** O Estudo de Caso AIESEC. Anais do EnANPAD, Rio de Janeiro, RJ, Brasil, 31, 2007.

DALFOVO, O., & LIMA, M. P. **Estudo para implantação do Balanced Scorecard em uma IES como um observatório da educação.** Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ, 14(3), 60-77, 2009. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/33/estudo-para-implantacao-do-balanced-scorecard-em-uma-ies-como-um-obervatorio-da-educacao>. Acesso em: 28 de fevereiro 2016

ENSSLIN, L., ENSSLIN, S.R. **Material didático apresentado na Disciplina:** Avaliação de Desempenho do Programa de Pós-graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2007.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R., LACERDA, R. T. O., TASCA, J. E. **ProKnow-C, Knowledge Development Process – Constructivist:** processo técnico com patente de registro pendente junto ao INPI. Brasil: [s.n.], 2010.

FARIAS, S.; NUNES, G. S. F.; LYRIO, M.; LUNKES, R. J. **O desenvolvimento de um mapa estratégico como ferramenta para comunicação da estratégia em uma Instituição Pública Federal de Ensino de Santa Catarina.** Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 12, 2012.

FRANCESCHINI, F.; TURINA, E. **Quality improvement and redesign of performance measurement systems:** an application to the academic field. Quality & Quantity, v. 47, n. 1, p. 465-483, 2013. Disponível em: <http://link-springer-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/article/10.1007%2Fs11135-011-9530-1>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

GRAY, D. E. **Pesquisa no mundo real.** Tradução: Roberto Cataldo Costa, v. 2, p. 60-83, 2012.

HLADCHENKO, M. **Balanced Scorecard–a strategic management system of the higher education institution.** International Journal of Educational Management, v. 29, n. 2, p. 167-176, 2015. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/IJEM-11-2013-0164>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

INSTITUTO FEDERAL CATARINENSE – IFC. **Planejamento Estratégico 2013-2017.** Disponível em: <http://ifc.edu.br/2014/12/30/planejamento-estrategico-ifc/>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

KAPLAN, R.S.; NORTON, D. P. **The balanced scorecard measures that drive performance.** *Harvard Business Review*, v. 70, n. 1, p. 71-79, 1992.

MARTINS, V. A. **Proposta de um mapa estratégico para uma universidade pública.** Anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, São Paulo, SP, Brasil, 15, 2015.

MATOS, L. DOS S.; PETRI, S. M. **Balanced Scorecard na Gestão Universitária:** mapeamento sobre o tema utilizando o proknow-c. Revista Gestão Universitária na América Latina-GUAL, v. 8, n. 2, p. 50-69, 2015. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/gual/article/view/1983-4535.2015v8n2p50>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

PAPENHAUSEN, C.; EINSTEIN, W. **Implementing the Balanced Scorecard at a college of business.** Measuring Business Excellence, v. 10, n. 3, p. 15-22, 2006. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/13683040610685757>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

PHILBIN, S. P. **Design and implementation of the Balanced Scorecard at a university institute.** Measuring Business Excellence, v. 15, n. 3, p. 34-45, 2011. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/13683041111161148>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

PŮČEK, M.; ŠPAČEK, D. **Strategic Public Management-Selected Experiences with BSC Implementation.** Transylvanian Review of Administrative Sciences, v. 10, n. 41, p. 146-169, 2014. Disponível em: <http://rtsa.ro/tras/index.php/tras/article/view/161>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

SAYED, N. **Ratify, reject or revise:** balanced scorecard and universities. International Journal of Educational Management, v. 27, n. 3, p. 203-220, 2013. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/09513541311306440>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

SCHOBEL, K.; SCHOLEY, C. **Balanced Scorecards in education:** focusing on financial strategies. Measuring Business Excellence, v. 16, n. 3, p. 17-28, 2012. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/13683041211257385>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

SILVA, F. DE A.; GONÇALVES, C. A. **O processo de formulação e implementação de planejamento estratégico em instituições do setor público.** Revista de Administração da UFSM, v. 4, n. 3, p. 458-476, 2011. Disponível em: <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reaufsm/article/view/3833>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

TAPYNOS, E.; DYSON, R. G.; MEADOWS, M. **The impact of performance measurement in strategic planning.** International Journal of Productivity and Performance Management, v. 54, n. 5/6, p. 370-384, 2005. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/17410400510604539>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

UCHOA, C. E. **Elaboração de indicadores de desempenho institucional:** desenho e elaboração. Coordenação Geral de Programas de Capacitação /DDG. Brasília: ENAP/DDG, 36p, 2013. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/785>. Acesso em 12 de janeiro 2016

ULYSSEA, D. S., MARTINS, C., SILVA, J. D., GIAROLA, P. G., & LIMA, C. R. M. **Balanced scorecard em uma instituição de ensino superior:** uma proposta de modelo para gestão estratégica. Revista Catarinense da Ciência Contábil, 12(35), 28-47, 2013. Disponível em: <http://www.spell.org.br/documentos/ver/33237/balanced-scorecard-em-uma-instituicao-de-ensino-superior--uma-proposta-de-modelo-para-gestao-estrategica>. Acesso em 28 de fevereiro 2016.

UMASHANKAR, V.; DUTTA, K. **Balanced scorecards in managing higher education institutions:** an Indian perspective. International Journal of Educational Management, v. 21, n. 1, p. 54-67, 2007. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/09513540710716821>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

WU, HY.; LIN, YK.; CHANG, CH. **Performance evaluation of extension education centers in universities based on the balanced scorecard.** Evaluation and Program Planning, v. 34, n. 1, p. 37-50, 2011. Disponível em: <http://www-sciencedirect-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/science/article/pii/S0149718910000480>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

ZANGOUEINEZHAD, A.; MOSHABAKI, A. **Measuring university performance using a knowledge-based balanced scorecard.** International Journal of Productivity and Performance Management, v. 60, n. 8, p. 824-843, 2011. Disponível em: <http://www-emeraldinsight-com.ez46.periodicos.capes.gov.br/doi/full/10.1108/17410401111182215>. Acesso em 12 de janeiro 2016.

Estrutura das Finanças Públicas e a Migração interna dentre os municípios Mato-Grossenses

Paulo Sérgio Almeida-Santos (paulosergio.almeidasantos@gmail.com)
Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília- UNB
Professor Assistente da Universidade Federal de Mato Grosso- UFMT

Andréia Carpes Dani (andreiacarpesdani@gmail.com.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Maria de Fátima da Silva Cavalcante (fatimacont1@hotmail.com)
Especialista em Gestão PúblicapelaUniversidade Federal de Mato Grosso- UFMT

Linda Jessica De Montreuil Carmona (lcarmona@al.furb.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Resumo

Esta pesquisa quantitativa e descritiva buscou identificar os fatores financeiros que estão correlacionados com a migração interna entre os municípios mato-grossenses no período de 2003 a 2012. Foram utilizadas as informações dos Censos Demográficos do IBGE e FINBRA. A amostra da pesquisa abrangeu 111 dos 141 municípios (79%). Os resultados sugerem uma correlação estatisticamente negativa entre a migração interna e as receitas próprias e as transferências correntes e; entre a migração interna e as despesas de custeio, investimentos, gastos em saúde, trabalho, educação, urbanismo, agricultura, comércio e serviços, sinalizando que a falta de recursos, especialmente os oriundos de governos superiores, Estado e União, podem aumentar a evasão dos moradores dos seus municípios. Verificou-se também que os gastos em saneamento, indústria, cultura e turismo, comunicação, energia e transporte, não estão correlacionados com a migração interna ocorrida na região, o que podeestar associado ao fato de o Estado ser territorialmente extenso e com muitos municípios de baixo índice de desenvolvimento. Os resultados sugerem ainda que a migração interna pode resultar da influência do baixo nível de investimentos socioeconômicos.

Palavras chave: Finanças Públicas. Migração Interna. Municípios Mato-Grossenses. Desenvolvimento Regional.

Public finances structure and internal demographic migration within the Mato Grosso State municipalities, Midwest Brazil

Abstract

This quantitative and descriptive research sought to identify which financial factors are correlated to the internal migration withinthe MatoGrosso State, Midwest Brazil, in the period 2003 to 2012. It was used information from the IBGE Demographic Census and FINBRA. The survey sample included 111 of the 141 municipalities (79%). The results suggest a statistically negative correlation between internal migration and income and current transfers and between internal migration and operating expenses, investments, health expenditures, labor, education, urban planning, agriculture, trade and services, indicating that the lack of resources, especially those from higher level governments: State and Union, that may increase the evasion of residents of their municipalities. It was also verified the negative correlation of internal migration with sanitation investments, industrial sector expenditures, culture and tourism, communication, energy and transportation investments, that might be associated to the fact that the State is territorially extensive and many municipalities have low development

index and cannot cover the real necessary investments, when analyzed in terms of proportional average. The results also suggest that internal migration may be result from the influence of low social and economic investments.

Key-words: Public finances. Internal migration. Mato Grosso State, Midwest Brazil. Regional development.

1 INTRODUÇÃO

As causas que incentivam a migração interna têm sido um tema pouco questionado no Estado do Mato Grosso. Fato que possivelmente faz da migração interna um dos principais motivos para desaceleração no desenvolvimento populacional de alguns municípios, afetando consequentemente a situação socioeconômica das localidades que sofrem com o problema da desaceleração populacional.

De acordo com a Sociedade Brasileira de Economia, Administração e Sociologia Rural, SOBER (2009, p. 2), "o processo migratório no Brasil ocorre de forma contínua e faz parte da história do País. As migrações internas exercem um papel importante, interferindo de forma significativa nas transformações das estruturas econômicas e sociais".

Acerca deste processo, "os diferenciais de salários são considerados como o principal fator capaz de influenciar a migração". Por sua vez, "a mobilidade de pessoas na direção certa é vista como um meio de acabar com a desigualdade de renda entre as regiões" (SJAASTAD; 1962; NUNES, 2008, p. 10). Portanto, o surgimento de oportunidades de empregos e as expectativas de diferenciais de rendas entre regiões, são elementos fundamentais na decisão de migrar.

Tais mudanças representaram transformações significativas, no desenvolvimento da economia e na estrutura socioeconômicadas localidades. Evidências encontradas na literatura (SILVA, 2001; NUNES, 2008) têm sugerido que muitos fatores como Receitas Próprias, Transferências Intergovenamentais, Gastos de Custeio, de Investimentos, Gastos na Área de Saúde, do Trabalho, de Educação, Agricultura, Cultura e Turismo, Comunicação, de Transporte, entre outros, podem influenciar diretamente no fluxo migratório. Quando o indivíduo está à procura de uma nova inserção, tudo leva a crer que o bem estar social está à frente de tudo.

"Para que se tenha uma política migratória séria e definitiva é fundamental que se tente buscar uma racionalização do processo de distribuição espacial da população". Para tanto, torna-se necessário explicitar e articular "alternativas de ocupação territorial e expansão econômica, abrindo-se mão de processos paliativos, bem como objetivando reduzir o custo social e individual da migração ou reorientar seus fluxos, seguindo as flutuações detectadas no mercado de trabalho" (TAVARES, 2001, p. 04).

Outros fatores também podem estar associados à migração, como "os conflitos armados, precariedade nas condições econômicas, lutas políticas, étnicas, sociais e religiosas, catástrofes naturais, desigualdade de classe e sonhos de realização pessoal". Com efeito, todas estas situações representam relação com os deslocamentos humanos, ou seja, as migrações (ZAMBERLAM, 2004, p. 14)**.**

De maneira geral, Silva (2001, p. 12), explica que "o fenômeno migratório nasce do conflito gerado entre as aspirações pessoais ou coletivas não satisfeitas pelos padrões socioeconômicos, as quais passam por fases de frustrações, que vão sendo superadas à medida que os migrantes vão se inserindo em melhores condições de emprego e trabalho, bem como socioculturais, políticas e ambientais da sociedade".

Diversas pesquisas correlatas analisaram a migração (SILVA, 2001; TAVARES, 2001; ZAMBERLAM, 2004; BRAGA; SANTOS, 2010), como uma variável de insigne importância, uma vez que a migração na melhor das hipóteses está relacionada diretamente ao desenvolvimentosocioeconômico das localidades.

Tendo em vista a relevância do tema e a escassez de estudos sob a configuração proposta nesta pesquisa, envolvendo os municípios do Estado do Mato Grosso, busca-se responder a seguinte questão problema: *Quais os fatores financeiros estão correlacionados com a migração interna entre os municípios mato-grossenses no período de 2003 a 2012?* O estudo busca identificar os fatores financeiros correlacionados com a migração interna entre os municípios mato-grossenses no período de 2003 a 2012.

A pesquisa justifica-se pela possibilidade de se compreender a influência de determinadas variáveis financeiras no processo de migração interna entre os municípios do Estado pesquisado. Da mesma forma, espera-se contribuir com a administração pública no sentido de fomentar o desenvolvimento de políticas públicas para o bom desempenho e manutenção do desenvolvimento populacional, com o menor número possível de agressão ao impacto social.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1. Migração interna e movimentos migratórios no Estado de Mato Grosso

SegundoOliveira e Oliveira (2011, p. 14)as teorias sobre migração foram produzidas sob forte influência do mundo industrial, com enfoque principal no desenvolvimento sócio econômico. Desse modo, tanto as migrações baseadas na teoria da modernização, quanto as que tiveram um enfoque na forma estruturalista, estavam centralizadas nos grandes fluxos dos deslocamentos populacionais, como por exemplo, “as migrações urbanas e as migrações internacionais”.

“A imigração brasileira se intensifica após o ano de 1.850, momento em que os governos provinciais passam a ter a responsabilidade de promover a imigração” (GOMES, 2005, p. 25). Assim, o processo migratório compreende diversas tradições, ancoradas na história, de acordo com as teorias que compõem o quadro migratório juntamente com o as implicações em que diferenciam as transformações sociais e culturais.

Braga e Santos (2010, p. 6), apontam que existe uma modificação significativa referente aos “padrões migratórios nas últimas décadas”. Este processo, denominado de êxodo-rural, movimentou trabalhadores do campo em direção as cidades, ocupando o papel de protagonistas no processo de reestruturação econômica do País na segunda metade do século XX. “O esvaziamento das áreas rurais foi progressivamente dando espaço para trocas populacionais entre áreas urbanas” (BRAGA; SANTOS, 2010, p. 6).

Desse modo, os deslocamentos populacionais compreendem uma interdependência do sistema econômico, influenciadas pela modernização mundial. De fato, as migrações com a principal influência da modernização, transferem um grande excedente populacional das áreas tradicionais da sociedade para as cidades grandes, onde predomina um arranjo social e cultural moderno, baseado nos padrões históricos da sociedade ocidental (SILVA, 2001).

Na ótica de Singer (1980, p. 217) “O fenômeno migratório é social, assume a dimensão de classe social, que estaria respondendo aos processos sociais, econômicos e políticos ao migrar” sendo “as migrações internas são sempre historicamente condicionadas, sendo o resultado de um processo global de mudança, do qual elas não devem ser separadas”.

Nunes (2008) transcorre sobre a ideia de que existe uma evasão rural ocasionada pela migração do campo para a zona urbana. Esta condição é facilmente visualizada nos grandes centros, onde o tipo de vida apresentada tende a ser melhor, até mesmo pelas oportunidades de empregos ou ainda, pela facilidade de acesso a serviços essenciais como educação, saúde e segurança.

Em uma breve passagem pela geografiado Mato Grosso, são encontrados dados importantes de serem destacados, segundo o último levantamento do IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, realizado no ano de 2010, no qual consta que o Estado do Mato Grosso possui 903.357,908 km^2 de extensão territorial, fator que o transforma no terceiro maior Estado do País, ficando atrás somente dos Estados do Amazonas e do Pará.

O IBGE também destaca que etnicamente o Estado de Mato Grosso é um Estado formado por uma mistura de índios, negros, espanhóis e portugueses. Diz ainda que a miscigenação ocorreu nos primeiros anos do período colonial e que essa gente miscigenada recebeu aos migrantes vindos de outras partes do País, chegando a destacar uma porcentagem de 41% dos moradores migrados de outros países.

Em face de tais características e da ascensão econômica deste Estado, para a realização deste estudo entende-se que este se constitui um contexto adequado parainvestigar os fatores financeiros que estão correlacionados com a migração interna entre os municípios mato-grossenses.

2.2 Importância das finanças públicas para minimizar a migração interna

"A migração interna não resulta de uma ação espontânea". Tudo ocorre a partir de certo momento histórico quandoa migração acontece, em função da complexidade de cada elemento associado aos sistemas socioculturais e econômicos das sociedades de origem e destino, cuja condição leva as pessoas a tomarem as suas próprias decisões (SILVA, 2001, p. 12). Nunes (2008, p. 11) explica que "os indivíduos agem racionalmente e decidem migrar porque esperam obter um retorno líquido favorável, geralmente monetário, desse deslocamento".

Em outras palavras, os potenciais migratórios são influenciados pela obtenção de um ganho, favorável ao indivíduo. Dentre os fatores mais visíveis para que a migração ocorra, Tavares (2001, p. 8) destaca os seguintes: a pressão sobre o mercado de trabalho com reflexo na estrutura de salários; as exigências adicionais em matéria de fornecimento de serviços básicos e de atendimentos sociais, tendo em vista a sobrecarga detectada no consumo de água, esgoto, energia elétrica, transporte, habitação, assistência médica e escola.

As migrações internas têm um papel importante na literatura econômica, principalmente no que se refere aos fatores que motivam as pessoas a se deslocarem de seu ponto de origem para outro desconhecido. Porém, esses mesmos fatores são propícios ao desequilíbrio social. Para tanto, entende-se que os investimentos das finanças públicas intermediados pelas políticas sociais, são imprescindíveis para o acompanhamento e controle das migrações populacionais. É, portanto, percebível que "os investimentos [...] começaram a render frutos no crescimento das cidades de porte médio e no desenvolvimento de novos eixosde expansão demográfica, sobretudo nas regiões Centro-Oeste e Norte" do Brasil (BRAGA; SANTOS, 2010, p. 3).

"O governo tem por função prover os chamados bens públicos, cujos recursos para tal provêm da arrecadação de impostos" (GREMAUD et al., 2000, p. 30). Os bens públicos compreendem todos aqueles "bens que não podem ser providos pelo mecanismo de mercado, como justiça, segurança nacional", dentre outros. Neste contexto, cada dia fica mais evidente a necessidade das decisões políticas administrativas serem discutidas diante das necessidades

e das individualidades de cada localidade. Para todos os efeitos, é no município que acontece de fato a implantação das ações que são determinantes para a sustentabilidade do Estado. Logo, torna-se necessário se observar as peculiaridades da localidade e região, para que se possam maximizar os benefícios públicos decorrentes dos investimentos realizados.

Uma vez que o Sistema Tributário Brasileiro traz consigo grande regressividade e persiste em controlar o País com bolsões de pobreza e iniquidade, percebe-se que, em contraste, as atenções de pesquisadores e formuladores de políticas públicas têm se focado cada vez mais na questão da eficiência do gasto público, objetivando assim a promoção de maior bem-estar para a sociedade. Sobretudo, espera-se alcançar tais resultados considerando as camadas mais necessitadas, com o menor custo possível (ALVES FILHO,2009, p. 7).

De acordo comFilho(2009, p. 9) observa-se que os fatores relacionados à migração estão diretamente ligados ao mercado de trabalho, com reflexos na estrutura de salários, no equilíbrio dos fornecimentos de serviços e atendimentos básicos, a exemplo do consumo de água, energia elétrica, transporte, entre outros.

Diante do exposto, é oportuno destacar que a eficiência da distribuição dos benefícios precisa ser melhor avaliada, pois é nos municípios brasileiros que existe a necessidade da implementação de parcerias entre União, Estado e Município, para que se possa diminuir a distância entre ambos. Assim sendo, torna-se relevante compreender a relação entre fatores financeiros e a migração interna, uma vez que, por meio destes, pode-se compreender determinados fatores que podem favorecer o desenvolvimento econômico, a geração de bem estar social e a migração.

3. MÉTODO E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

3.1. Delineamento da pesquisa

O objetivo deste trabalho foi identificar os fatores financeiros correlacionados com o processo de migração interna no Estado do Mato Grosso-MT durante o período de 2003 a 2012. Para contribuir na expansão e fomentar estudos na área de migração interna no Estado do Mato Grosso, foram utilizadas as informações disponíveis nos Censos Demográficos, disponibilizadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e pelo banco de dados das finanças do Brasil (FINBRA). As informações censitárias permitiram uma comparação comprobatória dos dados pesquisados com a localização geográfica em estudo, possibilitando deste modo à construção de um rico painel de informações.

Estapesquisa caracteriza-se como descritiva e quantitativa. Neste teor se fundamenta que “a pesquisa quantitativa é aquela que se caracteriza pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta como no tratamento dos dados e que tem como finalidade medir relações entre as variáveis” (ZANELLA, 2009, p. 77).

3.2. População e amostra

O estudo proposto foirealizado com municípios do Estado do Mato Grosso. O Estado do Mato Grosso conta com 3.035.122 habitantes, segundo o último levantamento do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) realizado em 2010, possuindo 141 municípios, os quais se constituem na população objeto de estudo, sendo a amostra objeto de estudo composta por 111 municípios.

3.3. Variáveis e coleta de dados

Foram estabelecidas como variáveis do estudo as apresentadas no Quadro 1.

Variável Dependente	Variável Independente	Hipótese de Correlação/ Esperada	Justificativa
Migração (Variável dicotômica, em que é verificada se houve ou não migração no município i no ano t; sendo 1 quando positiva e 0 quando negativa)	Receitas Próprias	H_1 [-]	À medida que o município tem uma arrecadação maior, com mais impostos, taxas, contribuição de melhoria, entre outros, menor tende a ser seu nível de migração.
	Transferências Correntes	H_2 [-]	Quanto mais recursos de transferências Intergovenamentais o município adquirir, menor a possibilidade de redução dos habitantes de cada município.
	Gastos de Custeio	H_3 [-]	A medida o que os gastos com pessoal são possivelmente bem distribuídos, menor a tendência de deslocamento dos habitantes locais.
	Gastos de Investimentos	H_4 [-]	Gastos com investimentos influenciam consideravelmente no desenvolvimento migratório.
	Gastos na Área de Saúde	H_5 [-]	Gastos com Saúde influenciam diretamente na conquista do migrante e garante a permanecia dos residentes.
	Gastos na Área de Trabalho	H_6 [-]	Sem disponibilidade de trabalho não há produção nem desenvolvimento
	Gastos na Área de Educação	H_7 [-]	A educação é um gasto mais bem aplicado na vida do indivíduo. Se o município investe na educação, famílias não precisarão se deslocar em busca de qualificação.
	Gastos na Área de Urbanismo	H_8 [-]	É preciso investir mais, para que facilitem a introdução de novos comércios, indústria e infraestrutura para recebimento e estabilidade dos migrantes.
	Gastos na Área de Habitação	H_9 [-]	Todo ser humano necessita de uma habitação digna Se o município oferece facilidade habitacional, garante a estabilidade de moradia.
	Gastos na Área de Saneamento	H_{10} [-]	O saneamento básico é imprescindível, o gestor precisa garantir bons serviços de saneamento das vias.
	Gastos na Área de Agricultura	H_{11} [-]	É preciso investir mais na agricultura, pois é através da mesma que vem o principal sustento do indivíduo.
	Gastos na Área Indústria	H_{12} [-]	O incentivo a indústria facilita a introdução de novos comércios, e consequentemente a estabilidade dos migrantes.
	Gastos Na Área Comércio e Serviços	H_{13} [-]	Melhor incentivo e acompanhamento, nessa área facilita também a introdução de novos comércios, indústria e consequentemente a estabilidade dos migrantes.
	Gastos na Área Cultura e Turismo	H_{14} [-]	Investir mais, na área de Cultura e Turismo. Eleva a hipótese dos visitantes serem alvos contributivos

			ao desempenho de futuros migrantes
	Gastos na Área de Comunicação	H_{15} [-]	Os investimentos em comunicações facilitam em todas as áreas que precisam desse artifício para sua expansão, garantindo a permanência dos migrantes.
	Gastos na Área de Energia	H_{16} [-]	Investimentos em energia facilitam á introdução de indústria, comércios e favorece o bem estar dos migrantes.
	Gastos na Área de Transporte	H_{17} [-]	Qualificar os transportes investir na área, garante melhores condições a estabilidade dos migrantes.

Quadro 1 – Variáveis da Pesquisa.

3.4 Análise dos dados

Os dados coletados foram tabulados em planilhas eletrônicas e tratados a partir do software estatístico SPSS® v.22.0. Inicialmente promoveu-se uma análise estatística descritiva. A seguir, a análise das correlações das variáveis de hipóteses e justificativas correlacionadas com a migração dos municípios observados, onde Y representa a variável dependente (migração) e X representando as variáveis de hipóteses correlacionadas, sendo a amostra dividida em duas partes, onde o valor da mediana teve o percentil representado por 50% abaixo dela e 50% acima respectivamente. Vale ressaltar que todos os valores foram apresentados*per capita*.

4. RESULTADOS

4.1. Estatística descritiva

Na Tabela 1 apresentam-se as estatísticas descritivas dos fatores financeiros, os quais são correlacionados com a migração dos municípios observados.

Fatores Correla-cionais	Média	Mediana	Desvio-Padrão	Mínimo	Máximo	Percentil		
						25%	50%	75%
X1	235,68	192,14	165,24	17,14	1.164,69	122,44	192,14	295,22
X2	1.563,53	1.315,97	933,98	0,00	6.777,18	942,16	1.315,97	1.918,11
X3	1.458,90	1.249,16	1.183,65	0,00	28.522,94	872,03	1.249,16	1.759,78
X4	227,73	162,85	298,79	0,00	7.368,19	90,47	162,85	280,23
X5	793,14	305,15	3.619,51	0,00	55.507,73	184,34	305,15	498,37
X6	14,00	0,00	108,84	0,00	1.858,55	0,00	0,00	0,39
X7	799,25	357,65	2.568,79	0,00	36.422,33	224,96	357,65	619,61
X8	296,29	72,28	1.305,30	0,00	18.009,82	18,03	72,28	172,90
X9	31,39	0,00	166,27	0,00	4.364,99	0,00	0,00	16,41
X10	212,03	20,42	1.743,75	0,00	26.588,97	0,14	20,42	54,97
X11	33,20	12,33	79,93	0,00	1.261,53	2,68	12,33	29,83
X12	4,20	0,00	32,80	0,00	739,17	0,00	0,00	0,00
X13	7,77	0,00	35,80	0,00	942,16	0,00	0,00	2,83

X14	8,33	0,00	58,24	0,00	1.532,39	0,00	0,00	2,52
V15	15,85	0,00	110,01	0,00	2.327,20	0,00	0,00	0,00
X16	15,05	0,00	77,62	0,00	1.191,78	0,00	0,00	7,59
X17	123,32	45,03	275,00	0,00	3.758,18	6,38	45,03	116,42

Tabela 1– Estatísticas descritivas das variáveis contínuas.

Legenda: X1 = Receitas próprias per capita;X2 =Transferências Intergovenamentais per capitas; X3 = Gastos de Custeio per capitas; X4 = Gastos de Investimentos per capitas; X5 = Gastos na Área de Saúde per capitas; X6 = Gastos na Área de Trabalho per capitas; X7 = Gastos na Área de Educação per capitas; X8 = Gastos na Área de Urbanismo per capitas; X9 = Gastos na Área de Habitação per capitas; X10 = Gastos na Área de Saneamento per capitas; X11 = Gastos na Área de Agricultura per capitas; X12 = Gastos na Área Indústria per capitas; X13 = Gastos Na Área Comércio e Serviços per capitas ; X14 = Gastos na Área Cultura e Turismo per capitas; X15 = Gastos na Área de Comunicação per capitas; X16 = Gastos na Área de Energia per capitas; X17 = Gastos na Área de Transporte per capitas.Fonte: dados da pesquisa.

De maneira geral, percebe-se que entre os 111 municípios analisados os gastos observados nesta pesquisa variam significativamente, diferindo de município para município. Enquanto alguns municípios realizam mais investimentos em todos os gastos investigados, outros não o fazem, o que pode explicar o baixo índice de desenvolvimento de determinados locais. A realização de investimentos pode favorecer o desenvolvimento local, criando oportunidades de emprego e renda, bem como criando condições que oportunizem melhor bem estar social.

Tais fatores tendem a influenciar os fluxos migratórios, uma vez que a falta de políticas de investimentos pode acarretar na desocupação territorial, o que pode gerar um desequilíbrio econômico que pode afetar o desenvolvimento local, visto que os indivíduos buscam retorno líquido favorável e melhor qualidade de vida (TAVARES, 2001; SILVA, 2001; NUNES, 2008; BRAGA; SANTOS, 2010).

4.2 Analise de Correlação

Para observação e análise dos dados em estudo, estimou-se a matriz de correlação das variáveis, representadas pela Tabela 2. Considerando a verificação da correlação das variáveis com o nível de significância do coeficiente, onde os resultados de X e Y estão estatisticamente relacionados quando "p" menor que 1% ou menor que 5%, assim simbolizado: $r_{xy} = p < .01$ ou, $r_{xy} = p < .05$, devendo ser desconsiderado quando o resultado de X e Y for superior á 5%, simbolizado por: $r_{xy} = p > .05$.

r_{xy}	*Y*	*X1*	*X2*	*X3*	*X4*	*X5*	*X6*	*X7*	*X8*	*X9*	*X10*	*X11*	*X12*	*X13*	*X14*	*X15*	*X16*	*X17*
Y	1.000	– .154**	– .131**	– .132**	– .087**	– .117**	– .075**	– .105**	– .104**	.067*	– .039	– .068**	– .027	– .061*	.029	– .038	– .034	.022
X1		1.000	.284**	.331**	.140**	.189**	.036	.112**	.127**	– .079**	.126**	.083**	.120**	.123**	.038	.192**	.018	– .044*
X2			1.000	.824**	.303**	.576**	.178**	.558**	.286**	– .033	.211**	.255**	.022	.027	– .051*	.145**	.071**	.140**
X3				1.000	.319**	.588**	.166**	.552**	.280**	– .050*	.225**	.251**	.034	.048*	– .040	.166**	.066**	.134**
X4					1.000	.221**	.049*	.253**	.213**	.101**	.124**	.132**	.027	– .043	– .051*	– .032	.093**	.181**
X5						1.000	.159**	.715**	.406**	.009	.260**	.317**	.137**	.143**	.036	.138**	.096**	.197**
X6							1.000	.128**	.096**	.023	.010	.064**	.061*	.073**	.011	.074**	.107**	– .059*
X7								1.000	.377**	.039	.247**	.353**	.109**	.066**	– .003	.089**	.099**	.253**
X8									1.000	.060**	.146**	.248**	.180**	.123**	.076**	.058*	.057**	.113**
X9										1.000	.016	– .030	.069**	.012	.120**	– .073**	.082**	.088**
X10											1.000	.164**	.077**	.084**	.055*	.050*	.051*	.120**
X11												1.000	.084**	.060**	– .013	.099**	.000	.172**
X12													1.000	.193**	.135**	.025	.047	.092**
X13														1.000	.658**	.057*	.049*	.082**
X14															1.000	.002	.023	.072**
V15																1.000	– .030	– .205**
X16																	1.000	.105**
X17																		1.000

Tabela 2 – Matriz de correlação das variáveis.

Legenda: Y = Migração; X1: Receitas próprias per capita; X2 ; Transferências Intergovenamentais per capitas; ; X3 = Gastos de Custeio per capitas; ; X4 ;Gastos de Investimentos per capitas; X5 ;Gastos na Área de Saúde per capitas; X6 ; Gastos na Área de Trabalho per capitas; X7 ; Gastos na Área de Educação per capitas; X8 ; Gastos na Área de Urbanismo per capitas; X9 ; Gastos na Área de Habitação per capitas; X10 ; Gastos na Área de Saneamento per capitas; X11 ; Gastos na Área de Agricultura per capitas; X12 ; Gastos na Área Indústria per capitas; X13 ; Gastos Na Área Comércio e Serviços per capitas ; : X14 ; Gastos na Área Cultura e Turismo per capitas; X15 : Gastos na Área de Comunicação per capitas; X16 : Gastos na Área de Energia per capitas; X17 : Gastos na Área de Transporte per capitas.

*Correlacionado a um nível de significância de 1% ($p < .01$).
**Correlacionado a um nível de significância de 5% ($p < .05$).

Na Tabela 2, percebe-se que inicialmente a migração de modo estatisticamente significativo está correlacionada negativamente com as receitas próprias de 5% ($r_{xy} = –.154$; $p < .05$). Este resultado sugere, à medida que o município consegue gerar internamente mais recursos próprios (*i.e*., arrecadando mais impostos, taxas, contribuição de melhoria, entre outros), menor tende a ser seu nível de migração; ou seja, quanto mais receitas próprias o município tiver menor tende a ser à saída de seus habitantes para outro local, o que sugere que a hipótese H_1que verifica a correlação entre essas duas variáveis não pode ser rejeitada a um nível de significância estatística de 5%.

Na sequência da análise da Tabela 2, percebe-se que as Transferências Intergovenamentais, Gastos de Custeio, Gastos de Investimentos, Gastos na área de Saúde, Gastos na área de Educação, e Gasto na área de Urbanismo estão negativamente correlacionados com a migração há um nível de significância de 5%. Em suma, a hipótese H_1, H_2, H_3, H_4, H_5, H_6, H_7 *e* H_8 que verifica a correlação entre essas duas variáveis não pode ser rejeitada a um nível de 5%.

Os resultados encontrados revelam que nem todas as variáveis estudadas influenciam os fluxos migratórios internos no Estado do Mato Grosso, o que abre perspectivas para a realização de novos estudos. Enquanto evidências encontradas na literatura sugerem a influência de alguns gastos na retenção da população em determinadas localidades, neste estudo estes resultados não foram confirmados, o que indica que outros fatores também podem influenciar este fluxo, bem como que o comportamento dos investimentos pode influenciar de maneira diferente tais relacionamentos, considerando-se as características regionais de cada localidade.

Nesta perspectiva, o estudo dos coeficientes associados à correlação dos fatores financeiros com a migração interna apresentado na matriz de correlação de Kendall (Tabela 2) revela que algumas variáveis da situação hipótese, a exemplo de H_9 -Gastos na área de Habitação; H_{12}-Gastosna área de Indústria; H_{14}- Gastos na área de Cultura e Turismo, não se mostraram estatisticamente significativas ou correlacionadas com a migração interna, contradizendo desta formaa expectativa de que todas as hipóteses mencionadas no Quadro 1 eram fatores de grande influência sobre a migração interna.

Portanto, a influência destes fatores é diferente em outros ambientes. Tais evidências revelam a importância da realização de novos estudos, que possam contribuir para o entendimento de tais relacionamentos, bem como a compreensão de fatores que favorecem ou inibem a migração interna no País, considerando as características de cada região.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar os fatores financeiros que estão correlacionados com a migração interna entre os municípios mato-grossenses no período de 2003 a 2012. Mediante o estudo proposto, foi realizada uma análise sobre a correlação das receitas próprias e as transferências de recursos de governos superiores com a migração interna no Estado do Mato Grosso, sendo também observadaqual a relação de algumas despesas com investimentos financeiros em diversas áreas, a fim de se identificar a importância destas variáveis sobre a redução populacional entre os municípios mato-grossenses no decorrer do período em estudo.

Tal fato decorre sobre a hipótese de que os fatores financeiros estão correlacionados com a migração interna entre os municípios, sendo considerados como situação motivacional que associa ao desequilíbrio sociopolítico e econômico de forma significativa com a redução populacional nos municípios do Estado do Mato Grosso.

Inicialmente se identificou se as receitas próprias e as transferências correntes estavam correlacionadas com a migração interna entre os municípios mato-grossenses no período analisado. Verificou-se que tanto as receitas próprias quanto às transferências correntes estão correlacionadas com a migração interna. A correlação estatisticamente significativa encontrada entre ambas as variáveis foi uma correlação negativa, sinalizando que a falta de recursos, e especialmente a falta de recursos oriundos de governos superiores, Estado e União, podem aumentar proporcionalmente a evasão dos moradores de seus municípios.

Dessa forma, sugerindo que as receitas próprias *per capita* tendem a deter a migração interna de um município para outro e que as Transferências Intergovenamentais per capita podem representar um fator contributivo para o controle sobre a migração populacional dos municípios mato-grossenses. O valor da mediana por habitante, para receitas próprias e para Transferências Intergovenamentais, ou seja, Receitas Correntes mostra que 50% das Receitas por habitante dos municípios ao longo do período investigado estão abaixo do valor estimado e 50% acima do mesmo. Vale ressaltar que tal explicativa não possibilitou conhecer a realidade individual de cada município, o que abre espaço para a sugestão de novos estudos em pesquisas futuras, em que estudos de casos comparativos, com um maior detalhamento das informações, poderão possibilitar a compreensão das tendências em cada realidade, permitindo ainda a identificação de problemas específicos.

Em relação aos gastos realizados pelos municípios pesquisados, verificou-se que as despesas realizadas em gastos com despesa de custeio, gastos de investimentos, gastos nas áreas de saúde, trabalho, educação, urbanismo, agricultura, e comércio e serviços, estão correlacionados com a migração interna. A correlação encontrada entre ambas as variáveis foi uma correlação negativa, e, apesar de serem fracas, são estatisticamente significativas, sinalizando que a falta de investimentos sobre os gastos citados, podem aumentar proporcionalmente a evasão dos moradores de seus municípios. Em especial os de pequeno porte. Sobre este aspecto, é importante destacar a necessidade de se ofertar melhores condições de vida através da implantação de políticas públicas voltadas para o incentivo econômico das pequenas cidades, possibilitando assim, condições de absorção a mão-de-obra migrante, reduzindo consequentemente à evasão dos habitantes destes municípios.

Apesar de tais relacionamentos serem confirmados nesta pesquisa, dentre as demais variáveis de estudo, observou-se um caso atípico referente à relação encontrada entre gastos com Habitação e migração interna, uma vez que esta variável apresentou uma correlação estatisticamente positiva com a migração. Estes resultados sugerem que, na amostra investigada, no período objeto de estudo, o aumento dos gastos com habitação não contribuiu para a redução da saída de habitantes para outras localidades ou regiões, uma situação que requer futuros estudos a fim de compreender tal ocorrência.

Com relação aos gastos com saneamento, indústria, cultura e turismo, comunicação, energia e transporte, verificou-se que estes não estão correlacionados estatisticamente com a migração interna ocorrida na região, podendo ser desconsiderada esta relação a um nível de significância de (r_{xy} = p>5%), uma vez que os maiores investimentos aplicados nessas áreas não identificaram comprovações da influência destes fatores quanto ao nível de migração interna entre os municípios mato-grossenses no decorrer deste período. Tais ocorrências, também estimulam a realização de novos estudos, a fim de se compreender melhor os resultados obtidos nesta pesquisa.

Uma possível explicação para tais resultados que indicam a não influencia das variáveis X10-Gasto na área de Saneamento; X12- Gasto na área de Indústria; X14- Gasto na área de Cultura e Turismo; X15- Gasto na área de Comunicação; X16- Gasto na área Energia e X17- Gasto na área de Transporte com a variável Y- Migração Interna, deve estar associada

ao fato de o Estado do Mato Grosso ser territorialmente extenso e com muitos municípios de baixo índice de desenvolvimento, podendo não abranger a realidade de investimentos, quando analisado a nível de média proporcional.

Conclui-se que nem todas as variáveis estudadas influenciam os fluxos migratórios internos no Estado do Mato Grosso, o que abre perspectivas para a realização de novos estudos. A intenção ao se tratar este assunto é mostrar que a migração interna não necessariamente resulta de uma ação espontânea, mas sim da influência de investimentos sócio econômicos, os quais podem impactar de maneira diferente cada região, considerando-se as características locais.

A esse respeito, sugere-se para a realização de novos estudos nessa linha de pesquisa, um maior detalhamento na investigação sobre os principais motivos que ocasionam a migração interna nos municípios do Estado do Mato Grosso, a fim de se mensurar o percentual de migração interna em cada município e avaliar se esse está relacionado aos recursos obtidos e aos gastos com investimentos. Outra oportunidade de pesquisa que emerge das evidências encontradas neste trabalho seria investigar junto a gestores municipais a influência destas variáveis na formação de políticas públicas, bem como se promover uma avaliação das hipóteses em estudo no decorrer do período administrativo, para que se possa compreender melhor o processo de desenvolvimento populacional dos municípios pesquisados e as ações desenvolvidas pelos gestores públicos com o propósito de controlar a redução dos habitantes de sua localidade.

6. REFERÊNCIAS

ALVES FILHO,O. P.*Tópicos Especiais de Finanças Públicas*. Disponível em <http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIVPremio/financas/2tefpXIVPTN/Monografia_Tema2_Oliveira_Alves.pdf>. Acesso em 06 de Abril de 2014.

BONEZZI, C. A; PEDRAÇA, L. O. A Nova Administração Pública: Reflexão Sobre o Papel do Servidor Público do Estado do Paraná. 2008. 42 p. Disponível em <http://www.escoladegoverno.pr.gov.br/arquivos/File/artigos/administracao_e_previdencia/a_nova_administracao_publica.pdf>. Acesso em 26 de Março de 2016.

BRAGA, F. G; SANTOS, C. F. Novos Padrões da Migração no Brasil: Um Estudo do Perfil Socioeconômico dos Migrantes Internos Entre 1980 E 2000. Disponível em <http://www.agb.org.br/evento/download.php?idTrabalho=2732> Acesso em 25 de Março de 2016.

BRAGA, F.; SANTOS, C. F. Novos Padrões da Migração no Brasil: Um Estudo do Perfil Socioeconômico dos Migrantes Internos entre 1980 e 2000. Disponível em <http://www.agb.org.br/evento/download.php?idTrabalho=2732>. Acesso em 25 de Março de 2016.

BRITO, F. As Migrações Internas no Brasil: Um Ensaio Sobre os Desafios Teó Ricos Recentes. Disponível em <http://www.abep.nepo.unicamp.br/docs/anais/outros/6EncNacSobreMigracoes/ST3/FaustoBrito.pdf>. Acesso em 25 de Março de 2016.

CONTI, D. T. Estudo Dos Fatores de Influência na Migração Rural/Urbana no Município de Horizontina. Disponível em http://www.fahor.com.br/publicacoes/TFC/Economia/2012/Daniele_Conti.pdf>. Acesso em 10 de Abril de 2016.

CUNHA, J. M. P. Dinâmica migratória e o processo de ocupação do Centro-Oeste brasileiro o caso de Mato Grosso. Disponível em<http://www.nepo.unicamp.br/textos/publicacoes/textos_nepo/textos_nepo_60.pdf>. Acesso em 26 de Março de 2016.

DI PIETRO, M. S. Z. Direito Administrativo. São Paulo: Jurídico Atlas, 2003.

EMBRAPA; IBGE. Geografia de Mato Grosso. Disponível em <http://mt.gov.br/imprime.php?cid=70695&sid=93>. Acesso em 2 de Abril de 2016.

FERREIRA,A. R**.** Modelo de Excelência em Gestão Pública. Disponível em <http://www.gespublica.gov.br/biblioteca/pasta.2010-12-08.2954571235/ferrerib.pdf>. Acesso em 25 de Março de 2016.

GEMELLI, I. M. P ; FILIPPIM, E. S. Gestão de Pessoas na Administração Pública o Desafio dos Municípios.Unoesc, v. 9, n. 1-2, p. 153-180, jan./dez. 2010. Disponível em<http://editora.unoesc.edu.br/index.php/race/article/viewFile/375/pdf_101>. Acesso em 20 de Março de 2014.

GOMES, G. B. Brasileiros Num Vai e Vem, Os Novos Migrantes Criciumenses e o Processo de Emigrar, Imigrar, Emigrar de Criciúma para a Cidade de Peschiera Del Garda, Itália (2000 A 2004). Disponível em <http://www.pergamum.udesc.br/dados-bu/000000/000000000000/00000090.PDF>. Acesso em 27 de Fevereiro de 2016.

GREMAUD, et al. **Manual de Macroeconomia: Básico e Intermediário**. 2 ed.SãoPaulo:Editora atlas S.A.,p. 388., 2000.

IBGE. São Felix do Araguaia Mato Grosso MT. Disponível em <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/dtbs/matogrosso/saofelixdoaraguaia.pd>. Acesso em 27 de Dezembro de 2015.

JR. E. M; DAL GALLO, P. M.Ser Migrante: Implicações Territoriais e Existenciais da Migração. Disponível em <http://www.abep.nepo.unicamp.br/docs/anais/outros/6EncNacSobreMigracoes/ST3/Marandola_2.pdf>. Acesso em 11 de Abril de 2016.

MEIRELLES, HELY LOPES. Direito Administrativo Brasileiro. 25. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

NUNES, I. T. A BR-101 e a Migração Para O Litoral Em Santa Catarina. Disponível em <http://tcc.bu.ufsc.br/Economia293366>. Acesso em 27de Agosto de 2015.

OLIVEIRA L. A. P; OLIVEIRA A.T.R. Reflexões Sobre os Deslocamentos Populacionais no Brasil. Disponível em http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv49781.pdf. Acesso em 12 de Março de 2016.

SJAASTAD, L. A. Os custos e os retornos da migração. Tradução de Hélio A. de Moura. Título original: The coastandreturnsofhumanmigration. In: MOURA, H. A. de. (Org.). Migração interna: textos selecionados. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil, 1980. t. 1, p. 115-143, 1980.

SILVA, A. F. Migração e Crescimento Urbano: Uma Reflexão sobre a cidade de Natal, Brasil. Disponível em <http://www.ub.edu/geocrit/sn-94-74.htm>. Acesso em 05de Março de 2016.

SINGER, P. Migrações internas: considerações teóricas sobre seu estudo. In: MOURA, H. A. de (Coord.). Migração interna: textos selecionados. Fortaleza: Banco do Nordeste do Brasil - BNB, Escritório Técnico de Estudos Econômicos do Nordeste, 1980. t. 1, p. 211-244. (Estudos econômicos e sociais, 4).

SIQUEIRA, E. História de Mato Grosso. Disponível em <http://www.mt.gov.br/imprime.php?cid=70485&sid=9825>. Acesso em 28 de Março de 2016.

SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E SOCIOLOGIA RURAL. Gestão Pública e Desenvolvimento Sustentável: A Importância da Implantação de

Plano Diretor no Ato de Criação de um Município. Disponível em <http://www.sober.org.br/palestra/15/954.pdf>. Acesso em 25 de Março de 2016.

_____. Migrações Internas e Perspectivas Para o Rural: Um Estudo do Município de Novo Hamburgo (RS).Disponível em <http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/viewFile/2465/3112**>.** Acesso em 11 de Março de 2016.

TAVARES, G. Q. Migração Interna Populacional e Sua Participação no Desenvolvimento Regional no Final do Século XX. Disponível em:http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3503/000303891.pdf?sequence=1>. Acesso em 12 de Março de 2016.

ZAMBERLAM, J.*O Processo Migratório No Brasil e* os Desafios Da Mobilidade Humana na Globalização. Disponível em <http://www.net11.com.br/radiorosario/R%E1dio%20Migrantes/Publicacoes/O%20Processo%20migrat%F3rio%20no%20Brasil.pdf>. Acesso em 9 de Abril de 2016.

ZANELLA, L. C. H. Metodologia de Estudo e de Pesquisa em Administração. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; Brasília: Capes: UAB, 2009.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE APLICADAS AO SETOR PÚBLICO: UM ESTUDO SOBRE A ADEQUAÇÃO DOS MUNICÍPIOS PERTENCENTES AO COREDE RIO DA VÁRZEA/RS

Tagiane G. Fiorentin Tres (UPF) ta_graci@hotmail.com
Daniela Regina Zantedeschi (UPF) danielazantedeschi@hotmail.com

RESUMO
O presente estudo trata da adequação da contabilidade dos municípios que fazem parte do Corede Rio da Várzea/RS às Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, buscando a convergência aos padrões internacionais. Buscou-se analisar se as prefeituras estão realmente aderindo aos procedimentos exigidos pelas normas. No que se refere à metodologia, esta pesquisa se classifica como diagnóstico, com objetivo descritivo, abordagem quantitativa e realizada na forma de levantamento, abrangendo 20 municípios da região. A coleta de dados foi realizada através de questionário formatado em dois blocos de questões e enviado, através de e-mail, para os profissionais de contabilidade das prefeituras durante o mês de outubro de 2015. O estudo deixou claro que, apesar de grande parte dos procedimentos exigidos pelas normas já estar sendo realizado, ainda há muito a fazer para alcançar uma completa convergência aos padrões internacionais. A implantação do sistema de custos e a reavaliação e ajuste de ativos são exemplos do que ainda deve ser melhorado.

Palavras-Chave: Contabilidade Pública. Adequação. Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos a contabilidade brasileira vem passando por um processo de convergência aos padrões internacionais, começando pelo setor privado e alcançando também o setor público. Tal processo se dá pela necessidade de uma maior comparação e compreensão das informações disponibilizadas pelos diversos países e entidades.

A contabilidade governamental, até então, regida pela Lei n° 4.320 de 27 de março de 1964, estabelecia importantes regras para propiciar o controle das finanças públicas, bem como a construção de uma administração financeira e contábil sólidas no País. Teve como principal foco o orçamento público, que passou, a partir da Lei, a ter significativa importância no país.

Mais tarde, com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal, como ficou conhecida a Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000, a contabilidade pública alçou maior importância e valorização. A Lei estabeleceu, para toda a Federação, direta ou indiretamente, normas financeiras voltadas para a transparência e responsabilidade na gestão fiscal.

Recentemente, o país iniciou o processo de convergência e harmonização do setor público, um novo marco na contabilidade pública brasileira. O Conselho Federal de Contabilidade é o responsável pela reformulação das normas contábeis adaptando-as às normas internacionais, com o objetivo de reduzir os conceitos jurídicos e orçamentários que norteavam esta ciência na área governamental e também para que todos os órgãos do setor público brasileiro utilizassem a mesma linguagem (SOARES; SCARPIN, 2010, *apud* TRES e RISSARDO, 2015).

No ano de 2008, houve a aprovação das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (NBCASP), novo instrumento normatizador que trouxe inovações e também reforçou alguns dispositivos das leis supracitadas. A partir desse momento, como na contabilidade empresarial, o foco principal passou a ser o patrimônio que é verdadeiramente o

objeto de estudo da Ciência Contábil, deixando de ser o orçamento público, que continua tendo grande importância na contabilidade pública.

As NBCASP foram editadas visando elevar a contabilidade pública brasileira aos padrões internacionais de contabilidade. A adoção desses padrões requer uma contabilidade patrimonial integral, através da aplicação de todos os princípios contábeis. É um processo de mudança bastante complexo, com inúmeras modificações e prazo exíguo de aplicação.

Este processo visa modernizar os procedimentos contábeis, possibilitando a geração de informações úteis para o apoio à tomada de decisão e ao processo de prestação de contas e controle social, além disso, permitirá a consolidação das contas nacionais, com a elaboração do Balanço do Setor Público Nacional.

São diversos os benefícios gerados com a adesão desse processo, como, por exemplo, a geração de informações para a tomada de decisões por parte dos gestores públicos, comparabilidade entre os entes da federação e entre diferentes países, registro e acompanhamento de transações que afetem o patrimônio antes de serem contempladas no orçamento, melhoria no processo de prestação de contas, implantação de sistemas de custos no Setor Público, elaboração do Balanço do Setor Público Nacional, racionalização e melhor gestão dos recursos públicos bem como o reconhecimento do profissional contábil no setor público.

No entanto, as NBCASP até hoje não estão consolidadas e na prática poucas Entidades têm aplicado os novos conceitos. Ainda existem dificuldades, como apontam estudos como o realizado por Tres e Rissardo (2015) que ressalta a incorreta parametrização do sistema contábil, a falta de integração de outros sistemas ao sistema contábil, a carência de apoio da alta administração e a falta de capacitação dos profissionais referentes às NBCASP.

O prazo para adaptação está se esgotando, e este não é um procedimento rápido, é, pelo contrário, moroso e complexo. Nessa situação, para que seja bem sucedido é necessário o envolvimento e o engajamento das diversas áreas, incluindo gestores, autoridades públicas e contadores.

A relevância deste trabalho se justifica pelo fato de a contabilidade pública estar passando por este momento de mudanças, onde se busca a aproximação das normas brasileiras de contabilidade pública com as normas internacionais. Conforme Darós e Pereira (2009), as novas normas são um instrumento para elevar a eficácia e efetividade das Leis quanto aos seus objetivos de promover o planejamento, a transparência e responsabilidade da gestão fiscal.

Tendo em vista que já está sendo exigido o cumprimento das NBCASP por todos os entes da federação brasileira, o presente trabalho foi desenvolvido de forma a responder a seguinte questão: A contabilidade dos munícipios pertencentes ao Corede Rio da Varzea (RS) está adequada às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público? Para tanto, busca-se apresentar as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, o levantamento de informações sobre os procedimentos já implantados na Contabilidade nos Municípios em estudo e a avaliação do grau de entendimento, por parte dos profissionais de contabilidade, sobre as NBCASP.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 História e evolução da Contabilidade Aplicada ao Setor Público no Brasil

Contabilidade Aplicada ao Setor Público, ou também chamada de Contabilidade Governamental, tem por finalidade o controle e gestão dos recursos públicos, além disso, procura fornecer aos gestores públicos informações exatas e atualizadas para subsidiar as tomadas de decisões e para prestar contas à sociedade, sendo considerada, por Kohama (2014, p.25), como "um dos ramos mais complexos da ciência Contábil".

Ela surgiu na época do período colonial, onde o Rei utilizava a contabilidade para controlar o seu patrimônio e a riqueza do povo e baseado nessas informações ele tomava as suas decisões. De acordo com Schmidt *apud* Slomski (2003, p. 26) "no Brasil, a contabilidade aparece no reinado de D. João VI, quando da instalação de seu governo provisório, em 1808, ao publicar um alvará obrigando os Contadores Gerais da Real Fazenda a aplicarem o método das partidas dobradas na escrituração mercantil".

Observa-se que o enfoque orçamentário dado a Contabilidade Pública surgiu ainda naquela época, pois através da Constituição Imperial de 1824 apareceram as primeiras exigências no sentido da elaboração de orçamentos formais. Anos depois, por volta de 1830, também foi aprovado o primeiro orçamento brasileiro (GIACOMONI, 2012).

Após a Proclamação da República, sentiu-se a necessidade de maior atenção ao controle da coisa pública. Assim com a Constituição de 1891 foi criado o Tribunal de Contas (TC) com a incumbência de auxiliar o Congresso Nacional no processo de Tomada de Contas do Executivo. A Carta Magna também definiu que, a elaboração do orçamento, antes competência do Executivo, passou a ser função privativa do Congresso Nacional (GIACOMONI, 2012).

Segundo Schmidt *apud* Slomski (2003) em 1922 foi criado o Código de Contabilidade da União com a finalidade de ordenar todos os procedimentos orçamentários, contábeis financeiros e patrimoniais já existentes. Em 1940, pelo Decreto-lei n° 2.416, de 17 de julho, foi regulamentada a elaboração e a execução dos orçamentos e balanços dos Estados e municípios determinando um modelo-padrão de balanços para essas entidades públicas. Instrumentos, estes, substituídos pela Lei Complementar n° 4.320/64, de 17 de março de 1964.

Nascimento (2007) *apud* Rissardo (2013) menciona que em meados dos anos 50 iniciou um processo com o propósito de reformar as diretrizes orçamentárias e contábeis, resultando na edição da Lei 4.320/64, que estatuía normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Em outras palavras, a lei trata aspectos relacionados à elaboração e a execução do orçamento, do controle interno e externo, da contabilidade orçamentária, patrimonial, financeira e industrial e da elaboração dos balanços públicos para todos os entes federados, fundos autarquias e outras entidades.

A Constituição Federal reforçou a Lei 4.320/64, quando em seu art. 165 tratou das leis do Plano Plurianual, das Diretrizes Orçamentárias e dos Orçamentos Anuais e, mais uma vez o aspecto orçamentário é consagrado na área governamental e representa o eixo norteador da contabilidade.

Outro momento marcante na história da Contabilidade Pública foi em 1967 com o Decreto-Lei 200/67. Conforme Silva (2013, p. 69) "a União passa a intervir acentuadamente na economia brasileira e suas atividades são gradativamente diversificadas. Rapidamente Estados e Municípios a imitam. É extinta a Contadoria Geral da República e em seu lugar surge a Inspetoria Geral de Finanças".

Posteriormente, no ano de 2000, foi editada a Lei Complementar 101/2000, chamada de Lei de Responsabilidade Fiscal. Código de conduta para os administradores públicos do país que vale para os três Poderes e para suas esferas, a LRF busca maior transparência na administração pública e também responsabilizar os gestores pela ineficiência no trato com os recursos, além de maior planejamento das ações governamentais e controle nos gastos públicos. A partir da aplicação da nova lei, os governantes passam a ter compromisso com orçamento e com metas, obedecendo a normas e limites para administrar as finanças e prestando contas sobre a aplicação dos recursos, visando uma gestão fiscal responsável (STN, 2015). As principais inovações são voltadas para o controle das despesas com pessoal, da limitação das operações de créditos, controle dos restos a pagar, além de criar dois novos

demonstrativos contábeis, o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal.

No momento atual, pela necessidade de comparabilidade das informações contábeis dos diversos países, o Brasil busca a aproximação entre a contabilidade governamental e a contabilidade empresarial. Embora esses dois ramos da Ciência Contábil tenham origem na Contabilidade Comercial, os objetivos de ambas são distintos, os procedimentos e principalmente os resultados obtidos foram se distanciando.

Silva (2013, p. 69) explica que:

> Enquanto a Contabilidade Empresarial se esmera na apuração do resultado (lucro/prejuízo), a Contabilidade Governamental procura estudar a atividade financeira do Estado, compreendendo o estudo da receita, da despesa, do orçamento e do crédito público, e ainda executa a análise do fluxo financeiro dos recursos indispensáveis à satisfação das necessidades e ao desenvolvimento do Estado.

O principal componente que tornou as duas contabilidades muito distintas foi o enfoque utilizado, enquanto a Contabilidade Governamental tem o foco centrado no orçamento público, a Contabilidade Empresarial estuda o patrimônio da entidade. Iniciou-se, assim, um processo de harmonização da contabilidade pública aos padrões internacionais, visando à aproximação.

De acordo com Silva (2013, p. 64) no país, o processo de convergência aconteceu com a participação do Instituto dos Auditores Independentes do Brasil (IBRACON) sob o comando do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), Secretaria do Tesouro Nacional e outras entidades ligadas à ciência contábil. Tais entidades realizaram um trabalho que resultou na edição as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, baseadas nas IPSAS (International Public Sector Accounting Standards), que traduzindo para o português significa Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.

O prazo inicialmente previsto para adoção das normas foi em 2010, no entanto, esse prazo foi sendo prorrogado. Silva (2013, p. 65) comenta que as normas são obrigatórias para fatos ocorridos a partir de 2010, mas segundo os Manuais de Contabilidade Aplicada ao Setor Público, editados pela STN, elas serão facultativas a partir de 2010 e obrigatórias em alguns casos em 2011 e em outros até 2014.

2.2 Os aspectos orçamentário, fiscal e patrimonial da Contabilidade Aplicada ao Setor Público: algumas noções

A adoção do orçamento para os três níveis do governo tem seu marco principal a Lei 4.320 de 17 de março de 1964. Dentre os diversos dispositivos, destaca-se a Lei do Orçamento, a Proposta Orçamentária, o Exercício Financeiro, os Créditos Adicionais, a Execução do Orçamento, os Fundos Especiais, o Controle da Execução Orçamentária, a Contabilidade e as Autarquias e Outras Entidades.

Kohama (2014, p. 46) define o orçamento como "o processo pelo qual se elabora, expressa, executa e avalia o nível de cumprimento da quase totalidade do programa de governo, para cada período orçamentário. É um instrumento de governo, de administração e de efetivação e execução dos planos gerais de desenvolvimento socioeconômico".

Segundo o MCASP (2014, p. 39) "o orçamento é um importante instrumento de planejamento de qualquer entidade, seja pública ou privada, e representa o fluxo previsto de ingressos e de aplicações de recursos em determinado período", ou seja, o orçamento compreende basicamente a estimativa da receita e a fixação da despesa para um determinado período, geralmente, de um ano.

No que tange ao aspecto orçamentário, as receitas e despesas devem percorrer estágios e devem obedecer a rigorosa classificação segundo diversos critérios estabelecidos em normas da Secretaria do Tesouro nacional. Além disso, a execução orçamentária deve obedecer ao regime misto. De acordo com Silva (2013, p. 73) "encontra-se disposto no art. 35 da Lei n° 4.320, que deve ser adotado para o Sistema Orçamentário, que é o regime misto: de caixa, também chamado de gestão anual, para a receita e de competência, também conhecido como de exercício para a despesa".

Com o passar do tempo, a administração do país assumiu uma imagem negativa devido a grande parte dos políticos eleitos e responsáveis pelo dinheiro do povo não agir de maneira correta em relação aos princípios de ética e moral necessários na área pública. O mau uso, o desperdício dos recursos através de financiamentos de campanhas, o pagamento de propinas, uso de bens públicos para benefício particular, gastos maiores que as arrecadações e a geração de desequilíbrio das finanças são exemplos claros de má gestão.

Diante do cenário preocupante, surge a necessidade de mudança, criando-se assim, em maio de 2000, a Lei de Responsabilidade Fiscal que busca maior planejamento, transparência e fiscalização na gestão, tendo como objetivo precípuo estabelecer normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal. A lei traz inovações como a Lei de Diretrizes Orçamentárias e a Lei Orçamentária Anual, impõe a cobrança de tributos, limita as despesas com pessoal e o endividamento, exige apresentação de novos relatórios, entre outros meios de melhorar a gestão pública. Surge dessa forma, o enfoque fiscal da contabilidade pública.

A LRF está assentada nos pilares do planejamento, da transparência, do controle e da responsabilização (KHAIR, 2001, p.13). Destaca-se que, para consolidar o princípio da transparência, a LRF estabelece a obrigatoriedade de elaboração e publicação de dois conjuntos de demonstrativos contábeis a serem utilizados na área pública: o Relatório Resumido da Execução Orçamentária (RREO), que, segundo o Manual de Demonstrativos Fiscais (2012, p. 119 e 120) deve ser publicado bimestralmente e é composto pelo Balanço Orçamentário, Demonstrativo de Execução das Despesas por Função e Subfunção, Demonstrativo da Receita Corrente Líquida, Demonstrativo das Receitas e Despesas Previdenciárias, Demonstrativo do Resultado Nominal, Demonstrativo do Resultado Primário, Demonstrativo dos Restos a Pagar por Poder e Órgão, Demonstrativo das Receitas e Despesas com Manutenção e Desenvolvimento de Ensino, Demonstrativo da Receita de Impostos e das Despesas Próprias com Saúde e o Demonstrativo Simplificado do Relatório Resumido da Execução Orçamentária, Demonstrativo das Receitas de Operações de Crédito e Despesas de Capital, Demonstrativo da Projeção Atuarial do Regime Próprio de Previdência, o Demonstrativo da Receita de Alienação de Ativos e Aplicações dos Recursos e o Demonstrativo das Parcerias Público-Privadas. Esse conjunto de demonstrativos deve ser elaborado e publicado até trinta dias após o encerramento do último bimestre.

O outro conjunto de demonstrativos, conforme a LRF, é o Relatório de Gestão Fiscal (RGF). O art. 54 da referida lei, dispõe que o mesmo deve ser emitido ao final de cada quadrimestre pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos em seu art. 20. Assim como acontece com o RREO, é facultado, pelo art. 63 da LRF, aos municípios com população inferior a cinquenta mil habitantes optar pela divulgação semestral de alguns demonstrativos do Relatório de Gestão Fiscal.

O Relatório de Gestão Fiscal – RGF é composto pelo anexo do Demonstrativo da Despesa com Pessoal, Demonstrativo da Dívida Consolidada, Demonstrativo das Garantias e Contragarantias de Valores, Demonstrativo das Operações de Crédito, Demonstrativo da Disponibilidade de Caixa, Demonstrativo dos Restos a Pagar, Demonstrativo da Despesa com Serviços de Terceiros e o Demonstrativo dos Limites (SLOMSKI, 2003, p. 241).

Debus e Nascimento (2009, p. 88) acrescenta que “a lei de responsabilidade fiscal determina que o relatório deverá ser publicado e disponibilizado ao acesso público, inclusive em meios eletrônicos, até trinta dias após o encerramento do período a que corresponder”.

Segundo a teoria contábil do patrimonialismo, o objeto de estudo da Contabilidade é o “patrimônio de uma entidade” (MONTOTO, 2012, p. 41). Entretanto, na contabilidade publica, desde seus primórdios, especialmente da Lei 4320/1964, o aspecto que norteava a contabilidade governamental era o orçamentário. Somente em 2008 com a edição das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público houve a equiparação dos conceitos das duas contabilidades, passando a ser o patrimônio também o objeto da contabilidade pública.

O aspecto patrimonial da contabilidade Pública ganhou reforço com a edição das normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade que buscam a convergência as Normas Internacionais de Contabilidade Aplicada ao setor Público .

2.3 Normas Brasileiras De Contabilidade Aplicadas Ao Setor Público

Em 21 de novembro de 2008, foram tornadas públicas as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP), apresentadas a seguir.

A NBC T 16.1 trata da conceituação, objeto e campo de aplicação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Conforme Castro (2010, p. 132) a primeira inovação da NBC T 16.1 foi a definição do campo de atuação da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A norma estabelece que o campo de aplicação da Contabilidade abrange todas as entidades do setor público e as mesmas devem observar as normas e as técnicas próprias da Contabilidade Aplicada ao Setor Público. A outra novidade foi a inclusão do conceito de Unidade Contábil, definido como a soma, agregação ou divisão de patrimônio de uma ou mais entidades do setor público (CASTRO, 2010, p. 132).

A NBC T 16.2 trouxe informações referentes ao patrimônio público, sua classificação sob o enfoque contábil, além de apresentar o conceito e a estrutura do sistema de informação contábil. As principais novidades dessa norma é que o patrimônio público foi estruturado, sob o enfoque contábil, em três grupos: ativo, passivo e patrimônio líquido; a classificação dos elementos patrimoniais passou a considerar a segregação em “circulante” e “não circulante”, com base em seus atributos de conversibilidade e exigibilidade, seguindo a mesma lógica do setor privado (CASTRO, 2010, p. 136); o Sistema Contábil ficou caracterizado, conforme a NBC T 16.2 (CFC, 2008), como “a estrutura de informações sobre identificação, mensuração, registro, controle, evidenciação e avaliação dos atos e dos fatos da gestão do patrimônio público”; e o Sistema Contábil Público foi dividido em subsistemas de informações: orçamentário, patrimonial, de custos e de compensação. Nesse caso, a inovação foi a exclusão do sistema financeiro e a inclusão do subsistema de custos (CASTRO, 2010, p. 136).

A NBC T 16.3 estabelece as bases para controle contábil do planejamento desenvolvido pelas entidades do setor público, expresso através de planos hierarquicamente interligados. Esses planos são documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento, através de ações e programas, abrangendo desde o nível operacional até o nível estratégico, bem como possibilitar a avaliação e a instrumentalização do controle.

Nas entidades do setor público, os planos hierarquicamente interligados estão compreendidos no PPA (nível estratégico – com indicadores de médio prazo); na LDO (como orientações para a elaboração dos orçamentos anuais); e na LOA (nível operacional – com especificação das metas físicas e dos valores financeiros para o exercício) (CASTRO, 2010, p. 28).

A NBC T 16.4 trata dos conceitos, natureza e tipicidade das transações no setor público. A norma conceitua as transações como atos e fatos que causam alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais, no patrimônio das entidades do setor

público, as quais são objeto de registro contábil em estrita observância aos princípios e normas (CFC, 2008), passando a se classificar por sua natureza, em econômico-financeira e administrativa de acordo com suas características e os seus reflexos no patrimônio.

A natureza econômico-financeira diz respeito às transações originadas de fatos que afetam o patrimônio, em decorrência, ou não, da execução do orçamento, podendo provocar alterações qualitativas ou quantitativas, efetivas ou potenciais (NBC T 16.4, CFC, 2008). Já a natureza administrativa refere-se às transações que não afetam o patrimônio, originadas de atos administrativos, com o objetivo de dar cumprimento às metas programadas e manter em funcionamento as atividades da entidade (NBC T 16.4, CFC, 2008).

Castro (2010, p. 139) comenta que "esta norma trouxe pouca inovação, já que as transações no setor público já consideravam os registros, dos atos e fatos, diferentemente da Contabilidade do setor privado, que só considera fatos que afetam o patrimônio".

Na sequência, o CFC editou a NBC T 16.5 que aborda os critérios para o registro contábil dos atos e fatos que afetam ou possam vir a afetar o patrimônio da entidade do setor público. A norma descreve a necessidade de a entidade pública manter procedimentos uniformes de registros contábeis, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em rígida ordem cronológica, como suporte às informações (CFC, 2008).

Uma novidade trazida pela norma é a definição de que a tabela de codificação de registros que identifica o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação a débito e a crédito e os subsistemas utilizados faz parte do plano de contas (CASTRO, 2010, p. 143).

As transações no setor público devem ser reconhecidas e registradas integralmente no momento em que ocorrem, para assim obedecer ao princípio da oportunidade (CASTRO, 2010, p. 144).

A NBC T 16.6 é a norma que estipula as demonstrações contábeis a serem elaboradas e divulgadas pelas entidades do setor público. As demonstrações obrigatórias de acordo com as NBCASP são: Balanço Patrimonial, Balanço Orçamentário, Balanço Financeiro, Demonstração das Variações Patrimoniais, Demonstração dos Fluxos de Caixa, Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido e as Notas Explicativas.

As principais novidades da norma se referem a obrigatoriedade e elaboração da Demonstração dos Fluxos de Caixa, da Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL). Silva (2013, p. 282) explica que "a Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido será obrigatória apenas para as empresas estatais dependentes e para os entes que as incorporarem no processo de consolidação de contas".

Por fim, também em 2013, tornou-se clara a obrigatoriedade das Notas Explicativas, que devem conter informações relevantes, complementares ou suplementares que não foram evidenciadas claramente das Demonstrações Contábeis, bem como informar os critérios seguidos na elaboração das demonstrações e outras informações e eventos evidenciados de forma insuficiente ou não constantes nas demonstrações (NBC T 16.6, CFC, 2008).

A NBC T 16.7 traz normatizações referentes à conceitos, abrangência e procedimentos para consolidação das demonstrações contábeis no setor público. A consolidação já era mencionada na Lei n° 4.320/64 e também na LRF. A norma (CFC, 2008) explica que "a consolidação das demonstrações contábeis objetiva o conhecimento e a disponibilização de macroagregados do setor público, a visão global do resultado e a instrumentalização do controle social".

Para Castro (2010, p. 157) "a inovação é que sempre se fez consolidação sem regras definidas. Na verdade, não se fazia consolidação e sim integração, pois não eram eliminadas as transações entre os órgãos e as entidades integrantes do consolidado".

O controle interno foi o tema da NBC T 16.8 (CFC, 2008), que determina referencias para o controle interno como suporte do sistema de informação contábil, no sentido de

diminuir riscos e dar efetividade às informações da contabilidade, visando contribuir para o atingimento dos objetivos da entidade pública.

Conforme a norma (CFC, 2008), o controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público e tem como propósito salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes do patrimônio, dar conformidade ao registro contábil, propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada, estimular adesão às normas, contribuir para a promoção da eficiência operacional e auxiliar na prevenção de práticas inadequadas.

A mesma norma ainda define que o controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo a preservação do patrimônio público, o controle da execução das ações que integram os programas e a observância às leis, regulamentos e diretrizes estabelecidas. Castro (2010, p. 160) comenta que "a norma vem confirmar que os controles internos são importantes para garantir razoável grau de eficiência e eficácia do sistema de informação contábil".

A NBC T 16.9 apresenta os critérios e procedimentos para o registro da depreciação, da amortização e da exaustão na contabilidade do setor público. Em se tratando de registro, a norma estabelece que o valor depreciado, amortizado ou exaurido deve ser apurado mensalmente, com o devido registro nas contas de resultado do exercício, e deve ser reconhecido até que o valor líquido contábil do ativo seja igual ao valor residual. Cita ainda que o valor residual e a vida útil econômica de um ativo devem ser revisados, pelo menos, no final de cada exercício (NBC T 16.9, CFC, 2008).

A NBC T 16.9 (CFC, 2008) também lista os ativos que não estão sujeitos ao regime de depreciação, sugere a adoção de outros métodos de depreciação possíveis e explica que a depreciação de bens imóveis deve ser calculada com base no custo de construção, deduzido o valor dos terrenos.

Para o autor Castro (2010, p. 162) a grande inovação é a aplicação desta norma, tipicamente do setor privado, no setor público e também o fato da substituição da tabela fixa de depreciação elaborada pelos órgãos de fiscalização por parâmetros e índices admitidos em norma ou laudo técnico específico de cada entidade, para cada tipo de bem, tendo por base sua vida útil estimada.

A NBC T 16.10 define os critérios e procedimentos para a avaliação e a mensuração de ativos e passivos que fazem parte do patrimônio das entidades do setor público, assegurando o patrimônio como objeto da contabilidade. Agora, tanto as disponibilidades como os direitos, os títulos de créditos e as obrigações são mensurados ou avaliados pelo valor original. Os estoques serão mensurados pelo valor de aquisição, produção ou construção. Já as saídas dos estoques devem ser registradas pelo custo médio ponderado. (NBC T 16.10, CFC, 2008).

A norma também trata da forma como devem ser avaliadas ou mensuradas as participações em outras empresas sobre as quais a entidade do setor público tenha influência significativa. Este grupo de ativos deve ser mensurado pelo método de equivalência patrimonial. As demais participações podem ser mensuradas de acordo com o custo de aquisição (NBC T 16.10, CFC, 2008). Quando discorre sobre a avaliação do ativo imobilizado, a NBC T 16.10 determina a mensuração ou avaliação com base no valor de aquisição, produção ou construção, e traz uma grande inovação, ao propor a contabilização dos bens de uso comum, ou seja, bens colocados à disposição da população de forma gratuita ou sob remuneração, como praças, rodovias, mares, entre outros (NBC T 16.10, CFC, 2008).

Por fim, a NBCASP estabelece regras para a realização de reavaliações dos componentes patrimoniais, onde se deve utilizar o valor justo ou o valor de mercado na data do encerramento do Balanço Patrimonial. Além disso, estipula prazos para que seja procedida a reavaliação (NBC T 16.10, CFC, 2008).

Castro (2010, p. 168) comenta que "no geral, a inovação da norma está na mudança da Contabilidade, do foco orçamentário, para o foco patrimonial. Com isso, todas as regras de mensuração e avaliação do setor privado passam a ser implementadas também no setor público".

Por fim, a NBC T 16.11 que trata da conceituação, do objeto, dos objetivos e das regras básicas para mensuração e evidenciação dos custos no setor público. A norma ainda apresenta o Subsistema de Informação de Custos do Setor Público (SICSP). O SICSP, obrigatório para todas as entidades públicas, é responsável pelo registro, processamento e evidenciação os custos de bens e serviços e outros objetos de custos, produzidos e oferecidos à sociedade pela entidade pública (NBC T 16.11, CFC, 2008).

Também segundo a NBC T 16.11 (CFC, 2008) "para atingir seus objetivos, o SICSP deve ter tratamento conceitual adequado, abordagem tecnológica apropriada que propicie atuar com as múltiplas dimensões, permitindo a análise de séries históricas de custos sob a ótica das atividades-fins ou administrativas do setor público".

3 MÉTODOLOGIA

A presente pesquisa objetiva analisar a adequação dos munícipios pertencentes ao Corede Rio da Várzea (RS) às novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Para tanto, realizou-se uma pesquisa-diagnóstico, delineada para um estudo descritivo de cunho quantitativo. O procedimento utilizado no trabalho foi o de levantamento, interrogando-se os profissionais de contabilidade dos 20 municípios pertencentes ao Corede Rio da Várzea/RS.

O Corede, ou Conselho Regional de Desenvolvimento, é um fórum de discussão e decisão a respeito de políticas e ações que visem ao desenvolvimento regional. Os municípios que fazem parte do Corede Rio da Várzea, conforme Decreto n° 47.543 de 08 de novembro de 2010, são: Barra Funda, Boa Vista das Missões, Cerro Grande, Chapada, Constantina, Engenho Velho, Jaboticaba, Lajeado do Bugre, Liberato Salzano, Nova Boa Vista, Novo Barreiro, Novo Xingu, Palmeira das Missões, Ronda Alta, Rondinha, Sagrada Família, São José das Missões, São Pedro das Missões, Sarandi e Três Palmeiras.

A coleta de dados da presente pesquisa foi realizada a partir de questionário moldado em dois blocos com questões fechadas elaborado no *Google Docs* e enviado por e-mail aos profissionais de contabilidade da prefeitura de cada município. O primeiro bloco objetiva caracterizar os respondentes e o meio no qual estão inseridos enquanto o segundo bloco busca analisar o atendimento das novas normas nos municípios. Foi realizado um pré-teste com objetivo de verificar possíveis inconsistências.

Como limitação do estudo destaca-se que nem todos os municípios responderam ao questionário. Os resultados também podem ficar comprometidos em virtude de possível desconhecimento dos respondentes em relação aos itens propostos no questionário.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Um questionário, com o objetivo de verificar se os municípios do Corede Rio da Várzea estão realizando os procedimentos referidos nas novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, foi enviado aos 20 profissionais contábeis que atuam em cada prefeitura. Dos 20 questionários enviados, 15 foram respondidos, totalizando 75% do total.

4.1 Perfil dos respondentes

O primeiro bloco do instrumento de coleta de dados teve o propósito de traçar o perfil dos respondentes e de suas instituições, contendo informações sobre gênero, faixa etária,

formação acadêmica, especialização, forma de contratação e tempo de atuação no setor público.

A pesquisa evidenciou que a maior parte dos profissionais atuantes nos municípios da região são do sexo masculino, correspondendo a 53,3%, enquanto que os profissionais do sexo feminino representam 46,7%. Em relação à faixa etária, a maioria dos respondentes possui idade superior a 30 anos, apenas 6,7% dos entrevistados possuem menos de 30 anos de idade. Predomina a formação acadêmica superior representando 86,7%, enquanto que os técnicos em contabilidade correspondem a somente 13,3% e 60% dos respondentes afirmam ter também pós-graduação.

A contratação de profissionais nos municípios analisados é feita, em sua grande maioria, por concurso público, correspondendo a 86,7%. O restante, 13,3%, trabalha por meio de contratos de prestação de serviços. Nenhum dos profissionais trabalha como cargo em comissão.

Em relação ao tempo de atuação no setor público, 40% dos profissionais estão a mais de 20 anos trabalhando com a contabilidade pública, 13,3% entre 16 e 20 anos, 26,7% estão nesse meio pelo período entre 11 e 15 anos, e 20% estão por menos de cinco anos.

4.2 Adequação da contabilidade às novas Normas de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público

As questões do segundo bloco buscam avaliar se os procedimentos descritos nas novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicada ao Setor Público estão sendo adotados nos municípios pesquisados, conforme apresentado na tabela 1.

Tabela 1: Adequação da Contabilidade às novas NBCASP

Questões	Respostas em %	
	Sim	Não
1. O reconhecimento, mensuração e evidenciação dos direitos, das obrigações, incluindo ajustes e provisões, estão sendo realizados pelo regime de competência, ou seja, no momento em que ocorrem independente do pagamento ou recebimento?	86,7	13,3
2. Ainda sobre o regime de competência, o registro dos créditos tributários e não tributários está sendo feito de acordo com este novo regime?	86,7	13,3
3. Estão sendo desempenhados, em sistema contábil apropriado, procedimentos para reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e do ativo intangível?	80,0	20,0
4. A depreciação, amortização e exaustão estão ocorrendo, mensalmente, de forma sistematizada nos bens do ativo imobilizado e ativo intangível?	40,0	60,0
5. Os ativos estão sendo reavaliados e ajustados ao valor recuperável periodicamente?	33,3	66,7
6. As demonstrações contábeis já existentes estão sendo apresentadas conforme os novos padrões de Contabilidade?	93,3	6,7
7. A Demonstração do Fluxo de Caixa, exigida a partir das NBCASP, está sendo elaborada?	80,0	20,0
8. A partir das normas, os órgãos públicos foram obrigados a divulgar Notas Explicativas complementares ou suplementares as Demonstrações Contábeis, a divulgação está acontecendo?	46,7	53,3
9. Os bens de uso comum, também chamados de bens de infraestrutura (ruas, praças, estradas), estão sendo mensurados, registrados e incorporados ao patrimônio público conforme está disposto nas NBCASP?	53,3	46,7
10. O município está seguindo o PCASP, plano de contas padrão elaborado e divulgado pela STN a fim de tornar as informações contábeis padronizadas e uniformes em todos os níveis do governo?	100,0	-
11. Foi implementado e está sendo utilizado sistema de custos no município?	-	100,0
12. O controle interno, que possui, entre outras, as atribuições de garantir a veracidade do patrimônio e a conformidade do registro contábil, está sendo exercido em todos os níveis da entidade pública?	53,3	46,7
13. De acordo com a Lei 4.320/ 64, a Contabilidade Pública dividia o Ativo e Passivo em	100,0	-

Financeiro e Permanente, com a chegada das NBCASP está divisão passou a ser em Ativo e Passivo Circulante e Não Circulante, o município aderiu a esta nova classificação em suas demonstrações?		
14. A NBC T 16. 5 define que a tabela de codificação de registros que identifica o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação à debito e à crédito e os subsistemas utilizado faz parte do plano de contas. No seu município a tabela integra o plano de contas?	73,3	26,7
15. Está sendo realizada a consolidação das demonstrações contábeis, ou seja, soma ou agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada?	100,0	-
16. Estão sendo divulgados os planos hierarquicamente interligados, conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento, por meio do PPA, LDO e LOA?	86,7	13,3
17. Está sendo realizado o devido registro no ativo da participação dos entes em outras empresas como, por exemplo, nos consórcios públicos?	46,7	53,3
18. A avaliação ou mensuração das participações em outras empresas e em consórcios está sendo feita pelo método de equivalência patrimonial?	53,3	46,7
19. O controle de estoque/almoxarifado está sendo feito independente de execução orçamentária e com entrada por recebimento e baixa por consumo?	53,3	46,7

Fonte: Dados da pesquisa (2015)

De acordo com as NBCASP o reconhecimento, mensuração e evidenciação dos direitos, das obrigações, incluindo ajustes e provisões, devem ocorrer pelo regime de competência, o que está sendo realizado pela maioria, 86,7% dos municípios, ao passo que 13,3% ainda não estão adequados. Ressalta-se que um bom sistema informatizado é imprescindível para a apropriação adequada desses valores, uma vez que envolve uma gama de lançamentos que, se tiverem que ser realizados manualmente, dificultaria muito o trabalho do contador.

O regime de competência se aplica para o registro dos créditos tributários e não tributários, onde também a maioria das prefeituras já realiza, representando 86,7%. Novamente 13,3% ainda não se adequaram ao procedimento, demonstrando que ainda prevalece o aspecto orçamentário sobre o patrimonial na contabilidade pública.

O reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e intangível, que deve ser feito por meio de sistema contábil adequado, está sendo desempenhado por 80% dos municípios, apenas 20% não estão de acordo com a inovação proposta pelas normas.

No ativo imobilizado e no ativo intangível deve ocorrer, mensalmente, a apropriação da depreciação, amortização e exaustão, caracterizadas como perda de valor dos bens visando evidenciar adequadamente o patrimônio público. Apenas 40% dos municípios já realiza o procedimento enquanto que 60% não cumpre a norma. Neste aspecto é importante destacar a importância do sistema do patrimônio, que alimenta a contabilidade, estar ajustado e atualizado, enviando mensalmente as informações sobre os bens depreciados e devidos valores para que a contabilidade possa efetuar os lançamentos pertinentes no sistema contábil.

Os ativos estão sendo reavaliados e ajustados ao valor recuperável periodicamente em apenas 33,3% dos locais analisados, restando 66,7% de locais que necessitam se adequar aos novos padrões estabelecidos. Neste caso, a contabilidade também tem uma dependência muito grande de informações provenientes de outros setores, como comissão de avaliação e reavaliação de bens do município, para poder atualizar os valores dos bens, pelo menos uma vez por ano.

Em se tratando de demonstrações contábeis existentes, em quase todos os municípios, já estão sendo apresentadas conforme os novos padrões de Contabilidade, representando um percentual de 93,3% do total analisado. Nesta questão, o trabalho da empresa prestadora de serviços de informática é fundamental para que a Norma seja cumprida, uma vez que se trata de programação. Ao contador cabe analisar se o demonstrativo está de acordo com as normas e solicitar à informática a parametrização do sistema.

A Demonstração do Fluxo de Caixa, novidade das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público está sendo elaborada por 80% dos profissionais contábeis nos municípios, restam ainda 20% que necessitam incluir este procedimento em sua rotina.

A partir das normas, os órgãos públicos também foram obrigados a divulgar Notas Explicativas complementares ou suplementares as Demonstrações Contábeis, o que acontece em apenas 46,7% das prefeituras, 53,3% não estão adaptados.

Os profissionais também foram questionados a respeito da correta mensuração, registro e incorporação dos bens de uso comum (ruas, praças, estradas). 53,3% afirmam realizar os procedimentos conforme as regras, já 46,7% dizem que não. Neste aspecto, vale ressaltar a dependência da contabilidade em relação à outros setores para que possa cumprir a norma. Geralmente os órgãos de engenharia e comissão de avaliação e reavaliação de bens são as pessoas mais indicados para produzir essas informações e, posteriormente, encaminhá-las ao setor contábil para registro.

Todos os municípios estão seguindo o PCASP, plano de contas padrão elaborado e divulgado pela STN a fim de tornar as informações contábeis padronizadas e uniformes em todos os níveis do governo.

No entanto, nenhuma prefeitura implementou ou está utilizando sistema de custos no município. O sistema de custos, conforme apontado no estudo realizado por Tres e Silveira (2012) nos municípios da AMASBI/RS é novo, complexo e ainda há poucas experiências municipais de implantação. A pesquisa realizada, aponta que os profissionais estão sensibilizados sobre a importância do sistema para um melhor desempenho das administrações públicas, como também estão cientes das dificuldades que encontrarão para implementá-lo em seus municípios, dentre elas, a ausência de sistema informatizado, resistências políticas, pouco apoio da alta administração e falta de pessoal capacitado.

O controle interno, responsável por garantir a veracidade do patrimônio e a conformidade do registro contábil, está sendo exercido em todos os níveis da entidade pública em um pouco mais da metade das prefeituras, chegando a um percentual de 53,3%.

Os municípios aderiram totalmente à nova classificação estabelecida pelas normas em suas demonstrações. O Ativo e Passivo que antes era classificado em Financeiro e Permanente, passa a ser Circulante e Não Circulante.

Conforme a NBC T 16. 5 a tabela de codificação de registros que identifica o tipo de transação, as contas envolvidas, a movimentação à debito e à crédito e os subsistemas utilizado deve fazer parte do plano de contas. Isso já ocorre em boa parte, 73,3% dos locais analisados.

Todas as prefeituras quando questionadas sobre a consolidação das demonstrações contábeis, ou seja, soma ou agregação de saldos ou grupos de contas, excluídas as transações entre entidades incluídas na consolidação, formando uma unidade contábil consolidada, afirmam realizar.

Em 86,7% dos municípios estão sendo divulgados os planos hierarquicamente interligados, conjunto de documentos elaborados com a finalidade de materializar o planejamento, por meio do PPA, LDO e LOA.

A questão 17 referente à realização do registro no ativo da participação dos entes em outras empresas como, por exemplo, nos consórcios públicos, pode ter ficado comprometida devido ao fato de existir prefeituras que não apresentam participações e não foi dada essa opção no questionário.

Outra questão foi a avaliação ou mensuração das participações em outras empresas e em consórcios, que deve ser feita pelo método de equivalência patrimonial, o que ocorre em 53,3% dos locais, 46,7% não realizam o procedimento, que também pode ter ficado comprometida por deficiência no instrumento de coleta de dados.

Por fim, o controle de estoque/almoxarifado está sendo feito independente de execução orçamentária e com entrada por recebimento e baixa por consumo, também, na mesma proporção de 53,3% das prefeituras. Ressalta-se também nesta questão a dependência da contabilidade por informações geradas em outros setores. Para que a norma possa ser efetivamente atendida, há a necessidade do setor de almoxarifado estar funcionando plenamente e enviando mensalmente as posições de entradas e saídas de mercadorias para que a contabilidade possa registrá-las ou integrá-las.

CONCLUSÕES

Como já tratado no decorrer do trabalho, a contabilidade no Brasil se encontra em um momento de convergência aos padrões contábeis internacionais e consequentemente um momento de importantes mudanças. As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade, foram o marco inicial deste processo e estão sendo gradativamente adotadas nos municípios. Através da aplicação das normas se espera uma maior comparabilidade, entendimento e fidedignidade das informações, além de valorizar cada vez mais o papel do contador.

Nesse sentido, buscou-se, por meio da realização desta pesquisa, analisar se a contabilidade dos municípios pertencentes ao Corede Rio da Várzea/RS está de acordo com os novos procedimentos exigidos após a criação das NBCASP e ainda conhecer o grau de atendimento das normas na região estudada.

Inicialmente foram apresentadas no trabalho as 11 normas aplicadas ao Setor Público e apontadas as principais alterações na contabilidade, para após levantar informações sobre os procedimentos já implantados nos municípios do Corede Rio da Várzea/RS. Para a coleta de dados, foi realizado um questionário com 25 questões e enviado por e-mail aos contadores responsáveis.

Os resultados evidenciaram que boa parte das inovações exigidas já está na reta final ou totalmente aplicada nos municípios. A utilização do regime de competência para registro das obrigações, ajustes, provisões e créditos tributários e não tributários, o reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado e intangível e também a elaboração da Demonstração do Fluxo de Caixa são exemplos do que já está praticamente em conformidade com a norma.

A consolidação das demonstrações contábeis, utilização do PCASP e aderência à nova classificação do Ativo e Passivo em Circulante e Não Circulante já estão sendo realizados por todas as prefeituras, demonstrando que é possível atingir a igualdade aos padrões internacionais.

No entanto, pode-se perceber que ainda existem itens que não estão sendo adequados, prejudicando o alcance dos objetivos traçados pelas normas. Não está sendo feito, em quase todos os locais, a reavaliação e ajuste a valor recuperável dos ativos e a utilização de Notas Explicativas, por exemplo, enquanto que o sistema de custos não está em funcionamento em nenhuma cidade.

Por fim, é preciso destacar a importância da realização de um estudo semelhante nas demais regiões e estados do Brasil, visando identificar onde estão os maiores gargalos e assim contribuir para um processo de convergência mais eficaz e ágil no Brasil. Uma sugestão é a elaboração de uma pesquisa com a avaliação de mais quesitos além dos elaborados neste trabalho.

REFERÊNCIAS

BRASIL, **Lei Complementar n° 101, de 04 de maio de 2000.** Estatui normas finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm Acesso em 25 de agosto de 2015.

BRASIL, **Lei Federal n° 4.320, de 17 de março de 1964.** Estabelece Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L4320.htm Acesso em 20 de agosto de 2015.

CASTRO, Domingos Poubel de. **Auditoria, contabilidade e controle interno no setor público: integração das áreas do ciclo de gestão: contabilidade, orçamento e auditoria e organização dos controles internos como suporte à governança corporativa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Conselho Federal de Contabilidade. **NBC TSP.** Disponível em http://portalcfc.org.br/. Acesso em 25 de abril de 2015.

Corede Rio da Várzea/RS. Disponível em http://corederiodavarzea.com.br/site/ Acesso em 17 de setembro de 2015.

DARÓS, Leandro Luís; PEREIRA, Adriano de Souza. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBCASP: mudanças e desafios para a contabilidade pública.** Universidade Federal de Santa Catarina, 2009.

GIACOMONI, James. **Orçamento público.** 16. ed. Ampliada, revista e atualizada. São Paulo: Atlas, 2012.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Responsabilidade Fiscal: Guia de Orientação para as Prefeituras.** Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2001.

KOHAMA, Heilio. **Contabilidade pública: teoria e prática.** 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MONTOTO, Eugênio. **Contabilidade geral esquematizado.** 2. Ed. Ver. Atual. E com exercícios resolvidos. São Paulo: Saraiva, 2012.

NASCIMENTO, Edson R; DEBUS, Ilvo. **Lei Complementar n° 101/2000: Entendendo a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2 ed. atual. Brasília: Tesouro Nacional, 2009.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público.** 6 ed. Brasília, 2014.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Demonstrativos Fiscais.** 5 ed. Brasília, 2012. Disponível em http://www3.tesouro.gov.br/legislacao/download/contabilidade/MDF5/MDF_5edicao.pdf Acesso em 04 de outubro de 2015.

SILVA, Valmir Leôncio da. **A Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: uma abordagem prática.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: de acordo com as normas internacionais de contabilidade aplicada ao setor público (IPSASB/IFAC/CFC).** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, Maurélio; SCARPIN, Jorge. E. **A convergência da contabilidade pública nacional às normas internacionais e os impactos na aplicação da DRE na administração direta.** Florianópolis: Revista Catarinense da Ciência Contábil, n° 27, vol 9, CRCSC, 2010.

TRES, Tagiane F; RISSARDO, Aline. A Reforma da Contabilidade Governamental Brasileira: Análise da percepção dos profissionais contábeis da região do Corede Serra/RS**.** In: **XII Congresso USP de Iniciação Científica. 29-31 de julho de 2015, São Paulo/RS**. Anais

eletrônicos. São Paulo: USP, 2015. Disponível em: http://www.congressousp.fipecafi.org/web/artigos152015/an_resumo.asp?con=2&cod_o=247&titulo=A+reforma+da+Contabilidade+Governamental+Brasileira%3A+analise+da+recepcao+dos+profissionais+contabei. Acesso em: 10 set. 2015.

TRES, Tagiane F; SILVEIRA, Rosvita, Marlise E. Sistema de Custos no Serviço Público: Importância e dificuldades de implantação nos municípios da AMASBI/RS. In**: XIV Convenção de Contabilidade do Rio Grande do Sul. 22 a 24 de maio de 2013, Bento Gonçalves/RS.** Anais eletrônicos. Porto Alegre, CRC, 2013. Disponível em CD-Roon.

Gestão Privada na Saúde Pública em São Paulo: um estudo de caso da utilização de Organização Social de Saúde

José Orcélio do Nascimento (jorcelio@uol.com.br)
Mestre em Ciências Contábies FECAP-SP

Ribamar Antunes Pereira (ribbamar@hotmail.com)
Especialista em Controladoria Pública FECAP-SP

Marcus Vinicius Moreira Zittei (marcuszittei@zittei.com.br)
Doutorando em Ciências Contábeis e Administraçã FURB-SC e Mestre em Ciências Contábeis FECAP-SP

Leonardo Fabris Lugoboni (leo_fabris@hotmail.com)
Doutorando em Administração FEA-USP-SP e Mestre em Administração USCS-SP

RESUMO

O modelo de Telerradiologia é viável para atender as unidades de saúde que ainda não utilizam dessa tecnologia nos serviços médicos para todo o Estado de São Paulo, isso se dá ao interesse do Estado em investir na expansão desses serviços nas regiões que se fazem necessário, visando otimizar recursos tecnológicos e humanos, como exemplo: médicos radiologistas e técnicos em radiologia. A utilização de OSS apresenta a melhor relação custo benefício na administração de unidades públicas de saúde. O objetivo geral desta pesquisa é demonstrar a eficiência da gestão privada no Sistema Único de Saúde em São Paulo, através dos serviços de diagnóstico por imagem. Foi realizada uma pesquisa de natureza qualitativa, exploratória, descritiva por meio de um estudo de caso. O fato considerado relevante dessa pesquisa são os indicadores que demonstra o melhor custo-benefício aos cofres públicos e mais ainda na grande preocupação com a qualidade do diagnóstico à população, no menor tempo possível, visando um atendimento humanizado, diminuindo as grandes filas de esperas, seja no agendamento como na própria realização dos exames. No mais, o usuário tem sua exposição em um menor tempo na realização do exame que favorece em receber uma incidência mínima de radiação do que nos modelos convencionais. O melhor custo-benefício encontrado na gestão por Organização Social de Saúde oferecido à população e ao Governo do Estado de São Paulo, um avanço na qualidade dos serviços prestados aos usuários do Sistema Único de Saúde.

Palavras-chave: Saúde-Pública. Organização Social de Saúde. Telerradiologia.

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, houve uma iniciativa para criar a Nova Gestão Pública (NGP) no Brasil, como exemplo o - Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado (MARE), e as Organizações Sociais de Saúde (OSS). O modelo de OSS é uma grande iniciativa em delegar a gestão pública direta para á gestão privada de forma que a população não seja prejudicada, tanto na assistência, quanto nos cofres públicos, podendo assim definir um modelo de gestão eficiente. Estabelecendo critérios de monitoramento e controle dos gastos, através de estudos de viabilidades. Favorecendo também a transparência do fluxo de caixa com seus investimentos e maior ênfase nas auditorias, colocando medidas punitivas.

Os objetivos apresentados no Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado (PDRAE) formulado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, relata o Estado de São Paulo como a experiência na saúde por Organização Social que repassa os equipamentos sociais a entidades da sociedade civil.

No desenho da NGP, a convergência principal se dá ao Estado de forma mais regulador, buscando preferencialmente a desburocratização e descentralização, favorecendo ao aumento da autonomia de gestão (BRESSER PEREIRA, 1998).

Os mecanismos de *accountability* nas Organizações Sociais de Saúde possibilita ao Estado o acompanhamento das responsabilidades e obrigações da OSS pela legislação federal previamente estabelecida, no que se refere ao programa de trabalho, metas, prazos de execução, critérios objetivos de avaliação de desempenho que utilizem indicadores de qualidade e produtividade, limites para despesas com remuneração dos dirigentes e empregados.

A principal aliança entre o Estado e a OSS é pactuado através do Contrato de Gestão que assegurado pelo artigo 6º da Lei Complementar n° 846/1998:

> Artigo 6º- Para os efeitos desta lei complementar, entende-se por contrato de gestão o instrumento firmado entre o Poder Público e a entidade qualificada como organização social, com vistas à formação de uma parceria entre as partes para fomento e execução de atividades relativas à área da saúde ou da cultura.
> § 3º - A celebração dos contratos de que trata o "caput" deste artigo, com dispensa da realização de licitação, será precedida de publicação da minuta do contrato de gestão e de convocação pública das organizações sociais, através do Diário Oficial do Estado, para que todas as interessadas em celebrá-lo possam se apresentar.

O modelo de contrato de gestão aplicado às entidades qualificadas para a gestão dos serviços públicos adota um formato de atuação diferente do que vem sendo desenvolvido pelo poder público. Isso se dá ao objetivo de trazer um novo paradigma de que a gestão privada possa proporcionar grandes vantagens nos resultados no que diz respeito à qualidade, agilidade, melhor custo e entre outros fatores que impactam no gerenciamento da máquina pública.

O objetivo geral deste artigo é demonstrar a eficiência da gestão privada no Sistema Único de Saúde em São Paulo, através dos serviços de diagnóstico por imagem.

Os serviços consistem especificamente na realização de exames e laudos diagnósticos em: Ressonância Magnética, Tomografia Computadorizada, Mamografia, Ultrassonografia, Ultrassonografia com Doppler e Raios-x.

Os exames oferecidos têm por objetivo atender a população usuária do Sistema Único de Saúde no Estado de São Paulo em algumas regiões, com a qualidade compatível aos serviços particulares e convênios médicos, bem como outros diferencias relacionados ao menor tempo nos resultados já realizados em muitos serviços.

O objetivo específico desta pesquisa foi apresentar o modelo de Telerradiologia que compõe imagens digitais com resultados mais precisos no menor tempo já realizado em serviços públicos.

Demonstrar que esse serviço tem como diferenciais tecnologias inovadoras e profissionais qualificados para o bom funcionamento das atividades correlacionadas ao desempenho do objetivo principal, através dos modelos convencionais utilizados os quais ficam submetidos à reestruturação, que garanta a sociedade a evolução no tratamento médico e melhor gestão econômica.

A importância do tema de pesquisa está associada às experiências utilizadas pela gestão privada no Estado de São Paulo para utilização no sistema único de saúde, que visa atender a população usuária do serviço público no estado, de forma humanizada, permitindo maior acesso aos recursos tecnológicos que asseguram maior qualidade nos diagnósticos dos exames realizados, com menor tempo de espera, tanto para os agendamentos, quanto para a realização dos exames e resultados.

A pesquisa apresentada avaliou como Serviço Estadual de Diagnóstico por Imagem 1 (SEDI1), gerenciado pela Associação Congregação de Santa Catarina (ACSC) pode reduzir custos na saúde pública na qual os recursos são cada vez mais escassos frente a grande demanda dos pacientes e ainda conforme a Constituição Federal de 1988:

> Art. 196. A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

Em análise aos indicadores de atendimento que o SEDI1-ACSC/OSS apresenta até julho de 2013, podemos destacar um número total de 71.000 exames realizados em média ao mês, sendo que desse total 70% são laudados por médicos radiologistas, ultrassonografistas e mastologistas.

O modelo de Telerradiologia é viável para atender as unidades de saúde que ainda não utiliza dessa tecnologia nos serviços médicos para todo o Estado de São Paulo, isso se dá ao interesse do Estado em investir na expansão desses serviços nas regiões que se fazem necessário, visando otimizar recursos tecnológicos e humanos, como exemplo: médicos radiologistas e técnicos em radiologia.

Até 2013 o SEDI1 apresenta seus serviços em 11 unidades de saúde, 05 hospitais e 06 ambulatórios, todos localizados na capital de São Paulo, com exceção de uma unidade (hospital) que está localizado em Américo Brasiliense (interior de SP, região de Araraquara). Considerando que há mais dois serviços neste modelo em São Paulo que atendem também os usuários do SUS, o SEDI1 realiza uma volumetria significativa de exames superior aos demais em virtude de ter sido pioneiro nessas atividades voltadas aos SUS em São Paulo.

O diagnóstico (laudo) é realizado através de uma central de laudos por médicos radiologistas, com exceção dos exames de ultrassonografias que são realizadas e laudados por médicos no local onde o paciente se submete.

A questão de pesquisa deste artigo é: **A utilização de OSS apresenta a melhor relação custo benefício na administração de unidades públicas de saúde?**

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A REFORMA DO ESTADO

O Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, se deu na década de 90 a necessidade de adotar uma nova modalidade de gestão pública, que visava desenvolver uma característica de desempenho onde a sociedade pudesse usufruir dos seus direitos como cidadão e o estado como dever, prestar um serviço de qualidade na saúde, no que tange maior flexibilidade gerencial, seja na aquisição de produtos e serviços, bem como na gestão financeira de forma que á aplicação dos recursos ocorresse de maneira onde houvesse uma

análise de custo x benefício, permitindo a sociedade o acesso de forma transparente aos gastos e a qualidade na satisfação dos usuários.

De acordo com Bresser Pereira (1996), o que implicou na crise do Estado com a necessidade de reforma, se deu a reconstrução no que globalização tornou-se imperativa a tarefa de redefinir suas funções. Os Estados podiam antes da integração mundial dos mercados e dos sistemas produtivos, ter como um de seus objetivos fundamentais protegerem as economias da concorrência mundial. Na saúde, educação, cultura, desenvolvimento tecnológico e, nos investimentos em infraestrutura, a regulação e a intervenção continuam necessárias, considerando que não apenas compense os desequilíbrios distributivos provocados pelo mercado globalizado, bem como a principal agente econômico capacitado a competir internacionalmente.

No Brasil, podemos ver que o Estado de São Paulo utilizou-se da reforma a possibilidade em mostrar, ou mesmo buscar uma metodologia que garantisse o crescimento do pais, baseado nas futuras gerações usuárias dos serviços públicos, de forma que a qualidade na assistência vem gradativamente sendo evoluída com as tecnologias, favorecendo em diagnósticos mais precisos, no que tange o conhecimento das causas que provocam consequências terríveis para a saúde do homem.

2.2 AS ORGANIZAÇÕES SOCIAIS NO SETOR DE SAÚDE PÚBLICA

A gestão no setor de saúde pública no estado de são Paulo por organizações sociais qualificadas, visa promover através da celebração do contrato de gestão, hipóteses de dispensa de licitação para contratação e outorga de permissão de uso público. O sucesso do modelo de parceria com OS em hospitais desde 1998 favoreceu a ampliação deste modelo para outros serviços de saúde.

Para Medici e Murray (2010) os contratos de gestão asseguram o grau de responsabilidade e transparência no uso dos fundos públicos nas OSS. No mais, garantem mais autonomia na administração das entidades públicas em saúde, promovendo níveis elevados de eficiência e efetividade, onde as equipes de gestão buscam com responsabilidade atingir as metas de produção de serviços, bem como a qualidade e a satisfação dos usuários. Permitindo assim, facilitar as auditorias financeiras, a Secretaria Estadual de Saúde (SES) recebe relatórios mensais com custos de produção e estados financeiros de gastos que são declarados ao Tribunal de Contas do Estado, bem como a Secretaria da Fazenda, entre outras auditorias internas da própria OSS.

Desde então, as instituições privadas consideradas filantrópicas sem fins lucrativos na gestão dos serviços públicos, pode contribuir com o Estado no que tange um complemento na evolução da qualidade dos serviços em saúde no SUS, e com previsão legal que instituída na Constituição Federal.

> Art. 197. São de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo **sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado**. (grifo nosso)
> Art. 199. A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.
> § 1º - **As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.** (grifo nosso)

Como previsto na Lei Ordinária 8.080/1990 na sua Ementa, “Dispor sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências”, Na Disposição Preliminar do sistema Único de Saúde prevê:

> Art. 4º O conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público, constitui o Sistema Único de Saúde (SUS).
> § 1º Estão incluídas no disposto neste artigo as instituições públicas federais, estaduais e municipais de controle de qualidade, pesquisa e produção de insumos, medicamentos, inclusive de sangue e hemoderivados e de equipamentos para saúde.
> **§ 2º A iniciativa privada poderá participar do Sistema Único de Saúde (SUS), em caráter complementar.** (grifo nosso)

A entidade caracterizada como de interesse social e de utilidade pública, uma associação civil sem fins lucrativos, com atividades nas áreas de ensino, pesquisa cientifica, desenvolvimento tecnológico, proteção e preservação do meio ambiente cultura e saúde previstos na Lei Federal n° 9.637 de 15.05.1998, bem como outras responsabilidades:

> Da Execução e Fiscalização do Contrato de Gestão
> Art. 8ºA execução do contrato de gestão celebrado por organização social será fiscalizada pelo órgão ou entidade supervisora da área de atuação correspondente à atividade fomentada.
> Da Desqualificação
> Art. 16. O Poder Executivo poderá proceder à desqualificação da entidade como organização social, quando constatado o descumprimento das disposições contidas no contrato de gestão.

Para Médici e Murray (2010) as parcerias são feitas com instituições filantrópicas qualificadas no caso as OS com reconhecida capacidade para administrar os hospitais. Os contratos de gestão são amplos e exigem a *accountability* com indicadores de avaliação.

No Estado de São Paulo iniciou-se o gerenciamento do serviço público na saúde por contrato de gestão desde 1998 e até hoje vem crescendo lentamente a expansão dos serviços.

Observando o período de 2000 a 2002, Ferreira Júnior (2003) constatou na OS uma capacidade de produzir mais serviços sem grande variação financeira, em comparação com hospitais públicos de administração direta. Segundo o autor, houve um incremento significativo das internações, atendimentos ambulatoriais e de urgência por parte dos hospitais administrados por meio de contrato de gestão.

Através da utilização de ferramentas de gestão, como indicadores estratégicos e operacionais, bem como a elaboração de um planejamento estratégico baseado na metodologia *Balanced Score Card*, quanto à gestão econômica e financeira, através da projeção orçamentária que visa demonstrar o controle do fluxo de caixa e acompanhar a movimentação do previsto x realizado, garante uma saúde financeira mais sólida, para tomadas de decisões no menor tempo possível.

2.2.1 Serviço Estadual de Diagnóstico por Imagem 1 – Associação Congregação de Santa Catarina/Organização Social de Saúde

Diante do avanço da tecnologia em diversas áreas, podemos notar na saúde a utilização de um Sistema de Arquivamento e Comunicação de Imagens, denominada *Picture Archiving and Communication Systems* (PACS).

Esse sistema substitui a aquisição e armazenamento de filmes pelos departamentos de imagens para o arquivamento e a aquisição digitais tem sido orientada pelos avanços na indústria da computação e na tecnologia de rede. Isso significa que, em vez de ter cópias radiográficas pesadas para processar, manipular, visualizar e armazenar, as imagens são cópias digitais leves processadas em um computador, vistas em um monitor e armazenadas eletronicamente.

Uma rede de computadores chamada PACS foi criada para gerenciar esse tipo de imagem digital. O significado de PACS é o seguinte:

P-*Picture:* Imagem Clinica Digital;

A-*Archiving:* Armazenamento (arquivamento) "eletrônico" das Imagens;

C-*Communication:* Roteamento (recebimento/envio) e a Exibição das Imagens;

S-*System:* Rede Computadorizada Especializada que Gerencia todo o Sistema.

O PACS é uma sofisticada combinação de hardware e de software que conecta todas as modalidades que produzem imagens digitais (Medicina Nuclear, Ultrassonografia, Tomografia Computadorizada, Ressonância Magnética, Mamografia, Radiologia, Densitometria Óssea entre outras imagens).

As novas ferramentas de gestão tecnológicas introduzidas pela ACSC/OSS, além de melhorar a qualidade de assistência de saúde, promovem a participação social e melhoram a relação entre os cidadãos e a administração dos hospitais, onde a maioria das queixas de usuários é resolvida sem grandes burocracias da necessidade de solicitar a intervenção da SES.

A qualidade no diagnóstico que a tecnologia proporciona para o médico responsável na conclusão do laudo é altamente melhor do que o modelo tradicional utilizados em entidades públicas que não possuem essas tecnologias. Isso demonstra o quanto foi importante essas inovações tecnológicas através de estudos com profissionais multidisciplinares que em prol a vida do cidadão, dedicou-se o seu tempo em busca de meios como este, proporcionar diagnósticos mais precisos, garantindo um melhor tratamento para sua saúde, favorecendo uma qualidade de vida mais humanizada aos usuários do Sistema Único de Saúde.

3 METODOLOGIA

Essa pesquisa foi realizada junto ao SEDI1-ACSC/OSS, mostrando as características desse serviço, portanto esse artigo tem natureza qualitativa.

Conforme Marconi e Lakatos (2007) demonstra o método qualitativo se difere pela forma de coleta e análise dos dados. Preocupa-se em interpretar e analisar aspectos mais profundos, descrevendo complexamente o comportamento humano. Analisa mais detalhadamente os hábitos, investigações, atitudes, tendências de comportamento, etc.

Conforme Gil (2010) retrata a maioria das pesquisas realizadas com propósitos acadêmicos, pelo menos num primeiro momento, considerando que é pouco provável que o pesquisador já tenha sua ideia ou objetivo á investigar definido de forma clara.

Desde que se tenha tomado à decisão de realizar uma pesquisa de cunho exploratório, deve-se pensar na elaboração de um esquema que poderá ser ou não modificado e que facilite a sua viabilidade. Para que as fases da pesquisa se processem normalmente, tudo deve ser bem estudado e planejado, inclusive a obtenção de recursos materiais, humanos e de tempo.

Quando o planejamento de uma pesquisa se da ao objetivo exploratório para descobrir verdades parciais, podemos estruturar as premissas que são necessárias na elaboração do propósito principal, nesse caso demonstrar a importância da expansão dos serviços que o tema desse artigo retrata e nas evidências colocadas no desenvolvimento do conteúdo previamente pesquisado.

Existe uma diversidade de tipos de pesquisas descritivas, seja ela no âmbito humano, como social, entre outras que envolvem condições de habitação, o índice de criminalidade que se registra etc. Para Gil (2010) também são pesquisas descritivas aquelas que visam descobrir a existência de associações entre variáveis, como, por exemplo, as pesquisas eleitorais que indicam a relação entre preferência político-partidária e nível de rendimentos ou de escolaridade.

Podem ser elaboradas também características de determinada população com a finalidade de identificar possíveis relações entre variáveis. Porém há pesquisas que embora definidas como descritivas com base em seus objetivos, acabam servindo mais para proporcionar uma nova visão do problema, o que as aproxima das pesquisas exploratórias (Gil. 2010).

O estudo de caso consiste em uma modalidade de pesquisa, que se aprofunda exaustivamente no estudo de um ou poucos objetos, permitindo seu amplo detalhamento.

Conforme Gil (2010) refere que de modo geral, os resultados são apresentados em aberto, ou seja, não de forma conclusiva e sim como hipótese. No entanto os propósitos do estudo de caso não são os de proporcionar o conhecimento preciso de um objeto e suas características, mas sim o de proporcionar uma visão global do problema, identificar possíveis fatores que são por ele influenciados ou que o influenciam.

Como podemos ver estudos de casos que visa analisar objetos de forma global, tem como principio o aprofundamento apenas em sua delimitação para garantir um melhor resultado através de informações de natureza qualitativa.

Para Marconi e Lakatos (2007) não há esquema estrutural aprioristicalmente quando de um estudo de caso qualitativo; sendo que não se organiza em hipóteses, esquema de problemas e variáveis com antecipação. Constituindo-se com detalhes de informações com diferentes técnicas de pesquisa que, por sua vez descreve a complexidade de um fato, apreendendo uma determinada situação.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

De acordo com os estudos do Banco Mundial conforme apresentado na Tabela 1- comparação de resultados de saúde entre entidades públicas OSS e tradicionais, podemos ver que as Organizações Sociais vêm apresentando excelentes resultados com o avanço na qualidade dos serviços aos usuários do SUS.

Neste cenário no que tange um serviço especifico em diagnóstico por imagem, veja que a Organização Social de Saúde Associação Congregação Santa Catarina, entidade essa filantrópica sem fins lucrativos, foi pioneira na gestão na implementação do Serviço Estadual de Diagnóstico Por Imagem 1, localizada na zona sul da cidade de São Paulo, com objetivo de atender a população do SUS, através de hospitais e ambulatórios localizados em diferentes regiões da cidade, que necessitam dos serviços que por sua vez os investimentos e contratações de profissionais especializados para alcançar os resultados necessários, torna-se inviáveis em virtude dos altos custos, quando do seu investimentos inseridos em cada unidade. Considerando um investimento através de uma Central de Laudos, considerado Telerradiologia, que permite laudos à distância, sem a necessidade do médico para cada unidade de serviço, apenas os técnicos em radiologia médica são necessários *in loco*, uma vez que esses custos são aceitáveis e cabendo dentro do orçamento.

Os exames disponíveis nesse momento para as unidades são aqueles como Ressonância Magnética, Tomografia Computadorizada, Mamografia, Ultrassonografia, Doppler e Raios-x. Apenas exame de Ultrassonografias é necessário à realização pelo próprio profissional médico *in loco*, já os demais exames apenas os técnicos realizam, que através das tecnologias que os equipamentos médicos possuem, são enviados as imagens pelo Synapse via radiofrequência até a central de laudos, onde há médicos radiologistas por 24 horas todos os dias sem qualquer parada, realizando os laudos de acordo com as prioridades previamente definidas pela gestão dos serviços, favorecendo as emergências e urgências no menor tempo possível.

O contrato de gestão através de OSS permite a contratação de profissionais e prestadores de serviços para manutenções de equipamentos com reposição de peças no menor

tempo possível, eliminando o processo de licitações, porem sendo necessário obedecer ao regulamento de compras da OSS publicados em Diário Oficial da União, os quais submetem a auditorias do Tribunal de Contas do Estado (TCE), Secretaria da Fazenda (SEFAZ), entre outras que regem o contrato de gestão.

A vantagem de Organizações Sociais de Saúde na gestão dos serviços públicos em se dá na agilidade da resolução dos problemas e a integração das negociações corporativas (poder de barganha) das entidades privadas que atualmente são estendidas para os serviços públicos.

Para o Estado, a utilização das OSS garante uma melhor gestão financeira e cumprimento das metas através dos indicadores de desempenho, seja em produções ou mesmo em satisfação do usuário. O não cumprimento das responsabilidades previstas nos contratos de gestão, o Estado aplicará penalidades vigentes no contrato, proporcionando ao erário público menor prejuízo possível.

Qualquer ajuste necessário por parte do Estado junto aos serviços, são negociados com as OSS através de Termos Aditivos de Reti-Ratificação, que possibilita as adequações pertinentes às necessidades.

Para Medici e Murray (2010), o modelo OSS apresenta melhora na qualidade ao assegurar um atendimento mais integral aos usuários, através do cumprimento de protocolos clínicos, assistencial e de processos, sob-regime de pessoal mais capacitado e ao mesmo tempo, podem ser atribuídos a várias características deste modelo, como ter mais autonomia na seleção e na contratação de seus gestores, na alocação e distribuição dos recursos orçamentários, na contratação e demissão de pessoal entre outros fatores que envolvem o desenvolvimento através de treinamentos externos com empresas de qualificadas no mercado.

Tabela 1. Comparativo de indicadores de Desempenho Hospitalar

Indicadores	Modelo OSS	Administração Direta	Diferença (%)
Média de Altas por leito hospitalar-ano (2003)	60 altas	46 altas	30,4
Tempo médio de permanência por leito (2003)	3.3 dias	5.2 dias	-36.5
Porcentagem de cesarianas por total de partos (2003)	25.50%	77.10%	-66.9
Horas de trabalho médico contratadas sobre o total de horas de trabalho médico de pessoal de planta (2003)	3.6	5.1	-29.9
Custo médio por paciente internado (2003)	R$ 3,300	R$ 3,600	-8.3
Número médio de enfermeiras qualificadas por leito (2006)	0.33	0.28	17.9
Número médio de funcionários por leito (2006)	4.28	4.48	-4.5
Taxa media de ocupação por leito (2006)	80.90%	72.10%	12.2
Custo médio diário de leito de UTI (2006)	R$ 978	R$ 1,197	-18.3
Custo médio diário de exame de CADSCAN (2006)	R$ 133	R$ 394	-66.2
Custo médio de exame de câncer de mama (2006)	R$ 33	R$ 44	-25

Fonte: La Forgia, G.and Coutollenc, B. (2008), para os dados de 2003; e SES (2007), para os dados de 2006

Conforme as Tabelas 1, 2, 3, 4, 5, e 6, as Organizações Sociais de Saúde proporcionam melhor vantagem para o Estado na gestão dos serviços públicos na saúde, isso significa que a máquina pública administrada pelas entidades privadas, garante maior segurança à população, no que se refere à responsabilidade da OSS cumprir com suas obrigações sem lesar os cofres públicos, onde uma vez lesada, o contrato prevê sua recomposição com juros e mora, e sujeito a suspensão ou mesmo ao cancelamento da habilitação como OSS para gerir os serviços públicos, desfavorecendo muitas vezes a filantropia.

Conforme demonstram as tabelas 2, 3, 4, 5, e 6, verificou-se o Serviço de Imagenologia Diagnóstica Humanizada que a Associação Congregação de Santa Catarina (ACSC) através de alguns médicos Radiologistas idealizaram e implantaram em São Paulo na saúde pública por meio da parceria com o Governo do Estado de São Paulo, denominada OSS

qual foi a pioneira nesse segmento oferecido aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS), denominou-se a instituição Serviço Estadual de Diagnóstico por Imagem 1 (SEDI1-ACSC/OSS). Daí em diante surgiu mais dois outros serviços como continuidade desse projeto, assim permitindo atender outras regiões no Estado, que busca alcançar o maior número de instituições públicas, para atender aos usuários do SUS de forma Humana e Digna.

Os exames disponibilizados de forma digital através de tecnologias inovadoras que esse serviço inicialmente vem oferecendo como: Ressonância Magnética, Tomografia, Mamografia, Ultrassonografia, Doppler, Raios-x, entre outros que podem ser inseridos nos serviços, verificou-se nas tabelas 2, 3, 4, 5 e 6 como um exemplo que a estrutura convencional disponível atualmente para realização do exame de raios-x apurado em um hospital público de grande porte em São Paulo, localizado na região norte, os investimentos com esse modelo de Telerradiologia Digital favorece aos cofres públicos quando analisamos custo-benefício, conceitualmente falando estudo de viabilidade. Ratificando que na tabela 3 não estão inclusas o custo do espaço por m² para armazenagem de todo o insumo necessário para realização dos exames, despesas com pessoal da logística de distribuição, realização das compras dos insumos que são feitas através de licitações que a administração direta é obrigada a realizar, conforme a Lei Federal 8666/93, bem como o número de técnicos de raios-x que para esse modelo convencional de exame, exige um quadro maior de pessoal.

Tabela 2. Equipamentos necessários e já instalados no hospital para realização dos exames de raios-x: Volumetria real aproximada de 50.000 exames no 3º trimestre de 2013.

Equipamentos Necessários	Quantidade
Aparelho de raios-x fixo	03
Aparelho de raios-x telecomandado	01
Aparelho de raios-x portátil	03
Processadoras	03
Cassetes + Chassis 18x24	22
Cassetes + Chassis 24x30	20
Cassetes + Chassis 24x30 - Mamografia	10
Cassetes + Chassis 35x35	14
Cassetes + Chassis 35x43	32

Fonte: Hospital Público, localizado na região norte de São Paulo/SP, para os dados de 2013.

Atualmente este hospital possui um parque de equipamentos médico para atender a população da região que necessite de exames de raios-x conforme tabela 2.

Tabela 3. Estudo Estimado das despesas com insumos e manutenção (preventiva/corretiva) com as processadoras para revelação dos filmes no período: Volumetria real aproximada de 50.000 exames no 3º trimestre de 2013.

Insumos Necessários	Quantidade	R$ Unitário	R$ Total
Filme de raios-x 18x24 (película)	250.Cx	56,16	14.040,00
Filme de raios-x 24x30 (película)	400.Cx	95,73	38.292,00
Filme de raios-x 24x30 (película) – Mamografia	100.Cx	224,72	22.472,00
Filme de raios-x 35x35 (película)	250.Cx	158,02	39.505,00
Filme de raios-x 35x43 (película)	350.Cx	194,64	68.124,00
Revelador de filmes/películas (Produto químico)	200.Cx	120,81	24.162,00
Fixador de filmes/películas (Produto químico)	150.Cx	172,1	25.815,00
Manutenção (Preventiva/Corretiva) com as Processadoras para revelação dos filmes	04	700,00	2.800,00
Total: gastos (Valor válido para 3° trimestre de 2013)	**-**	**-**	**R$ 235.210,00**

Fonte: Hospital Público, localizado na região norte de São Paulo/SP, para os dados de 2013.

Na tabela 3, são apresentados uma estimativa do consumo em 3 meses dos materiais necessários como: Filmes/película de raios-x e os produtos químicos, considerados no mercado como revelador+fixador, que por sua vez são processados através do equipamento conhecido como processadoras.

Tabela 4. Estudo de viabilidade para investimentos com a implantação de novas tecnologias que substitui os gastos demonstrados da tabela 3 ao longo do tempo: Volumetria real aproximada de 50.000 exames no 3º trimestre de 2013.

Equipamentos Necessários	Quantidade	$ Unitário	$ Total
D'EVO	02	95.000,00	190.000,00
PROFECT CS	02	77.000,00	154.000,00
CAPSULA X	01	42.000,00	42.000,00
Casset 18X24	11	758,00	8.338,00
Casset 24X30	10	901,00	9.010,00
Casset 35X35	07	1.109,00	7.763,00
Casset 35X43	16	1.289,00	20.624,00
DRY 4000 PLUS	01	19.400,00	19.400,00
Hardware e Software (Equipamentos, Programas e Licenças)	-	76.015,00	76.015,00
Total: investimentos em $ dólar	**-**	**-**	**$ 527.150,00**
Total: despesas R$ (dólar do dia 18/11/13: R$2,268)	**-**	**-**	**R$ 1.195.576,20**

Fonte: Hospital Público, localizado na região norte de São Paulo/SP, para os dados de 2013.

Na tabela 4, verifica-se o custo estimado dos investimentos com novas tecnologias que integram aos equipamentos mencionados na tabela 2, vieram para substituir o uso dos insumos apresentados na tabela 3.

Tabela 5. Estudo da depreciação dos investimentos no trimestre (vide valor tabela 4) necessários para esse modelo de tecnologia: Volumetria real aproximada de 50.000 exames no 3º trimestre de 2013.

Depreciação dos Equipamentos Necessários e Insumos	Quantidade	$ Unitário	$ Total
D'EVO	02	2.375,00	4.750,00
PROFECT CS	02	1.925,00	3.850,00
CAPSULA X	01	1.050,00	1.050.00
Casset 18X24	11	63,00	694,00
Casset 24X30	10	75,08	750,83
Casset 35X35	07	92,42	646,92
Casset 35X43	16	107,42	1.718,67
DRY 4000 PLUS	01	285,00	285,00
Hardware e Software (Equipamentos, Programas e Licenças).	-		3.800,00
Total: despesas em $ dólar	**-**	**-**	**$ 17.545,42**
Total: despesas R$ (dólar do dia 18/11/13: R$2,268)	**-**	**-**	**R$ 39.793,01**

Fonte: Hospital Público, localizado na região norte de São Paulo/SP, para os dados de 2013.

Conforme tabela 5, são valores da depreciação no trimestre na média de acordo com a vida útil de cada equipamento (vide tabela 4) que o seu fabricante estima (05 anos para alguns e 10 anos para outros).

Tabela 6. Estudo comparativo dos gastos no trimestre utilizados no modelo convencional (vide tabela 3) x modelo com novas tecnologias (vide tabela 5): Volumetria real aproximada de 50.000 exames no 3º trimestre de 2013.

Indicadores	Despesas com modelo convencional (R$)	Despesas com novas tecnologias (R$)	Diferença (%)
Insumos	235.210,00	0,00	**100**
Manutenção (Preventiva/Corretiva) com as Processadoras para revelação dos filmes	8.440,00	8.440,00	**50**
Manutenção (Preventiva/Corretiva) com as novas tecnologias	0,00	23.000,58	**100**
Depreciação dos equipamentos	0,00	39.793,01	**100**
Prestação de Serviços (Links, PACS e demais)	0,00	48.072,00	**100**
Total das despesas	**R$ 243.650,00**	**R$ 119.305,59**	**51,03**
Total da Economia estimada por trimestre com o novo modelo		**124.344,41**	

Fonte: Hospital Público, localizado na região norte de São Paulo/SP, para os dados de 2013.

Na realização de um exame de raios-x, é necessário em alguns casos o uso de outros insumos que não foram mencionados neste estudo, pois considerado irrelevante. No entanto, a mão de obra também não esta incidindo por se tratar de custo baseado em atividade. Este estudo apenas demonstra os gastos com insumos, onde na tabela 6, verifica o comparativo a cada trimestre entre o modelo convencional e o modelo da integração com as novas tecnologias, sem contar o impacto fundamental que incide diretamente no aumento da realização dos exames, que em muitos dos casos o tempo da realização dos exames reduz em média de 50%, e incide diretamente na saúde do paciente por receber uma menor dosagem de radiação.

Nessa análise comparativa que a tabela 6 representa, isso demonstra claramente um retorno sob o investimento a partir de 2,4 anos, obviamente que esse é um tempo máximo, que não está incluso a redução com pessoal técnico e de logística, desuso do espaço (almoxarifado) por m² para armazenagem dos insumos, que pelo volume necessita de pelo menos 30m² e também o aumento em 30% no mínimo dos exames.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa apresentada neste artigo tem por objetivo demonstrar que a administração da saúde pública no Brasil, mais especificamente em São Paulo, adotou-se um modelo de gestão que veio a complementar para o avanço na qualidade dos serviços aos usuários do Sistema Único de Saúde (SUS), denominada Organização Social de Saúde.

A garantia que esse modelo representa a população, é demonstrada nesse estudo de caso por meio de recentes experiências como esse do Serviço de Diagnóstico por Imagem 1 (SEDI1-ACSC/OSS) localizado na Zona Sul, o Governo de São Paulo acreditou e vem implantando a medida do possível na cidade.

Em resposta a questão de pesquisa deste artigo é: A utilização de OSS apresenta a melhor relação custo benefício na administração de unidades públicas de saúde?

Os indicadores das tabelas 1 e 6 demonstram o melhor custo-benefício aos cofres públicos e mais ainda na grande preocupação com a qualidade de diagnóstico a população, no menor tempo possível, visando um atendimento humanizado, diminuindo as grandes filas de

esperas, seja no agendamento como na própria realização dos exames. Isso se dá a essa tecnologia inovadora apresentada nesse artigo, onde o usuário submete a realização dos exames de raios-x, se expondo no menor tempo possível no equipamento que emite radiação, podendo assim prejudicar a saúde do usuário (paciente), sem contar que a extinção do uso de insumos por esse modelo, favorecendo o meio ambiente, pensando na qualidade das pessoas de modo geral.

Conforme vimos na idealização desse projeto pela Associação Congregação de Santa Catarina em parceria com o Governo do Estado de São Paulo, o modelo SEDI1-ACSC/OSS como Organização Social de Saúde (OSS) representa um melhor custo-benefício á maquina pública, permitindo assim uma gestão profissional que favorece a evolução dos serviços, através de profissionais qualificados e treinados continuamente, sendo que o não cumprimento das atividades e metas pré-estabelecidas, as OSS tem total autonomia em processos de rescisões contratuais na prestação dos serviços, previstos no regime de contratação na Consolidação de Leis Trabalhistas (CLT) sem que haja qualquer outro meio burocrático que venha a interferir ou mesmo impedir a gestão, que ao final prejudique os usuários (pacientes) do Sistema Único de Saúde (SUS).

Conforme este artigo descreve a natureza da evolução dos serviços de saúde pública em São Paulo, adotado pelo Governo do Estado. Pode assim incentivar a continuidade da pesquisa neste segmento, favorecendo aos investimentos em outros estados do Brasil e ainda mais em outros exames utilizados por meio de imagens diagnósticas, procurando cada vez mais a exploração dessas tecnologias que integram nos processos burocráticos para melhor controle estatístico, com objetivo de baratear cada vez mais os custos desses investimentos, permitindo o alcance dos usuários que acabam não tendo acessos, por se tratar de cidades deficitárias que hoje o Brasil possui em sua escala demográfica.

Outra sugestão de pesquisas voltada a esse segmento é a Telepatologia, que recorre à utilização das telecomunicações para permutar imagens estatísticas ou dinâmicas de lâminas ou órgãos em estudo anatomopatológico de casos e resolução de diagnósticos. Isso contribui para o meio acadêmico, podendo favorecer a comunidade e a ciência para grandes avanços na medicina.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 27.10.2013.

_____. **Lei nº 8.080**, de 19 de setembro de 1990. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: http://portal.saude.gov.br/portal/arquivos/pdf/lei8080.pdf > Acesso em: 27.10.2013.

_____. **Lei nº 8.666**, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8666cons.htm> Acesso em: 27.11.2013.

_____. **Lei nº 9.637,** de 15 de maio de 1998. Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais, a criação do Programa Nacional de Publicização, a extinção dos órgãos e entidades que menciona e a absorção de suas atividades por organizações sociais, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm> Acesso em: 27.11.2013.

_____. 1995. **Plano diretor da reforma do aparelho do Estado**. Presidência da República, Câmara da Reforma do Estado, Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado, Brasília.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Reforma do Estado para a cidadania: a reforma gerencial brasileira na perspectiva internacional**. São Paulo: ed. 34, 1998.

_____.**Da Administração Pública Burocrática à Gerencial:** *Revista do Serviço Público*, 47(1) janeiro-abril 1996. Trabalho apresentado ao seminário sobre Reforma do Estado na América Latina organizado pelo Ministério da Administração Federal e Reforma do Estado e patrocinado pelo Banco Interamericano de Desenvolvimento. Brasília, maio de 1996.

FERREIRA JUNIOR, V.C Gerenciamento de hospitais estaduais paulista por meio de organizações sociais de saúde. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. 37, n. 2, p. 243-264, mar/abr.2003.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisas**. 5. ed. São Paulo, 2010.

LA FORGIA, G., and Couttolenc, B. (2008). **Desempenho de hospitais no Brasil: A busca de excelência.** Washington, D.C.: Banco Mundial.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Metodologia Cientifica**. 5. ed. São Paulo, 2007.

MÉDICI, A. MURRAY, R. **Desempenho de hospitais e melhorias na qualidade de saúde em São Paulo (Brasil) e Maryland (EUA).** Washington: The World Bank; c2013. Disponível em: <http://siteresources.worldbank.org/INTLAC/Resources/257803-1269390034020/EnBreve_156_Web_Port.pdf> Acesso em: 22 set.2013.

SÃO PAULO. **Lei Complementar nº846**, de 4 de junho de 1998, que Dispõe sobre a qualificação de entidades como organizações sociais e dá outras providências. Disponível em: <http://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei%20complementar/1998/lei%20complementar%20n.846,%20de%2004.06.1998.htm>. Acesso em: 01 set. 2013.

RELAÇÃO ENTRE CRESCIMENTO ECONÔMICO E GASTOS PÚBLICOS DOS MUNICÍPIOS DA REGIÃO NORTE DO BRASIL

Herivélton Antônio Schuster (herivelton_schuster@hotmail.com)
Mestrando em Ciências Contábeis - FURB

Mara Vogt (maravogtcco@gmail.com)
Doutoranda em Ciências Contábeis e administração - FURB

Larissa Degenhart (lari_ipo@hotmail.com)
Doutoranda em Ciências Contábeis e administração - FURB

Vinícius Costa da Silva Zonatto (viniciuszonatto@gmail.com)
Doutor em Ciências Contábeis e administração - FURB

RESUMO

Este estudo teve por objetivo investigar a relação existente entre o crescimento econômico, considerando o Produto Interno Bruto (PIB) e os gastos públicos dos maiores municípios da região Norte do Brasil. Realizou-se uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e de corte seccional. Utilizou-se por base o ano de 2010, data do último Censo Demográfico divulgado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A população do estudo foi composta por todos os municípios da região Norte do Brasil e a amostra constitui-se dos dez maiores municípios de cada Estado dessa região. O estudo apresenta um modelo matemático não linear multivariável, que possibilita avaliar a relação dos gastos públicos com o crescimento econômico, considerando o PIB. Estimou-se o PIB para os municípios e comparou-se com os seus valores reais. Os resultados revelaram um erro de estimação (média) de 20,98% para os municípios analisados e confiabilidade do modelo matemático de 89,9%. Conclui-se que há relação entre o crescimento econômico e os gastos públicos com Assistência, Saúde e Educação dos municípios analisados, o que denota que tais gastos apresentam importante papel no crescimento econômico da região Norte do Brasil.

Palavras-chave: Crescimento Econômico; Gastos Públicos; Região Norte do Brasil.

RELATIONSHIP BETWEEN ECONOMIC GROWTH AND PUBLIC SPENDING OF MUNICIPALITIES OF NORTHERN BRAZIL

ABSTRACT

This study aimed to investigate the relationship between economic growth, considering the Gross Domestic Product (GDP) and public spending of the largest municipalities in northern Brazil. We conducted a descriptive research with a quantitative approach and cross section. It was used based on the year 2010, date of the last Census by the Brazilian Institute of Geography and Statistics (IBGE). The study population consisted of all municipalities of northern Brazil and the sample consisted of ten municipalities of each state in the region. The study presents a non-linear multivariate mathematical model, which assesses the ratio of public expenditure on economic growth, considering the GDP. It was estimated GDP for municipalities and compared with their actual values. The results showed an estimation error (average) of 20.98% for the analyzed municipalities and reliability of the mathematical model

of 89.9%. We conclude that there is a relationship between economic growth and public spending on Assistance, Health and Education of the municipalities analyzed, which shows that such expenditures play an important role in the economic growth of northern Brazil.

Keywords: Economic Growth; Public spending; Northern Brazil.

1 INTRODUÇÃO

A questão do crescimento econômico e dos gastos públicos, conforme Ferreira (1994) têm gerado diversas discussões ao longo dos anos, pois os investimentos públicos apresentam importante impacto produtivo e até mesmo afetam retornos privados. De acordo com Varvarigos (2010), a literatura sobre política fiscal e crescimento econômico geralmente tem investigado os efeitos de diversos gastos públicos sobre o crescimento.

Romer (1986) e Lucas Junior (1988) proporcionaram novos impulsos aos esforços de pesquisa frente o crescimento econômico. A partir de então, diversos estudos foram realizados com vistas a explicar as diferenças de crescimento de diversos contextos (OLIVEIRA, 2004). Bogoni, Hein e Beuren (2011) salientam que são recorrentes os estudos que analisam a questão da política fiscal sobre o crescimento econômico de países, Estados e municípios.

Nesse sentido, autores como Barro (1990), Ascahuer (1989), entre outros, abordam que os gastos públicos podem elevar o crescimento econômico a partir do aumento da produtividade do setor privado. Entretanto, Devarajan, Swaroop e Zou (1996) destacam que a Teoria Econômica e as evidências empíricas não fornecem respostas claras para a questão da relação dos gastos públicos para com o crescimento econômico. Rebelo (1991) ressalta que a grande disparidade entre os países nas taxas de crescimento econômico é uma das características intrigantes do processo de desenvolvimento.

Diante disso, a preocupação com os efeitos dos gastos públicos na economia é recorrente, sobretudo com os impactos destes sobre o crescimento econômico. Para tanto, diversos trabalhos sugerem que os gastos públicos podem aumentar o crescimento econômico e elevar a produtividade do setor privado. Contudo, a expansão dos gastos públicos financiados por impostos distorcidos e a ineficiência na alocação destes, pode superar o efeito positivo. Assim, as consequências sobre o crescimento econômico serão mais danosas quanto mais distorcido encontrar-se o sistema tributário (CÂNDIDO JÚNIOR, 2001).

No Brasil, conforme Mata et al. (2006) diversas esferas do Governo têm examinado o potencial do crescimento econômico. Entretanto, a preocupação é com os ganhos distributivos e a possibilidade de diminuir as formas de pressão que os grandes municípios brasileiros enfrentam. Este debate ocorre nacionalmente e o foco volta-se para os municípios de médio porte das regiões Norte e Nordeste e ainda, de forma regional com os Estados, promovendo o desenvolvimento dos municípios de pequeno e médio porte. Assim, segundo Bogoni, Hein e Beuren (2011), a preocupação com os efeitos dos gastos do Governo na economia é recorrente, sobretudo pelo impacto que estes gastos provocam no crescimento econômico.

Diante do contexto supracitado, destaca-se a seguinte questão que norteia o desenvolvimento desta pesquisa: Qual é a relação existente entre o crescimento econômico e gastos públicos dos municípios da região Norte do Brasil? Com o intuito de responder a questão apresentada, dentre um conjunto de gastos públicos, o objetivo deste estudo é investigar a relação existente entre o crescimento econômico e gastos públicos dos municípios da região Norte do Brasil. O presente estudo busca preencher esta lacuna de pesquisa e avaliar que componentes do gasto público (Assistência, Saúde e Educação) contribuem para crescimento econômico.

Justifica-se a realização desta pesquisa, visto que conforme Rocha e Giuberti (2007), alguns estudos que relacionaram a política fiscal e o crescimento econômico foram desenvolvidos para a economia brasileira. Contudo, o foco destes se concentrou no impacto dos gastos públicos sobre o crescimento econômico ou no impacto causado pelos investimentos em infraestrutura, não abordando os mais diversos gastos públicos e sua relação com o crescimento.

Justifica-se ainda, pois de acordo com Bogoni, Hein e Beuren (2011), a política fiscal compõem-se de um conjunto de políticas, planos e ações que o Governo emprega com vistas a injetar e até mesmo diminuir recursos na economia, conforme as prioridades e disponibilidades de recursos. Assim, a política fiscal é utilizada como instrumento de estabilização econômica e dessa forma o Governo apresenta papel fundamental também no âmbito local, pois a provisão de bens públicos pode influenciar na produtividade e acima de tudo na qualidade de vida da população. Também a escolha da região Norte pelo fato de que a economia dessa região amadureceu, contudo, grandes distâncias tornam-se empecilhos. Além disso, de 1995 a 2010 essa região foi a que apresentou maior crescimento no PIB, de 4,7% ao ano e, nesse mesmo período, o aumento do PIB brasileiro foi de apenas 3,1% (Folha de São Paulo, 2014).

2 GASTOS PÚBLICOS E CRESCIMENTO ECONÔMICO

A relação entre os gastos públicos e o crescimento econômico tem atraído considerável interesse entre os economistas e formuladores de políticas públicas (ABU-BADER; ABU-QARN, 2003). Dakurah, Davies e Sampath (2001) destacam que os gastos do Governo podem afetar o crescimento econômico, seja de forma negativa, por meio de aglomeração de investimento, ou positivamente, a partir da expansão da demanda agregada.

De acordo com Aschauer (1989), a teoria de finanças públicas salienta que a fundamentação para a prestação de bens e serviços do Governo ocorre em função dos agentes econômicos na economia de mercado privado, serem incapazes ou não para realizar as tarefas. Nesse sentido, o crescimento econômico, mais especificamente o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, (RESENDE; FIGUEIREDO, 2005) é considerado uma medida resumo de todas as atividades de uma sociedade, estas que se diferem em muitos aspectos que são facilmente observáveis e possuem particularidades econômicas e culturais, sendo estas a chave para o desempenho do crescimento econômico (LUCAS JUNIOR, 1988).

Para Devarajan, Swaroop e Zou (1996) a literatura tem-se centrado sobre a relação das despesas públicas e o crescimento econômico, derivando condições em que mudanças na composição das despesas levam a um aumento na taxa de crescimento no Estado considerado equilíbrio da economia. Entretanto, pouco se sabe como os gastos públicos afetam as taxas de crescimento de um país.

Cardoso Junior (2009) ressalta que desencadear e conferir sustentabilidade ao crescimento econômico do país requer mais esforço frente às políticas convencionais, concentrando-se na promoção de um salto significativo de qualidade na estrutura produtiva brasileira. Nesse sentido, conforme Brehm (2013), a descentralização fiscal não é considerada uma fonte de crescimento em si, mas sim um sistema de incentivos para que os gastos dos governos locais sejam para melhorar as condições de investimentos na sociedade.

De acordo com Lledó (1996) o Brasil tem se caracterizado por apresentar muitas disparidades, tanto econômicas quanto sociais entre os seus Estados. Dentre estas disparidades pode-se mencionar diferentes performances de crescimento econômico ao longo das últimas décadas. Lucas Junior (1988) salienta que nos países desenvolvidos, as taxas de crescimento econômico tendem a ser mais estáveis durante longos períodos. Já os países em desenvolvimento passam por mudanças repentinas nas taxas de crescimento.

2.1 Modelos Exógenos e Endógenos que influenciam no Crescimento

Um grande interesse em estudos empíricos de crescimento econômico é verificar se as mudanças em fundamentos econômicos afetam ou não a taxa de crescimento a longo e curto prazo. Todavia, os modelos de crescimento econômico exógeno e endógeno implicam em diferentes efeitos de longo prazo nas mudanças dos fundamentos econômicos (LAU, 2008).

Conforme Barro (1990), os modelos de crescimento endógeno assumem retornos constantes frente um conceito amplo de capital. Para tanto, os modelos recentes de crescimento econômico podem gerar este a longo prazo sem depender das mudanças exógenas na tecnologia, bem como, população.

De acordo com Lledó (1996), os modelos que consideram a política como exógena, não se preocupam em explicar quais são os fatores que influenciam o Governo na escolha das políticas fiscais. Este tipo de modelo caracteriza-se por agentes representativos, sendo que o principal resultado a ser testado é uma relação de longo prazo entre a política fiscal e o crescimento econômico, dependendo também da fonte sobre a qual incidem os impostos e o destino dado pelo Governo aos recursos que foram arrecadados.

Conforme Cândido Júnior (2001), a teoria do crescimento endógeno aborda o fato de as externalidades positivas dos bens públicos elevarem os retornos privados, taxa de poupança, acumulação de capital, uma vez que, se não fosse por meio do Governo, estes bens seriam sub ofertados. No entanto, uma expansão dos gastos públicos financiados a partir de impostos distorcidos e a ineficiência na alocação dos recursos podem passar a superar o efeito positivo dessas externalidades. Resende e Figueiredo (2005) citam o modelo de Alesina e Rodrick (1994), os quais elaboraram um modelo de crescimento econômico e política fiscal endógenos, em que a carga tributária é indicada pelo voto direto dos indivíduos.

Na maior parte dos modelos de crescimento econômico endógenos assumem-se rendimentos constantes frente os fatores de produção, estes que podem ser reproduzidos por meio de poupança e investimentos, determinando dessa forma o crescimento econômico de longo prazo. Por esta razão, a taxa de crescimento econômico é endogeneizada, pois é determinada pelas decisões de investimento, estas que resultam do próprio modelo (CASTRO, 2006). Romer (1994) enfatiza que esta questão do crescimento é um resultado endógeno de um sistema econômico, sendo o foco deste crescimento endógeno, o comportamento da economia no geral. Considera ainda, a tributação como um dos principais determinantes das taxas de crescimento de longo prazo.

Diante do contexto supracitado, Huh e Kim (2013) destacam que uma das principais diferenças entre os dois modelos de crescimento econômico exógeno e endógeno, diz respeito ao choque transitório para parcela de investimento que apresenta diferentes efeitos de longo prazo sobre a produção do crescimento econômico. Para tanto, de acordo com Bogoni, Hein e Beuren (2011), os setores público e privado possuem papel fundamental no desenvolvimento regional, podendo gerar políticas públicas, isto é, tomar decisões que afetem parâmetros e, sobretudo variáveis macroeconômicas.

2.2 Gastos Públicos Produtivos e Improdutivos

A discussão mais recente sobre o papel dos gastos públicos no crescimento econômico advém das teorias de crescimento endógeno. Os trabalhos desenvolvidos por Samuelson 1954 e 1955 definem a alocação eficiente dos recursos da economia na presença de bens públicos, por meio de duas características, a não exclusão e não rivalidade no consumo destes. A característica não exclusão é considerada desejável, apesar de que seja possível a um custo finito. Já a segunda preza que o consumo de um bem público por um indivíduo, não reduz a disponibilidade deste para os demais indivíduos da sociedade (CÂNDIDO JÚNIOR, 2001).

Cândido Júnior (2001) apresenta em seu estudo algumas medidas que afetam a produtividade dos mais diversos tipos de gastos públicos que podem vir a ocorrer: 1) a redução de gastos com pessoal com a diminuição do salário levaria a deterioração da qualidade dos serviços públicos; 2) os subsídios e as transferências são geralmente utilizados com intuito redistributivo, isto é, incentivos para a instalação de indústrias, fábricas, garantindo a renda de determinado setor produtivo e reduzindo a pobreza; 3) para os incentivos públicos serem eficientes é necessário alocá-los em setores que gerem externalidades positivas e devem ser complementados por investimentos privados; 4) em alguns países os gastos com educação superior passam a competir com os gastos em educação primária. Assim, a realocação de recursos da educação universitária para primária poderia elevar o bem estar social de mais de uma classe de estudantes; 5) aumento da eficiência também pode ser alcançado com o aumento dos gastos em saúde preventiva e primária, passando a poupar recursos e substituir gastos destinados a medicina preventiva, tornando a população mais saudável; 6) nos programas sociais ocorre ineficiência em função da grande proporção de gastos nas atividades meio em detrimento das atividades fim.

Rocha e Giuberti (2007) destacam que pouco se sabe como a composição do gasto público pode afetar a taxa de crescimento econômico de um país. Todavia, dois fatores justificam a importância de realizar a análise por meio da composição do gasto. Primeiro, o tamanho do governo é uma questão de escolha pública, logo, sua composição é objeto de disputa pública. Assim, a distinção entre gastos públicos produtivos e improdutivos e o estabelecimento de como um país pode melhorar seu desempenho econômico, alterando a combinação entre os dois gastos, pode auxiliar na acomodação desta disputa. O segundo fator apresenta que depois de sucessivos ajustes fiscais, enfrenta-se a difícil decisão de como fazer os cortes fiscais adicionais, havendo a preocupação de quais gastos públicos devem ser eliminados. Nesse sentido, a resposta para esta indagação depende da contribuição que cada um dos componentes dos gastos apresenta para com o crescimento econômico.

Diante dos gastos públicos serem produtivos e improdutivos, Castro (2006) ressalta que as despesas públicas em consumo são consideradas improdutivas, isto é, não afetam a eficiência produtiva privada, mas apenas o bem estar do consumidor. Já as despesas públicas são tratadas como produtivas, visto que incluem despesas com educação e saúde, estas que afetam a acumulação de capital humano.

Marques Junior, Oliveira e Jacinto (2006) destacam que o gasto público é improdutivo quando o setor público investe recursos em áreas que competem com o setor privado, como é o caso da produção de bens e serviços. Entretanto, os gastos públicos são produtivos desde que sejam introduzidos como argumento positivo na função de produção local e até mesmo, que estes gastos entrem diretamente na função de utilidade por parte dos consumidores.

Diversos autores nacionais e internacionais desenvolveram estudos com vistas a relacionar o crescimento econômico e os gastos públicos nos mais diferentes contextos. O estudo de Mello Junior. (1996), utilizou dados longitudinais das capitais brasileiras para o período de 1985 a 1994. Os gastos públicos analisados foram despesas com habitação e urbanização, saúde e saneamento e, serviços de transporte. Os resultados indicaram efeitos positivos dos gastos públicos sobre o crescimento econômico.

Devarajan, Swaroop e Zou (1996) realizou uma análise de 43 países para o período de 1970 a 1990, com vistas a examinar a relação entre os componentes da despesa pública e o crescimento econômico. Analisou as despesas totais do governo (correntes/capital) e os gastos com defesa, educação, saúde, transporte e comunicação. Os gastos públicos produtivos como o transporte e comunicação, saúde e educação apresentaram relação negativa com o crescimento econômico. Concluem a partir destes resultados que os gastos produtivos podem se tornar improdutivos se há uma quantidade excessiva destes na política fiscal.

O estudo de Oliveira (2004) investigou as causas do crescimento econômico das cidades nordestinas no período de 1991 a 2000. Para a explicação do crescimento econômico, destacaram-se os gastos públicos com educação e urbanização, estes que afetam positivamente o crescimento econômico. Outro resultado relevante foi à comprovação de que cidades com altos índices de pobreza apresentam menor crescimento econômico.

Marques Junior, Oliveira e Jacinto (2006) analisaram o papel da política fiscal local no crescimento econômico de cidades brasileiras na década de noventa. Os resultados mostraram que o Governo local apresenta importante papel no crescimento econômico das cidades, visto que os investimentos públicos mostraram-se eficientes e afetaram positivamente o crescimento econômico.

Ventelou e Bry (2006) verificaram a relação entre gastos públicos e crescimento econômico, por meio de um fator de eficiência produtiva utilizando o método DEA para o período de 1989 a 1999. Os resultados apontaram que os gastos públicos com educação e saúde estão negativamente relacionados com o crescimento econômico de países pertencentes a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

O estudo desenvolvido por Rocha e Giuberti (2007), teve por objetivo determinar quais componentes do gasto público influenciam no crescimento econômico de estados brasileiros durante o período de 1986 a 2003. Analisaram os gastos correntes, de capital, com transporte e comunicação, educação, saúde e defesa. Os resultados indicaram que os gastos de capital aparecem como produtivos, isto é, estimulam o crescimento econômico. Os gastos correntes são produtivos até um limite de 61% da despesa orçamentária. Já os gastos públicos com transporte e comunicação, educação e defesa também contribuem para o crescimento dos Estados. No entanto, os gastos com saúde apresentaram-se negativamente relacionados com o crescimento econômico.

Bogoni, Hein e Beuren (2011) investigaram a relação existente entre o crescimento econômico, considerando o PIB e as variáveis que compõem os gastos públicos das maiores cidades da região Sul do Brasil. Os resultados mostraram um erro de estimação de 22,45% para uma confiabilidade de 85,16% a partir do modelo matemático analisado. Os gastos dos Governos locais têm um importante papel no crescimento econômico.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o intuito de investigar a relação entre o crescimento econômico e os gastos públicos dos municípios da região Norte do Brasil, esta pesquisa evidencia características de cunho descritivo, de corte seccional e quantitativa. O período analisado compreende o ano de 2010, data do último Censo Demográfico divulgado no sítio do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). A população da pesquisa constituiu-se dos municípios da região Norte do Brasil, totalizando 449 municípios conforme Quadro 1.

Quadro 1 – População da pesquisa

Estados	Municípios	Estados	Municípios
Acre (AC)	22	Amapá (AP)	16
Rondônia (RO)	52	Pará (PA)	143
Amazonas (AM)	62	Tocantins (TO)	139
Roraima (RR)	15	**Total**	**449**

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto à seleção da amostra, foram selecionados os 10 (dez) maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil, considerando o valor do PIB do ano de 2010. No que tange a coleta dos dados, para os gastos públicos dos maiores municípios da região Norte do Brasil foi consultada em março de 2015 a página da Secretaria do Tesouro Nacional (STN).

Foram considerados os gastos públicos referentes ao ano de 2010. Já os dados referentes ao PIB desses municípios foram coletados no mesmo mês e ano no sítio do IBGE.

Para tanto, este estudo apresenta a característica de corte seccional (*cross-sectional*), visto que se investiga algum fenômeno a partir de um corte transversal no tempo, sendo realizadas análises detalhadas com vistas a fundamentar as observações realizadas apenas uma vez (BABBIE, 1999).

Em relação às variáveis utilizadas para o desenvolvimento do estudo, denota-se que a variável dependente foi o crescimento econômico (PIB), seguido das variáveis independentes, a saber: Assistência, Saúde e Educação. Foram identificados outros gastos públicos relevantes, como é o caso de gastos com Cultura, Previdência, Habitação e Saneamento, contudo, estas variáveis apresentaram-se incompletas, pois faltavam informações (valores) para os dez maiores municípios analisados da região Norte do Brasil, impossibilitando dessa forma a utilização destes.

Com relação à abordagem quantitativa dos dados, essa é explicada em seção específica, para maior detalhamento das informações e por se tratar da essência do objetivo proposto, visto que realizou-se uma regressão não linear multivariável a partir de um modelo matemático. Para a consecução da análise dos dados, os dados foram normalizados e posteriormente utilizou-se o software SPSS® para identificar quais são os gastos públicos que influenciam na formação do crescimento econômico da região Norte do Brasil. Na Tabela 1 apresentam-se os dez maiores municípios que compõe cada Estado dessa região relacionados em ordem decrescente considerando o valor do PIB.

Tabela 1 – PIB dos dez maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil

Acre	**PIB**	**Rondônia**	**PIB**	**Amazonas**	**PIB**	**Roraima**	**PIB**
Rio Branco	25.382.843,62	Porto Velho	7.522.929,26	Manaus	48.598.153,16	Boa Vista	4.659.977,23
Cruzeiro do Sul	6.135.286,30	Ji-Paraná	1.686.400,05	Coari	1.3 76.423,55	Caracaraí	181.306,63
Sena Madureira	3.597.354,07	Vilhena	1.4 15.219,96	Itacoatiara	955.694,97	Mucajaí	165.197,77
Feijó	1.570.485,28	Ariquemes	1.293.435,70	Parintins	675.415,09	Alto Alegre	164.155,38
Senador Guiomard	2.077.174,62	Cacoal	1.1 68.442,11	Manacapuru	624.168,38	Cantá	163.017,31
Rodrigues Alves	545.765,84	Jaru	794.502,52	Presidente Figueiredo	428.737,55	Bonfim	120.329,90
Plácido de Castro	940.400,00	Pimenta Bueno	688.362,70	Tefé	369.905,77	Pacaraima	114.258,11
Xapuri	958.289,52	Guajará-Mirim	650.142,04	Manicoré	363.477,99	Normandia	89.429,72
Epitaciolândia	1.288.058,80	Rolim de Moura	615.924,96	Iranduba	324.070,98	Iracema	84.727,66
Mâncio Lima	1.913.491,94	Ouro Preto do Oeste	472.349,09	Lábrea	280.235,53	Amajari	84.673,24
Total dos 10 municípios	**7.193.910,63**	**Total dos 10 municípios**	**16.307.708,38**	**Total dos 10 municípios**	**53.996.282,96**	**Total dos 10 municípios**	**5.827.072,94**
Total de todo o Estado	**8476514,711**	**Total de todo o Estado**	**23.560.643,72**	**Total de todo o Estado**	**59.779.291,83**	**Total de todo o Estado**	**6.340.601,26**
Participação no PIB do Estado	**% 84,87**	**Participação no PIB do Estado**	**% 69,22**	**Participação no PIB do Estado**	**% 90,33**	**Participação no PIB do Estado**	**% 91,90**

Amapá	**PIB**	**Pará**	**PIB**	**Tocantins**	**PIB**
Macapá	5.215.129,81	Belém	17.987.323,05	Palmas	3.927.446,47
Santana	1.242.259,49	Parauapebas	15.918.216,39	Araguaína	1.922.814,11
Laranjal do Jari	355.747,15	Ananindeua	3.669.746,98	Gurupi	1.102.899,12

Oiapoque	236.269,17	Marabá	3.601.647,33	Porto Nacional	670.913,34
Porto Grande	172.454,42	Barcarena	3.550.233,12	Miracema do Tocantins	595.154,11
Mazagão	138.012,59	Tucuruí	2.817.701,95	Paraíso do Tocantins	583.631,76
Serra do Navio	129.001,58	Santarém	2.051.528,88	Peixe	334.006,82
Tartarugalzinho	122.823,59	Canaã dos Carajás	1.559.968,17	Lagoa da Confusão	303.009,99
Vitória do Jari	116.647,97	Castanhal	1.449.213,43	Guaraí	302.753,75
Pedra Branca do Amapari	116.317,81	Paragominas	1.235.378,97	Formoso do Araguaia	300.487,14
Total dos 10 municípios	**7.844.663,57**	**Total dos 10 municípios**	**53.840.958,25**	**Total dos 10 municípios**	**10.043.116,61**
Total de todo o Estado	**8.265.964,66**	**Total de todo o Estado**	**77.847.596,51**	**Total de todo o Estado**	**17.240.135,04**
Participação no PIB do Estado	**% 94,90**	**Participação no PIB do Estado**	**% 69,16**	**Participação no PIB do Estado**	**% 58,25**

Fonte: IBGE (2015).

Conforme os dados apresentados na Tabela 1, nota-se que os dez maiores municípios da região Norte do Brasil apresentam alta participação no PIB, pois o percentual de todos os Estados passa dos 50%. Os dez maiores Estados do Tocantins analisados apresentaram a menor participação no PIB, visto que o percentual foi de 58,25%, seguido do Estado do Pará (69,16%) e Rondônia (69,22%). Este resultado pode ter ocorrido em função destes três Estados serem relativamente grandes, isto é, possuem a maior quantidade de municípios quando comparado ao Roraima (15) e Amapá (16) municípios.

Entretanto, o maior percentual de participação no PIB foi dos dez maiores municípios do Estado do Amapá e Roraima, com 94,90% e 91,90% respectivamente. Este resultado pode ser explicado devido estes Estados serem compostos por menor quantidade de municípios conforme já apresentado anteriormente. Por meio da Tabela 2, apresenta-se o valor do PIB dos maiores municípios da região Norte do Brasil.

Tabela 2 – Soma do PIB dos dez maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil

Estados	PIB Total	Estados	PIB Total
Acre (AC)	7.193.910,63	Amapá (AP)	7.844.663,57
Rondônia (RO)	16.307.708,38	Pará (PA)	53.840.958,25
Amazonas (AM)	53.996.282,96	Tocantins (TO)	10.043.116,61
Roraima (RR)	5.827.072,94		

Fonte: IBGE (2015).

De acordo com os dados da Tabela 2, pode-se perceber que no Estado do Amazonas, os dez maiores municípios são responsáveis pela maior participação no PIB, totalizando R$ 53.996.282,96, seguido do Estado do Pará, este que representa R$ 53.840.958,25 de participação no PIB, considerando os dez maiores municípios. No que tange o Estado que possui a menor participação no PIB têm-se Roraima, com um valor de R$ 5.827.072,94. Nota-se que há uma grande disparidade entre os dez municípios analisados de cada Estado quanto à participação no PIB, sendo que a diferença é de R$ 48.169.210,02.

Os demais Estados apresentaram valores do PIB aproximados ao Estado de Roraima, o que indica que Pará e Amazonas contribuem com grande parte do crescimento econômico da região Norte do Brasil. Na sequência para melhor entendimento da consecução deste estudo, apresenta-se o modelo matemático não linear multivariável para avaliação dos gastos públicos na determinação do crescimento econômico, isto é, PIB.

4 ANÁLISE E DESCRIÇÃO DOS DADOS

Nesta seção será apresentada a análise e descrição dos dados. Inicialmente, por meio da regressão não linear será investigada a relação dos gastos públicos com Assistência, Saúde e Educação na determinação do crescimento econômico (PIB) dos dez maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil. Após, será evidenciado o valor do PIB Real e do PIB Estimado dos municípios analisados e sua devida variação (erro).

4.1 Modelo Matemático Não Linear Multivariável para avaliação dos gastos governamentais na determinação do PIB

Os valores dos gastos públicos de cada município analisado, ou seja, os dez maiores de cada Estado, foram extraídos do sítio da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) como já apresentado anteriormente e são apresentados na Tabela 3.

Tabela 3 – Gastos Públicos dos maiores municípios da região Norte do Brasil

Estados/Municípios	Assistência	Saúde	Educação
Acre			
Rio Branco	25.382.843,62	62.109.573,78	123.021.051,82
Cruzeiro do Sul	6.135.286,30	14.593.690,81	45.653.987,92
Sena Madureira	3.597.354,07	9.453.941,03	28.575.623,94
Tarauacá	5.974.621,50	6.801.071,44	34.794.604,90
Feijó	1.570.485,28	10.867.609,87	27.846.710,64
Senador Guiomard	2.077.174,62	4.783.607,23	16.330.504,30
Rodrigues Alves	545.765,84	2.147.397,07	17.494.786,66
Brasiléia	728.814,30	4.166.594,98	19.490.886,62
Plácido de Castro	940.400,00	5.316.700,88	14.466.400,00
Acrelândia	884.047,30	6.647.300,73	14.308.583,66
TOTAL:	**47.836.792,83**	**126.887.487,82**	**341.983.140,46**
SOMA:		**516.707.421,11**	
Rondônia			
Porto Velho	28.236.354,46	269.632.026,46	273.807.005,34
Ji-Paraná	7.850.264,64	67.370.305,85	46.221.937,46
Vilhena	5.657.752,26	43.662.221,15	52.497.041,66
Ariquemes	7.840.553,84	64.308.572,20	85.088.064,38
Cacoal	6.928.745,86	53.011.174,87	48.033.930,22
Jaru	2.236.149,48	25.852.886,32	40.580.379,06
Pimenta Bueno	4.402.534,00	20.637.963,00	21.910.894,00
Guajará-Mirim	1.049.646,18	28.844.897,80	27.296.609,88
Rolim de Moura	3.485.449,46	38.543.529,50	32.317.359,34
Ouro Preto do Oeste	1.216.413,44	21.949.426,54	31.300.573,80
TOTAL:	**68.903.863,62**	**633.813.003,69**	**659.053.795,14**
SOMA:		**1.361.770.662**	
Amazonas			
Manaus	142.135.630,48	694.724.668,74	1.214.184.755,78
Coari	13.741.692,84	42.117.065,98	78.683.747,52
Itacoatiara	4.785.367,10	43.036.047,14	84.413.958,02
Parintins	6.498.649,38	36.658.305,59	86.993.218,56
Manacapuru	4.787.195,98	26.059.711,37	58.582.196,38
Presidente Figueiredo	5.024.046,68	27.923.410,07	48.782.020,56
Tefé	4.750.495,58	18.948.347,36	45.210.612,24
Manicoré	2.090.082,88	18.154.595,48	32.778.679,34
Iranduba	3.115.054,94	15.124.273,84	54.520.404,46
Lábrea	2.607.766,68	11.212.458,87	33.715.562,62
TOTAL	**189.535.982,54**	**933.958.884,44**	**1.737.865.155,48**
SOMA:		**2.861.360.022**	
Roraima			
Boa Vista	16.177.893,50	150.982.985,75	275.258.275,28
Caracaraí	3.297.519,64	11.163.859,56	25.577.361,14
Mucajaí	810.691,06	6.230.880,26	12.027.221,42
Alto Alegre	1.921.072,44	12.857.479,36	12.307.154,64
Cantá	1.118.633,78	6.576.899,40	16.095.087,66
Bonfim	976.687,62	3.966.057,84	13.560.185,10
Pacaraima	1.791.970,50	6.697.136,49	13.601.417,82

Normandia	1.676.086,40	2.862.370,73	7.218.294,14
Iracema	855.711,28	2.183.331,08	5.642.195,56
Amajari	438.314,04	5.504.292,27	8.249.531,58
TOTAL:	**29.064.580,26**	**209.025.292,74**	**389.536.724,34**
SOMA:		**627.626.597**	
Amapá			
Macapá	14.412.413,18	19.627.542,99	193.141.157,70
Santana	3.179.981,54	4.422.241,03	54.306.680,70
Laranjal do Jari	1.582.168,00	1.937.915,15	32.571.954,54
Oiapoque	1.440.308,99	1.676.578,16	11.407.022,50
Porto Grande	2.140.217,20	2.312.671,62	16.869.732,10
Mazagão	481.478,00	619.490,59	14.240.551,66
Serra do Navio	2.092.961,64	2.221.963,22	3.764.968,06
Tartarugalzinho	1.350.217,80	1.473.041,39	10.213.543,08
Vitória do Jari	1.109.517,08	1.226.165,05	19.451.927,78
Pedra Branca do Amapari	3.315.801,40	3.432.119,21	9.013.659,38
TOTAL:	**31.105.064,83**	**38.949.728,40**	**364.981.197,50**
SOMA:		**435.035.991**	
Pará			
Belém	93.396.564,00	893.700.667,00	440.468.090,00
Parauapebas	20.541.872,74	93.662.607,80	208.984.834,66
Ananindeua	25.607.869,92	185.733.862,46	152.900.063,90
Marabá	15.300.327,10	126.456.711,08	234.764.136,58
Barcarena	22.909.604,02	60.902.357,30	110.455.418,38
Tucuruí	6.448.402,16	52.819.818,11	120.297.291,02
Santarém	10.487.481,86	130.944.491,12	224.592.484,24
Canaã dos Carajás	11.704.604,56	37.132.668,03	48.002.069,48
Castanhal	15.150.669,88	74.683.760,69	104.499.137,74
Paragominas	6.842.661,64	48.602.345,66	112.547.468,34
TOTAL	**228.390.057,88**	**1.704.639.289,25**	**1.757.510.994,34**
SOMA:		**3.690.540.341**	
Tocantins			
Palmas	36.646.880,38	129.091.435,97	206.442.428,74
Araguaína	11.238.179,86	76.899.061,81	87.810.505,30
Gurupi	4.507.413,88	5.310.255,69	42.215.817,88
Porto Nacional	5.558.643,70	21.355.700,64	25.718.792,80
Miracema do Tocantins	1.878.617,42	9.452.368,01	14.576.382,30
Paraíso do Tocantins	2.512.734,00	13.257.147,00	23.720.728,00
Peixe	1.850.226,36	9.159.174,63	15.701.970,12
Lagoa da Confusão	1.239.429,30	6.140.559,43	9.197.665,88
Guaraí	1.906.961,88	7.491.747,48	19.115.118,46
Formoso do Araguaia	1.757.474,00	11.355.437,00	15.798.584,00
TOTAL:	**69.096.560,78**	**289.512.887,66**	**460.297.993,48**
SOMA:		**818.907.442**	

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2015).

A partir dos dados da Tabela 3, referentes aos dez maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil, nota-se que os dez maiores municípios do Pará apresentaram a maior soma de gastos públicos com Assistência, Saúde e Educação no ano de 2010, totalizando 3.690.540.341,00 seguido do Estado do Amazonas. No que tange o Estado com a menor soma de gastos públicos desta região tem-se o Amapá que apresentou um valor de 435.035.990,73 seguido do Acre com um valor de 516.707.421,11.

Em relação aos três gastos públicos analisados neste estudo é possível perceber que os gastos com Assistência, Saúde e Educação no ano de 2010 foram maiores no Estado do Pará e menores no Estado do Amapá. Já no que diz respeito aos menores gastos públicos identificados pelos dez maiores municípios de cada Estado da região Norte, verificou-se que o menor gasto com Assistência foi registrado pelos dez maiores municípios do Estado de Roraima. Já os menores gastos com Saúde foram registrados pelos municípios maiores do Amapá e os menores com Educação foram apresentados pelos dez maiores municípios do Acre.

No geral, o maior gasto registrado pelos dez maiores municípios de cada Estado da região Norte foi com a Educação, seguido pelos gastos com Saúde. Já em relação ao menor

gasto entre os dez municípios dos sete Estados analisados tem-se o gasto com Assistência, seguido dos gastos com a Saúde. A partir dos dados apresentados na Tabela 3 realizou-se o ajustamento não linear para as variáveis dependentes (Assistência, Saúde e Educação) e para a variável independente (PIB). A partir do modelo matemático pretende-se ajustar de forma não linear e multivariável o seguinte formato:

$$\widehat{PIB} = \beta_0 ASS^{\beta_1} SAU^{\beta_2} EDU^{\beta_3}$$

A variável dependente do modelo matemático utilizado neste estudo é o Produto Interno Bruto dos municípios analisados. O conjunto de variáveis independentes é: Assistência (ASS), Saúde (SAU) e Educação (EDU). Os demais valores $(\beta_0, \beta_1, \beta_2, \beta_3)$ são as constantes que se busca por meio do modelo.

O modelo que se deseja obter passa inicialmente por uma linearização efetiva a partir da utilização de logaritmos naturais e posteriormente foi aplicada a técnica dos mínimos quadrados:

$$Ln\widehat{PIB} = Ln\beta_0 + \beta_1 LnASS + \beta_2 LNSAU + \beta_3 LnEDU$$

Para facilitar o desenvolvimento do modelo matemático, as variáveis (ASS, SAU, EDU) foram parametrizadas, como segue:

$$Ln\widehat{PIB} = \hat{Y}; Ln\beta_0 = \alpha_0;\ LnASS = X_1; LNSAU = X_2;\ LnEDU = X_3$$

Essa escrita pode ser reduzida à seguinte expressão:

$$\hat{Y} = \alpha_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3$$

A aplicação da técnica dos mínimos quadrados busca a minimização dos valores estimados para o PIB dos municípios analisados no estudo $(\widehat{Y_i})$ e o valor real do PIB destes municípios (Y_i). Assim, têm-se sete modelos de regressão, um para cada Estado da região Norte do Brasil (AC, RO, AM, RR, AP, PA e TO). Na sequência apresentam-se as equações para os sete Estados:

$$\widehat{PIB}^{AC}_{Maiores} = -10{,}300 \frac{SAU^{0{,}271} EDU^{1{,}164}}{ASS^{0{,}073}}$$

$$\widehat{PIB}^{RO}_{Maiores} = -3{,}278\ ASS^{0{,}210} SAU^{0{,}485} EDU^{0{,}307}$$

$$\widehat{PIB}^{AM}_{Maiores} = -9{,}488\ ASS^{0{,}278} SAU^{0{,}712} EDU^{0{,}357}$$

$$\widehat{PIB}^{RR}_{Maiores} = -5{,}196\ ASS^{0{,}034} SAU^{0{,}222} EDU^{0{,}801}$$

$$\widehat{PIB}^{AP}_{Maiores} = -2{,}450 \frac{SAU^{6{,}511} EDU^{0{,}157}}{ASS^{5{,}731}}$$

$$\widehat{PIB}^{PA}_{Maiores} = -15{,}110 \frac{ASS^{1{,}254} EDU^{1{,}526}}{SAU^{1{,}052}}$$

$$\widehat{PIB}^{TO}_{Maiores} = 0{,}106 \frac{ASS^{0{,}540} EDU^{0{,}400}}{SAU^{0{,}103}}$$

A partir dos 70 municípios analisados, realizando uma única regressão é possível chegar a seguinte fórmula, com coeficiente de determinação R²=89,90%, o que representa alta correlação do modelo:

$$\widehat{PIB}_{Todos} = -5{,}534\ ASS^{0{,}337} SAU^{0{,}137} EDU^{0{,}658}$$

Ressalta-se que o modelo não servirá de estimador, contudo, pode-se inferir que a Assistência, Saúde e Educação, ou seja, os gastos públicos analisados impulsionam o PIB municipal e apresentam relação com o crescimento econômico na região Norte. Destaca-se que a Educação foi a variável que apresentou maior expoente (0,658), ou seja, é o maior vetor de crescimento econômico destes dez maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil.

4.2 Análise dos dados com aplicação do Modelo

O modelo matemático foi utilizado para projetar o PIB do ano de 2010 para cada município da região Norte do Brasil, de acordo com a Tabela 4, esta que apresenta o PIB Real, PIB Projetado e ainda a variação, ou seja, o erro.

Tabela 4 – PIB Real de 2010 *versus* PIB Projetado dos maiores municípios da região Norte do Brasil a partir do modelo não linear multivariado

Estados/Municípios	PIB Real	PIB Projetado	Variação (%)
Acre			
Rio Branco	25.382.843,62	3.272.784,63	24,09
Cruzeiro do Sul	6.135.286,30	773.351,40	7,37
Sena Madureira	3.597.354,07	414.333,62	5,30
Feijó	1.570.485,28	459.245,07	57,81
Senador Guiomard	2.077.174,62	443.573,42	67,68
Rodrigues Alves	545.765,84	186.954,78	24,67
Plácido de Castro	940.400,00	179.746,02	23,43
Xapuri	958.289,52	238.847,40	4,64
Epitaciolândia	1.288.058,80	177.020,53	11,57
Mâncio Lima	1.913.491,94	186.520,04	0,54
		MÉDIA:	**22,71**
Rondônia			
Porto Velho	7.522.929,26	R$ 6.611.075,91	12,12
Ji-Paraná	1.686.400,05	R$ 1.493.564,57	11,43
Vilhena	1.415.219,96	R$ 1.174.818,11	16,99
Ariquemes	1.293.435,70	R$ 1.760.660,33	36,12
Cacoal	1.168.442,11	R$ 1.310.610,49	12,17
Jaru	794.502,52	R$ 692.783,90	12,80
Pimenta Bueno	688.362,70	R$ 592.592,73	13,91
Guajará-Mirim	650.142,04	R$ 551.849,36	15,12
Rolim de Moura	615.924,96	R$ 860.677,23	39,74
Ouro Preto do Oeste	472.349,09	R$ 519.965,51	10,08
		MÉDIA:	**18,05**
Amazonas			
Manaus	48.598.153,16	44.845.088,84	7,72
Coari	1.376.423,55	1.209.712,34	12,11
Itacoatiara	955.694,97	943.472,57	1,28
Parintins	675.415,09	925.155,03	36,98
Manacapuru	624.168,38	579.453,91	7,16
Presidente Figueiredo	428.737,55	577.751,32	34,76
Tefé	369.905,77	420.138,06	13,58
Manicoré	363.477,99	290.137,15	20,18
Iranduba	324.070,98	340.803,00	5,16
Lábrea	280.235,53	220.950,03	21,16
		MÉDIA:	**16,01**
Roraima			
Boa Vista	4.659.977,23	3.668.286,82	21,28
Caracaraí	181.306,63	290.624,00	60,29
Mucajaí	165.197,77	133.017,67	19,48
Alto Alegre	164.155,38	163.868,41	0,17

Cantá	163.017,31	171.879,21	5,44
Bonfim	120.329,90	133.302,42	10,78
Pacaraima	114.258,11	153.238,34	34,12
Normandia	89.429,72	76.213,37	14,78
Iracema	84.727,66	57.583,69	32,04
Amajari	84.673,24	93.696,24	10,66
		MÉDIA:	**20,90**
Amapá			
Macapá	5.215.129,81	4.943.003,68	5,22
Santana	1.242.259,49	1.428.015,21	14,95
Laranjal do Jari	355.747,15	334.514,52	5,97
Oiapoque	236.269,17	189.264,22	19,89
Porto Grande	172.454,42	168.859,94	2,08
Mazagão	138.012,59	160.020,13	15,95
Serra do Navio	129.001,58	116.867,55	9,41
Tartarugalzinho	122.823,59	115.963,79	5,59
Vitória do Jari	116.647,97	119.736,03	2,65
Pedra Branca do Amapari	116.317,81	162.724,07	39,90
		MÉDIA:	**12,16**
Pará			
Belém	17.987.323,05	16.090.320,99	10,55
Parauapebas	15.918.216,39	8.284.540,65	47,96
Ananindeua	3.669.746,98	3.299.463,77	10,09
Marabá	3.601.647,33	4.986.160,69	38,44
Barcarena	3.550.233,12	5.645.998,40	59,03
Tucuruí	2.817.701,95	1.523.882,26	45,92
Santarém	2.051.528,88	2.797.598,76	36,37
Canaã dos Carajás	1.559.968,17	1.147.490,14	26,44
Castanhal	1.449.213,43	2.492.320,85	71,98
Paragominas	1.235.378,97	1.618.667,06	31,03
		MÉDIA:	**37,78**
Tocantins			
Palmas	3.927.446,47	4.179.384,71	6,41
Araguaína	1.922.814,11	1.654.168,58	13,97
Gurupi	1.102.899,12	992.337,09	10,02
Porto Nacional	670.913,34	789.730,11	17,71
Miracema do Tocantins	595.154,11	380.966,81	35,99
Paraíso do Tocantins	583.631,76	523.062,01	10,38
Peixe	334.006,82	390.523,43	16,92
Lagoa da Confusão	303.009,99	264.643,11	12,66
Guaraí	302.753,75	438.418,26	44,81
Formoso do Araguaia	300.487,14	372.423,00	23,94
		MÉDIA:	**19,28**

Fonte: Secretaria do Tesouro Nacional (2015).

De acordo com os dados apresentados na Tabela 4, pode-se visualizar que o município de Alto Alegre, este que pertence ao Estado de Roraima apresentou o menor erro entre o PIB Real e o PIB Projetado, representando uma variação de 0,17 visto que o PIB Real foi de 164.155,38 e o PIB Estimado 163.868,41, apresentando uma diferença de 286,97. Este resultado evidencia que o PIB Real deste município ficou muito próximo do que foi Estimado por meio do modelo matemático multivariável para este ano.

No que diz respeito ao município que apresentou o maior erro entre o PIB Real e o PIB Estimado foi o Castanhal, município este que compreende o Estado do Pará com uma variação de 71,98 o que representa um PIB Real de 1.449.213,43 e PIB Estimado de 2.492.320,85. Este resultado aponta que o PIB Estimado foi R$ 1.043.107,42 acima do PIB Real, o que denota maior erro de estimação a partir do modelo.

Contudo, se realizada uma análise referente à média de cada Estado, pode-se constatar que o Estado do Pará, considerando os dez maiores municípios da região, apresenta a maior média de variação entre o PIB Real e o Estimado para 2010, isto é, uma média de 37,78. Já em relação ao Estado com a menor média de erro (variação) tem-se Amapá com uma média de 12,16. Destaca-se ainda que a média geral de erro (variação) de todos os municípios analisados da região Norte do Brasil foi de 20,98.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A partir dos resultados encontrados pode-se perceber que os dez maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil possuem alta participação no PIB, visto que o percentual de todos os Estados passa de 50%. Além disso, os dez maiores municípios do Pará apresentaram a maior soma de gastos públicos (Assistência, Saúde e Educação) no ano de 2010 e menores no Estado do Amapá.

Os gastos com Assistência dos dez municípios analisados de cada Estado foram maiores no Estado do Pará e menores no Estado de Roraima. Já em relação aos gastos com Saúde, estes foram maiores novamente no Estado do Pará e menores no Estado do Amapá. Por fim, na Educação, os gastos foram maiores pelo Estado do Pará e menores pelo Estado do Acre. A partir deste resultado entende-se que o Estado do Pará é o que mais investe nestes gastos públicos analisados. Já os Estados de Roraima, Amapá e Acre devem investir mais nestes, para melhorarem as condições de vida da população dessa região, visto que apresentaram os menores gastos em Assistência, Saúde e Educação.

Os maiores municípios de cada Estado da região Norte do Brasil, por serem diferentes entre si, apresentaram uma margem de erro bem variada, visto que o maior erro foi de 71,98 e o menor de 0,17. Entretanto, quando analisada a média geral de variação entre o PIB Real e o PIB Estimado, tem-se um percentual de 20,98. Este achado assemelha-se com os resultados encontrados por Bogoni, Hein e Beuren (2011), pois o erro de estimação verificado foi de 22,45% nos municípios maiores da região Sul do Brasil no ano de 2004.

Salienta-se que as variáveis analisadas, Assistência, Saúde e Educação são consideradas insumos produtivos, ou seja, serviços públicos que influenciam na formação do PIB. As variáveis analisadas apresentaram-se significativas e possuem relação com o crescimento econômico dos maiores municípios da região Norte do Brasil, sendo que os gastos públicos com Educação apresentaram a maior influência no crescimento econômico da região.

O modelo matemático utilizado conferiu uma confiabilidade de 0,899, ou seja, seu poder de explicação foi de 89,9% o que é considerado um alto poder de explicação. Corroborando com esse achado, o estudo de Bogoni, Hein e Beuren (2011) apresentou confiabilidade de 85,16%, diferença de apenas 4,74%. Conclui-se que, quanto ao objetivo proposto de investigar a relação entre o crescimento econômico e os gastos públicos, é possível inferir que na região Norte do Brasil há uma relação positiva entre o crescimento econômico e os gastos públicos com Assistência, Saúde e Educação.

Os autores Mello Junior (1996) e Marques Junior, Oliveira e Jacinto (2006) obtiveram como resultados que os gastos públicos afetam positivamente o crescimento econômico, corroborando com os achados desta pesquisa. Da mesma forma, o estudo de Oliveira (2004), visto que encontraram relação positiva entre os gastos públicos com Educação e o crescimento econômico. Ainda, as cidades com altos índices de pobreza apresentaram menor crescimento econômico.

Rocha e Giuberti (2005: 2007) também verificaram que os gastos com Educação apresentaram relação positiva com o crescimento econômico. Entretanto, os gastos com Saúde relacionaram-se de forma negativa com o crescimento. Devarajan, Swaroop e Zou (1996) identificaram que os gastos com Saúde e Educação apresentaram relação negativa com o crescimento, o que vai de encontro com os resultados deste estudo. Já o estudo de Ventelou e Bry (2006) obteve que os gastos públicos com Educação e Saúde estão negativamente relacionados com o crescimento econômico. Para Bogoni, Hein e Beuren (2011), os gastos dos Governos locais têm um importante papel no crescimento econômico.

O modelo matemático e a utilização de algumas variáveis para representar os gastos públicos podem ser considerados limitações do estudo. Sugere-se para pesquisas futuras, que a amostra seja ampliada para outros países e até mesmo regiões do Brasil, realizando a análise dos menores municípios de cada Estado do país. Ainda sugere-se que seja realizado um novo estudo que contemple os maiores municípios de todos os Estados do Brasil, pois uma nova amostra permitirá a utilização dos resultados deste estudo para fins de comparabilidade.

REFERÊNCIAS

ABU-BADER, S.; ABU-QARN, A. S. Government expenditures, military spending and economic growth: causality evidence from Egypt, Israel, and Syria. **Journal of Policy Modeling**, v. 25, n. 6, p. 567-583, 2003.

ALESINA, A.; RODRICK, D. Distributive politics and economic growth. **The Quarterly Journal of Economics**, v. 109, n. 2, p. 465-490, 1994.

ASCHAUER, D. Is public expenditure productive? **Journal of Monetary Economics**, v. 23, p. 177-200, 1989.

BABBIE, Earl. **Métodos de Pesquisa Survey.** Belo Horizonte: Editora UFMG, 1999.

BARRO, R. J. Government spending in a simple model of endogenous growth. **Journal of Political Economy**, v. 98, n. 5, p. 103-125, 1990.

BOGONI, N. M.; HEIN, N.; BEUREN, I. M. Análise da relação entre crescimento econômico e gastos públicos nas maiores cidades da região Sul do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 1, p. 159-179, 2011.

BREHM, S. Fiscal incentives, public spending, and productivity–county-level evidence from a Chinese province. **World Development**, v. 46, p. 92-103, 2013.

CÂNDIDO JÚNIOR, J. O. Os gastos públicos no Brasil são produtivos? **Revista Planejamento e Políticas Públicas**, n. 23, p. 233-260, 2001.

CARDOSO JUNIOR, J. C. **Brasil em desenvolvimento**: Estado, planejamento e políticas públicas; sumário analítico/Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. Brasília: IPEA, 2009.

CASTRO, C. Política fiscal e crescimento econômico. **Revista de Estudos Politécnicos**, v. 3, n. 5/6, p. 87-118, 2006.

DAKURAH, A. H.; DAVIES, S. P.; SAMPATH, R. K. Defense spending and economic growth in developing countries: A causality analysis. **Journal of Policy Modeling**, v. 23, n. 6, p. 651-658, 2001.

DEVARAJAN, S.; SWAROOP, V.; ZOU, H.-f. The composition of public expenditure and economic growth. **Journal of Monetary Economics**, v. 37, n. 2, p. 313-344, 1996.

FERREIRA, P. C. Infraestrutura pública, produtividade e crescimento. **Pesquisa e Planejamento Econômico**, v. 24, n. 2, p. 187-202, 1994.

Folha de São Paulo. **Economia do Norte amadurece, mas grandes distâncias são empecilhos**. 2014. Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/mercado/2014/06/1475537-economia-do-norte-amadurece-mas-grandes-distancias-sao-empecilhos.shtml>. Acesso em: 01 Abr. 2015.

HUH, H.-s.; KIM, D. An empirical test of exogenous versus endogenous growth models for the G-7 countries. **Economic Modelling**, v. 32, p. 262-272, 2013.

LAU, S-H. P. Using an error-correction model to test whether endogenous long-run growth exists. **Journal of Economic Dynamics & Control**, v. 32, n. 2, p. 648-676, 2008.

LLEDÓ, V. D. **Distribuição de renda, crescimento endógeno e política fiscal: uma análise *cross-section* para os estados brasileiros.** Brasília: Ipea, 1996.

LUCAS JR., R. E. On the mechanics of economics of economic development. **Journal of Monetary Economics**, n. 22, p. 3-42, 1988.

MARQUES JUNIOR, L. S.; OLIVEIRA, C. A. de; JACINTO, P. de A. O papel da política fiscal local no crescimento econômico de cidades: uma evidência empírica para o Brasil. In: Encontro Nacional de Economia, 34., Salvador, 2006. **Anais...** Anpec, 2006.

MATA, D. da; DEICHMANN, U.; HENDERSON, J. V.; LALL, S. V.; WANG, H. G. **Um exame dos padrões de Crescimento das cidades Brasileiras.** Brasília: Ipea, 2006.

MELLO JR., L. R. **Public finance, government spending and economic growth**: the case of local governments. Mimeo, 1996.

OLIVEIRA, C. A. Crescimento econômico das cidades nordestinas: um enfoque da nova geografia econômica. In: Encontro Regional de Economia, 9., Fortaleza, 2004. **Anais...** Anpec, 2004.

REBELO, S. Long run policy analysis and long-run growth. **The Journal of Political Economy**, v. 99, n. 3, p. 500-521, 1991.

RESENDE, G. M.; FIGUEIREDO, L. **Testes de robustez: uma aplicação para os determinantes das taxas de crescimento do produto interno bruto per capita dos estados brasileiros.** Brasília: Ipea, 2005.

ROCHA, F.; GIUBERTI, A. C. Composição do Gasto Público e Crescimento Econômico: um estudo em painel para os estados brasileiros. In: Encontro Nacional de Economia, 33., Salvador, 2005. **Anais...** Anpec, 2007.
ROMER, P. M. Increasing returns and long run growth. **The Journal of Political Economy***,* v. 94, n. 5, p. 1002-1037, 1986.
ROMER, P. M. The Origins of Endogenous Growth. **Journal of Economic Perspectives**, v. 8, n. 1, p. 3-22, 1994.
VARVARIGOS, D. Inflation, volatile public spending, and endogenously sustained growth. **Journal of Economic Dynamics and Control**, v. 34, n. 10, p. 1893-1906, 2010.
VENTELOU, B.; BRY, X. The role of public spending in economic growth: Envelopment methods. **Journal of Policy Modeling**, v. 28, n. 4, p. 403-413, 2006.

PROCESSO LICITATÓRIO EM INSTITUIÇÕES PÚBLICAS DE ENSINO MÉDIO:
ESTUDO EM UMA ESCOLA DA MESORREGIÃO DO NOROESTE DO CEARÁ

Francisca Francivânia Rodrigues Ribeiro Macêdo (francymacedo2011@gmail.com)
Doutora em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau - Furb
Professora Adjunta da Universidade Estadual Vale do Acaraú - UVA

Antônia Janiele Rocha Parente (niele_jane@hotmail.com)
Graduada em Ciências Contábeis pela Universidade Estadual Vale do Acaraú – UVA

Geovanne Dias de Moura (geomoura@terra.com.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau - Furb
Professor do Programa d Pós-Graduação em Ciências Contábeis e Administração da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Unochapecó

RESUMO

O estudo teve como objetivo verificar o processo de aquisição de bens e serviços realizados por uma instituição pública de ensino médio localizada na mesorregião do noroeste do Ceará. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem qualitativa dos dados, no período de 2010 a 2014. Os resultados demonstraram que no período analisado, cerca de 49,09% das prestações de contas da instituição em análise foram aprovadas, 0,90% foi aprovada com ressalva, 7,27% das diligências que foram encaminhadas à instituição de ensino já foram atendidas. Observou-se que 32,72% das prestações já foram entregues, mas, ainda permanecem em análise e cerca de 10% não foram aprovadas. Notou-se que, embora, a percentagem que representava as prestações aprovadas fossem maiores que as diligências ocorridas, o que se viu foram descumprimentos legais, suscitando, um despreparo por parte dos profissionais que atuam junto aos gestores que estiveram à frente da instituição em foco.

Palavras chave: Licitações, Instituições públicas, Ensino médio.

BIDDING PROCESS IN PUBLIC INSTITUTIONS OF SECONDARY EDUCATION:
Study on a school mesoregion Ceará northwest

Abstract

The study aimed to verify the acquisition of goods and services carried out by a high school public institution located in the middle region of northwestern Ceará. To this end, there was descriptive, conducted through document analysis and qualitative approach, in the period 2010 to 2014. The results showed that in the analyzed period, about 49.09% of supply of the institution accounts analysis were approved, 0.90% was approved with restriction, 7.27% of the steps that were sent to the university have been met. It was observed that 32.72% of the benefits have already been delivered, but are still under review and about 10% were not adopted. It was noted that although the percentage representing the approved benefits were greater than those occurring steps, what we saw were legal breaches, raising a unpreparedness for professionals who work with managers who have been ahead of the focus on institution .

Key-words: Auctions, Public, High School.

1 INTRODUÇÃO

Os recursos públicos são escassos e, como tal, precisam ser direcionados de modo eficiente a toda a sociedade, de modo que as necessidades da população sejam atendidas e, assim, tenha-se o efetivo retorno dos recursos "doados" ao governo por meio de impostos.

Entretanto, para que haja a tão reverberada eficiência na alocação dos recursos públicos, realizando-se o máximo de serviços e ofertando um número cada vez maior de bens à população, o gestor público precisa fazer escolhas eficientes e eficazes na hora de adquirir os bens e contratar os serviços.

Ciente dessa preocupação e singular importância no processo de aquisição de bens e serviços, em 1993, sancionou-se no Brasil, a Lei nº 8.666. Essa Lei, também conhecida como Lei de Licitações e Contratos, normatiza tais processos de aquisição na seara pública.

A licitação é o processo administrativo formal, no qual a Administração Pública, subordinada aos princípios constitucionais que a orienta, seleciona a proposta de fornecimento de bem, obra ou serviço que seja mais vantajosa (MOTTA, 2002; FARIA 2009).

O Tribunal de Contas da União (2006) destaca que é por meio da licitação que são convocadas as empresas que estejam interessadas na apresentação de propostas para o oferecimento de bens e serviços públicos, mediante condições estabelecidas em ato próprio.

Fernandes, Sá e Rodrigues (2012) chamam atenção para o fato de que todo o procedimento licitatório deve permitir e facilitar a participação do maior número possível de entes, para que seja possível a obtenção da proposta mais vantajosa para a administração, propiciando iguais condições a todos os interessados.

A maneira como o gestor público conduz a máquina pública e faz suas escolhas de alocação dos recursos, as normatizações vigentes no país, a solidez das instituições, enfim, com o advento da globalização, a imagem que se repassa ao mundo é acompanhada pari passu, sendo um termômetro positivo ou negativo para o país fechar novos acordos internacionais, conseguir financiamentos, dentre outros.

Nada melhor e mais em pauta do que o cuidado que o país dedica à educação. Afinal, como menciona Law (2007) diversos estudos têm evidenciado que os estados e as nações reagem ao desafio da globalização por meio da educação.

Porém, como lembrado por Castro (2007), um sistema educacional possui inúmeras ações e programas que demandam recursos financiados por diversos tributos e outras fontes de recursos, que correspondem a uma parcela considerável do Produto Interno Bruto (PIB).

Esses recursos, consoante Macêdo et al. (2015), objetivam viabilizar as principais condições materiais para implementar as políticas educacionais, embora, nem sempre os mesmos sejam alocados eficientemente. Portanto, ante o cenário dos novos tempos e a deferência que a educação e a correta alocação dos recursos públicos possui, cabe ao gestor público adquirir os bens e realizar os serviços voltados à educação, da melhor maneira, com qualidade e com o menor custo possível.

Em se tratando das instituições de ensino público estadual, informa-se que as mesmas são beneficiadas, anualmente, com parcelas de recursos advindos das esferas estadual e federal, referente a Programas de Política Social que objetivam um melhor gerenciamento e qualidade na educação. Dentre estes programas, podem-se destacar os seguintes: Programa

Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) e Programa de Desenvolvimento da Educação (PDE).

Diante do exposto, percebe-se a importância que a licitação possui na aquisição de bens e serviços públicos, principalmente no que concerne o alcance do ideário de eficiência, eficácia, economicidade e efetividade no setor público. Assim, dada a relevância da temática surgiu o seguinte questionamento: De que maneira é realizada a aquisição de bens e serviços de uma instituição pública de ensino médio localizada na mesorregião do noroeste do Ceará? Desse modo, o objetivo da presente pesquisa é verificar o processo de aquisição de bens e serviços realizado por uma instituição pública de ensino médio localizada na mesorregião do noroeste do Ceará.

A justificativa para se trabalhar o tema licitação, repousa na relevância que o assunto aquisição de bens e serviços da Administração Pública suscita mundialmente e, claro, por se tratar de recursos escassos que precisam ser utilizados com critério para que uma parcela cada vez maior da população seja beneficiada é interessante para o cidadão, tomar conhecimento de como essas escolhas são feitas e, o processo licitatório é um passo importante no atingimento da otimização do dinheiro público.

A motivação para estudar uma instituição de ensino, justifica-se pela expressiva contribuição social que a alocação dos recursos à educação provoca , visto que, segundo Zoghbi et al. (2009) o investimento público em educação leva, dentre outros, ao aumento do nível do capital humano e fonte de crescimento econômico a longo prazo, auxiliando na melhoria da economia.

Além do que, de acordo com dados do próprio Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, os repasses de mais de 3 milhões de reais do Programa Dinheiro Direto na Escola beneficiam cerca de 134.354 escolas públicas (FNDE, 2015). Há ainda os recursos do Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE), que nos últimos 20 anos tem repassado montantes crescentes para as escolas, bem como, o número de alunos beneficiados por esse projeto. O orçamento previsto para este Programa, no ano de 2015, é de R$ 3,8 bilhões e visa beneficiar 42,6 milhões de estudantes da educação básica e de jovens e adultos (PNAE, 2015). Portanto, um volume vultoso de recursos que merece ser observado e acompanhado pela população.

Ademais, ao analisar como é realizado as licitações no âmbito das instituições de ensino, pretende-se dar ciência ao cidadão acerca das prestações de contas das escolas públicas estaduais e também demonstrar o modus operandi do trabalho desenvolvido pelos membros que compõem a comissão de licitação e os gestores da escola em análise.

Logo, de posse dessas informações, o cidadão terá uma ferramenta a mais na busca de se realizar o controle social previsto no artigo nº 74 da Constituição Federal de 1988, nos artigos 48 e 49 da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e na Lei Complementar nº 131/2009, que mencionam em seu texto, entre outros, a transparência que deve haver nos recursos públicos, além de assegurar ao cidadão e outras representatividades, o papel de denunciar irregularidades.

A escolha de uma Instituição de Ensino Médio situada na mesorregião do noroeste do Ceará, recai na proeminência que a mesma possui no município em que se situa, Frecheirinha, visto que, é a única escola pública estadual situada na cidade que oferece ensino médio a cerca de 510 alunos, o que corresponde a 3,92% da população do município, consoante dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2010).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Esta seção traz os posicionamentos teóricos e empíricos que serviram de base para o desenvolvimento da linha de raciocínio da pesquisa. Inicialmente, apresentam-se ponderações sobre a aquisição de bens e serviços na administração pública, momento em que são evidenciadas as modalidades de licitações. Seguidamente, são feitos esclarecimentos sobre as peculiaridades das legislações aplicadas às instituições públicas de ensino médio, no que concerne o processo de compras. Por último, trazem-se os estudos anteriores que abordaram a temática em análise.

2.1 AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA

No Brasil, a execução de obras, a prestação de serviços e o fornecimento de bens para atendimento das necessidades da população, as alienações e as locações devem ser realizadas mediante o processo chamado licitações públicas, exceto nos casos previstos na Lei nº 8.666/1993 e alterações posteriores (TCU, 2010).

A Lei nº 8.666/1993 estipula normas gerais sobre licitações e contratos administrativos pertinentes a obras, serviços (inclusive de publicidade), compras, alienações e locações no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

O ato de licitar, conforme entendimento do texto da referida Lei, prescreve que a Administração Pública deve transacionar com as empresas que manifestarem as melhores condições que atendam ao interesse e necessidade do órgão público licitante, considerando sempre os aspectos econômico-financeiros do setor público, o valor do objeto e a qualidade do produto. Em outras palavras, a aquisição do bem ou serviço precisa atender à tríade: menor custo, maior benefício e qualidade garantida.

Aliado a isso, informa-se que existe uma certa concentração nos temas atinentes ao processo de escolha do fornecedor, com a efetiva definição de ritos básicos. Mota (2010) destaca que, na Lei nº 8.666/1993, a aquisição é compreendida como um procedimento global que se inicia com a definição da demanda do órgão e é finalizado com o término da execução do contrato.

Estão sujeitos a licitar, além dos órgãos integrantes da administração direta, os fundos especiais, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios (BRASIL, 1993).

Ressalta-se que a aquisição de bens e serviços públicos precisa ser realizada com critério e deve seguir alguns ritos, a saber: elaboração de edital contendo o detalhamento do objeto a ser adquirido ou do serviço a ser contratado; estimativa de preço baseado no valor de mercado; aprovação do montante da despesa com consulta ao saldo em caixa; escolha da modalidade licitatória com base no montante, serviço e objeto a ser obtido; realização do processo de ampla participação das empresas por meio de licitações; empenho da despesa; liquidação da obra ou serviço e pagamento do montante devido.

No que tange às modalidades licitatórias, a Lei nº 8.666/1993 prevê a existência de cinco, quais sejam: concorrência, tomada de preços, convite, concurso e leilão. Salienta-se que a modalidade Pregão foi criada posteriormente pela Lei nº 10.520/2002. Há ainda a modalidade chamada consulta, somente aplicável às agências reguladoras.

Segundo Tormem, Metzner e Braum (2007), a decisão pelo tipo da modalidade de licitação a ser escolhida, compete aos setores de licitação e jurídico. Os autores destacam ainda que, a comissão de licitação deverá observar os valores e os bens a serem adquiridos

para então decidir aquela que melhor se adequa à necessidade do órgão. No Quadro 1 é possível visualizar algumas peculiaridades das modalidades licitatórias.

Modalidade	**Obras e Serviços de Engenharia**
Convite	Até 150.000,00 (cento e cinquenta mil reais)
Tomada de Preços	Até 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais)
Concorrência	Acima de 1.500.000,00 (um milhão e quinhentos mil reais)
Modalidade	**Compras e serviços não previstos acima**
Convite	Até R$ 80.000,00 (oitenta mil reais)
Tomada de Preços	Até R$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais)
Concorrência	Acima de R$ 650.000,00 (seiscentos e cinquenta mil reais)

Fonte: Adaptado das Leis nº 8.666/1993.

Quadro 1 – Especificidades das modalidades de licitação

Nota-se no Quadro 1, observa-se que a modalidade concorrência é indicada para obras de serviços mais vultosos que as demais. Devendo ser utilizada para alienação de bens móveis, licitações internacionais, concessão de direito real de uso e registro de preço.

No que concerne à modalidade concurso, destaca-se que se trata da escolha de trabalho técnico, científico ou artístico, mediante a instituição de prêmios ou remuneração aos vencedores. Já o leilão é utilizado para a venda de bens móveis inservíveis para a administração ou de produtos legalmente apreendidos ou penhorados (BRASIL, 1993).

O pregão, por sua vez, é a modalidade licitatória utilizada na aquisição de bens e serviços comuns em que a disputa pelo provimento destes é feita em sessão pública, por meio de propostas e lances, sendo classificado e habilitado o licitante que apresentar a proposta de menor preço. A maior diferenciação e inovação do pregão, comparado às demais modalidades, diz respeito à inversão das fases de habilitação e análise das propostas, visto que, no pregão somente é analisada a documentação do participante que apontou a melhor proposta.

Todavia, existem determinadas situações, permitidas em lei, em que são celebrados contratos sem a realização de licitação. Tal circunstância ocorre quando houver inexigibilidade e/ou dispensa de licitação. A inexigibilidade de licitação é consubstanciada sempre que houver impossibilidade jurídica de competição. Ao passo que, a dispensa de licitação deve limitar-se a aquisição de bens e serviços indispensáveis ao atendimento de situação de emergência, sendo tal situação esclarecida e detalhada no artigo nº 24, da Lei 8.666/1993.

Dessa maneira, ao quebrar a rigidez do processo licitatório para casos especiais de compra (inexigibilidade e dispensa), percebe-se que a Administração Pública também pode ser flexível quando da aquisição de bens e serviços, sem, contudo, desobedecer aos princípios da moralidade e da isonomia.

Com base no exposto, infere-se que a legislação brasileira de licitações, prima, dentre outros, pelo combate à corrupção, dados os capítulos sobre sanções administrativas, tutela judicial e recursos dos contendores, bem como, pelo próprio texto dos demais capítulos que trazem em si, elementos que seguem nesta direção.

No tocante às instituições de ensino público, o Estado, os Municípios e a União concedem a tais instituições, o poder de realizar compras e contratar serviços dentro das

normas vigentes, obedecendo aos ditames da Lei nº 8.666/1993, legislações e normas próprias de repasses dos recursos à educação, conforme abordado na seção seguinte.

2.2 LEGISLAÇÕES APLICADAS AO PROCESSO DE COMPRAS NAS INSTITUIÇÕES DE ENSINO

De acordo com as determinações da Lei nº 8.666/1993, as aquisições dos órgãos públicos do país devem ser efetuadas mediante licitação, que tem como objetivo a seleção da proposta mais vantajosa. No âmbito das escolas estaduais, o processo de aquisição de bens e serviços não poderia ser diferente, seguindo o mesmo rito imposto pela lei das licitações.

Entretanto, Motta (2010) destaca que além da Lei nº 8.666/1993 existem outras leis que complementam o tema aquisição de bens e serviços na Administração Pública, por exemplo, no âmbito federal, ainda é necessário considerar uma grande quantidade de instruções normativas, portarias e resoluções.

Jereissati (2011) informa que a legislação do país, no que concerne tais aquisições, ainda deve atentar para preceitos presentes na Constituição Federal de 1988, Lei Complementar nº 123/2006, Lei nº 10.520/00, Lei nº 5.194/66, Decretos nº 3.555/00 e nº 5.450/02, bem como, leis, decretos, instrumentos normativos e súmulas que tratam da matéria.

No que compete às instituições de ensino público estadual, deve-se observar além dos ditames previstos a lei de licitações, as normatizações da Lei nº 11.947/2009, Resoluções nº 26/2013 e nº 49/2013 do Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação, dentre outras. Percebe-se que as regras e direcionamentos para o processo de compras nas instituições de ensino público, vem evoluindo e se ajustando desde a implementação da lei das licitações, em 1993.

A exemplo, pode-se citar o Programa Nacional de Alimentação Escolar (PNAE) – programa destinado à aquisição de gêneros alimentícios − que pode ser realizado por duas modalidades de licitação, quais sejam: Carta Convite (regulamentada pela lei 8.666/1993, artigo nº 22, III, § 3º) e Chamada Pública (regulamentada pela resolução nº 26/2013 do FNDE, artigo nº 20, § 2º). Ressalta-se ainda que, do total de recursos dirigidos para a aquisição de gêneros alimentícios, pelo menos 30% do valor total deve ser investido na compra direta de produtos oriundos da agricultura familiar, a fim de estimular o desenvolvimento econômico local.

Contudo, de acordo com a Resolução nº 26/2013 do FNDE, para que os alunos sejam beneficiados com os recursos do PNAE, devem estar matriculados na educação básica das redes públicas federal, estadual, distrital e municipal, em conformidade com o censo escolar do exercício anterior realizado pelo Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira, do Ministério da Educação (FNDE, 2013).

Já o Plano de Desenvolvimento da Escola (PDE) é regulamentado pela Resolução nº 49/2013 do FNDE, que dispõe sobre a destinação dos recursos financeiros, nos moldes operacionais e regulamentares do Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE). Em seu artigo nº 3, tal Resolução comenta sobre os recursos destinados à implantação do PDE na escola e relata que os mesmos serão transferidos em duas parcelas iguais, uma por ano, por dois anos consecutivos.

Outro Programa que ganha destaque na educação é o Programa Dinheiro Direto na Escola (PDDE) que tem como intuito, congratular as escolas com recursos que favoreçam um ensino de qualidade e escolas com melhores condições de atendimento. Atinente aos recursos do PDDE transferidos para cada unidade escolar foi incluído, em 2013, um valor fixo para

àquelas que possuem Unidade Executora Própria (UEx), devendo serem observados o tipo e a localização da escola a ser beneficiada.

Enfim, depreende-se que seja qual for o programa governamental de educação em foco − local, estadual, territorial, regional ou nacional − independentemente de sua natureza ou tipo, deverá primar pelo tripé: eficiência, eficácia e otimização dos recursos. Sem esquecer, contudo, de observar aos ditames e normatizações legais.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES SOBRE AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS EM INSTIUIÇÕES DE ENSINO

A articulação do presente artigo decorre da leitura de trabalhos com abordagens semelhantes publicados em eventos científicos e periódicos, sendo os estudos que contribuíram para o delineamento desta pesquisa, descritos a seguir de forma breve, iniciando-se, pelo trabalho de Carvalho (2009) realizou um estudo sobre a política de alimentação escolar como importante estratégia de desenvolvimento regional sustentável. Para isso, discutiu a adoção de "licitações sustentáveis" na alimentação escolar como ferramenta de desenvolvimento local e regional, em prol da sustentabilidade. Os resultados revelaram que as licitações sustentáveis adotadas na alimentação escolar dos estados e municípios poderiam ser uma ótima opção para o programa nacional, servindo de modelo para outros programas governamentais de natureza diversa.

Soares e Vicente (2011) abordou em seus estudos a divulgação das compras públicas de alimentos para a merenda escolar em municípios catarinenses. Para isso utilizou-se de amostra pesquisada em função das matrículas no ensino fundamental do censo escolar de 2009, registradas no INEP (Instituto de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira), com abordagem qualitativa. Os autores chegaram à conclusão que a Internet não vêm sendo utilizada para promover *accountability* dos processos de compras à sociedade, especialmente no âmbito do PNAE.

Carvalho (2013) analisou as prestações de contas das caixas escolares da Superintendência Regional de Ituiutaba. Ao final, foi possível realizar algumas proposições, como, dentre elas, a busca de recursos humanos e técnicos, para que a execução financeira transcorresse o mais próximo do ideal possível, possibilitando, dessa forma, a otimização do gasto desses recursos.

Hall et al. (2014) examinaram os aspectos de sustentabilidade durante o processo de compras públicas pelas universidades federais brasileiras. Nesse estudo realizou-se pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e análise documental dos dados obtidos no relatório de gestão de 2011 das universidades federais do Brasil. O estudo demonstrou que é necessária a ampliação, pelas universidades estudadas, das práticas de gestão ambiental em seus processos de compras públicas, de forma mais sustentável.

Almeida (2014) abordou o cotidiano da merenda escolar em uma escola da rede pública estadual de ensino, do município de Vitória de Santo Antão. O autor identificou o cotidiano da merenda escolar e os sentidos e significados que os atores envolvidos no processo de alimentação escolar atribuíam a seu respeito. Utilizou-se de dados obtidos a partir das observações e entrevistas gravadas, transcritas e analisadas a partir da técnica do Discurso do Sujeito Coletivo (DSC). O estudo demonstrou que a merenda ocorria efetivamente na escola, entretanto, a mesma não satisfazia aos gostos dos atores e a qualidade dos alimentos não demonstrou estar em consonância com o que se preconiza o PNAE.

Após exposição do referencial teórico, faz-se necessário relatar a maneira como foi executada a pesquisa quanto aos procedimentos metodológicos, bem como, evidenciação dos instrumentos utilizados para realização da pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

No que concerne aos objetivos, esta pesquisa classifica-se como descritiva. De acordo com Gil (2002), a pesquisa descritiva tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno. Neste estudo, faz-se uma descrição das atividades desempenhadas nos processos licitatórios de uma escola de ensino médio da mesorregião noroeste cearense.

Quanto aos procedimentos, esta pesquisa enquadra-se como documental. Segundo Gunther (2006), os documentos representam uma rica fonte de dados e, nesta perspectiva, pode-se definir a pesquisa documental como sendo aquela que busca um exame de materiais que ainda não foram observados de forma analítica. Nesta pesquisa, analisaram-se os documentos pertinentes aos processos licitatórios sacramentados por uma instituição de ensino público estadual, a fim de verificar como é feita a aquisição de bens e serviços.

A abordagem utilizada no estudo é de natureza qualitativa. Na visão de Richardson (1999, p. 80) "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". Nesta pesquisa não se utilizaram métodos estatísticos para tratar os dados, primando-se pela descrição e compreensão dos processos de aquisição feitos por uma escola pública.

A escolha da Instituição de Ensino Médio situada na cidade de Frecheirinha, no Ceará, justifica-se pela deferência e importância que possui no município, visto que, é a única escola pública estadual da cidade que oferece ensino médio a seus moradores.

Além do que, a referida escola mostrou ser referência positiva em educação ao receber em 2011, 50 computadores como prêmio pelos seus alunos terem se sobressaído na avalição feita pelo Sistema Permanente de Avaliação da Educação Básica do Ceará (SPAECE), que aplica testes de desempenho e questionários contextuais aos educandos das redes públicas estadual e municipal do Estado do Ceará, visando traçar um panorama da qualidade da educação dos alunos.

Os dados foram adquiridos na própria instituição de ensino e também nos sítios de informações educacionais, quais sejam: Secretaria de Educação do Estado do Ceará (SEDUC), Secretaria de Planejamento e Gestão do Estado do Ceará (SEPLAG) e Portal de Compras do Governo do Estado do Ceará.

Os documentos utilizados para fazer a análise foram: edital das licitações, certidão da *licitaweb*, proposta dos concorrentes, projeto de venda (quando se tratava de chamada pública), recibo da carta convite (quando a modalidade foi carta convite), pesquisa de preço, ata da licitação, nota de empenho, declaração de regularidade, notas fiscais, ordem de compras/serviços, ato de adjudicação de homologação, enfim, todos os documentos que compõem o processo de licitação.

O período analisado compreendeu o intervalo entre os anos de 2010 a 2014. A justificativa para escolha deste intervalo, repousa no fato da instituição em análise ter apresentado um baixo nível de diligências neste interlúdio, suscitando possíveis faltas de documentos comprobatórios do certame.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos resultados. Primeiramente, descreve-se como ocorre o processo de aquisição de materiais e merenda escolar na instituição de ensino

em pauta por meio da análise dos procedimentos licitatórios. Em seguida, apresenta-se um levantamento dos dados coletados na própria instituição de ensino, abrangendo as licitações ocorridas entre os anos de 2010 à 2014. Por último, apresentam-se algumas conclusões com base na realidade encontrada na entidade em foco.

De acordo com as orientações da cartilha emitida pelo TCU (2010) que apresenta o passo a passo para a realização de licitações, primeiramente a escola, por meio de um instrumento formal, apontará as necessidades da escola e exibirá os motivos pelos quais há interesse em licitar o objeto, indicando-se com clareza sua finalidade, a definição do produto e as características básicas do objeto.

Em seguida, essa demanda realizada pela escola é relatada em forma de documento e encaminhada ao órgão competente, no caso, a Crede (Coordenadoria Regional de Educação), a qual oferece subsídios para as Escolas Estaduais. Enfatiza-se que o fato de ter realizado tal levantamento e planejamento de materiais não é garantia que irá ser aprovado pela Crede, pois, passa por um processo de análise e verificação real das necessidades escolares.

Destaca-se que após encaminhada a demanda e autorizada a licitação pela Crede, encaminha-se à Coped (Coordenadoria de Planejamento e Políticas Educacionais) para cadastro da pré reserva, logo após todo o processo é reenviado à Crede para somente então voltar à escola. Assim, já com o processo em mãos, autorizada e cadastrada a pré reserva, a escola poderá licitar e contratar, dando-se início ao processo licitatório propriamente dito. Inicialmente a comissão de licitação elabora o edital com base nas necessidades da escola, sempre com cuidado quanto ao valor que irá ser licitado e observando a modalidade de licitação devida.

É necessário estimar o valor total da obra, serviço ou bem a ser adquirido, mediante realização de pesquisa de mercado, conforme Tormem et al. (2007). Após realizada a estimativa o processo é encaminhado ao "órgão gerenciador" para autorização do ordenador de despesas e processamento da licitação, seguidamente ocorre a dotação orçamentária pela qual correrá a despesa.

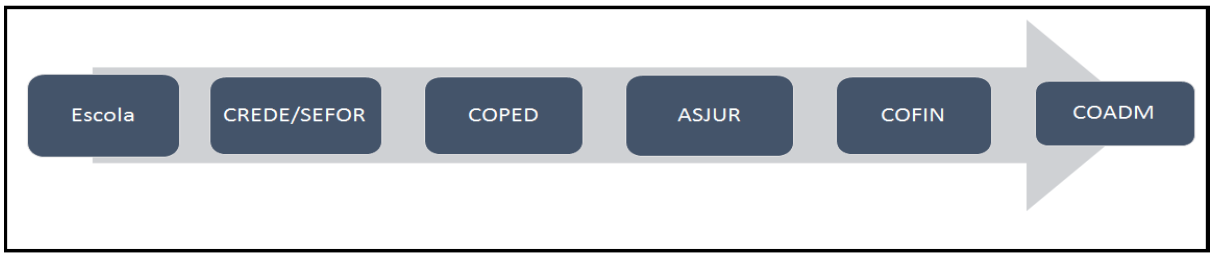
Na sequência, efetua-se a realização do certame, o qual ocorre no próprio ambiente escolar. Em seguida, faz-se a análise jurídica da fase externa pela procuradoria geral do Estado, nessa etapa verificou-se que todo o processo licitatório é encaminhado ao órgão competente para análise e aprovação, fiscalizando, principalmente o mapa comparativo e a proposta vencedora do certame. e, logo, após aprovado emite-se o ato de homologação e adjudicação para publicação em diário oficial.

Conforme o TCU (2010), a homologação é o ato que ratifica todo o processo licitatório e confere aos atos praticados a aprovação para que produzam os efeitos jurídicos necessários. Adjudicação é ato pelo qual a Administração atribui ao licitante vencedor o objeto de licitação.

Após a publicação em diário oficial convoca-se o concorrente vencedor para assinatura do contrato, observando-se os prazos e a validade das propostas comerciais. Em seguida, emite-se a nota de empenho.

Informa-se que na escola em estudo prevaleceu como modalidade de licitação a Carta Convite e a Chamada Pública. Sendo que ao analisar os documentos dos anos anteriores contatou-se que todos os processos licitatórios estavam com seus respectivos recibos de recebimento da Carta Convite, as quais foram convidados pelo menos três concorrentes para participarem do certame.

O Fluxograma 1 demonstra de modo sintético como ocorre o processo de execução de contratos a serem adotados pelas instituições estaduais de ensino público.



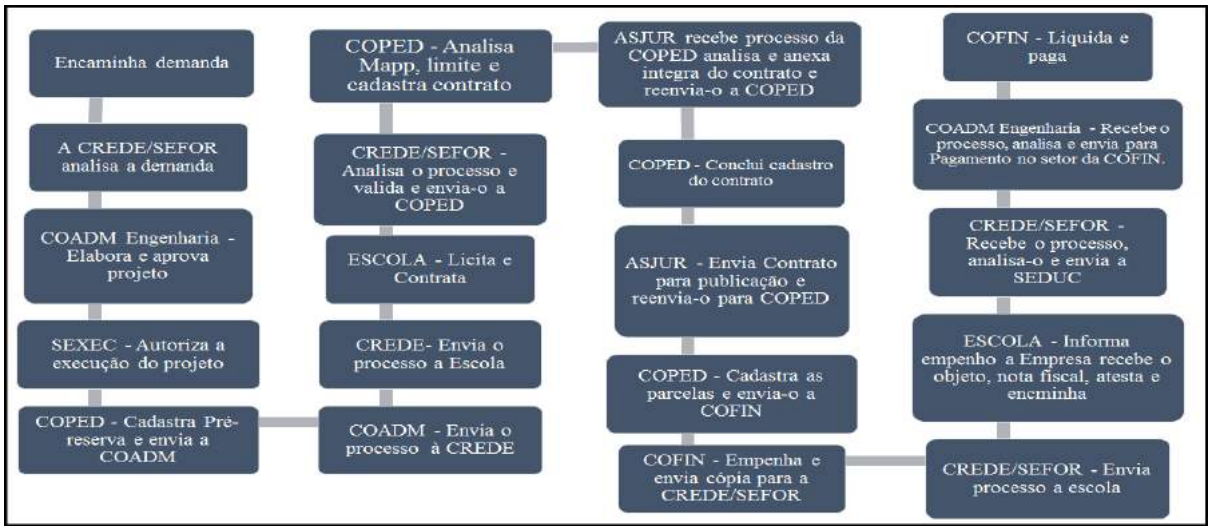
Fonte: Dados da Pesquisa.

Fluxograma 1 – Fluxograma Sintético Governo do Estado do Ceará para execução de Obras

Observa-se que no Fluxograma 1 a execução de contratos de merenda e aquisição de materiais adotados pelo governo do Estado do Ceará, passa por um processo de análise até chegar na emissão da nota de empenho, liquidação e posterior pagamento realizado pelas escolas.

Portanto, cumpre o que o orienta a Lei 8.666/1993 no que concerne aos trâmites da licitação e também aos estágios da despesa, constante na Lei das Licitações e também no Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público. Destaca-se que na instituição em análise os processos passaram por todas as etapas evidenciadas no Fluxograma 1.

Já os Fluxogramas 2 e 3 evidenciam, de modo analítico, como ocorre todo o processo de aquisição de serviço de obras e celebração e execução de contrato de materiais e merenda escolar, respectivamente.

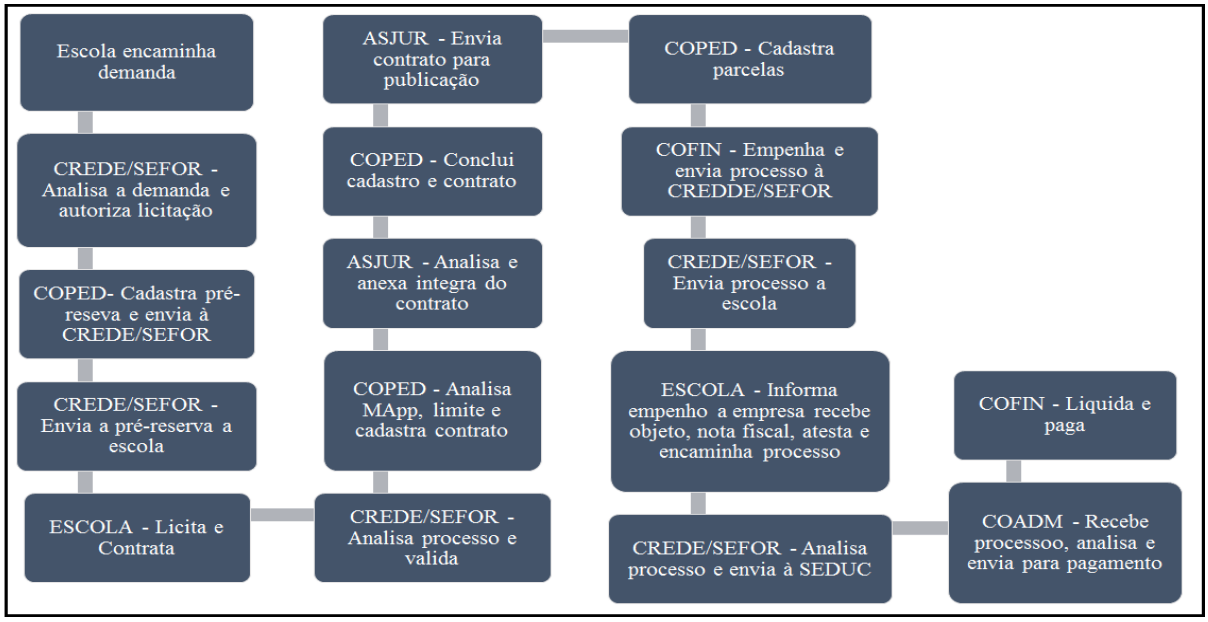


Fonte: Dados da pesquisa.

Fluxograma 2 − Fluxograma para execução de Contratos de Obras

Observa-se no Fluxograma 2 que o processo de contrato de obras deve passar primeiramente pela visita de um engenheiro, da qual o mesmo tem a função de analisar e emitir um parecer relatando as necessidades da escola quanto à reforma.

Depois de cumprida essa etapa, a escola encaminha o documento ao órgão competente, para análise e autorização do processo licitatório, dependendo do montante que irá ser utilizado. No tocante à escola em análise, constatou-se que a mesma no decorrer do ano de 2011 não enviou da ART (Anotação do Responsável Técnico), fato este que resultou em uma diligência posterior.



Fonte: Dados da pesquisa.

Fluxograma 3 − Fluxograma para execução de Contratos para Merenda e Aquisição de demais materiais

Destaca-se, no Fluxograma 3, que todo esse passo a passo do processo só poderá ser seguido em caso da modalidade carta convite. Quando ocorre o pagamento parcial do contrato o processo retorna para a Crede/Sefor que irá retornar para a escola e aguardar a solicitação de novo pagamento. Ressalta-se que este procedimento se repete até o pagamento total do contrato.

Após transcorrido todo o processo licitatório, ao final de cada semestre, a escola deverá prestar contas dos recursos recebidos evidenciando a destinação dos recursos obtidos e comprovando por meio de documentos oficiais. Caso a escola assim não proceda, tal ato implicará em diligências.

Conforme Ednea (2011), diligências são solicitações realizadas pela Superintendência sempre que nos processos de prestações de contas são identificadas falhas. Em outras palavras, diligências representam a falta de algum documento comprobatório da licitação, ou seja, há irregularidades no processo. Porém, quando não sanadas essas diligências no prazo estimado, o órgão competente pela análise e prestação de contas encaminha-as para ser julgada em instância superior (leia-se: TCE - Tribunal de Contas do Estado do Ceará).

Essas discrepâncias presentes na gestão escolar, especificamente em sua administração financeira, podem vir a prejudicar a aplicação eficiente dos recursos financeiros repassados para a escola, o que reflete em problemas relacionados ao desenvolvimento pedagógico dos alunos. Por exemplo, se o gestor deixa de adquirir certo material para a realização de uma determinada aula de experimento físico, o aluno provavelmente sairá prejudicado.

Tais defeitos podem resultar em devolução total ou parcial dos recursos aos cofres públicos, isso quando for comprovado que os recursos foram utilizados indevidamente pelo diretor escolar. Além do que, a necessidade da escola não será suprida, já que a aquisição efetuada de modo indevido de um bem ou serviço interromperá uma nova aquisição até que outro recurso seja liberado para essa mesma finalidade.

O Quadro 2 expõe a quantidade de licitações realizada pela instituição de ensino em foco, bem como, evidencia as prestações de contas aprovadas e não aprovadas.

Ano	AP	APCR	DR	PCR	PCNA	Total de Prestações de Conta
2010	17	1	2	5	-	25
2011	7	-	5	14	5	31
2012	11	-	-	4	6	21
2013	8	-	1	7	-	16
2014	11	-	-	6	-	17
TOTAL	**54**	**1**	**8**	**36**	**11**	**110**

Fonte: Dados da pesquisa.
Nota: AP: aprovada; APCR; aprovada com ressalva; DR: diligência recebida; PCR: prestação de contas recebida; PCNA: prestação de contas não aprovada.

Quadro 2 − Prestações de Contas realizadas no intervalo dos anos 2010 a 2014.

Percebe-se, no Quadro 2, que no intervalo de 2010 à 2014 foram realizadas cerca de 110 processos de aquisições. Sendo que, o ano de 2010 apresentou um número maior de prestações de conta aprovadas o que corresponde a 15,45% do total.

No ano de 2010, as diligências mais comuns evidenciadas nas prestações de contas foram aquelas pertinentes à falta da certidão de cadastramento da licitação na internet. Notou-se ainda uma discrepância nos dados do campo "identificador" da Guia da Previdência Social - GPS, bem como, a falta da cópia de um cheque.

Informa-se que 2011 foi o ano com um número maior de prestações de contas e também o ano em que se configurou um menor número de aprovações das contas da escola em análise. Do total de 31 processos realizados apenas sete foram aprovadas, 14 licitações foram recebidas mas não analisadas e cinco apresentaram incoerência em seus documentos, perfazendo um total de 4,54% do total de prestações de contas não aprovadas.

Dentre as diligências ocorridas em 2011, destaca-se o fato da escola não ter enviado o processo de licitação completo, pois, de acordo com Carvalho (2013) é necessário o envio desses documentos ao setor responsável para análise da prestação de contas da escola.

Ao analisar as prestações de contas referente ao ano de 2012, percebeu-se que a escola em foco, ao apresentar nos processos a nota fiscal, não constava a marca do produto a ser adquirido, resultando em uma prestação não aprovada.

Segundo a Decreto Estadual nº 24.569/1997 é obrigatório informar na nota fiscal as marcas do produto para permitir sua perfeita identificação; o pagamento efetivado sem a devida publicação em diário oficial e a realização do processo licitatório sem ter ocorrido a divulgação da licitação na rede mundial de computadores ou no diário oficial do estado.

De acordo com Carvalho (2011) a análise de prestação de contas possibilita verificar a regularidade destas e, de certa forma, se é realizada em número suficiente e adequado. O aumento do saldo contábil pode indicar um número grande de diligências recorrentes ou a falta de servidores para a sua realização.

Destaca-se também o ano de 2012 com 21 processos realizados dentre eles 11 foram aprovados, ou seja, 10% do total de licitações ocorridas no intervalo desses anos. Neste ano de 2012 a escola apresentou em seu histórico cerca de seis diligências, o que representa 5,45% do total de diligências respondidas no período de 2010 à 2014.

Cabe destacar ainda que no período analisado cerca de 49,09% das prestações de contas foram aprovadas, 0,90% aprovada com ressalva, 7,27% das diligências encaminhadas à instituição de ensino já foram atendidas, 32,72% das prestações já foram entregues mas ainda permanecem em análises e cerca de 10% não foram aprovadas.

Desta maneira, ao analisar os processos licitatórios e as prestações de contas realizadas pela a instituição estudada, percebe-se ainda a fragilidade da gestão dos recursos. Sabe-se a administração deve cumprir os ditames da lei e que os gestores só podem agir se assim tiver a sua ação em alguma das legislações que regem a matéria em questão.

Contudo, apesar de a percentagem que representa as prestações aprovadas seja maior que as diligências ocorridas, o que se vê são alguns descumprimentos legais e um despreparo por parte dos profissionais que atuam junto aos gestores, principalmente no que diz respeito à parte de gestão e administração financeira e contábil, que representa um fator de preocupação, uma vez que as novas normas aplicadas ao setor público estão sendo exigidas desde o início do ano de 2012, segundo Macêdo e Klann (2014).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo objetivou verificar o processo de aquisição de bens e serviços realizados por uma instituição pública de ensino médio localizada na mesorregião do noroeste do Ceará. Para isso, realizou-se um estudo descritivo, com abordagem predominante qualitativa, mediante pesquisa documental e análise de processos licitatórios, bem como consultas aos sites que fornecem informações educacionais como o FNDE, SEDUC e SEPLAG.

Foi possível observar que nos intervalos dos anos de 2010 a 2014 ocorreram cerca de 110 processos licitatórios na instituição de ensino pesquisada. Viu-se que somente no ano de 2011 houve um aumento de processos licitatórios em relação aos demais anos em análise, representando um aumento de 27,92 %. Com base nas investigações constatou-se nesse mesmo ano, ocorreram cinco diligências na escola analisada e também cinco prestações de contas recebidas e não aprovadas.

Notou-se que no âmbito das escolas estaduais a comissão de licitação é composta pelos servidores que compõem o quadro de professores da instituição e o gestor de compras é representado pela figura do diretor escolar.

Ao final, concluiu-se que a escola em estudo procurou ser o mais transparente possível, contudo, ainda carece de um melhor gerenciamento dos recursos e, consequentemente, precisa analisar melhor a aplicação da Lei 8.666/1993. Visto que, foram detectadas a presença de diligências e prestação de contas não aprovadas, deixando a eficiência e eficácia do processo licitatório a desejar, em alguns períodos e quesitos.

Concluiu-se ainda que uma das características de uma boa administração decorre de um bom planejamento que se configura em se adotar medidas relevantes para se alcançarem resultados satisfatórios e que ao mesmo tempo ao contratar com o ente privado é necessário que a administração detalhe e especifique cada item de despesa a fim de otimizar a utilização dos recursos para usá-los de modo eficiente.

Afinal, uma vez que os recursos são escassos, necessitam ser utilizados com zelo e a máxima eficiência e eficácia e, a licitação vem ao encontro desse entendimento, visto que, busca sempre garantir que o menor preço e a melhor qualidade na aquisição dos bens e serviços públicos sejam efetivados.

Como sugestão para pesquisas futuras recomenda-se abordar um período de análise diferente e também outras instituições de ensino. Propõe-se ainda a análise de outras modalidades de licitações, por exemplo, a cotação eletrônica, adotada no final do ano de 2014 para aquisição de pequenos valores realizada por meio eletrônico na qual os entes contratantes e os fornecedores precisam estar cadastrados para participarem do certame, o que contribui também para a diminuição de fraudes nas licitações. Sugere-se ainda a utilização de *check list*

de trabalhos já validados, com o objetivo de verificar cada etapa das licitações realizadas por escolas públicas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Samanta Siqueira de; AMORIM, Marco Antônio Fidalgo Orientador. **O cotidiano da merenda escolar:** análise da experiência em uma escola da Rede Pública Estadual de Ensino do município de Vitória de Santo Antão/PE. 2014.

BRASIL, **Lei 8.666 de 21 de Junho de 1993,** Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Disponível em: <www.ufal.edu.br/portal/gestor/contabilidade-e-financas/.../lei8666-93.pdf > acesso em: 20. Ago. 2015.

CARVALHO, Daniela Gomes. **Licitações sustentáveis, alimentação escolar e desenvolvimento regional:** uma discussão sobre o poder de compra governamental a favor da sustentabilidade. Planejamento e Políticas Públicas/PPP, n.32, jan./jun., 2009.

CARVALHO, Ednéa de Oliveira Hermógenes. **Gestão financeira:** Análise da prestação de contas das caixas escolares da superintendência regional de ensino de Ituiutaba-MG. 2013. 146 f. Dissertação (Mestrado Profissional em Gestão e Avaliação Pública, da Faculdade de Educação, Universidade Federal de Juiz de Fora), Juiz de Fora, 2013.

CHAVES, L. G. BRITO, R. R**. Políticas de Alimentação Escolar. Profuncionário - curso técnico de formação para os funcionários da educação Brasília: Centro de Educação a Distância – CEAD.** Universidade de Brasília, 2006. Disponível em: < http://portal.mec.gov.br/seb/arquivos/pdf/profunc/12_pol_aliment_escol.pdf> Acesso em 15 de Maio de 2014.

MARTINS, Gilberto Andrade; THEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** Atlas, 2007.

GIL, Antônio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GÜNTHER, Hartmut. Pesquisa qualitativa versus pesquisa quantitativa: esta é a questão. **Psicologia: teoria e pesquisa**, v. 22, n. 2, p. 201-210, 2006.

HALL, J. R; MOURA, G.D; MACÊDO, F.F.R.R; CUNHA, P.R. Compras Públicas Sustentáveis: um estudo nas universidades federais brasileiras. **Amazônia, Organizações e Sustentabilidade**, v.3, n.1, p. 27-44, jan/jun, 2014.

JEREISSATI, G. M. **Licitação e obras públicas sustentáveis.** 197f. 2011. Dissertação (Mestrado em Engenharia Civil), Programa de Pós-graduação em Engenharia Civil da Universidade Federal do Ceará (UFC), Fortaleza, Ceará, 2011.

MACÊDO, F.F.R.R; COSTA, I.C.S. **Análise do conteúdo informativo dos pareceres dos auditores dos tribunais de contas dos estados brasileiros**. (UFRGS). Revista Contexto, v. 14, n.28, p. 83-99, set/dez, 2014.

MÂCEDO, F.F.R.R.; KLANN, R. C. Análise das normas brasileiras de contabilidade aplicadas ao setor público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 253-272, jan./jun. 2014.

MOTTA, Alexandre Ribeiro. **O combate ao desperdício no gasto público:** uma reflexão baseada na comparação entre os sistemas de compra privado, público federal norte-americano

e brasileiro. 2010. 200f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Econômico, Espaço e Meio Ambiente), Campinas, 2010.

RICHARDSON, M. **Fundamentos da metodologia cientifica.** São Paulo, 1999.

SOARES, L.L; VICENTE, E.F.R. Divulgação das compras públicas de alimentos para a merenda escolar em municípios catarinenses**. Gestão e Regionalidade**, vol. 27, n.80, mai-ago/2011.

TORMEN, Dirceu Silvio; METZNER, Cláudio Marcos & BRAUM, Loreni Maria dos Santos. Licitações e transparência na contabilidade pública. In: XIV Congresso Brasileiro de Custos. **Anais...** João Pessoa: ABC, 2007.

TCU, Tribunal de Contas da União. **Licitações e Contratos:** Orientação Básicas**,** 2 ed. 2010.

Transparência E Acesso À Informação: Uma Análise Da Divulgação Dos Relatórios De Prestação De Contas Do Contorle Externo Estadual

Abinair Bernardes da Silva (E-mail: abinairbernardes@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis-UFPE

RESUMO

A preocupação com a transparência e a divulgação de informações por parte das entidades públicas tem se intensificado nos últimos anos. A Constituição Federal (1988) no artigo 5º, XXXII, define o direito do cidadão de ter acesso às informações dos órgãos públicos. O objetivo geral desta pesquisa é analisar a transparência referente a divulgação dos relatórios de prestação de contas estaduais, divulgados pelos Tribunais de Contas Estaduais na região Nordeste do Brasil. O Controle externo no Brasil é assegurado pelo Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas. A pesquisa foi conduzida através de análises dos sítios eletrônicos dos de Controle Externo Estadual da Região do Nordeste, de forma a avaliar a divulgação, de forma direta, ods Pareceres Prévios e documentos referentes à fiscalização das contas estaduais. Conclui-se que, embora a maioria dos Tribunais de Contas divulguem o resultado de suas auditorias e fiscalizações, a divulgação precisa tornar mais fácil e objetiva o acesso desses documentos para cidadão.

Palavras-Chave: Transparência; Acesso à Informação; Prestação de Contas; Tribunal de contas.

ABSTRACT

The concern for transparency and disclosure of information by public authorities has intensified in recent years. The Federal Constitution (1988) Article 5, XXXII, defines the right of citizens to have access to information from public bodies. The objective of this research is to analyze the transparency concerning the disclosure of the provision of state financial reports, released by the State Audit Court in northeastern Brazil. External control in Brazil is ensured by the Legislature with the help of the Audit Courts. The research was conducted through analysis of the websites of External State of the Northeast Region control, in order to evaluate the release, directly, ods Preliminary Opinions and documents relating to the inspection of state accounts. We conclude that, although most of the Audit Courts disclose the results of its audits and inspections, disclosure need to make it easy and objective access these documents for citizens.

Keywords: Transparency; Access to information; Accountability; Audit Office.

1. Introdução

Khair (2001) trata da Transparência como divulgação ampla, inclusive pela Internet, de quatro novos relatórios de acompanhamento da gestão fiscal, que permitem identificar as receitas e despesas: Anexo de Metas Fiscais; Anexo de Riscos Fiscais; Relatório Resumido da Execução Orçamentária; Relatório de Gestão Fiscal.

> As Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público editadas pelo CFC também contribuem para o dever de prestar informação. A NBCT 16.1 apresenta como objetivo e função social da Contabilidade Aplicada ao Setor Público evidenciar informações aos usuários que possibilitem a tomada de decisão, prestação de contas e instrumentalização do controle social, onde Instrumentalização do controle social é o "compromisso fundado na ética profissional, que pressupõe o exercício cotidiano de fornecer informações que sejam compreensíveis e úteis..."

Ainda de acordo com as Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público, a NBCT 16.5 apresenta como uma das características do registro e informação contábil a *compreensibilidade,* onde as informações apresentadas pelas demonstrações contábeis devem ser entendidas pelos usuários.

De acordo com Akutsu e Pinho (2002) apenas com informações públicas e prestações de contas confiáveis por parte dos gestores, devidamente auditadas pelos controles interno dos órgãos públicos, os cidadãos podem participar ativamente das decisões públicas, ou seja, assim, o controle social pode fortalecer o controle social levando a sociedade a participar com mais efetividade da vida pública.

Para Azevedo et al (2010) a contabilidade deverá ser um instrumento de apoio à prestação de contas para a sociedade e não um mero controle financeiro que atende a obrigações legais. Segundo a lei 4.320/64 art. 83, a Contabilidade evidenciará perante a Fazenda Pública a situação de todos quantos, de qualquer modo, arrecadem receitas, efetuem despesas, administrem ou guardem bens a ela pertencentes ou confiados. Reforçando e ampliando o dever de prestar contas, em conformidade com o artigo 70, parágrafo único, da Constituição Federal.

As contas anuais prestadas pelos municípios são apreciadas pelo Órgão de controle externo responsável, Tribunais de Contas Estaduais e/ou Municipais. A Lei de Acesso à Informação destaca que é dever do Estado garantir o acesso à informação de forma transparente, clara e em linguagem de fácil compreensão (BRASIL, 2011, art. 5º).

Deste modo, esta pesquisa busca responder a seguinte questão: **Quais são as evidências sinalizam se a divulgação, na *internet,* referente a transparência das prestações de contas dos Governos Estaduais da Região Nordeste estão de acordo com a legislação vigente?**

Sendo assim, o objetivo geral é analisar a transparência referente a divulgação dos relatórios de prestação de contas estaduais, divulgados pelos Tribunais de Contas Estaduais na região Nordeste do Brasil. Pretende-se observar como cada site oficial dos Tribunais de contas estão disponibilizando tais informações ao usuário.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Transparência E Acesso À Informação

Grau (2005) diz que a transparência não quer dizer apenas ter acesso aos dados, mas a possibilidade de qualquer cidadão obter e interpretar a informação completa, isto é, relevante, oportuna, pertinente e confiável. Segundo Braga (2010) a transparência não é um fim em si mesma, mas, um instrumento que auxilia a população no acompanhamento da gestão pública. O autor define transparência da gestão como a "atuação do órgão público no sentido de tornar sua conduta cotidiana e os dados dela decorrentes, acessíveis ao público em geral" (BRAGA, 2010, p.52).

O Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012**,** regulamenta, no âmbito do Poder Executivo federal, os procedimentos para a garantia do acesso à informação. De acordo com art. 5º do referido decreto, estão sujeitos ao disposto neste Decreto os órgãos da administração direta, as autarquias, as fundações públicas, as empresas públicas, as sociedades de economia mista e as demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União.

A Lei de Acesso à Informação é o marco que regula o acesso à informação pública, estabelecendo critérios para que a Administração Pública divulgue a informação mediante procedimentos fáceis e claros, e independente de requerimento de solicitação. O acesso à informação passa a ser a regra e o sigilo é a exceção, onde a informação é um conjunto de dados, processados ou não, que podem ser utilizados para produção e transmissão de conhecimento, contidos em qualquer meio, suporte ou formato (BRASIL, 2011, art. 4º)

A Portaria nº 277, de 7 de fevereiro de 2013 Instituiu o **Programa Brasil Transparente** que tem por objetivo geral apoiar Estados e Municípios na implementação da Lei de Acesso à Informação, Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011, no incremento da transparência pública e na adoção de medidas de governo aberto.

O Programa Brasil Transparente tem como objetivos principais:

> I - promover uma administração pública mais transparente e aberta à participação social;
>
> II - apoiar a adoção de medidas para a implementação da Lei de Acesso à Informação e outros diplomas legais sobre transparência;
>
> III - conscientizar e capacitar servidores públicos para que atuem como agentes de mudança na implementação de uma cultura de acesso à informação;
>
> IV - contribuir para o aprimoramento da gestão pública por meio da valorização da transparência, acesso à informação e participação cidadã;
>
> V - promover o uso de novas tecnologias e soluções criativas e inovadoras para abertura de governos e o incremento da transparência e da participação social;
>
> VI - disseminar a Lei de Acesso à Informação e estimular o seu uso pelos cidadãos;
>
> VII - incentivar a publicação de dados em formato aberto na internet;
>
> VIII - promover o intercâmbio de informações e experiências relevantes ao desenvolvimento e à promoção da transparência pública e acesso à informação.

O Programa Brasil Transparente irá apoiar a efetivação da Lei de Acesso à Informação por meio das seguintes ações:

> I - Realização de seminários, cursos e treinamentos sobre transparência e acesso à informação, presenciais e virtuais, voltados a agentes públicos;
> II - Cessão, pela CGU, do código fonte do sistema eletrônico do Serviço de Informação ao Cidadão (e-SIC) e apoio técnico na implantação do sistema;
> III - Elaboração e distribuição de material técnico e orientativo sobre a Lei de Acesso à Informação e outros diplomas legais sobre transparência;
> IV - Promoção de campanhas e ações de disseminação da Lei de Acesso à Informação junto à sociedade;
> V - Apoio ao desenvolvimento de Portais de Transparência na internet;
> VI - Outras atividades correlatas

No site da CGU estão disponibilizadas informações sobre o programa. A participação no programa é voluntária e a adesão é feita através da assinatura de um Termo de Adesão pela autoridade máxima do ente público e enviado a unidade regional da Controladoria-Geral da União referente ao estado pertencente. Até o dia **04 de agosto de 2014**, houveram **1.434 adesões**. Segundo os dados do site, dessas, 34% estão situadas na região Nordeste, 23% no Sul, 20% no Sudeste, 11% no Norte, 12% no Centro-Oeste, além de cinco adesões em âmbito nacional.

Além do "Brasil Transparente" pode-se encontrar outros sites e associações destinados a Transparência, tais como: "**Contas Públicas**", "**Transparência Brasil" e o "Índice de Transparência".**

A *Associação Contas Abertas* (**http://www.contasabertas.com.br/website/)** é uma entidade da sociedade civil, sem fins lucrativos, que reúne pessoas físicas e jurídicas, lideranças sociais, empresários, estudantes, jornalistas, bem como quaisquer interessados em conhecer e contribuir para o aprimoramento do dispêndio público, notadamente quanto à qualidade, à prioridade e à legalidade. A seção "Notícias" disponibiliza dados sobre a atuação do governos e seus gastos.

A *Transparência Brasil* (**http://www.transparencia.org.br/)**é uma organização independente e autônoma, fundada em de 2000 por um grupo de indivíduos e organizações não-governamentais objetivando o combate à corrupção. A Transparência Brasil prioriza as seguintes áreas de atuação:

- Realização de levantamentos empíricos sobre a incidência do problema da corrupção em diferentes esferas.
- Criação de instrumentos de Internet para propiciar o monitoramento do fenômeno da corrupção.

O *Índice de Transparência (***http://indicedetransparencia.com/)** é um "Projeto da Associação Contas Abertas para avaliar o nível de transparência dos portais de informações públicas dos governos federal, estaduais e municipais do Brasil." O índice está na terceira edição e leva em consideração três temas para avaliação: Conteúdo, Série histórica e Frequência de Atualização, e Usabilidade. O índice baseia-se na Lei Complementar 131 (LC 131), que determina que os entes da federação disponibilizem na internet, em tempo real, informações s sobre a execução orçamentária e financeira.

A Associação Contas Abertas juntamente com outros especialistas em finanças e contas públicas desenvolveram um Índice de Transparência, onde as notas baseiam-se na análise de mais de 100 parâmetros que estão divididos em: Conteúdo (55% da nota final), Usabilidade (40%) e Série Histórica e Frequência de Atualização (5%).

ANO	Indices de Transparência		
	Posição	Estados Mais Transparentes	NOTAS
2010	1º	São Paulo	6,96
	2º	Pernambuco	6,91
	3º	Rio Grande do Sul	6,29
2012	1º	São Paulo	9,29
	2º	Espírito Santo	8,73
	3º	Pernambuco	7,95
2014	1º	Espírito Santo	8,91
	2º	Pernambuco	8,55
	3º	São Paulo	8,09

Fonte: http://indicedetransparencia.com

Quadro 1 - Ranking dos Estados mais Transparentes

2.2 Acesso À Informação Em Outros Países

O direito à liberdade de informação é um direito fundamental. Segundo Inês Virginia Prado Soares, Procuradora da República em São Paulo em sua pesquisa sobre "Acesso à Informação pública e Liberdade de Informação" (2010) sob a ótica de obter informações dos órgãos públicos, o acesso à informação também é responsabilidade dos órgãos públicos, devendo os mesmo publicarem as informações sobre suas atividades.

Os Estados Unidos, depois da Suécia e Finlândia, foi um dos primeiros países a adotar uma legislação para o Direito a Informação em 1966. A lei no entanto possui várias emendas. Pode-se dizer que em 1966 foi Criada a FOIA (Freedom of Information Act) Lei de Liberdade de Informação, em 1996 houve uma importante emenda "Electronic Freedom of Information Act", Emendas à Lei de Liberdade de Informação, e em 2007 incorporou os "Dados Abertos"

Atualmente cada um dos estados dispõe de leis próprias de direito à informação. O autor ainda apresenta como ponto fraco a lei de acesso à informação nos EUA em relação a "ausência de um mecanismo de supervisão administrativa independente", de forma que o mesmo possa fiscalizar e receber reclamações sobre a não aplicação adequada das regras pelos órgãos públicos. Além do mais, outros pontos fracos são apresentados, tais como: cobrança de taxa, restrição de documentos e outros. (Mendel, 2009; Article 19, 2011).

No México, o que já era previsto no art. 6º da Constituição foi ampliado em 2010 com a aprovação da *LEI FEDERAL DE TRANSPARÊNCIA E ACESSO À INFORMAÇÃO PÚBLICA GOVERNO*. O artigo 4º da referida Lei coloca como objetivo fornecer o necessário para que cada pessoa possa ter acesso à informação através de procedimentos simples e rápidos; Incentivar a prestação de contas aos cidadãos, para que eles possam avaliar o desempenho dos devedores; A administração pública transparente através da divulgação de informações geradas por indivíduos requerido.

A lei trata que é preciso favorecer o princípio da máxima divulgação e disponibilidade de informações, de forma que o direito de acesso à informação pública deve ser interpretado de acordo com a Constituição da Estados Unidos do México; Declaração Universal dos Direitos Humanos; Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos; da Convenção Americana sobre Direitos Humanos; e outros instrumentos internacionais assinados e ratificados pelo Estado mexicano. (México, 2002)

De acordo com Toby Mendel (2009) a lei mexicana está entre as leis de direito a informação mais progressistas do mundo, pois possui uma proibição da confidencialização de informações necessárias à investigação de violações graves dos direitos humanos ou crimes contra a humanidade, além do mais, com base na lei foi criado um órgão de Supervisão Independente IFAI - Instituto Federal de Acesso a Informação e proteção dos dados, que trabalha para "garantir o direito dos cidadãos à informação governamental e privacidade dos seus dados pessoais, promovendo na sociedade e governo a cultura de acesso à informação, prestação de contas e o direito à privacidade".

	BRASIL	**MÉXICO**	**EUA**
Ano de criação da Lei de Acesso à Informação	2011	2002	1966
Sistema Específico para Solicitação de Informação	SIC (Serviço de Informação ao Cidadão)	SISI (Sistema de Solicitações de Informação)	
Prazo de Resposta	20 dias úteis + 10	20 dias úteis + 10	20 dias úteis + 10
Pagamento de Taxas	Não	Sim (É Preciso observar a legislação)	Sim (observar a legislação)
Posição no Ranking [1]	**18º**	**7º**	**44º**

[1] Ranking divulgado pela Global Right to Information Rating que mediu a qualidade das leis de acesso à informação no mundo - link: http://www.rti-rating.org/country_data.php

Adaptado pelo Autor: Fonte primária – Mendel, Toby. Liberdade de informação: um estudo de direito comparado, UNESCO.(2009)

Quadro 2 - Comparação entre Brasil, México e EUA

No Brasil a abrangência da Lei de Acesso à Informação alcança a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, Executivo, Legislativo, Cortes de Contas, Judiciário, Ministério Público, autarquias, Fundações públicas, empresas públicas, sociedades de economia mista e demais entidades controladas direta ou indiretamente pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios. No México, percebe-se que a Lei define, obrigações para dois grupos de órgãos públicos separadamente, em suma, a lei tem mais obrigações para as "Agências e Entidades", que abrange todos os poderes e esferas do governo, mas não necessariamente os órgãos privados custeados pelo Governo ou que exercem funções públicas. (Mendel, 2009)

O Ranking que mediu a qualidade das leis de acesso à informação no mundo avaliou de acordo com alguns indicadores divididos entre as seguintes categorias: Direito de acesso, ou seja, Lei ou Jurisprudência que reconhece o direito fundamental de acesso à informação e acesso a todas as informações detidas pelas autoridades públicas; Escopo; Solicitação de Procedimentos; Exceções; Sanções e Proteções e Ações de Promoções. Com base na avaliação das categorias, que pode ser encontrada de forma detalhada no site, o Brasil encontra-se na 18º posição, a frente de países como os EUA que tem a lei consolidada há anos.

De acordo com o Article 19 (2011) a ideia de que com o passar do tempo o entusiasmo inicial pela Transparência perde força frente à alta demanda por informação e situações embaraçosas para a administração, não deve ser generalizada, pois, o México é um exemplo de que a Lei torna-se mais consistente com o tempo.

Avaliação da qualidade das Leis de Acesso a Informação no Mundo		**Pontuação Obtida por Categoria de Avaliação**		
Categorias	**Pontuação Máxima**	**BRASIL**	**MÉXICO**	**EUA**
Direito de Acesso	6	6	6	4
Escopo	30	29	22	18
Solicitação de Procedimentos	30	19	23	19
Exceções	30	16	22	16
Recursos	30	22	26	14
Sanções	8	3	2	4
Ações Promocionais	16	13	16	14
Total	**150**	**108**	**117**	**89**
Posição no Ranking[1]		**18º**	**7º**	**44º**
[1] Acesso em: 20/04/2016 http://www.rti-rating.org/country_data.php				

Tabela 1 - Avaliação da qualidade das Leis de Acesso à informação

2.3 Governo Eletrônico

Utilizar a tecnologia da informação a favor da prestação de serviço ao cidadão é o que está por traz do que se denomina "Governo Eletrônico". No Brasil, o desenvolvimento de estudos e políticas que propiciam a interação eletrônica do governo com a sociedade começou a desenvolver-se em 2000 com a criação de um Grupo de Trabalho Interministerial e culminou em 2008, quando foram criados os *Padrões Web em Governo Eletrônico (*e-PWG), que são recomendações de boas práticas em formato de cartilhas. A cartilha de usabilidade por exemplo, sugere práticas que os sites devem adotar para tornaram-se mais acessíveis para os cidadãos.

Governo Eletrônico envolve o uso de tecnologia da informação para melhorar a prestação de serviços por meio da internet ao cidadão. Para Vilella (2003), o tema Governo Eletrônico é abrangente e complexo. No Brasil, o marco inicial voltado para a criação de uma política de Governo Eletrônico se deu com o Decreto Presidencial 03 de abril de 2000 que instituiu *Grupo de Trabalho Interministerial* para examinar e propor políticas, diretrizes e normas relacionadas com as novas formas eletrônicas de interação.

Em 20 de setembro de 2000 o Grupo de Trabalho em Tecnologia da Informação (GTTI) emitiu o documento denominado "Proposta de Política de Governo Eletrônico para o Poder Executivo Federal" onde as principais linhas de ação do Poder Executivo Federal em tecnologia da informação e comunicação foram estruturadas caminhando em direção a "um governo eletrônico, promovendo a universalização do acesso aos serviços, a transparência das suas ações, a integração de redes e o alto desempenho dos seus sistemas." Em 2004 foi criado o Departamento de Governo Eletrônico (DGE) , e Em 2007 foi criado o projeto *Indicadores e Métricas para Avaliação de e-Serviços,* uma metodologia utilizada para avaliar a qualidade de serviços públicos prestados por meio eletrônico através de 8

indicadores e 19 critérios que verificam a maturidade, comunicabilidade, confiabilidade, multiplicidade de acesso, disponibilidade, acessibilidade, facilidade de uso e nível de transparência do serviço prestado. (BRASIL, 2007).

Em 2008 surgiram os Padrões Web em Governo Eletrônico (ePWG) em formato de cartilhas, cada cartilha com recomendações de boas práticas objetivando aprimorar a comunicação e o fornecimento de informações e serviços prestados por meios eletrônicos pelos órgãos do Governo Federal ao cidadão. Dentre as cartilhas existentes, estudaremos neste trabalho a Cartilha de Usabilidade cujo objetivo é apresentar a usabilidade, inserindo-a no contexto do desenvolvimento e manutenção de sítios de governo eletrônico.

O programa Governo Eletrônico do Governo Federal tem como primazia a utilização da tecnologia da informação e comunicação para ampliar a discussão sobre prestação de contas de forma a atender e popularizar a lei de acesso à informação. O desenvolvimento de Padrões de Governo Eletrônico para adequação e melhoria dos sites da Administração Pública mostram a importância do tema e a preocupação em torno do desenvolvimento da tecnologia da informação em prol do controle social e de medidas que aproximem a sociedade aos órgãos da administração Pública através da Internet. A pretensão é a transformação das relações do Governo com os cidadãos, empresas e também entre os órgãos do próprio governo de forma a aprimorar a qualidade dos serviços prestados.

3 METODOLOGIA

A metodologia é uma sistematização de métodos. O método de pesquisa é a maneira como o trabalho foi realizado. De acordo com Gil (2008) Método científico é um conjunto de procedimentos intelectuais e técnicos que foram utilizados para atingir o conhecimento. As pesquisas podem ser classificadas quanto ao seu método, sua abordagem, seu objetivo, e seus procedimentos (Martins e Theóphilo, 2009). Esta pesquisa classifica-se como descritiva e exploratória quanto aos seus objetivos. As pesquisas descritivas, segundo Gil (2008; 2002), Marconi e Lakatos (2003), e Silva (2006) buscam descrever as características de determinada popuação. Do mesmo modo, para Vergara (2000) quanto aos fins a pesquisa descritiva "expõe característica de determinada população".

Foram utilizadas também a pesquisa bibliográfica e documental como suporte aos achados da pesquisa. Na pesquisa bibliográfica o principal campo de coleta de dados do pesquisador é a própria bibliografia sobre o tema a ser estudado, isto é, o pesquisador busca em bibliografica especializada, por meio de livros e artigos científicos, uma investigação mais aprofundada sobre o objetivo de estudo. (OLIVEIRA, 2003). Diferente na pesquisa bibliográfica, mas não menos importante, a pesquisa documental tem como fonte de pesquisa o documento, seja histórico, institucional, oficial, etc. (TONIZI-REIS, 2009) A pesquisa Documental se difere na bibliográfica por utiliziar material que ainda não recebeu tratamento analítico, ou seja, resoluções, decretos, portarias, os balanços patrimonais, e etc. (SILVA, 2006).

O objetivo foi investigar se é possível acessar os “produtos” da atividade fim desses tribunais de contas, ou seja, os relatórios de auditoria das prestações de contas. Mais especificamente, se o usuário consegue ter acesso e fazer o “download” dos seguintes relatórios sobre o seu município: relatório da auditoria realizada pelo TCE; parecer prévio conclusivo sobre as contas prestadas pelo governador; decisão e votos dos conselheiros.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O acesso à prestação de contas dos municípios foi feito através de buscas no site do Órgão de Controle externo responsável. No Brasil o Controle Externo é exercido pelo Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas, seja na esfera federal, estadual ou municipal. É competência do Tribunal de Contas de acordo com a Constituição Federal de 1988 nos artigos 70 e 71, e também art. 31, § 1º e 2º, a apreciação e julgamento das Contas Anuais prestadas pelo chefe do poder Executivo Municipal e Estadual, mediante Parecer Prévio.

Ou seja, o Controle externo no Brasil é assegurado pelo Legislativo com auxílio dos Tribunais de Contas. O art. 59 da Lei de Responsabilidade Fiscal (2000) diz que o Poder Legislativo, diretamente ou com auxílio dos Tribunais de Contas , e o sistema de controle interno de cada Poder, são os responsáveis pela fiscalização da gestão fiscal, assim como o art. 70 da Constituição Federal (1988) atribui ao controle externo e ao Sistema de Controle interno de cada poder, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial. Apesar de ter em sua denominação a palavra "tribunal", o Tribunal de Contas não faz parte do Poder Judiciário.

Os documentos referentes a prestação de contas foram analisados nos sites dos Tribunais de Contas Estaduais:

Estado	Tribunal de Contas que Fiscaliza as Contas do Governo	Site na internet
ALAGOAS	Tribunal de Contas do Estado de Alagoas	http://www.tce.al.gov.br/v2/
BAHIA	Tribunal de Contas da Bahia	https://www.tce.ba.gov.br/
CEARÁ	Tribunal de contas do Ceará	http://www.tce.ce.gov.br/
MARANHÃO	Tribunal de Contas do Estado do Maranhão	http://site.tce.ma.gov.br/
PARAÍBA	Tribunal de Contas do Estado da Paraíba	http://portal.tce.pb.gov.br/
PERNAMBUCO	Tribunal de Contas do Estado de Pernambuco	http://www.tce.pe.gov.br/internet/
PIAUÍ	Tribunal de Contas do Estado do Piauí	http://www.tce.pi.gov.br/site/
RIO GRANDE DO NORTE	Tribunal de Contas do Estado de Rio Grande do Norte	http://www.tce.rn.gov.br/2009/index.asp

Quadro 3: Tribunais de Contas Investigados

Primeiramente, após identificados os sites que seriam analisados, destacou-se os links onde seriam mais prováveis a divulgação de tais informações, e para isto considerou-se os Links direto para: Transparência, Acesso à Informação e Cidadão.

TCE	Link Disponíveis		
	Transparência	Acesso A Informação	Cidadão
TCE/AL	-	-	-
TCE/BA		x	x
TCE/CE	X		x

TCE/MA	X	x	
TCE/PB		x	x
TCE/PE	X		x
TCE/PI		x	x
TCE/RN	X		

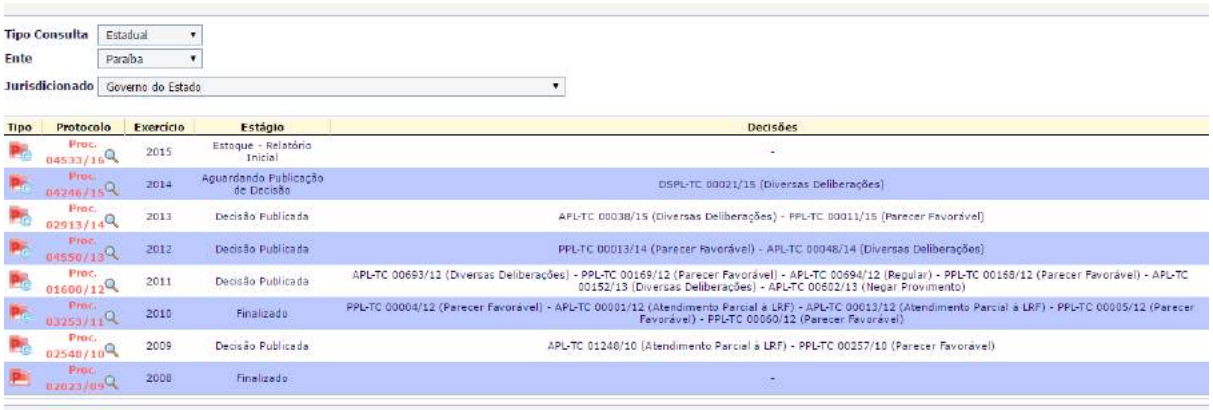
Fonte: dados da Pesquisa, elaborado pelo autor.

Quadro 4 - Links Dsponíveis nos *sites* dos TCEs

No site do TCE/PE é possível encontrar o relatório das contas do governador de 2003 a 2013. Na página inical ao clicar na seção CIDADÃO, e em seguida RELATÓRIOS DA CONTA DO GOVERNADOR. Ao clicar neste link as prestaç~eos de contas estão facilmente disponíveis ao cidadão.

O site do TCE/PE possui Ouvidoria e o Serviço de Informação ao Cidadão exigido pela Lei de Acesso à Informação. Na página inicial há um link de acesso rápido chamado Serviço de Informação ao Cidadão, onde é possível solicitar informação e acompanhar o andamento da mesma. O cidadão pode solicitar informação e acompanhar o andamento de sua solicitação.

Na página Inicial do Site do TCE/PB é possível encontrar seção para o "ACESSO À INFORMAÇÃO", onde além de explicar o que o "Acesso à Informações" há vários links para serviços distintos como Folha de Pagamento, Diário Eletrônico, Contas Irregulares, Licitação, Ouvidoria, Processos, etc. Clicamos no link da subseção chamada "PRESTAÇÃO DE CONTAS" onde é preciso escolher: o Tipo de Consulta, Ente, e Jurisdicionado. Ou seja, Através da seção" acesso à nformação", clicando em prestação de contas, é possível encontrar os processos referentes ao governador do estado e os documentos, tais como:



Fonte: TCE/PB

Figura 1: Consulta das contas referentes ao Governo do Estado da Paraíba

Jpa o site do TCE/RN embora possua a seção Transparencia não é possível encontrar documentos referentes a prestação de contas anual do Governador do Estado. O Link "ACESSO À INFORMAÇÃO", disponibilizado pelo TCE/RN na página inicial divulga apenas a lista de cargos e salários dos seus servidores e Clicando no Link "TRANSPARÊNCIA DOS JURISDICIONADOS", é possível pesquisar pelas Prestações de

Contas Enviadas ao TCE a cada Bimestre. A busca é feita por "Nome do Órgão", assim, colocamos "GABINETE CIVIL DO GOVERNADOR" é possível escolher o ano, o bimestre e o documento para download. No entanto os documentos disponíveis não referem-se a prestação de contas. (Ver figura 2)

Fonte: Site do TCE/RN

Figura 2: Transparência TCE/RN

Em seguida ao prosseguirmos a busca, o site informa que o Gabinete Civil do Governador Não informou endereço eletrônico. (Ver figura 3)

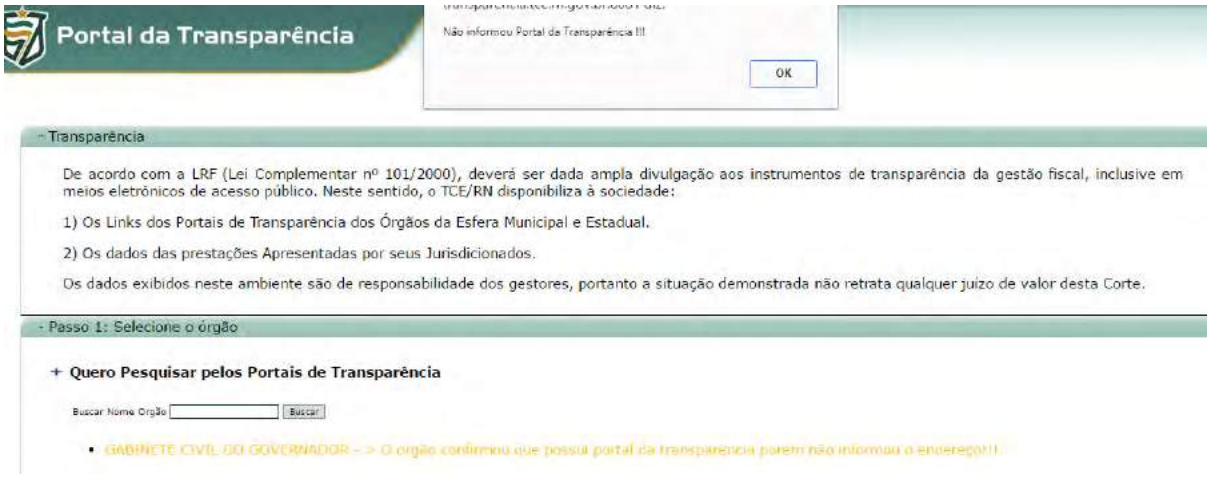


Figura 3 - Buscas no Portal de Transparência do TCE/RN

O SITE DO TCE/BA na página incial tem uma seção chamada controle externo, ao clicar é possível ter acesso aos link de Prestação de contas, contas do governador, Auditorias e outros. No link contas do governador estao disponíveis as contas de de 2001 a 2014.

No site oficial do Tribunal de Conta sdo Estado do Ceará, na página incial, tem uma seção voltada para o CIDADÃO, nesta página é possível ter acesso ao Porta de Transparência, que divulga informações referentes ao Próprio Tribunal. Na página inicial. ao clicarmos na seção Jurisdiconado, e em seguida, Fiscalização e Controle, e depois, Fiscalização e Contas do Governo, é possível ter acesso aos documentos referentes aos processos das contas do Governo entre os anos de 2000 a 2014. é possível ainda efetuar o download dos documentos como: Parecer Prévo, Voto, Relatório Técnico, Parecer Do Ministerio Público, e outros.

A página do Tribunal de Contas do Estado de Alagoas Não tem Portal de Transparência.Só apresentam na seção serviços e consultas os Relatórios da Gestão fiscal. Há também na subseção "consulta de processos relatados" a possibilidade de busca dos processos, mas, para isto é necessário o número do processo. Na subseção CASP - é possível encontrar e fetuar download de documentos referentes a despesa e receita orçamentária. No mais o site não possui links de busca direta.

TCE	Dcoumentos Disponíveis
TCE/AL	Não foram encontrados relatórios de Prestação de Contas Anuais
TCE/BA	Relatório Anual do Governo e Parecer Prévio; Demonstrações Contabeis;
TCE/CE	Parecer Prévo, Voto, Relatório Técnico, Parecer Do Ministerio Público e outros
TCE/MA	Não relatório de Prestação de Contas Anuais
TCE/PB	Acórdão, Relatório, Parecer prévio , Despacho, outros.
TCE/PE	Reatório, Parecer Prévio, Gestão financeira, patrimonial e fical, e outros.
TCE/PI	Não foi possível encontrar relatório de Prestação de Contas Anuais
TCE/RN	Não foi possível encontrar relatório de Prestação de Contas Anuais

Quadro 5 - Documentos disponíveis Encontrados nos *sites* dos TCEs

O Tribunal de Contas do Estado do Maranhão foi criado pelo Decreto Lei 134, de 30 de dezembro de 1946, e instalado no dia 02 de janeiro de 1947. A seção "SERVIÇOS" disponibiliza serviços de cadastro de licitação, convênio, Validade de Certidão, mas nada referente aos Municípios. A seção "TRANSPARÊNCIA" apresenta duas subseções "*Gestão do TCE" e "Informações dos Jurisdicionados*". Cada uma das subseções eram subdivididas em outros links. Por exemplo, a subseção *Gestão do TCE* tem link para: Gestão de pessoas, Gestão Orçamentária-Financeira, Relatório de Gestão Fiscal, Relatório de Atividades, Licitações, Contratos e outros. A subseção *Informações dos Jurisdicionados* possuía links para: Mural de Licitações, Mural de Convênios, Pautas de Julgamento, Gestores Inadimplentes, Contas Irregulares. Na subseção "Gestão do TCE" encontramos relatórios e informação sobre gestão fiscal, financeira e orçamentária do próprio TCE/MA, além de informações sobre licitações e contratos.

Na "CONSULTA DE PROCESSOS DIGITAIS" Foi possível encontrar alguns relatórios referentes a prestação de contas Municipal, mas não foi encontrado de maneira objetiva e direta relatório de prestação de contas do governo estadual.

Na página inicial do TCE/PI, Na página "PORTAL DO CIDADÃO", seção "TRANSPARÊNCIA ADMINISTRATIVA", acessamos a Subseção "CONTROLE EXTERNO", que possui pastas distintas para: "INSPEÇÕES E AUDITORIAS" e "PRESTAÇÃO E TOMADA DE CONTAS". Ao acessarmos as pastas nada se obtém, apesar de serem oferecidas. Clicamos no Link "PORTAL + CIDADANIA" divulga dados e informações da gestão governamental do Estado, dos municípios e do próprio TCE/PI.

5. CONCLUSÃO

De acordo com Le Coadic (2004) a informação é um conhecimento registrada, seja ela de forma escrita ou digital, oral ou audiovisual. Os sistemas, os serviços ou produtos de informação destinam-se a responder às necessidades de informação de usuários múltiplos e

diversificados, que darão à informação que tiverem usos diversos(PRESSER, SANTOS E TRAJANO, 2012). Há uma demanda e uma necessidade de informação, e os serviços oferecidos buscam responder às necessidades de diversos tipos de usuários. Neste caso, tratando-se das informações divulgadas pelos sites, pode-se entender como usuário a Sociedade, e os serviços de acesso à informação obrigados por lei, trabalham em prol da produção de conhecimento acerca da fiscaliação e prestação de contas anual dos governos estaduais aos órgãos de controle externo Estadual.

Em 2011, a Lei de Acesso à Informação veio de fato regular o acesso à informação já previsto na Constituição Federal (1988). Para Cruz et al (2009), a transparência da gestão pública se caracteriza quando os cidadãos têm acesso e compreendem as atividades realizadas pelos gestores públicos. A Constituição Federal em seu artigo 5º inciso XXXII, declara que

> todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade, ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado;

Compete ao administrador público informar, com transparência, como aplicou os recursos e qual a finalidade. Essa informação deve ser prestada ao Poder Legislativo, representante do povo. Além disso, os Tribunais de Contas auxiliam o poder Legislativo, executando a atividade de controle externo da gestão pública, para garantir a qualidade da gestão e da informação divulgada pelos gestores municipais.

Helen Darbishire, diretora da *Access Info Europe,* uma ONG que promove o direito de acesso à informação na Europa (2009) aponta que uma das características da transparência é o seu aspecto proativo, ou seja, de não existir, via de regra, a necessidade de o cidadão buscar informações via requerimento. Para Sousa e Colares (2012) o controle externo tem por finalidade o controle técnico e político, sendo que o controle técnico é exercido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) e o político por representantes do Poder Legislativo eleitos pelo povo.

O estudo revelou, portanto, que a divulgação e as informações referentes aos principais relatórios sobre as contas dos governos por parte dos TCEs (pareceres prévios) na maioria dos sites, estão mais voltadas para o Jurisdicionado, ou seja, as informações estão direcionadas para todo aquele que está sob a jurisdição do tribunal e presta contas ao mesmo, por exemplo, a Assembleia Legislativa, as Prefeituras, Governo do Estado e etc.

Consta-se porém que há interesse de melhora e divulgação. O site do TCE/PE divulga as informações d emaneira direta e clara na página inicial assim como o TCE/BA, TCE/PB e TCE/CE. Já o site do TCE/RN, TCE/MA E TCE/AL precisam melhorar sua apresentação quando a divulgação de informações acerca da prestaçao de contas estaduais. Sugere-se para pesquisas futuras o apronfumento das buscas nos sites, com técnicas de usabilidade e aplicação para as demais regiões.

6. REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan Diniz de; FIGUEIREDO, Alexandre; FIGUEIREDO, Pedro S.**; O papel do Controle Externo TCU, TCE, TCM. UNIVERSIDADE ABERTA DO NORDESTE -** ensino a distância, 2008. <disponível em: www.controlesocial.fdr.com.br

BRASIL, Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 05 de outubro de 1988**.**

_____. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.

_____. Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações Pevisto no inciso XXXIII do art. 5º, no inciso II do § 3º do art. 37 e no § 2º do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei nº 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei nº 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências.

_____. Lei- Complementar nº 101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.

_____. **O** Decreto nº 7.724, de 16 de maio de 2012. **,** regulamenta, no âmbito do Poder Executivo federal, os procedimentos para a garantia do acesso à informação. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.

_____. Decreto nº 6.976, de 07 de outubro de 2009. Dispõe sobre o Sistema de Contabilidade Federal e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF.

_____. Tribunal de Contas da União. Avaliação do Programa Governo Eletrônico / Tribunal de Contas da União ; Relator Ministro Valmir Campelo. – Brasília : TCU, Secretaria de Fiscalização e Avaliação de Programas de Governo, 2006. 49 p. : il. color

_____. **Indicadores e Métricas para avaliação de e-serviços.** Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão, Secretaria de Logística e Tecnologia da Informação - Brasília: MP, 2007. Disponível em: < http://governoeletronico.gov.br/acoes-e-projetos/indicadores-e-metricas-para-avaliacao-de-e-servicos>.

BRAGA, Marcus Vinicius de Azevedo. **A auditoria governamental como instrumento de promoção da transparência.** JORNAL DE POLÍTICAS EDUCACIONAIS. N° 9 | Janeiro-Junho de 2011 | PP. 51–60

CASTRO, Flávio Régis Xavier de Moura e Castro. *O novo tribunal de contas – visão sistêmica das leis orgânicas dos tribunais de contas dos estados e municípios do Brasil*. In: Revista do Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, Belo Horizonte: Tribunal de Contas do Estado de Minas Gerais, v. 46, n.1, p. 131, 2003.

CGU, Escola Virtual do CGU. https://escolavirtual.cgu.gov.br/ead/mod/book/view.php?id=497&chapterid=103 19/12

GRAU, Nuria Cunill. A Democratização da Administração Pública: Os Mitos a Serem Vencidos. *in:* **Gestão pública e participação** / Fundação Luís Eduardo Magalhães. – Salvador: FLEM, 2005.

CRESWELL, John W. **Projeto de Pesquisa: Métodos qualitativo, quantitativo e misto.** 3. ed. - Porto Alegre: Artmed, 2010.

CRUZ, Carlos E.R. *SISTEMA DE CONTROLE INTERNO INTEGRADO DA UNIÃO: NECESSIDADE OU SIMPLES OBRIGATORIEDADE*? Monografia apresentada ao Programa de Pós-Graduação do Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados/Cefor, TCU, Brasília, 2009.

CRUZ, Cláudia Ferreira; SILVA, Lino Martins; SANTOS, Ruthberg. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança** - Brasília · v. 12 · n. 3 · p. 102 - 115 · set/dez 2009.

DARBISHIRE, Helen, **Proactive Transparency**: The future of the right to information? A review of standards, challenges, and opportunities. Working Paper prepared for the WorldBank, Access to Information Program. Washington, DC. 2009.

KHAIR, Amir Antônio. **Lei de Resposabilidade Fiscal: Guia de Implementação para as prefeituras.** São Paulo, BNDES, 2001.

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

MARTINS, G. A. THEÓPHILO, C. R. Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas. São Paulo: Atlas, 2009

MENDEL, Toby. **Liberdade de informação: um estudo de direito comparado**. – 2.ed. – Brasilia : UNESCO, 2009.

NARDES, José Augusto Ribeiro. O controle externo como indutor da governança em prol do desenvolvimento. *in:* **Revista do Tribunal de Contas da União**, Brasil, ano 45, número 127. MAIO/AGOS, 2013.

OLIVEIRA, A.B.S. **Métodos da pesquisa contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

TURNER, Timothy J. **Local Government e-Disclosure & Comparisons.** Publicado pela University Press of America, 2004. ISBN 10: 0761830715 / ISBN 13: 9780761830719

VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e Relatórios de Pesquisa em Administração. São Paulo: Atlas, 2000.

Como empresas participantes do PRODEC contribuíram para o desenvolvimento de Santa Catarina – Uma análise com base na Demonstração do Valor Adicionado.

Caroline Regina da Silva (caroline.rebc@hotmail.com)
Graduanda de Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Santa Catarina

Sérgio Murilo Petri (sm.petri@gmail.com)
Dr. Professor de Ciências Contábeis pela
Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo: O objetivo deste artigo é a análise da viabilidade do benefício fiscal a título de financiamento do ICMS concedido pelo PRODEC às empresas catarinenses e responder à pergunta "Quais as áreas que recebem maior Valor Adicionado pelas empresas beneficiárias do PRODEC? ". A metodologia é exploratória pois discorre acerca do funcionamento e viabilidade de PRODEC assim como apresenta um estudo de caso de 6 empresas beneficiárias deste programa. Após análise quantitativa da Demonstração do Valor Adicionado das empresas da amostra, constata-se que o retorno que estas geram para o estado afirma a viabilidade do programa e que a área que recebe maior distribuição de valores pelas empresas é a remuneração de funcionários. Conclui-se assim que o PRODEC é viável e benéfico para Santa Catarina, e sugere-se ainda maior compreensão do Valor de Retorno que as empresas beneficiárias geram para o estado pelo estudo de quanto do Insumos Adquiridos de Terceiros são fornecidos por empresas catarinenses e a análise da alavancagem financeira por meio do PRODEC.

Palavras-chave: PRODEC, Demonstração do Valor Adicionado, Santa Catarina, guerra fiscal.

How have participating companies of PRODEC contributed to the development of Santa Catarina – An analysis based on the Demonstration of Added Value

Abstract: The purpose of this article is to analyze the viability of the tax benefit regarding GST funding by PRODEC to Santa Catarina companies and answer the question: "What are the areas that receive greater added value by companies receiving PRODEC?". The methodology is as exploratory talks on the operation and PRODEC feasibility as well as presents a case study of 6 beneficiary companies of this program. After quantitative analysis of the Demonstration of Added Value of the sample, it appears that the return they generate for the state says the program's viability and that the area receives greater distribution of values for the companies is employee compensation. It is therefore concluded that the PRODEC is feasible and beneficial to Santa Catarina, and suggested greater understanding of Return Value that recipient firms generate for the state by the study as the inputs acquired from third parties are provided by Santa Catarina companies and analysis of financial leverage through the PRODEC.

Key-words: PRODEC, Demonstration of Added Value, Santa Catarina, tax war.

1. INTRODUÇÃO

Após um rígido controle das finanças regionais pelo Ministério da Fazenda, a redemocratização com a Constituição de 1988 colocou em pauta a formulação de um novo quadro tributário, concedendo aos estados maior autonomia fiscal para fixar alíquotas e administrar o recolhimento de ICMS, diga-se Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, dando início às guerras fiscais. Nesse contexto, antes de haver a nova Constituição Federal e com a fragilização do CONFAZ, Santa Catarina criou o PRODEC, Programa de Desenvolvimento de Empresas Catarinenses, com a finalidade de que por meio de benefícios fiscais a título de financiamento relativos a postergação do recolhimento de ICMS em até 75% do valor a ser investido pela empresa hospedada em Santa Catarina, o estado tenha de retorno, de acordo com Santa Catarina, Art. 3º da Lei Nº 13.342 de 10 de março de 2005, no todo ou em parte, os seguintes benefícios gerados pelas empresas interessadas em ingressar no PRODEC:

> I - gerem emprego e renda à sociedade catarinense; II- incrementem os níveis de tecnologia e competitividade da economia de Santa Catarina; III -contribuam para o desenvolvimento sustentado do meio ambiente, para a desconcentração econômica e espacial das atividades produtivas e para o desenvolvimento local e regional; IV – sejam direcionados a obras de infra- estrutura, especialmente em rodovias, ferrovias, portos e aeroportos catarinenses; e V – integrem as cadeias produtivas em nível local e regional, caracterizadas como Arranjos Produtivos Locais (APLs).

Devido a elevada carga tributária brasileira, programas como o PRODEC justificam-se para ajudar a viabilizar a atividade de algumas empresas. Nos anos 1990 a 2010, de acordo com Goularti (2004), relata-se que 494 empresas participantes do PRODEC postergaram sua arrecadação de ICMS em R$ 12.092.761, este valor, ainda que pago após seu prazo de carência representa para o estado um incentivo fiscal, pois conta com alíquotas de juros baixas e financiadas por agentes financeiros estaduais ou regionais, mas com interesse em trazer empresas para Santa Catarina. Assim pergunta-se: **“ Quais as áreas que recebem maior Valor Adicionado pelas empresas beneficiárias do PRODEC?**, esta pergunta justifica-se pois é interessante ao estado saber o retorno de seus incentivos fiscais e trabalhos anteriores a respeito do PRODEC limitaram-se a analisar quantitativamente o valor renunciado pelo estado comparado ao valor do investimento fixo e de empregos gerados pelo programa, assim o objetivo deste artigo é ampliar esta análise de retorno por meio do uso da Demonstração do Valor Adicionado e suas particularidades de empresas participantes do programa, limitando-se nesta no aspecto temporal e espacial aos contratos efetuados por empresas catarinenses entre os anos de 2005 a 2010, esta pesquisa limita-se também aos acesso de informações claras disponíveis na DVA das empresas escolhidas para amostra, sendo estas 6 empresas participantes do programa que atenderam a metodologia necessária para alcance do objetivo desta pesquisa. Diante do financiamento de crédito a baixo custo, também há o interesse da análise quantitativa com a comparação dos Valores de Contrato efetuados e o retorno que empresas geram para o estado, expondo assim a viabilidade deste programa para o estado com o percentual de retorno gerado.

Com o objetivo de organizar o trabalho e assim ter um melhor entendimento do estudo, esta pesquisa será distribuída em mais 4 seções. A seguir inicia-se com a Fundamentação Teórica, discorre sobre o tema de Guerra Fiscal e uma visão sobre o PRODEC e seu funcionamento. Dentro da próxima seção, este artigo expõe pesquisas similares já realizadas sobre créditos tributários, tributação em Santa Catarina e incentivos fiscais. Na terceira seção deste artigo, e

segunda após esta seção, há a exposição da metodologia da presente pesquisa, seu enquadramento e instrumentos utilizados para análise objeto desta. Finalmente após exposição de sua metodologia, há a exposição dos dados levantados de fontes secundárias para então sua análise quantitativa que cabe a esta pesquisa exploratória e a conclusão desta.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Esta seção discorre sobre temas relevantes para entendimento desta pesquisa, faz-se necessário conhecer a existente "Guerra Fiscal" entre os estados devido aos benefícios fiscais concedidos, também há uma exposição da história do PRODEC, seus objetivos, critérios e manutenção de créditos concedidos, número atual de empresas participantes do programa e valores totais de contratos efetuados entre os anos de 2005 a 2015, esta limitação temporal faz-se apropriada devido ao ano de 2005 haver início de vigor de leis que atualmente são aplicadas ao programa. Finalmente há um resumo em quadro de pesquisas similares realizadas a esta que serviu de base para o estudo desta pesquisa.

2. 1 GUERRA FISCAL

Na busca por investimentos privados e com maior autonomia fiscal a partir da Constituição de 1988, iniciou-se a Guerra Fiscal entre os estados. (NASCIMENTO, 2008). A Guerra Fiscal é comum entre estados que buscam oferecer benefícios fiscais a empresas que apresentam viabilidade de investimento e retorno futuro, assim os estados buscam arrematar empresas com ofertas de isenção e benefícios fiscais. De acordo com Brasil, Lei Complementar 24/1975, Art. 1º, a respeito do ICMS, que é objeto de estudo desta pesquisa:

> As isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias serão concedidas ou revogadas nos termos de convênios celebrados e ratificados pelos Estados e pelo Distrito Federal, segundo esta Lei. Parágrafo único - O disposto neste artigo também se aplica: I - à redução da base de cálculo; II - à devolução total ou parcial, direta ou indireta, condicionada ou não, do tributo, ao contribuinte, a responsável ou a terceiros; III - à concessão de créditos presumidos; IV - à quaisquer outros incentivos ou favores fiscais ou financeiro-fiscais, concedidos com base no Imposto de Circulação de Mercadorias, dos quais resulte redução ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus; **V - às prorrogações e às extensões das isenções vigentes nesta data.** (O grifo é nosso).

O ICMS é o imposto mais recorrente nas discussões da Guerra Fiscal, pois os estados além de terem autonomia para fixar suas alíquotas, são responsáveis pelo seu recolhimento, assim podem administrá-lo de maneira que seja mais vantajosa para seu devedor. Além disso, o ICMS possui grande atenção das empresas pois está entre os tributos mais onerosos, sendo que no regime não cumulativo a alíquota marginal catarinense é de 17% da receita bruta em que este tributo incidir e até 30% se a origem da receita é considerada supérflua, como por exemplo, venda de mercadoria como as bebidas alcoólicas, armas e munições. Devido a importante parte do estado em conceder benefícios com este tributo, cabe a análise de se este está sendo administrado de maneira coerente e contabilmente vantajosa, tanto para o credor quanto devedor, estado e as empresas beneficiárias pelas Guerras Fiscais.

2. 2 PRODEC

O PRODEC é um programa do governo catarinense existente desde 1988 criado pelo então governador Pedro Ivo que por meio de créditos tributários de ICMS; diga-se Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação; financia o recolhimento de ICMS a longo prazo e com baixíssimo custo, com o objetivo, segundo Santa Catarina, Art. 2º da Lei Nº 13.342/2005, de:

> O PRODEC, vinculado à Secretaria de Estado do Desenvolvimento Econômico Sustentável, tem como objetivo promover o desenvolvimento socioeconômico catarinense, por intermédio da concessão de financiamentos de incentivo ao investimento e à operação ou da participação no capital de empresas instaladas em Santa Catarina. Este incentivo, a título de financiamento, será equivalente a um percentual pré-determinado sobre o valor de ICMS a ser gerado pelo novo projeto.

O valor do ICMS a ser postergado poderá ser de até 75% (Percentual de Incentivo) do valor de incremento de ICMS comparado a valores anteriores recolhidos pela empresa mensalmente, sendo que todas as parcelas somadas postergadas (Montante do Incentivo), ao final do processo poderão corresponder até 100% do valor do investimento (Investimento Fixo) realizado com o empreendimento. O usufruto do incentivo a título de financiamento com a postergação do pagamento de ICMS poderá se dar de 120 e até 200 meses, observando ainda que o usufruto cessará quando o somatório das parcelas do ICMS, utilizadas como incentivo, atingir o Montante do Incentivo determinado, com carência para pagamento de até 48 meses e juros de até 12% a.a., sendo que a taxa média de juros usada pelo programa em anos anteriores e atualmente é de 3% a.a., e de acordo com a legislação vigente, não há necessidade de correção monetária.
O entendimento anunciado acima obedece a Santa Catarina, Lei Nº 13.342, de 10 de março de 2005, o Art. 7º:

> Os incentivos concedidos pelo PRODEC obedecerão os seguintes limites: I - montante equivalente a até setenta e cinco por cento do valor do incremento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS gerado pelo empreendimento incentivado; II - até cento e vinte meses para fruição dos incentivos, contados a partir do início das operações do empreendimento incentivado; e III - até quarenta e oito meses de carência para o início da amortização, contados a partir do início da fruição dos benefícios, devendo cada parcela liberada ser quitada ao final do prazo de carência.

No enquadramento de empresas participantes do PRODEC, alguns conceitos devem ser conhecidos para manutenção do crédito tributário. Primeiro, busca-se analisar se o futuro empreendimento atenderá a, no todo ou em parte ao Art. 3º da Lei Nº 13.342 de 10 de março de 2005 já citada neste artigo: geração de emprego e renda à sociedade catarinense; aumento no nível tecnológico e competitivo de Santa Catarina; contribuam para o desenvolvimento sustentável, tanto na esfera ecológica quanto para desconcentração econômica e desenvolvimento de demais municípios; ou ainda que sejam direcionados a obras de infraestrutura de Santa Catarina. Para demandar o enquadramento, a empresa deverá solicitar consulta prévia ao Conselho Deliberativo do PRODEC por meio de um modelo submetido junto a Secretaria de Desenvolvimento Econômico Sustentável, assim os projetos serão analisados pelos agentes financeiros credenciados pelo PRODEC, sendo esses BADESC (Agência de Fomento do Estado de Santa Catarina S/A) e BRDE (Banco Regional de Desenvolvimento do Extremo Sul), estes irão requerer uma taxa de comissão da análise feita

que será de 0,4% do Montante do Incentivo limitado ao valor de R$ 50.000,00 (cinquenta mil reais).

Além da postergação do crédito de ICMS concedido pelo programa, ainda há outros incentivos que podem ser concedidos a empresas beneficiárias do PRODEC, conforme Santa Catarina, Art. 7º da Lei Nº 13.342 de 10/03/2005:

> A critério do Conselho Deliberativo, observado o disposto em regulamento, poderá ser concedido desconto de até quarenta por cento no pagamento da parcela mensal do incentivo a empreendimentos: I - localizados em municípios com IDH igual ou inferior a noventa e cinco por cento do índice do Estado; II - que venham a produzir mercadorias inexistentes na cadeia produtiva catarinense; III - do setor agroindustrial, cujo arranjo produtivo envolva município com IDH igual ou inferior a noventa e cinco por cento do índice do Estado; IV - industriais dos setores náutico e naval; V - localizados nos Municípios de Ilhota e Luís Alves, para empreendimentos aprovados no prazo de até dois anos, a partir da publicação desta Lei;

De acordo com a Matriz de Pontuação de Desconto para Indústria (Modelo D1C) de 24 de março de 2014, documento utilizado para controle para escolha de alíquota de desconto a ser dado pelo PRODEC, o número de cidades com menor desconto a ser concedido a empresas que instalarem-se devido ao IDH abaixo da média catarinense é de 64 cidades com desconto de 10%, e o maior desconto é de 40% para a cidade de Cerro Negro, localizada na mesorregião serrana. Quanto aos descontos concedidos a empresas que fabricarem produtos inexistentes em cidades com decréscimo populacional e de renda, o menor desconto concedido é de 15% a 19 cidades, além de 93 cidades com alíquota de desconto de 0%. O maior desconto nesse caso tem alíquota de 40% para 24 cidades, como Vítor Meireles, Urupema e Painel.

Desde o ano de 2005 a 2015, 216 empresas foram beneficiárias do PRODEC com Valor de Contrato total de R$ 5.802.146.757,30. No ano de 2015 houve uma média de 62 empresas fruindo do benefício nos meses de janeiro a dezembro de 2015. Das empresas beneficiárias entre 2005 a 2015, a média do Valor de Contrato e Percentual de Incentivo foi de R$ 27.761,476,74 e 67% respectivamente, e a Carência para início de pagamento de 44 meses com Prazo de Fruição de 168 meses. A taxa de juros aplicada foi de em média 2,44% com atualização monetária pelo Indexador UFIR de 86%, sendo que os tributos estaduais não sofrem correção de efeitos inflacionários. O ano em que houve maior número de empresas procurando benefícios do programa foi em 2008 com 49 empresas beneficiárias, esta busca pelo benefício fiscal no ano de 2008 pode ser relacionado a crises financeiras nesse ano.

2. 3 PESQUISAS SIMILARES OU CORRELATAS

Esta seção expõe alguns artigos que se fizeram presentes para conhecimento do tema desta pesquisa e levantamento de possíveis hipóteses de estudo.

Autor e Ano	Resumo	Metodologia	Conclusão

GOULARTI, Juliano Giassi. 2012.	O Objetivo deste artigo é a análise nas repercussões financeiras que o PRODEC gera nas contas públicas. Pergunta de pesquisa: " Qual a relação entre a renúncia fiscal do PRODEC, 1988 a 2010, e o crescimento ou desaceleração do setor industrial catarinense? "	Análise quantitativa das repercussões financeiras que o PRODEC gera nas contas públicas. Número de empresas participantes em cada ano, valor de renúncia fiscal comparado ao crescimento do estado no respectivo período.	Conclui-se que o PRODEC não é o alicerce básico para o desenvolvimento de Santa Catarina, porém foi responsável pela geração de 5,87% dos empregos gerados nesse período sendo que a Renúncia Fiscal de ICMS desse período é da média de 17,67% das receitas.
RONÇANI, Liara Darabas; FILHO.	O objetivo deste trabalho é estudar o desempenho da economia catarinense na última década. Esta pesquisa justifica-se pela necessidade de analisar quais fatores contribuíram para esse resultado	Análise descritiva do comportamento da produção industrial, das exportações, do emprego e do crédito.	Pode-se concluir que Santa Catarina andou na contramão do crescimento no que se refere ao descolamento do banco de fomento estadual do governo federal e, consequentemente, do BNDES, prejudicando a liberação de crédito para fomento no Estado.
NASCIMENTO, Sidnei Pereira Do	O objetivo deste trabalho, é verificar o comportamento de variáveis de forma a identificar alterações que possam ser associadas com a guerra fiscal	Foram utilizados dois modelos econométricos, um que compara alterações nas variáveis entre os Estados e entre os períodos, antes e após a guerra fiscal, e o outro, que capta mudanças na taxa de crescimento das variáveis entre os períodos	As estimativas mostram que os Estados avaliados, individualmente ou em conjunto, apresentam alterações significativas na taxa de crescimento do PIB industrial em comparação ao Estado paulista, depois da intensificação da guerra fiscal. Os mesmos resultados, parecem não valer para a geração de empregos na indústria, e para as receitas do ICMS. Reforça a hipótese de que a guerra fiscal foi o principal motivo para as mudanças ocorridas na década de 90 na federação brasileira.

Fonte: Dados da Pesquisa (2016)

Quadro 1 – Pesquisas Similares.

Os três artigos acima mostram-se similares a busca da presente pesquisa, o primeiro artigo intitulado "Renúncia fiscal e a política de apoio a indústria em Santa Catarina: um estudo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense [PRODEC]" mostra a viabilidade do PRODEC para o estado e o quanto este contribuiu para os empregos gerados em Santa Catarina, o segundo debaixo do título "A trajetória recente da economia catarinense (2000-2010): na contramão do crescimento? " , mostra como os benefícios fiscais auxiliam no crescimento do estado, e por último, o artigo "Guerra Fiscal: uma análise quantitativa para Estados participantes e não participantes", faz-se similar ao objetivo deste artigo pois expõe o que está envolvido em conceder benefícios fiscais, assim, muitas das ideias destes três artigos citados acima se fazem similares a esta pesquisa e quando apropriado serão citados com a devida atenção às normas da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT).

3. METODOLOGIA

A classificação desta pesquisa é metodológica, quanto ao objetivo trata-se de pesquisa exploratória a respeito do PRODEC pois aborda o funcionamento deste programa e estuda o caso de 6 empresas beneficiárias deste, a abordagem é quantitativa pois a partir dos valores coletados é feita a análise objeto desta pesquisa. Assim, a fonte de coleta de dados é secundária, pois os dados estão disponíveis para administração dos benefícios fiscais do PRODEC junto ao Centro Administrativo do Governo de Santa Catarina e para a contabilidade das empresas escolhidas.

3. 1 ENQUADRAMENTO DA PESQUISA

O enquadramento da presente pesquisa é referente a área de Ciências Contábeis com vistas ao estudo de Contabilidade Tributária e aspectos de benefícios fiscais, neste caso os incentivos concedidos pelo PRODEC, Programa de Desenvolvimento de Empresas Catarinenses.

3. 2 INSTRUMENTOS UTILIZADOS

Para organização dos dados desta pesquisa, foram necessárias planilhas eletrônicas, consulta a Demonstrações Contábeis na Bolsa de Valores BM&FBOVESPA pela internet, quando não encontradas as informações necessárias das empresas participantes da amostra foi necessário telefonemas às empresas, também visitas ao Centro Administrativo do Governo em Florianópolis, localizado no bairro Monte Verde, onde encontra-se administração do PRODEC na Secretaria Estadual da Fazenda para então acesso a informações de lista de empresas participantes do programa, manutenção de seu crédito tributário e ainda sessar outras dúvidas para escrita deste artigo com a colaboração de Leandro Luís Darós.

3. 3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Os processos envolvidos nesta pesquisa iniciaram com a escolha de limitações visto o estudo sobre o PRODEC poder oferecer muitas perguntas de pesquisa, primeiro foi imposta a limitação temporal quanto aos anos que as empresas beneficiárias realizaram seu contrato, esta escolha foi dentre os anos de 2005 a 2010, devido a poder conferir fruição do benefício. Após esta limitação, ainda foi necessário impor uma limitação espacial, de empresas que possuem indústrias apenas em Santa Catarina e ainda escolha de empresas que elaborem DVA. Estes filtros resultaram em uma amostra de 6 empresas catarinenses que serão apresentadas na seção 4.1.

Após a escolha de empresas para estudo de caso, houve a consulta da DVA destas empresas dos anos de 2012 a 2014, 3 anos de atividade das empresas é considerado suficiente para análise quantitativa que permita afirmar se geram retorno ou não para o estado diante do benefício concedido. Assim, com acesso a informação secundárias de suas DVA e o contrato realizado com PRODEC, a organização destas informações, levam a possibilidade de realizar inferências para presente pesquisa.

Quanto a escolha de quais informações da DVA seriam utilizadas, devido aos princípios contábeis estarem alicerçados na integridade e fidedignidade, para este artigo considera-se apenas os valores de DVA que se pode ter certeza serem valores de retorno para Santa Catarina, como alguns dos valores adicionados apresentados na DVA. Assim, considera-se

apenas valor de Salário e Benefícios concedidos, excluindo INSS e FGTS, também os Valores de Tributos Estaduais e Municipais e por último, valores distribuídos pelo uso de capitais de terceiros, como Aluguel e " Outros". Assim, para presente pesquisa, não há a abrangência da comparação de Valor de Contrato com alguns outros valores inclusos na DVA, mas que não se pode afirmar se retornam ao estado, como Insumos Adquiridos de terceiros e Juros de Encargos financeiros, os títulos e valores para presente pesquisa serão expostos novamente conforme análise da DVA das empresas participantes da amostra.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção tem como objetivo descrever as empresas participantes da amostra, expor algumas características de seus contratos com PRODEC e analisar informações fornecidas pelas DVA das empresas, alcançando por fim o objetivo desta pesquisa que é ampliar a análise de retorno que as empresas beneficiárias geram, explorar a viabilidade do PRODEC tanto para empresas beneficiárias quanto para o estado e verificar o Percentual de Retorno de 3 anos de atividade com fruição de seu benefício fiscal.

4. 1 AMOSTRA

A amostra desta pesquisa foi selecionada a partir de uma população total de 164 empresas que foram beneficiárias do programa entre os anos de 2005 e 2010. Além de selecionar empresas beneficiárias dentre os anos de 2005 a 2010, também há a necessidade de estas serem sociedades abertas para obrigatoriedade de publicação da DVA e de terem indústrias localizadas apenas em Santa Catarina para poder estudar com maior integridade a comparação de valores agregados ao estado por meio da empresa e seu Valor de Contrato com o PRODEC.
Assim, dentre as 164 empresas listadas nos anos de 2005 a 2010, para amostra da presente pesquisa as analisadas são as seguintes:

Empresas Beneficiárias	Ano de Contrato	Localização	Valor de Contrato
Electro Aço Altona S.A.	2005	Blumenau	R$ 15.358.688,00
Buddemeyer S.A.	2005	São Bento do Sul	R$ 16.100.000,00
Metalúrgica Riosulense	2006	Rio do Sul	R$ 27.377.128,00
Portobello S.A.	2009	Tijucas	R$ 26.961.536,87
Karsten S.A.	2009	Blumenau	R$ 5.755.241,91
Dohler	2010	Joinville	R$ 22.202.635,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Tabela 1 – Amostra de empresas Catarinenses que utilizaram o PRODEC.

4. 2 MANUTENÇÃO DO CRÉDITO

Percebe-se pela amostra desta pesquisa o baixo preço que o crédito de incremento de ICMS custará para as empresas beneficiárias, com taxa de juro média de 0,03 ao ano, o juro aplicado não cobre a inflação ocorrida durante o período de carência do crédito. A maior parte das empresas participantes do PRODEC, assim como na amostra desta pesquisa buscam o PRODEC em casos de expansão de suas empresas. Com a tabela a seguir também percebe-se que o prazo médio de carência é de 4 anos com período de fruição do incentivo por até 300 meses.

Empresas Beneficiárias	Tipo de Projeto	Valor de Incentivo	Percentual de Incentivo	Valor de Contrato
Electro Aço Altona S.A.	Expansão	R$ 46.891.819,00	60%	R$ 15.358.688,00
Buddemeyer S.A.	Expansão	R$ 16.100.000,00	60%	R$ 16.100.000,00
Metalúrgica Riosulense	Expansão	R$ 57.474.328,00	70%	R$ 27.377.128,00
Portobello S.A.	Expansão	R$ 75.500.000,00	60%	R$ 26.961.536,87
Karsten S.A.	Expansão	R$ 57.564.568,39	60%	R$ 5.755.241,91
Dohler	Expansão	R$ 92.995.000,00	75%	R$ 22.202.635,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Tabela 2 – Valores acordados entre as empresas e o PRODEC para o benefício fiscal.

A Tabela 2, logo acima expõe o Valor de Incentivo recebido por cada empresa da amostra e o Percentual de Incentivo que estas poderão postergar mensalmente de seu ICMS. A tabela a seguir expõe que o prazo médio de carência é de 4 anos com período de fruição do incentivo por até 300 meses.

Empresas Beneficiárias	Prazo de Fruição	Taxa de Juros a.a.	Carência em meses
Electro Aço Altona S.A.	120	0,04	48
Buddemeyer S.A.	200	0,04	48
Metalúrgica Riosulense	120	0,02	48
Portobello S.A.	120	0,04	48
Karsten S.A.	200	0,04	48
Dohler	300	0,00	48

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Tabela 3 – Manutenção do crédito concedido às empresas participantes da amostra.

4. 3 DISTRIBUIÇÃO DE VALOR ADICIONADO POR ÁREA

A partir de valores expostos pelas DVA das empresas analisadas, pode-se perceber que invariavelmente a maior contribuição dessas empresas para o estado é com a remuneração paga aos funcionários, sendo essa de 54% ou cerca de R$ 90.248.009.000,00, como algumas destinações aos funcionários tais como FGTS e INSS não são valores distribuídos diretamente aos cofres catarinenses, estão excluídos dos valores levantados nesta pesquisa, porém a remuneração ao Pessoal ainda se mantém a maior parte das destinações. Após este, ainda conta-se com tributos estaduais e municipais, que são 24% dos Valores Distribuídos

considerados nesta pesquisa, é importante ressaltar que dentre esses está incluído o ICMS pois a DVA trabalha com regime de competência, apesar de alguma parte do valor de ICMS incrementado não ser pago com o encerramento do exercício devido a postergação do pagamento com o PRODEC e outros fatores, ainda pode-se analisar o quanto de tributos estão sendo gerados para o estado. A tabela a seguir ajuda a ter melhor compreensão dos valores totais destinados a cada área.

Área/Ano	2012	2013	2014	Total
Pessoal	R$ 27.206.565,00	R$ 30.075.179,00	R$ 32.966.265,00	R$ 90.248.009,00
Tributos	R$ 13.469.805,00	R$ 12.146.199,00	R$ 14.147.021,00	R$ 39.763.025,00
Capitais de Terceiros	R$ 11.165.832,00	R$ 13.303.964,00	R$ 12.703.067,00	R$ 37.172.863,00
Total	R$ 51.842.202,00	R$ 55.525.342,00	R$ 59.816.353,00	R$ 167.183.897,00

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Tabela 4 – Distribuição do Valor Adicionado por Área e em milhares. (R$1.000,00)

Vale a pena ressaltar que a análise desta pesquisa se limita a contribuição direta das empresas para o estado, assim, seria impossível mensurar os empregos indiretos gerados pelas sua existência e expansão, como por meio do fornecimento de matérias primas locais, tais como energia, água e outros insumos adquiridos para a atividade da empresa além dos empregos indiretos gerados por quem venderá ou utilizará o material fornecido pela própria beneficiária, caso esta gere produtos como materiais de construção, que é o caso da empresa Portobello S.A. analisada na presente pesquisa.

As destinações a "Capitais de Terceiros" apresenta-se como a terceira maior destinação das empresas de valores adicionados por essas, que inclui aluguel e o juro de encargos financeiros, ainda sim, para presente pesquisa os valores de juros não foram considerados pois é desconhecido com integridade e fidedignidade quanto destes são adicionados ou distribuídos ao estado, ou seja, se as financiadoras são locais e/ou estaduais, caso estas sejam, seriam ainda mais valores a serem considerados como " retorno ao estado" gerado pela empesa beneficiária do PRODEC.

4. 4 PERCENTUAL DE RETORNO

Após acesso a informações dos Valores Adicionados ao estado por parte das empresas, para presente pesquisa pode-se analisar o total deste comparado ao Valor de Contrato realizado com o PRODEC para perceber o retorno que o estado tem sobre a postergação do ICMS contratado com auxílio dos agentes financeiros. Apesar de o Valor de Contrato ainda estar em fruição para as empresas e os Valores Distribuídos serem baseados em partes das DVA de 3 anos de operação das empresas, estes valores ainda se mostram suficientes para cumprir o objetivo da pesquisa que é a análise da viabilidade do PRODEC e responder à pergunta de pesquisa sobre qual área recebe maior retorno pelas empresas beneficiárias do PRODEC.

Empresas	Electro Aço Altona S.A.	Buddemeyer S.A.	Metalúrgica Riosulense	Portobello S.A.
Valor adicionado 2012-2014 em milhares. (R$1000,00)	R$ 173.176,00	R$ 165.341.770,00	R$ 193.233,00	R$ 747.192,00

Valor de Contrato PRODEC	R$ 15.358.688,00	R$ 16.100.000,00	R$27.377.128,00	R$ 26.961.536,87
Percentual de Retorno ao Estado	1128%	1026968%	706%	2771%

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Tabela 5 – Percentual de Retorno de 4 empresas da amostra.

Empresas	Karsten S.A.	Dohler	Total
Valor adicionado 2012-2014 em milhares. (R$1000,00)	R$ 392.336,00	R$ 336.190,00	R$ 167.183.897,00
Valor de Contrato PRODEC	R$ 5.755.241,91	R$ 22.202.635,00	R$ 113.755.229,78
Percentual de Retorno ao Estado	6817%	1514%	146968%

Fonte: Dados da Pesquisa (2015)

Tabela 6 – Percentual de Retorno de 3 empresas da amostra.

A Tabela 5 e 6 acima mostram a relação que tem de haver para alta taxa de retorno ao estado por parte das empresas, além de um alto Valor Adicionado, o percentual de retorno apenas se mostrará alto quanto mais baixo for o Valor de Contrato das empresas, conforme constata-se no caso da Portobello S.A., apesar de apresentar o segundo maior Valor de Contrato dessas tabelas, não apresenta segundo maior Valor de Retorno devido a seu alto Valor de Contrato.

4. 5 ANÁLISE OBJETO DESTA PESQUISA

Esta análise revela que todas empresas da amostra geram retorno para o estado comparado ao crédito fornecido pelo PRODEC em forma de incentivo fiscal, com respeito a pergunta de pesquisa, *"Quais as áreas que recebem maior Valor Adicionado pelas empresas beneficiárias do PRODEC? ",* fica claro que é a destinação de remuneração ao Pessoal a mais onerosa para as empresas, em segundo lugar os Tributos e em terceiro os valores destinados a Capitais de Terceiros. Mesmo empresas como Karsten S.A. que apresentou Lucro Líquido negativo no ano de 2014, 2013 e 2012, o valor adicionado ao estado por esta por meio de Pessoal, Impostos e Capitais de Terceiros equivale a 6817% do incremento de ICMS que esta poderá postergar ao longo de sua atividade operacional. Dentre as empresas analisadas, a Buddemeyer S.A. é a que de imediato mostrou o sucesso que há para o estado em fornecer benefícios fiscais para expansão e/ou implantação de empresas, pois em apenas 3 anos seu valor adicionado ao estado equivale a 1.026.968% do Montante de Incentivo que em parte ainda pode ser fruído por mais de 100 meses. A empresa Metalúrgica Riosulense foi a empresa que apresentou menor Percentual de Retorno, 706% ao estado comparada a outras empresas da amostra, pois apresenta baixo valor de tributos municipais e não incorre em "Outros Custos" além de Salários e Benefícios ao Pessoal que as outras empresas possuem. Apesar de a Portobello S.A. ser a empresa que após a Buddemeyer S.A. apresentou maior Valor Adicionado ao estado, o seu Valor de Contrato é elevado, sendo o segundo maior apresentado, assim, seu Percentual de Retorno não alcança o primeiro e segundo colocado.
Esta pesquisa contribuiu para o aumento do conhecimento de que área as empresas que instalam- se em Santa Catarina ou expandem suas empresas geram mais retorno para o estado. Diferente de pesquisas anteriores citadas na página debaixo da seção 2.3, esta pesquisa não

traz a comparação de valor de renúncia fiscal comparado ao crescimento e desaceleração do estado, mas a comparação do Valor de Contrato de cada empresa com o Valor Adicionado por ela ao estado, com vistas a concluir qual área recebe maior parte deste retorno ao estado e explorar o funcionamento do PRODEC, a segunda pesquisa citada na seção 2. 3 afirmou que a dificuldade por parte da liberação de crédito pelos bancos catarinense prejudicou aceleração do crescimento de Santa Catarina, esta pesquisa brevemente expôs o papel de agentes financeiros do estado na concessão de créditos do PRODEC, seu papel como agente regulador e seu custo para então análise de se uma empresa poderá participar do programa, porém, diferente dessa pesquisa citada, esta traz informações sobre juros aplicados, períodos de carência e fruição para empresas beneficiárias do programa, e mostrou o sucesso que há para o estado quando os agentes financeiros concedem permissão ao uso de benefícios fiscais como por meio do PRODEC. Esta pesquisa comparada ao artigo que estudou a fundo o papel das Guerras Fiscais, apenas explicou o que são as guerras fiscais e seu papel em atrair empresas para algum estado.

5. CONCLUSÕES

Esta seção considera os resultados desta pesquisa dentro de seus objetivos e limitações impostas por sua metodologia explícita neste artigo.

Esta pesquisa iniciou-se com o objetivo de explorar a viabilidade do PRODEC visto conceder créditos tributários a baixo custo para o estado com análise de seu funcionamento e descobrir em que áreas o estado mais se beneficia com a vinda dessas empresas, este problema de pesquisa foi cessado com o estudo dos critérios para empresas ingressarem no PRODEC e de que forma o estado realiza manutenção da fruição do benefício concedido. Este problema de pesquisa foi apresentado com a exposição da manutenção do crédito tributário concedido pelo PRODEC conforme seção 4.2 pois mostra taxa de juros, período de fruição e carência de empresas beneficiárias participantes da amostra desta pesquisa, além de percentual de incentivo e valor de contrato efetuado entre empresas e PRODEC junto aos agentes financeiros como o BNDS e BESC.

Além de explorar o funcionamento do PRODEC, esta pesquisa também buscou saber o retorno que o estado tem comparado ao Valor de Contrato realizado pelo PRODEC com as empresas. Na sessão 2.3 há exposição do funcionamento do PRODEC, 4.4, na sessão 4.5 há exposição dos Valores Distribuídos pelas empresas ao estado, gráfico em forma de pizza de que área recebe mais do Valor Adicionado. Com o uso da DVA como instrumento de análise da riqueza gerada ao estado, pode-se ter clareza da viabilidade do PRODEC pois este contribuiu com continuidade de empresas que fazem o estado e cidades crescerem, apesar de haver um incentivo fiscal oneroso sobre os tributos, a continuidade dessas empresas gera outros benefícios para o estado, como geração de empregos e Tributos municipais e estaduais, além do uso de Capitais de Terceiros.

As dificuldades encontradas para pesquisa deste artigo que limitaram maior entendimento do valor de retorno para o estado de empresas beneficiárias do PRODEC foi a incerteza quanto à consideração de quanto que os insumos adquiridos de terceiros por parte das empresas poderiam fazer parte do Valor de Retorno considerado para esta pesquisa, devido não haver em Demonstração Contábeis e outros relatórios a evidenciação desse valor referente a aquisição de insumos de Santa Catarina, este valor foi desconsiderado das empresas analisadas, assim como Juros de Capitais de Terceiros devido à incerteza de estes terceiros tratarem-se de fornecedores de crédito catarinense.

Sugere-se que nas próximas pesquisas possam haver a coleta das informações citadas acima entrando em contato com controladoria das empresas, e análise de qual o valor de alavancagem financeira com a postergação do pagamento de incremento de ICMS com a expansão e/ou implantação das empresas desta pesquisa.

6. REFERÊNCIAS

COLOMBO, Luciléia Aparecida. Brasil: As políticas de incentivo ao desenvolvimento regional de uma federação desigual. Grupo de Estudos de Política da América Latina, UEL, terceiro simpósio, 2010. Disponível em: < http://www.capitalsocialsul.com.br/capitalsocialsul/desenvolvimentoregional/Grupo%203/15.pdf >. Acesso em 14 set. 2015.

GOULARTI, Juliano Giassi. Renúncia fiscal e a política de apoio a indústria em Santa Catarina: um estudo do Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense [PRODEC].IV Conferência Internacional de História Econômica & VI Encontro de Pós-Graduação em História Econômica, 2012. Disponível em: http://cihe.fflch.usp.br/sites/cihe.fflch.usp.br/files/Juliano_Goularti_0.pdf. Acesso em 26 fev. 2016

NASCIMENTO, Sidnei Pereira do. Guerra Fiscal: uma análise quantitativa para Estados participantes e não participantes. Revista ANPEC , v. 10, p. 1, 2009. Disponível em: http://www.anpec.org.br/revista/vol10/vol10n2p211_237.pdf. Acesso em 14 set. 2015

NUNES, Gissele Souza de Franceschi; SANTOS, Vanessa dos; FARIAS, Sueli; SOARES, Sandro Vieira; LUNKES, Rogério João. Análise dos instrumentos de transparência contidos na lei de responsabilidade fiscal nos municípios da região sul. Revista Ambiente Contábil; v. 5. n. 2, p. 128 – 150, jul./dez. 2013. Disponível em: http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.306/index.php/Ambiente/article/view/1790/1666. Acesso em 14 set. 2015.

RONÇANI, Liara Darabas; FILHO, Alcides Goularti. A trajetória recente da economia catarinense (2000-2010): na contramão do crescimento? Revista Acta Scientiarum v. 37, n. 1, p. 53-64, Junho 2015. Disponível em: < http://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:L2bDoYa1wWMJ:periodicos.uem.br/ojs/index.php/ActaSciHumanSocSci/article/download/26459/pdf_43+&cd=1&hl=pt-BR&ct=clnk&gl=br. > Acesso em 26 fev. 2016.

SANTA CATARINA. Lei nº 13.342, de 10 de março de 2005. Dispõe sobre o Programa de Desenvolvimento da Empresa Catarinense - PRODEC - e do Fundo de Apoio ao Desenvolvimento Catarinense - FADESC - e estabelece outras providências. Florianópolis, SC, 2005. Disponível em http://legislacao.sef.sc.gov.br/html/leis/2005/lei_05_13342.htm. Acesso em: 23 abr. 2016.

O CONTROLE INTERNO NA GESTÃO PÚBLICA MUNICIPAL: UM ESTUDO NOS MUNICÍPIOS PERTENCENTES A AMAJA/RS

Tagiane Graciel Fiorentin Tres – Universidade de Passo Fundo (UPF) - ta_graci@hotmail.com
Tarcila de Quadros – Universidade de Passo Fundo(UPF) – 115126@upf.br

RESUMO
O Controle Interno na área pública consiste em uma estrutura montada dentro dos órgãos com o objetivo de comprovar a legitimidade dos atos, salvaguardar o patrimônio público e verificar a precisão e confiabilidade dos informes e dos relatórios. É através de sua atuação que se pode evitar possíveis fraudes, erros e desperdícios, fatores relevantes para ocorrência de danos ao patrimônio. A obrigatoriedade e a percepção deste sistema de controle teve origem com a Lei 4320/64, com a Constituição Federal (1988) e com a Lei de Responsabilidade Fiscal. Tendo como base que o controle interno é fundamental para se atingir resultados favoráveis em qualquer organização, esta pesquisa descritiva se utiliza de um levantamento para identificar a estrutura do departamento de controle interno nos municípios que formam a AMAJA/RS e os procedimentos de controle interno atualmente utilizados nos setores de contabilidade e tesouraria. Tendo como principais resultados de pesquisa a constatação da implementação dos controles internos em 100% destes municípios. Verificou-se algumas limitações nos procedimentos de contabilidade e tesouraria demonstrando descumprimento à legislação e às técnicas de controle aplicáveis, tais como 45% dos municípios não possuírem manuais ou normas de procedimentos internos e em 45% da amostra os pagamentos de grande vulto não possuírem maior verificação.

Palavras-chave: Controle interno governamental. Contabilidade. Tesouraria.

1 Introdução

Inseridos na administração pública encontram-se os controles internos, pilares para o desenvolvimento de uma gestão transparente e coerente, pautado pela obrigatoriedade legal. No Brasil, a importância do controle interno está associada à Lei Federal 4320/1964, ao Decreto-Lei nº. 200/1967 e à Constituição Federal de 1988 nos artigos 31 ao 74 com a previsão do controle interno dos municípios e demais entes da federação, além é claro, das delimitações da Lei de Responsabilidade Fiscal. Diante desse aparato legal, o controle interno na administração pública municipal surgiu da necessidade de assegurar aos gestores o cumprimento do princípio da legalidade, fazendo uma autoavaliação da administração nos aspectos gerencial, programático e administrativo-legal. (CAVALHEIRO, 2005).

O controle interno desempenha um papel muito importante na gestão pública na medida em que auxilia os servidores, especialmente do setor contábil, para que o exercício das suas atribuições atendam aos princípios que regem a administração pública da legalidade, da moralidade, da impessoalidade, da publicidade e eficiência. Também objetiva atender aos aspectos legais vigentes, a partir de procedimentos contábeis que primem pelo controle e integridade das informações, eficiência funcional, economicidade de recursos, salvaguarda de documentos, de modo a evitar a ocorrência de erros, fraudes ou desperdícios de recursos públicos, que possam comprometer a gestão. O controle interno pode ser considerado o instrumento mais eficaz, dentre todos, no combate a corrupção, evidenciando sua importância para o administrador, para a administração pública e para o interesse da

sociedade.(CAVALHEIRO; FLORES, 2007),

Tendo como base essa visão legalista, mas também crítica sob a perspectiva da importância dos controles internos na eficácia, eficiência e economicidade dos recursos públicos, esse estudo busca demonstrar como estão estruturados os departamentos de controle interno nos municípios que formam a AMAJA/RS (Associação dos municípios do Alto Jacuí) e quais os procedimentos de controle interno que estão sendo adotados no setor de contabilidade e tesouraria. Para tanto, faz-se uma breve exposição da evolução histórica e legal dos controles.

A AMAJA é uma entidade jurídica de direito privado de natureza civil sem fins lucrativos, tendo como sede e foro o município de Ibirubá e nasceu com o intuito de ampliar e fortalecer a capacidade administrativa, econômica e social dos municípios, prestando-lhes assistência técnica relacionada às atividades de suas prefeituras e promover uma cooperação intermunicipal de intergovernantes (ISER, 2008).

2 REFERENCIAL TEÓRICO

A seguir são apresentados os principais aspectos legais e conceituais relacionados ao tema.

2.1 Aspectos legais relacionados ao controle interno

Há diversos dispositivos legais que regem os controles internos na área governamental, entre eles, a Lei 4320/1964, a Constituição Federal (CF/88) e a lei de Responsabilidade Fiscal (Lei 101/2000). Além das legislações citadas, o Conselho Federal de Contabilidade emitiu a Norma Brasileiras de Contabilidade – NBCT 16.8 - relativa ao Controle Interno Governamental. No Rio Grande do Sul, também há a Resolução 936/2012, expedida pelo Tribunal de Contas do Estado dispondo de normas para a implantação e funcionamento dos Sistemas de Controle Interno nos entes jurisdicionados.

Lei 4320/1964 no artigo 75 trata do controle da execução orçamentária informando que este compreenderá a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações; a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos; e o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e de realização de obras e prestação de serviços. Este controle sobre o orçamento, segundo a Lei, deverá ser prévio, concomitante e subsequente, de modo a prevenir e a corrigir eventuais desvios de finalidades. A responsabilidade pelo exercício dos controles citados no art. 75, cabe ao próprio Poder Executivo, através dos seus Sistemas de Controles Internos, além do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Por sua vez, a Constituição Federal de 1988 define em seus artigos 70 a 75 as normas gerais para a realização dos controles pelos órgãos específicos, criados para atender a função administrativa. Embora no art. 70 a Constituição se refira apenas a União em seu art. 75 estabelecem que as normas previstas para a União valham para os estados e municípios. Ainda, no artigo 74 da CF/88 especifica bem o tema do controle interno, deixando claro que é de responsabilidade de cada poder a estrutura de um sistema de controle interno.

Assim como a Constituição Federal aponta para a importância da implantação de controles, a Lei de Responsabilidade Fiscal, também reforçou os dispositivos já existentes nesta lei. Corbari e Macedo (2011) defendem seu posicionamento argumentando que a lei de Responsabilidade Fiscal, ressalta a função de controle, conduzindo os gestores para o acompanhamento da execução das ações e das metas programadas e para a alteração

necessária quando as ações se desviarem das metas planejadas. Com isso destaca se que o controle só tem finalidade se for tratado com um instrumento de apoio ao processo decisório.

Recentemente, o Tribunal de Contas do Estado do Rio Grande do Sul editou a Resolução 936/2012 que fixa diretrizes capazes de promover a valorização e o aperfeiçoamento dos mecanismos de controle interno incidentes sobre a gestão municipal, tendo como base o artigo 31 da Constituição da República que dispõe que a fiscalização do Município será também exercida pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo em apoio ao controle externo.

A mesma resolução estabelece a importância da fiscalização das contas dos gestores públicos, bem como, a responsabilidade solidária dos componentes do Sistema de controle interno a possíveis não apontamentos de irregularidades e ilegalidades ao Tribunal de Contas. Tendo como obrigatoriedade o exame de alguns itens tais como: receitas (transferências intergovernamentais, cobrança da dívida ativa, lançamento e cobrança de tributos, créditos, avais e garantias), despesas (execução da folha de pagamento, manutenção da frota de veículos e equipamentos, controle de bens patrimoniais, procedimentos licitatórios, limites de gastos com pessoal, gastos com serviços de educação e saúde, regime de previdência, exame de legalidade e avaliação de resultados), admissão de pessoal (legalidade do ato de admissão por concurso).

Complementando, a referida Resolução do TCE estabelece que o sistema de controle interno dar-se-á por meio de iniciativa do Poder Executivo e os órgãos da administração direta e indireta submeterão a sua fiscalização.

O Conselho Federal de Contabilidade (2011) editou a resolução 1135/2008 que aprova a NBC T 16.8, obrigando os órgãos públicos a adotarem, a partir de janeiro de 2010 o controle interno como suporte do sistema contábil, no sentido de minimizar riscos e dar efetividade as informações da contabilidade, visando contribuir para o alcance dos objetivos do setor.

Logo, os aspectos legais que regem a administração pública municipal atualmente, em relação ao controle interno são a Constituição Federal, Lei de Responsabilidade Fiscal, a Resolução 936/2012 do Tribunal de Contas e a resolução 1135/2008 do Conselho Federal de Contabilidade.

2.2 Controle interno: conceitos e fundamentos

Meirelles (2007) expõe que no âmbito da Administração Pública, o controle é a faculdade de vigilância, orientação e correção que um poder, órgão ou autoridade exerce sobre a conduta funcional de outro. Quando o autor se refere ao controle que um poder exerce sobre a conduta funcional de outro está caracterizando o controle externo. Por outro lado quando ele se reporta ao controle que um órgão exerce sobre a conduta de outro, esta fazendo menção ao controle interno.

O controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na conduta ordenada dos negócios da empresa. (ALMEIDA, 2010).

Attie cita o Comitê de Procedimentos de Auditoria do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados AICPA que tem como conceito de controle interno:

> o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas, adotado pela empresa, para proteger seus patrimônios, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a adesão á política traçada pela administração .(ATTIE, 2011, p. 182).

Dentro da concepção de controle interno é importante referir que controle interno não é

auditoria assim como explica Attie (2011), a auditoria interna equivale a um trabalho organizado de revisão e apreciação dos controles internos, normalmente executados por um departamento especializado, ao passo que o controle interno se refere a procedimentos de organização adotados como planos permanentes da empresa.

Percebe se que o sistema de controle interno bem estruturado nos órgãos públicos, dotado de procedimentos de controle, cuidadosamente elaborados e adotados pelos diversos setores é muito importante para o desenvolvimento eficiente e coerente da gestão pública, pois, o controle interno é antes de tudo, a segurança do administrador, é fundamental para o gestor público porque este responde com seus bens e sua reputação pelos atos que realiza e deve, portanto, pratica-los com toda segurança possível (CASTRO, 2008).

2.3 Controle interno na contabilidade e tesouraria

Segundo Barreto, et al. (2008) o foco central dos procedimentos de controle na área contábil são os exames das demonstrações contábeis, tendo como objetivo verificar se ocorre o respeito a legislação vigente e também no que se refere a: existência e propriedade dos bens, ocorrência das transações, abrangência das informações, avaliação dos ativos e dos passivos, realização de bens e apresentação, além da divulgação das informações, ou seja, se as demonstrações contábeis apresentam de forma clara e correta a situação orçamentária, financeira e patrimonial da organização.

De acordo com Attie (2011) observa-se a importância do controle interno no departamento de contabilidade devido ao fato de que a contabilidade deve basear-se em fatos e documentos idôneos em obediência a princípios e normas contábeis consagradas pela doutrina, registrando-os de forma uniforme, homogênea, em ordem cronológica, o que dá a ela características de verdadeira história do patrimônio.

Mello e Mello (sd) estabelecem alguns pontos que devem ser analisados pelo controle interno na área de contabilidade:

Área de verificação	Procedimento
Contabilidade	Analisar a apresentação e a publicação das demonstrações contábeis, de qualquer relatório formal ou institucional de natureza orçamentária, financeira, contábil ou tributaria.
Contabilidade	Cumprimento das políticas, procedimentos, normas legais, institucionais e aspectos contratuais pertinentes.
Contabilidade	Avaliação do alcance dos objetivos das operações financeiras, investimentos, imobilizações, obrigações, despesas, receitas, fundos e programas.
Contabilidade	Transparência, adequação das informações.
Contabilidade	Verificar se a contabilidade encontra se estruturada de forma a permitir o acompanhamento da execução orçamentária. (art.85 da LF 4320/64)
Contabilidade	Verificar se os registros são feitos com base nos documentos originais
Contabilidade	Verificar se os débitos e créditos estão sendo escriturados com individualização do devedor e credor (art.87 LF 4320/64)
Contabilidade	Verificar se o saldo da conta divida ativa vem sendo atualizado
Contabilidade	Verificar se o registro dos restos a pagar é feito por exercício e por credor, com distinção entre as despesas processadas e não processadas.
Contabilidade	Verificar se as contas integrantes do patrimônio em 31/12 tiveram seus saldos confrontados com inventários de bens, valores ou documentos que comprovem sua exatidão.

Quadro 1 - Controle Interno na área contábil

Fonte: Mello e Mello (sd, p. 76).

Salienta-se, do mesmo modo, a importância dos controles internos na tesouraria na medida em que oferecem segurança razoável de que as compras e as contas a pagar foram realizadas de forma legal e econômica.

O enfoque proposto pelo IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) (2000) referente aos controles das compras, das contas a pagar e pagamentos estabelece que, para o bom andamento das rotinas do setor, deve haver, no mínimo, listagem dos comprovantes "em aberto" no setor de contas a pagar ou tesouraria em data determinada e reconciliação dos totais com os saldos contábeis. Além disso, uma preparação mensal da relação dos saldos a pagar por fornecedor ao fim de cada mês e entrega ao setor de contas a pagar ou tesouraria para reconciliação é imprescindível para o bom andamento das rotinas do setor.

É prudente e salutar também a análise de saldos credores e procura de possíveis pagamentos em duplicidade, bem como análise dos débitos mais significativos efetuados como contrapartida de créditos nas contas de fornecedores e pesquisa quanto à natureza dos materiais adquiridos ou dos serviços ou fornecimentos efetuados e sua correlação com a atividade da empresa. (IBRACON, 2000)

Complementando a ideia Attie (2011), esclarece que um sistema de procedimento de controle interno em setores vinculados a tesouraria/pagadoria deve incluir meios de controle que prezem por operações e transações através de métodos de aprovação, de acordo com as responsabilidades e riscos envolvidos em cada parte das operações e transações, além de registro das operações e transações através de documentos originais e segundo o fluxo normal delas. O autor ainda ressalta a importância da classificação dos documentos dentro de uma estrutura formal de contas (plano de contas).

É exaustiva a relação de controles que podem ser implementados pelos setores de contabilidade e tesouraria dentro de um ente estatal, visando a melhoria dos processos, a segurança e confiabilidade das informações e a redução de riscos a erros e fraudes, cabendo ao Sistema de Controle Interno auxiliar na elaboração de manuais de procedimentos e/ou rotinas que, posteriormente, poderão ser utilizadas nos procedimentos de auditoria do próprio Sistema de Controle Interno.

3 METODOLOGIA

O objetivo deste estudo é realizar um levantamento da forma como estão estruturados os departamentos de controle interno nos municípios que formam a AMAJA/RS (Associação dos municípios do Alto Jacuí) e quais os procedimentos de controle interno estão sendo adotados pelos setores de contabilidade e tesouraria. Para tanto, foi realizada uma pesquisa descritiva, com abordagem qualitativa e quantitativa, delineada para um estudo de levantamento.

O universo de pesquisa compreende os municípios integrantes da AMAJA/RS, sendo eles: Almirante Tamandaré do Sul, Boa Vista do Cadeado, Boa Vista do Incra, Carazinho, Colorado, Coqueiros do Sul, Cruz Alta, Fortaleza dos Valos, Ibirubá, Lagoa dos Três Cantos, Não-Me-Toque, Quinze de Novembro, Saldanha Marinho, Salto do Jacuí, Santa Bárbara do Sul, Santo Antônio do Planalto, Selbach, Tapera, Victor Graeff e Espumoso.

Os dados foram coletados através de questionários moldados em três blocos com questões fechadas e de múltipla escolha cujas alternativas propostas são: Sim, Não e Não se Aplica. O primeiro bloco busca identificar a estrutura do departamento de controle interno do

município, o segundo e terceiro buscam identificar os procedimentos de controle interno que estão sendo aplicados no setor contábil e tesouraria, respectivamente.

O instrumento foi enviado através de e-mail para os responsáveis pelo controle interno de cada município para esclarecer as indagações gerais e específicas. O instrumento de coleta de dados foi enviado para os 20 municípios, tendo retornado 12 questionários representando um percentual de 60%. Foi aplicado o pré-teste com intuito de eliminar inconsistências no instrumento.

4 APRESENTAÁO E ANÁLISE DE DADOS

A seguir são apresentados os resultados e respectivas análises dos dados produzidos na pesquisa.

4.1 Estrutura dos departamentos de controle interno

O primeiro bloco de questões buscou descrever a estrutura dos Sistemas de Controle Interno dos municípios em estudo e seu ambiente de funcionamento.

Tabela 1 - Estrutura dos departamentos de Controle Interno

Questões	Resposta em %		
	S	N	NA
1. O município possui o órgão de controle interno instituído.	100%		
2. Caso positivo. O Controle Interno do Município tem atuação pautada por Projeto de Lei, conforme aprovação na Câmara Municipal.	92%	8%	
3. O controle interno estabelece acompanhamento constante sobre as atividades da gestão municipal de forma documentada.	92%	8%	
4. O Controle Interno está atuando como ferramenta de auxílio à gestão Municipal.	92%	8%	
5. Os membros do Sistema de Controle Interno atuam de forma independente.	83%	17%	
6.Todos os órgãos e entidades da administração direta e indireta e o poder legislativo submetem se a fiscalização do controle interno.	92%	8%	
7. A estrutura de pessoal é adequada (CCs para chefia, direção ou assessoramento) e servidores efetivos para as tarefas de execução dos trabalhos, sem desvio de função, identificados no organograma, com habilitação e qualificação adequada para as funções.	34%	58%	8%
8. Há dedicação total ao CI ou há outras tarefas a serem feitas	42%	50%	8%
9. É disponibilizado bom ambiente de trabalho no que se refere as instalações físicas (limpeza, poluição sonora, segurança,equipamentos, softwares).	83%	17%	
10. Os integrantes do Controle Interno desempenham funções na tesouraria e/ou contabilidade.	25%	75%	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Atendendo às diversas legislações que regem o tema, a questão 1 da Tabela 1 revela que 100% dos municípios pesquisados tem controle interno instituídos seguindo as diretrizes da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal, já que o controle interno deve como consta na lei, fiscalizar seu efetivo cumprimento. Em sua grande maioria, 92% dos municípios, o controle tem atuação pautada por projeto de lei conforme aprovação da Câmara como determina os preceitos da resolução 936/2012 do Tribunal de Contas do RS.

Também a grande maioria, 92 % dos municípios pesquisados, as verificações das

atividades da gestão municipal são realizadas de forma documentada, sendo considerado uma ferramenta de auxílio à gestão, como mostram as questões 3 e 4 da tabela 1.

Em relação a atuação dos membros do Controle Interno proposto na questão 5, em 83% dos municípios ocorre de forma independente, respostas que vem ao encontro dos princípios do controles internos. De acordo com o resultado da questão 6, em 92% dos municípios não há fiscalização de todos os órgão da administração direta e indireta e poder legislativo, como estabelecido em lei, inferindo-se que há descumprindo dos princípios de controle interno de legislação e organização.

No que se refere à estrutura humana relacionada nas questões 7 a 10 do sistema de controle interno, apenas 34% acreditam ser uma organização adequada com funcionários efetivos, podendo-se concluir que estão atuando do SCI servidores comissionados, ou efetivos de outras áreas percebendo Funções Gratificadas, ou com habilitação inadequada para o cargo, fatores que comprometem a independência e autonomia do Sistema. Alguns indicadores desta desorganização organizacional são latentes quando se analisa a questão 8, em que 50% dos municípios pesquisados afirmam que os responsáveis pelo controle interno não tem dedicação total. As atribuições do Controle Interno são complexas e demandam tempo, empenho e dedicação para que efetivamente atinjam os objetivos a que se destinam. Portanto, um servidor que atua no Controle Interno parcialmente pode estar comprometendo a qualidade do serviço, evidenciando que este pode ter sido instituído apenas para atender a legislação.

Em alguns municípios essa preocupação com a dedicação parcial fica evidenciada na questão 10 em que 25% dos integrantes do Sistema de Controle Interno desempenham atividades na contabilidade e tesouraria não respeitando, inclusive, o principio de segregação de funções. Apesar das inconformidades verificadas, 83% dos municípios acreditam ter um bom ambiente físico de trabalho.

4.2 Procedimentos de controle interno de tesouraria

Na tabela 2 são apresentados os procedimentos de controle interno realizados na Tesouraria nos Municípios.

Tabela 2 - Procedimentos de Controle Interno de Tesouraria

Questões	Resposta em %		
	S	N	Na
1. O município possui instituída a Tesouraria (efetua pagamentos e recebimentos de valores)	100%		
2. Caso positivo, As aplicações financeiras são feitas em instituições oficiais de crédito.	100%		
3. Há servidor autorizado a efetuar e a resgatar aplicações financeiras	83%	17%	
4. Nas aplicações financeiras e nos resgates, a pessoa responsável emite algum documento dando ciência à Contabilidade e a Tesouraria.	64%		36%
5. Os pagamentos são efetuados via bancária / Internet	100%		
6. Os pagamentos são efetuados mediante atestado de recebimento de material ou serviço prestado	100%		
7. Ocorre a autorização para o pagamento e emissão de cheques.	100%		
8. Todos os cheques são nominativos	100%		
9. É conferido o saldo do Boletim de Caixa no último dia trabalhado com a existência em espécie	100%		
10. Existe procedimento que obrigue que todo pagamento que supere certo patamar tenha que ser devidamente verificado.	45%	55%	

11. A tesouraria opera com valores em Caixa	82%	18%	
12. Caso positivo, o dinheiro do caixa/tesouraria é conferido periodicamente.	82%		18%
13. A contagem de caixa é feita de surpresa e na presença do responsável.	64%	18%	18%
14. Há identificação do cheque na documentação de despesa	91%	9%	
15. Os intervalos do talão de cheques são registrados no sistema informatizado	55%	36%	9%
16. Caso positivo, o sistema é bloqueado quando é utilizado talonário equivocado.	55%	18%	27%
17. Ocorre o preparo periódico de conciliações para todas as contas bancárias	91%	9%	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

No que se refere à indagação da questão 1e 2 da tabela 2, revela que todos os municípios em estudo tem sua tesouraria instituída e as aplicações de recursos são realizadas em instituições financeiras oficiais, visando assegurar maior segurança aos ativos financeiros da Prefeitura. Em 83% dos municípios o resgate dessas aplicações é feito por servidores autorizados. Em 64% dos municípios há a entrega, para a contabilidade, de documento dando ciência da operação, evidenciando o cumprimento princípios de controle interno como a organização, o regime oportuno e a proteção de ativos.

Já em relação as questão 5 e 6, percebe-se o cuidado dos municípios em efetuar os pagamentos apenas mediante atestado de recebimento do material ou serviço e também através de operação bancária ou internet, uma vez que 100% dos municípios adotam este procedimento de controle, minimizando desvios, fraudes e erros.

Outros procedimentos de tesouraria que são cumpridos por todos os municípios da amostra constam nos quesitos 7, 8, e 9, onde verificou-se que 100% dos pesquisados adotam a autorização para o pagamento e emissão de cheques, sendo todos nominativos, havendo conferência do boletim de caixa com o valor em espécie, seguindo princípios de controle como sistema de autorização e aprovação. Entretanto, verifica-se que em apenas 45% dos municípios adotam o procedimento de verificação dos pagamentos de grande vulto, não seguindo os princípios do regime oportuno e proteção de ativos um dos objetivos do controle interno, resultado evidenciado na questão 10.

No que se refere a questão 11, em 82% dos municípios a tesouraria opera com valores em caixa, procedimento que fragiliza o sistema de controle interno, além de ser desnecessário, uma vez que a lei 4320/64 estabelece em seu art. 68 e 69 o regime de suprimento de fundos para atender despesas de pequeno vulto e que não possam se submeter ao processo normal de despesa. Nos municípios que operam com o caixa, 82% conferem periodicamente o dinheiro do caixa/tesouraria e em 64% dos municípios em estudo esta conferência é realizado de surpresa e na presença do responsável, seguindo princípios como contagens físicas independentes e proteção de ativos. Cabe salientar que em 18% dos municípios esse procedimento não é aplicável caracterizando falha de controle por ser uma área importante e vulnerável.

Em 91% dos municípios há identificação do cheque na documentação da despesa seguindo princípios tais como o de organização. Em apenas 55% dos municípios os talões de cheque são registrados no sistema informatizado e em 18% dos municípios o sistema não é bloqueado quando é utilizado talão equivocado, representando falha de controle e não seguimento do princípio de diminuição de erros e desperdícios. Em 91% dos municípios em estudo ocorre o preparo periódico de conciliações para todas as contas bancárias evidenciando aspecto de verificação do principio de organização e proteção de ativos.

Salienta-se que a informática se apresenta como uma aliada nesse processo de implementação de rotinas e procedimentos padrões, uma vez que muitos controles podem ser implementados a partir de senhas/bloqueios e ou alertas em caso de inconsistências

procedimentais. Pode-se citar, por exemplo, no caso de emissão de cheque de talonário trocado, se os talões estão informados no sistema informatizados o sistema pode emitir um alerta ou bloqueio do seu preenchimento.

4.3 Procedimentos de controle interno de contabilidade

A tabela 3 apresenta os procedimentos de Controle Interno realizados nos setores contábeis dos municípios em estudo.

Tabela 3 - Procedimentos de Controle Interno de Contabilidade

Questões	Resposta em %		
	S	N	Na
1. Há ocupantes concursados para o cargo de contador na contabilidade	82%	18%	
2. É controlado o trânsito de pessoas no setor de contabilidade	27%	73%	
3. Os diferentes níveis do sistema estão senhados	100%		
4. O sistema informatizado é bloqueado quando são efetuados lançamentos em subsistemas incompatíveis.	73%		27%
5. Os documentos sob a guarda da contabilidade são rigorosamente controlados, evitando a saída indevida, bem como arquivados em ordem cronológica.	91%	9%	
6. O setor dispõe de normas ou manuais de procedimento interno	45%	45%	10%
7. Existe integração entre a contabilidade e a arrecadação	100%		
8. Existe integração entre a contabilidade e o setor de tributação	91%	9%	
9. Existe integração entre a contabilidade e o setor de compras	73%	27%	
10. Existe integração entre a contabilidade e a tesouraria/pagadoria	100%		
11. Existe integração entre a contabilidade e o departamento de pessoal	100%		
12. Os relatórios obrigatórios pela LRF estão informatizados (Relatório de Gestão Fiscal, Relatório Resumido da Execução Orçamentária)	100%		
13. O PPA, a LDO e a LOA possuem dados interligados	100%		
14. A conciliação bancária está integrada às demonstrações contábeis	82%	18%	
15. Há conciliação entre os valores das receitas arrecadadas com os valores das transferências efetuadas pela União e Estado.	73%	27%	
16. Nas demonstrações é especificado o lançamento e a respectiva cobrança de todos os tributos da competência.	100%		
17. Os balancetes contábeis são conferidos periodicamente	82%	18%	
18. Ocorre o exame dos procedimentos licitatórios e da execução dos contratos em vigor	91%	9%	
19. Ocorre o acompanhamento da execução da folha de pagamento e limite dos gastos com pessoal.	91%	9%	

Fonte: Dados da pesquisa (2013).

Nas questões 1e 2 da tabela 3 evidencia que em 82% dos municípios em estudo há contadores concursados, revelando o cumprimento da legislação no que diz respeito a investidura de pessoas concursadas em cargos efetivos e em 73% não há o controle de trânsito

de pessoas nesse setor não respeitando o princípio do acesso restrito, uma vez que a Contabilidade é o setor em que são arquivados documentos de extrema importância.

Outro indicador do princípio do acesso restrito se refere a segurança do sistema informatizado utilizado, evidenciado nas questões 3 e 4. A pesquisa revelou que, em 100% dos municípios, esses sistemas são senhados, evitando o acesso de pessoas sem este privilégio. Ainda sobre o sistema informatizado, em 73% dos municípios ocorre o bloqueio de subsistemas incompatíveis para zelar pela fidedignidade dos fatos e não ocorrência de erros e fraudes, um dos objetivos dos procedimentos de controle interno.

No que se refere a questão 5, apenas 9% dos municípios não controlam a entrada e saída dos documentos contábeis, bem como o arquivamento em ordem cronológica evidenciando fragilidade no sistema, uma vez que dificulta a localização dos documentos quando necessário. Também, somente 45% possuem manuais de procedimentos internos, ou seja, se não existem normas, rotinas e procedimentos expressos, como o Controle Interno pode realizar suas auditorias? Como ele pode confrontar os procedimentos adotados com os estabelecidos?

No que diz respeito a integração da contabilidade (questões 7 a 11) com a arrecadação, tributação, compras, tesouraria, departamento pessoal observa-se que a adoção desses procedimentos pelos municípios em estudo varia de 73% a 100%, evidenciando que nem todos os sistemas estão integrados entre si. Cabe salientar que, segundo as novas Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público com vigência obrigatória a partir de 1/01/2014, os subsistemas de informações devem estar interligados, visando evitar procedimentos manuais que podem gerar erros. Além do cumprimento das NBCASP este procedimento também atende a resolução 936/2012 do Tribunal de Contas do Estado, facilitando a verificação, pelo controle interno, das receitas, admissão de pessoal, divida ativa.

Nas questões 12 e 13 observa se que em 100% dos municípios os relatórios obrigatórios pela Lei de Responsabilidade Fiscal são informatizados, por exemplo, o Relatório resumido da execução orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal, possibilitando que os mesmos apresentem dados fidedignos. Além disso, a lei determina que a entidade pública deve manter sistema de escrituração uniforme aos atos e fatos de sua gestão, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico, em ordem cronológica como suporte as informações contábeis.

Em relação a questão 14, 82% dos municípios possuem a conciliação bancária interligada às demonstrações contábeis com a finalidade de impedir erros ou possíveis fraudes. Na questão 15, verifica se que em 73% dos municípios ocorre também a conferência entre os valores das receitas arrecadadas registradas na contabilidade com os valores de transferências efetuados pela União e Estados, procedimento de controle estabelecido na resolução 936/2012 do Tribunal de Contas.

Essa verificação é muito importante ao passo que uma das finalidades do controle interno é ser colaborador do Tribunal de Contas como estabelece o art. 74 da Constituição Federal e na resolução 936/2012. As transferências intergovernamentais são um item que deve ser observado pelos entes do controle interno, principalmente porque, de acordo com a lei de Responsabilidade Fiscal, pra que o ente continue a receber transferências voluntárias ele necessita estar em dia com suas Prestações de Conta.

De acordo com a questão 16, 100% dos municípios afirma que é especificado o lançamento e a respectiva cobrança de todos os tributos de competência municipal como estabelece a resolução 936/2012 do Tribunal de Contas e a Lei de Responsabilidade Fiscal em seu art.11. Ainda sob o enfoque do controle da arrecadação, 82% dos municípios faz

conferência periódica dos balancetes, buscando identificar inconsistências e tomar as devidas providências tão logo elas aconteçam e não apenas no momento do encerramento do exercício, enfatizando o princípio do controle das contas.

Em 91% dos municípios são realizados exames de processos licitatórios e acompanhamento da execução da folha de pagamento e limite de gastos de pessoal, como determina a resolução 936/2012 do Tribunal de Contas do Estado e a lei de Responsabilidade Fiscal, parâmetros que devem ser observados pelo Sistema de Controle Interno, quesitos explícitos nas questões 18 e 19 do trabalho.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os controles internos são importantes instrumentos que proporcionam maior grau de confiabilidade das demonstrações contábeis. No setor governamental a sua estruturação é de caráter obrigatório mencionado na Lei Federal 4320/64, na Constituição Federal de 1988 e, recentemente, na Lei de Responsabilidade Fiscal, além de outros instrumentos legais e técnicos que fazem menção a atividade de controle público.

Tendo como finalidades fundamentais verificar o cumprimento de princípios como eficácia, eficiência, economicidade, evitar desvios, perdas e desperdícios, garantir o cumprimento das normas técnicas, administrativas e legais, identificando erros e possíveis fraudes, o controle interno ganha cada vez mais destaque nas literaturas e no cotidiano das entidades públicas.

Constatou-se, como resultados relevantes da pesquisa, que em todos os municípios há sistema de controle interno instituído como determina a lei. Porém, quanto a sua estruturação, não há cumprimento legal em sua totalidade. Uma de suas maiores fraquezas diz respeito aos recursos humanos, ou seja, não há dedicação exclusiva dos integrantes do controle à suas funções em 50% dos casos, sendo os mesmos, em sua grande maioria, 58% dos municípios, composto por servidores não efetivos desempenhando, muitas vezes, funções em áreas de análise do controle, não respeitando o princípio de controle interno de segregação de funções.

Porém, verificou-se em um dos municípios da amostra, que adequou recente a legislação do controle interno e designou um funcionário efetivo para desempenhar as atividades de controle interno. Como este funcionário foi investido na função recentemente, limitou-se a responder apenas o bloco de perguntas da tabela 1, por estar em fase de adaptação e não ter realizado nenhum procedimento de verificação ate o presente momento nas áreas desta pesquisa.

As análises realizadas inferem as principais fragilidades do sistema de controle interno da tesouraria e contabilidade. Por sua vez, a pesquisa possibilitou a identificação de oportunidades de melhoria, na área de controle interno da tesouraria, aspectos como maior controle em pagamentos de grande patamar segregando essa verificação para servidor habilitado, sugere-se maior controle informatizado no que diz respeito ao registro de cheques no sistema, atentar para valores em caixa procedimento que fragiliza o sistema de controle interno, além de ser desnecessário, segundo a lei 4320/64.

Na contabilidade, pontos que devem ser aperfeiçoados pelo controle na maioria dos municípios da AMAJA diz respeito a ausência manuais ou normas de procedimentos internos, propiciando possíveis erros na troca da equipe executora. Não há limitação de acesso há essa área tão importante dentro da empresa, em alguns casos deve-se atentar para a disponibilização da documentação contábil. Salienta-se também o aperfeiçoamento dos cruzamentos realizados com dados presentes na contabilidade com demais subsistemas.

Ao término deste trabalho, fica latente a necessidade de revisão de alguns aspectos

legais para o efetivo cumprimento das legislações inerentes ao setor público. Entretanto, fica evidente há efetiva importância do controle interno dentro da gestão municipal, fator determinante ao cumprimento da legislação atual e indispensável para a não ocorrência de erros e fraudes. As contribuições dessa pesquisa são também no sentido de levantar pontos críticos nos setores de Contabilidade e Tesouraria que precisam ser acompanhados e controlados pelos Sistemas de Controle Interno dos Municípios.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria**: um Curso Moderno e Completo. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

ATTIE, Wiliam. **Auditoria**: Conceitos e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2011. BARRETO, Pedro Humberto Teixeira (Org.) et al. **Auditoria contábil** (SL). 2008.

BARRETO, Pedro Humberto Teixeira (Org.) et al. **Auditoria contábil** (SL). 2008

BRASIL. **Constituição (1988).** Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituiçao.htm>. Acesso em: 02 maio 2013.

_____. **Legislação.** Lei de Responsabilidade Fiscal. Disponível em: <http://www. .planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm >. Acesso em: 14 maio 2013.

CASTRO, Domingos Poubel. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública.** São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALHEIRO, Jader Branco. **A Organização do Sistema de Controle Interno Municipal.** 3. ed. Porto Alegre: Evangraf, 2006.

CAVALHEIRO, Jader Branco; FLORES, Paulo César. **A organização do sistema de controle interno municipal.** 4. ed. Porto Alegre, 2007.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Legislação.** Normas Brasileiras de Contabilidade. NBC T 16.8 (2008). Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx>. Acesso em: 14 maio 2013.

_____. **Legislação.** Resolução 1135/2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhesre.aspx >. Acesso em: 14 maio. 2013

CORBARI, Ely Célia; MACEDO, Joel de Jesus. **Controle interno e externo na administração Pública**. Curitiba: Ibpex, 2011.

CRC-SP/IBRACON. Controles Internos Contábeis e Alguns Aspectos de Auditoria. São Paulo: Atlas S.A., 2000.

ISER, Fabiana. **AMAJA, 30 anos.** V.1, nº26, jun 2010. Santa Rosa/RS

MEIRELES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 33. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MELLO; MELLO. **O controle interno.** (sl); INLESGIS (sd).

TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Legislação.** Resolução 936/2012. Disponível em: <http://portal.tce.rs.gov.br >. Acesso em: 14 maio 2013.

Análise do Planejamento Institucional da Universidade Federal da Fronteira Sul

Talita Frozza (talita.frozza@hotmail.com)
Graduanda em Administração – Universidade Federal da Fronteira Sul

Humberto Tonani Tosta (humberto@uffs.edu.br)
Mestre em Administração - Professor da Universidade Federal da Fronteira Sul

Resumo:

Em virtude de características específicas que possuem e das influências que sofrem de diversos setores, as Instituições Federais de Ensino Superior têm importado e adaptado ferramentas de gestão utilizadas com sucesso em instituições empresariais, como é o caso do planejamento. A Constituição Federal de 1988 instituiu o Plano Plurianual (PPA) como ferramenta de planejamento que deve estabelecer as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal. A Universidade Federal da Fronteira Sul tem seu planejamento institucional composto por três ferramentas, entre elas, o Plano Plurianual. Assim, este artigo tem como objetivo realizar um panorama das ações planejadas no PPA 2012-2015 da UFFS buscando analisar a sistemática aplicada e qual a situação atual das ações de 2012 a 2014. Esta pesquisa classifica-se como qualitativa, aplicada e descritiva, sendo utilizados os procedimentos de pesquisa bibliográfica e documental, pesquisa de campo e estudo de caso. Observou-se algumas questões como: a UFFS segue o ciclo de gestão do PPA disposto na literatura: elaboração do plano, execução, monitoramento, avaliação e revisão, não ficando expressa apenas a etapa de revisão do planejamento, dificuldade em compreender os motivos que levam a não execução ou execução parcial de algumas ações, e a preocupação que a UFFS demonstra através do planejamento de suas ações em compreender o contexto em que se encontra e qual a sua situação, e através disso planejar as suas ações de maneira a proporcionar um melhor desempenho no alcance dos objetivos e metas.

Palavras chave: Instituições Federais de Ensino Superior, Planejamento, Plano Plurianual.

Analysis of Institutional Planning of Federal University of Fronteira Sul

Abstract

Due to specific characteristics that have and the influence that suffering from various sectors, the Federal Institutions of Higher Education have imported and adapted management tools used with success in business institutions, such as planning. The Brazilian Law established a tool called “Plano Plurianual” (PPA) as a planning tool that should establish the guidelines, goals and marks of the federal government. The Federal University of Fronteira Sul has in its institutional planning three tools, and one of them is the PPA. Thus, this article aims to conduct an overview about actions planned in the PPA 2012-2015 of the university, trying to analyze the systematic applied and which is the current status of actions from 2012 to 2014. This research is classified as qualitative, applied and descriptive, and the research procedures used was literature and documents, field research and case study. It was observed some questions as: the Federal University of Fronteira Sul follows the PPA management cycle provisions of literature: preparation of the plan, execution, monitoring, evaluation and review, not being expressed only the review stage of planning, difficulty to understand the reasons of the non-implementation or partial implementation of certain actions, and the concern that

university shows by planning its actions, to understand the context in which it is and what its situation, and thereby plan its actions in order to provide better performance in achieving the objectives and goals.

Key-words: Higher education federal institutions, Planning, Plano Plurianual.

1 INTRODUÇÃO

As Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) possuem características próprias em relação às universidades privadas, em especial em função de sua constituição, finalidade e área de atuação. São instituições públicas, que se mantêm com recursos do governo federal, complementados com recursos de prestação de serviço, convênios e projetos. Possuem finalidades, funções básicas e estruturas administrativas que devem ser descritas em seus estatutos e regimentos próprios (SERVILHA et al, 1995).

Com relação ao estágio atual da gestão nas universidades, com o objetivo de realizar uma mudança de gestão nessas instituições, considerando as suas especificidades e as fortes influências que sofrem de setores como o político e o econômico, alguns processos de gestão já utilizados com sucesso em organizações empresariais vêm sendo incorporados e adaptados para as universidades. Cita-se como exemplo, neste caso, o processo de planejamento que vem sendo utilizado como forma de definir o futuro desejado para essas organizações levando em consideração as suas especificidades e a influência que sofrem do ambiente em que se encontram (ESTRADA, 2001; MEYER JR, 2005).

A história do planejamento público no Brasil perpassa diversos governos e períodos, e um dos períodos mais recentes dessa história trata a respeito dos planos plurianuais determinados pela Constituição Federal de 1988 (ALMEIDA, 2004). A Universidade Federal da Fronteira Sul (UFFS), objeto de estudo desta pesquisa, faz uso do Plano Plurianual como instrumento de planejamento, conforme determinado na Resolução nº 5/2013 do seu Conselho Universitário (CONSUNI), a qual estabelece as normas, diretrizes e a metodologia para o planejamento institucional da UFFS.

Tendo em vista tais aspectos, este artigo tem como objetivo realizar um panorama das ações planejadas no PPA 2012-2015 da UFFS buscando analisar a sistemática aplicada no PPA e qual a situação atual das ações de 2012 a 2014.

O ano de 2015 não será avaliado, tendo em vista que não foram disponibilizadas informações referentes a este período.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste capítulo de revisão da literatura serão abordados assuntos relacionados ao tema de planejamento institucional em universidades federais. Neste sentido, serão levantadas, através de referencial bibliográfico, informações sobre as características das universidades federais brasileiras, sobre planejamento, planejamento público e plano plurianual.

2.1 Características das Universidades Federais Brasileiras

As universidades vêm evoluindo desde seu surgimento e constituindo-se como uma das principais fontes de criação, sistematização e difusão do conhecimento acumulado pelas

civilizações de todo o mundo, atingindo assim, ao longo do tempo, um grau de complexidade jamais alcançado por outro tipo de organização (FOGUEL; SOUZA, 1993 apud MELO, 2002).

A Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996, que estabelece as diretrizes e bases da educação nacional, a LDB, em seu art. 52, caracteriza as universidades como sendo "instituições pluridisciplinares de formação dos quadros profissionais de nível superior, de pesquisa, de extensão e de domínio e cultivo do saber humano" (BRASIL, 1996).

Baldridge e Araújo (1971; 1996 apud FALQUETO, 2012) fazem referência ao fato de que as universidades são compostas por profissionais que tendem a não acatar ordens superiores, como também costumam exigir maior autonomia no exercício de suas atividades. "A tendência nesse tipo de organização é haver um achatamento da pirâmide organizacional, ou seja, uma relação mais horizontal entre seus membros, principalmente entre professores e chefes de departamento e entre as chefias e a administração superior" (FALQUETO, 2012, p. 27). Outra questão relevante observada nas instituições de ensino superior, no geral, é a complexidade de seu produto final, que é o conhecimento agregado. Meyer Jr (1991 apud FALQUETO, 2012) afirma que o conhecimento, nessas instituições, é, ao mesmo tempo, pré-requisito, meio e fim.

No que se refere às Instituições Federais de Ensino Superior (IFES) Servilha et al (1995) afirmam que este tipo de instituição possui características próprias em relação à outras instituições, em especial em função de sua constituição, finalidade e área de atuação. Ainda segundo o autor, as IFES são instituições públicas, que recebem recursos do governo federal, complementados com recursos de prestação de serviço, convênios e projetos. Possuem finalidades, funções básicas e estruturas administrativas que devem ser descritas em seus estatutos e regimentos próprios.

Considerando as dificuldades encontradas devido às peculiaridades dessa instituição, Estrada (2001) cita que vem ocorrendo um processo de mudança na gestão das universidades, o qual vem sendo realizado através da implantação e adaptação de técnicas de gestão administrativa já utilizadas com sucesso por organizações privadas. Alguns processos já começaram a ser incorporados e entre estes processos encontra-se o planejamento.

Meyer Jr (2005) afirma, porém, que a prática de planejamento aplicada nas universidades provém de modelos formatados para a área empresarial, sendo mais adequados a sistemas lineares e mecanicistas, e não tão adequados a sistemas complexos e frouxamente articulados, como no caso das universidades. Servilha et al (1995) afirmam então que "não é possível a importação pura e simples de processos de planejamento disponíveis na literatura e que deram certo em organizações privadas ou de outras naturezas". É necessária a criação de um processo de planejamento adaptado às condições das universidades federais.

Rebelo (2004) cita que as universidades vêm adotando de forma mais intensiva processos de planejamento por compreenderem que este é um instrumento que possibilita o melhor cumprimento de sua missão. O autor afirma também que já existe um consenso quanto à importância do planejamento em instituições universitárias, levando-se em consideração que já não é mais possível conceber desenvolvimento de uma instituição social moderna sem que haja um esforço planejado.

2.2 Planejamento

Planejar, segundo Bateman e Snell (2010, p. 16) é

> especificar os objetivos a serem atingidos e decidir antecipadamente as ações apropriadas que devem ser executadas para atingir esses objetivos. As atividades de planejamento incluem a análise da situação atual, a antecipação do futuro, a determinação dos objetivos, a decisão sobre os tipos de atividades em que a organização deverá se engajar, a escolha de estratégias corporativas e de negócios e a determinação dos recursos necessários para atingir as metas da organização.

Bateman e Snell (2010) explicam também que o planejamento não consiste em uma resposta informal ou casual a uma crise, mas que consiste em um esforço intencional, controlado e direcionado e que muitas vezes se vale do conhecimento e experiência dos colaboradores da organização. Segundo os autores, é um instrumento capaz de fornecer aos indivíduos e unidades de trabalho um mapa claro sobre as suas atividades futuras.

Para Sobral e Peci (2008) o planejamento formal engloba a definição de objetivos e planos. Os objetivos especificam o que a organização busca alcançar no futuro, enquanto os planos instituem os meios para alcançar o que a organização deseja, ou seja, seus objetivos. Os planos são traduções formais do planejamento através de documentos que definem como os objetivos devem ser alcançados e o que deve ser feito para alcançá-los: onde os recursos devem ser alocados e quais atividades devem ser realizadas, por exemplo.

No que se refere ao planejamento público, seu conceito é definido pelo Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão (MPOG) a partir da conceituação do planejamento na sua essência. Deste modo, planejar é uma atividade dinâmica que se opõe ao improviso total. Constitui-se de um exercício de escolhas conscientes de ações que aumentem as chances de obter um resultado específico, e que busca orientar as decisões a partir das informações disponíveis (BRASIL, 2015).

Assim, o Planejamento Público, ou Planejamento Governamental como é denominado por muitos autores, é visto pelo MPOG como uma atividade que acrescenta ao conceito de planejamento as características da esfera pública, o que torna o ato de planejar algo ainda mais complexo. Em complemento ao conceito apresentado pelo Ministério do Planejamento, Cardoso Jr (2011, p. 16) entende o Planejamento Governamental como "atividade ou processo consciente que antecede e condiciona a ação estatal".

A Constituição Federal de 1988 trouxe mudanças em diversos aspectos do planejamento governamental. Misoczky e Guedes (2012) afirmam que uma dessas mudanças advém da Constituição Federal de 1988 e as demais emendas constitucionais, que estabeleceram um modelo de estrutura de planejamento e orçamento introduzindo o Planejamento Plurianual (PPA) das políticas públicas e a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO), que possuem articulação com a formulação e execução dos orçamentos, como também com os procedimentos de controle fiscal (MISOCZKY; GUEDES, 2012).

O PPA foi constituído, segundo Pares e Vale (2006), para ser o elemento central do novo sistema de planejamento de médio prazo, orientando, através da LDO, os orçamentos anuais (Lei Orçamentária Anual), também estabelecidos pela Constituição. A LDO, por sua vez, foi criada com o objetivo de assegurar uma função estratégica aos orçamentos, tradicionalmente inerciais.

Pares e Valle (2006) ainda ressaltam que as inovações previstas na Constituição são profundas se comparadas à tradição de planejamento no Brasil, uma vez que redesenhou as relações entre o planejamento e o orçamento, levando em consideração que, nos anos 50, 60 e

70 houve grande ausência de vínculo do planejamento com a disciplina fiscal, dada a dissociação entre o gasto previsto nos planos e as receitas necessárias para a sua execução.

O tipo de planejamento que se busca implementar a partir das diretrizes fornecidas pela Constituição de 1988 possui méritos, mas também problemas. O principal mérito está na tentativa de transformar a atividade de planejamento governamental em um procedimento contínuo da ação estatal. Por sua vez, o principal problema pode estar relacionado ao fato de que, ao se reduzir o horizonte de ação do planejamento para o curto/médio prazo, condicionando-o ao orçamento prévio, acabou transformando a atividade de planejar em mais uma ação operacional cotidiana do Estado, como as demais atividades de gestão ou administrativas correntes (CARDOSO JR, 2011).

Nas duas décadas que separam a Constituição Federal dos dias atuais, a função planejamento foi sendo esvaziada de conteúdo político-estratégico, sendo preenchida por conteúdos técnico-operacionais e de controle físico-financeiros (CARDOSO JR, 2011)

Na busca de aprofundar os conhecimentos a cerca da atual principal ferramenta de planejamento governamental, o PPA, a seção a seguir traz maiores informações a respeito do desenvolvimento e funcionamento do Plano Plurianual.

2.3 O Plano Plurianual

A Constituição Federal de 1988 estabelece, em seu Art. 165, que Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão o plano plurianual, as diretrizes orçamentárias e os orçamentos anuais. No parágrafo 1º deste mesmo artigo, fica definido que "a lei que instituir o plano plurianual estabelecerá, de forma regionalizada, as diretrizes, objetivos e metas da administração pública federal para as despesas de capital e outras delas decorrentes e para as relativas aos programas de duração continuada" (BRASIL, 1988).

Pares e Valle (2006, p. 231) explicam que, segundo a Constituição, o PPA deve estabelecer de forma regionalizada as diretrizes, os objetivos e as metas da Administração Pública Federal, e ao estabelecer isso, constitui-se "no principal instrumento de planejamento de médio prazo para a promoção do desenvolvimento".

O PPA, conforme explica Santos (2011) define as estratégias, diretrizes e metas do governo para o período de quatro anos, igual ao período do mandato presidencial, e evidencia através de quadros demonstrativos quais serão os programas de trabalho a serem implementados.

Cardoso Jr (2011) destaca que todo o PPA organiza-se basicamente sob dois princípios norteadores, sendo eles:

- A ideia de um processo contínuo e disruptivo: o que garante que no primeiro ano de gestão de determinado governante tenha sempre que ser executado, programaticamente e financeiramente, o último ano de planejamento e orçamento definido no PPA do governo imediatamente antecessor;
- A ideia de união do orçamento (recursos financeiros) e sua execução propriamente dita (metas físicas): o que deve ser feito por meio do desdobramento do plano geral em programas e ações setorialmente organizados.

Quanto ao ciclo de gestão do PPA, Mizoczki e Guedes (2012) explica que este ciclo compreende cinco etapas, sendo: a elaboração do plano, a implantação dos Programas que o constituem, o seu monitoramento, sua avaliação e revisão.

Identificados os problemas ou demandas da sociedade, Mizoczki e Guedes (2012) explica que a primeira etapa a ser realizada é a elaboração do plano, que consiste no processo de construção da base estratégica e na definição dos programas e ações do plano, por meio dos quais se concretizará a ação do governo. A segunda etapa, denominada de implantação, consiste na operacionalização do plano aprovado. Nesta etapa a disponibilização de recursos por meio dos orçamentos anuais possui caráter fundamental.

A terceira etapa do ciclo de gestão do PPA é a etapa de monitoramento, que consiste no acompanhamento da execução das ações dispostas no plano. Tem como objetivo a obtenção de informações que subsidiem decisões assim como possibilitem a identificação e correção de problemas nas ações e na sua implantação. Na quarta etapa é realizado o acompanhamento do PPA, onde são analisados os resultados pretendidos e o processo utilizado para alcançá-los. Por fim, a última etapa do ciclo do PPA, a revisão, é resultado das etapas de monitoramento e acompanhamento. Nesta etapa deve ser realizada a adequação do plano às mudanças internas e externas da conjuntura política, social e econômica. Essas mudanças podem ser realizadas através da alteração, exclusão ou inclusão de programas (MIZOCZKI; GUEDES, 2012).

3 METODOLOGIA

A Metodologia, segundo Prodanov e Freitas (2013, p. 14) "é compreendida como uma disciplina que consiste em estudar, compreender e avaliar os vários métodos disponíveis para a realização de uma pesquisa acadêmica". Pesquisa, por sua vez, pode ser compreendida como um procedimento racional e sistemático que possui como objetivo a apresentação de respostas para problemas conhecidos. Faz-se necessária quando não se dispõe de informações suficientes para responder um problema ou quando as informações disponíveis estão dispostas de tal maneira que não podem ser adequadamente relacionadas ao problema (GIL, 2002).

As pesquisas, segundo Provanov e Freitas (2013) podem ser classificadas quanto a sua natureza, seus objetivos e seus procedimentos. Gerhardt e Silveira (2009) citam, além destas, a classificação da pesquisa quanto a sua abordagem. Assim, para os autores, quanto a sua abordagem, esta pesquisa caracteriza-se como qualitativa, sendo um tipo de pesquisa que não se detêm à representatividade numérica, mas sim com o aprofundamento da compreensão de um grupo social ou organização. Em relação a sua classificação quando à natureza esta pesquisa classifica-se como aplicada, uma vez que este tipo de pesquisa objetiva gerar conhecimentos para aplicação prática, voltados à solução de problemas específicos (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Em relação aos seus objetivos, esta pesquisa define-se como descritiva. Para Gil (2008), pesquisas descritivas objetivam principalmente a descrição de características de determinado fenômeno ou população, ou o estabelecimento de relação entre variáveis. Por fim, quanto aos procedimentos que, segundo Prodanov e Freitas (2013) define-se como a maneira como os dados necessários para o desenvolvimento da pesquisa são obtidos, este trabalho faz uso dos procedimentos: pesquisa bibliográfica, pesquisa documental, pesquisa de campo e estudo de caso.

A pesquisa bibliográfica, de acordo com Vergara (2007, p. 48) é um "estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral". A pesquisa documental, por sua vez, assemelha-se à pesquisa bibliográfica, porém, a sua fonte de dados são documentos conservados no interior de órgãos públicos e privados ou de qualquer natureza, ou com pessoas: regulamentos, registros, circulares, informes entre outros (VERGARA, 2007).

Em relação à pesquisa de campo, esta é definida por Vergara (2007, p. 47) como uma "investigação empírica realizada no local onde ocorre ou ocorreu um fenômeno ou que dispõe de elementos para explicá-lo". O estudo de caso, por fim, consiste em colear e analisar informações sobre um indivíduo em específico, objetivando estudar aspectos variados de sua vida (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Para a análise dos dados obtidos, utilizou-se a técnica de análise de conteúdo, que, do ponto de vista operacional, se inicia com a leitura das falas, efetivada através da transcrição das entrevistas, depoimentos e documentos, e geralmente leva ao relacionamento das estruturas semânticas (significantes) com as estruturas sociológicas (significados) (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização da Universidade Federal da Fronteira Sul

A criação de uma universidade pública na Mesorregião Grande Fronteira Mercosul (noroeste do Rio Grande do Sul, sudoeste do Paraná e oeste de Santa Catarina) era uma expectativa antiga da sociedade local, que, em 2009, foi suprida com a criação da Universidade Federal da Fronteira Sul, oficializada através da Lei nº 12.029, tendo como objetivo desenvolver a região da Fronteira Sul, a partir da qualificação profissional e da inclusão social, respeitando as características locais. Atualmente, a UFFS possui *campi* nas cidades de Laranjeiras do Sul e Realeza (Paraná), Erechim e Cerro Largo (Rio Grande do Sul) e Chapecó (Santa Catarina e sede da instituição). No dia 29 de março de 2010, servidores técnico-administrativos, professores e equipe dirigente receberam os primeiros alunos nos cinco *campi* da UFFS (UFFS, 2016a).

A UFFS possui como missão:

> 1. Assegurar o acesso à educação superior como fator decisivo para o desenvolvimento da Mesorregião Grande Fronteira Mercosul, a qualificação profissional e a inclusão social;
>
> 2. Desenvolver atividades de ensino, pesquisa e extensão buscando a interação e a integração das cidades e estados que compõem a grande fronteira do Mercosul e seu entorno;
>
> 3. Promover o desenvolvimento regional integrado — condição essencial para a garantia da permanência dos cidadãos graduados na Mesorregião Grande Fronteira Mercosul e a reversão do processo de litoralização hoje em curso (UFFS, 2016a).

Quanto a sua organização administrativa, a UFFS possui sede e foro no município de Chapecó, Santa Catarina, sendo uma autarquia vinculada ao Ministério da Educação e regulamentada pela legislação federal, por seu Estatuto, seu Regimento Geral e por normas complementares específicas, possuindo autonomia didático-científica, administrativa e de gestão financeira e patrimonial (UFFS, 2015).

4.2 Caracterização do Planejamento Institucional da UFFS

As informações apresentadas nesta seção de caracterização do planejamento institucional da UFFS foram retiradas da Resolução nº 5/2013 da extinta Câmara de Administração do Conselho Universitário da UFFS (UFFS, 2013).

O Planejamento Institucional da UFFS é regido pela Resolução nº 5/2013 que estabelece as normas, diretrizes e a metodologia para o planejamento institucional da Universidade. Conforme esta resolução, o planejamento institucional da Universidade é composto por três instrumentos, sendo eles: o Plano de Desenvolvimento Institucional (PDI), o Plano Plurianual (PPA) e o Planejamento Anual (PA).

O planejamento institucional da UFFS é compreendido como um processo pelo qual "se identifica, integra, organiza, coordena, estrutura e sistematiza todas as ações relacionadas às atividades meio e fim da universidade a fim de proporcionar com eficiência, eficácia e efetividade o seu pleno funcionamento e desenvolvimento institucional" (UFFS, 2013, p. 1).

No que se refere ao PPA, um dos objetos de estudo deste artigo, a Resolução define que é um instrumento de planejamento que "define os desafios, objetivos, iniciativas, ações e metas com o propósito de viabilizar a implementação e a gestão das políticas institucionais constantes no PDI/UFFS, orientando a definição de prioridades e auxiliando na promoção do desenvolvimento da Universidade" (UFFS, 2013, p. 2-3).

O documento também apresenta as diretrizes do PPA da UFFS, orientações quanto à sua estrutura, organização, gestão e revisão. Quanto ao Planejamento Anual, outro objeto de estudo deste artigo, a Resolução apresenta, além do seu conceito, os itens mínimos que devem compor este instrumento, além de orientações para a sua elaboração. Sendo assim, o conceito do PA, segundo a Resolução é "instrumento de planejamento institucional, composto pelos planos de ação, que organiza as atividades de natureza orçamentária ou não-orçamentária a serem desenvolvidas pelos setores administrativos e pedagógicos da UFFS" (UFFS, 2013, p. 6).

Expostas as definições básicas do Plano Plurianual e do Planejamento Anual da UFFS, com base na Resolução nº 5/2013, a seção a seguir apresenta um panorama das ações do planejamento da UFFS de 2012 a 2014, e apontamentos realizados a respeito do desenvolvimento do planejamento.

4.3 Panorama das ações do planejamento

É papel do PPA da UFFS, conforme apresentado no Manual do Plano Plurianual desenvolvido pela Pró-Reitoria de Planejamento, declarar os desafios, objetivos e iniciativas definidos para a universidade com o intuito de viabilizar a missão e o conceito proposto para a instituição. Cada desafio apresentado no PPA é subdividido em objetivos, que por sua vez são subdivididos em iniciativas. Cada iniciativa apresenta ainda diversas ações, as quais buscam orientar tecnicamente os servidores na execução do PPA (UFFS, 2016b).

O quadro a seguir apresenta os desafios, os objetivos propostos para cada desafio e o quantitativo de iniciativas de cada objetivo para os anos de 2012 a 2015, conforme especificado no PPA.

Desafio 1	Funcionamento da Universidade Federal da Fronteira Sul.
Objetivos:	1.1 Desenvolver ações para assegurar a manutenção, adequação física e funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação da UFFS a fim de formar profissionais de alta qualificação técnica com compromisso social para atuar nos diferentes setores da sociedade, contribuindo para o processo de desenvolvimento regional e nacional do país. 1.2 Manter, atualizar e ampliar o acervo bibliográfico destinado à Instituição, contribuindo para os estudos, pesquisas e publicações científicas. 1.3 Elevar a taxa bruta de matrícula na Educação Superior.
Nº de iniciativas:	18
Desafio 2	Implantação da Universidade Federal da Fronteira Sul.
Objetivos:	2.1 Implantar a estrutura física da UFFS consolidando as instalações para o desenvolvimento das atividades pedagógicas e administrativas da instituição. 2.2 Implantar serviços de infraestrutura de Tecnologia da Informação necessária para o funcionamento das atividades meio e fim da UFFS (comunicação, segurança, infraestrutura, recursos tecnológicos, armazenamento).
Nº de iniciativas:	3
Desafio 3	Assistência ao estudante do ensino superior
Objetivos:	3.1 Promover a Políticas de acesso de estudantes de baixa renda na UFFS. 3.2 Promover a permanência do estudante no ensino de graduação, evitando a evasão e a retenção na universidade.
Nº de iniciativas:	4
Desafio 4	Fomento às ações de ensino, pesquisa, extensão e pós-graduação.
Objetivos:	4.1 Fomentar o desenvolvimento de projetos pedagógicos de cursos de graduação, Programas de Pós-Graduação e Projetos de Extensão na UFFS, articulando-os com as diretrizes estabelecidas no Plano Nacional da Educação. 4.2 Desenvolvimento de Políticas de Graduação, Pesquisa, Extensão e Pós-Graduação que promovam ações educativas e culturais junto a comunidade acadêmica e a sociedade civil tendo como referência as diretrizes da Primeira Conferência de Ensino, Pesquisa e Extensão – COEPE.
Nº de iniciativas:	4
Desafio 5	Auxílios e assistências aos servidores.
Objetivos:	5.1 Proporcionar aos servidores, seus dependentes e pensionistas, condições para a qualidade da saúde física, intelectual e profissional.
Nº de iniciativas:	1
Desafio 6	Capacitação de servidores públicos federais da UFFS em processo de qualificação e requalificação.
Objetivos:	6.1 Promover a qualificação e requalificação de pessoal com vistas a finalidade da melhoria continuada dos processos de trabalho dos índices de satisfação pelos serviços prestados a sociedade e do crescimento profissional.
Nº de iniciativas:	2
Desafio 7	Capacitação e treinamento de profissionais, professores, gestores para a educação básica.
Objetivos:	7.1 Criação de programa integrado das licenciaturas para divulgar e esclarecer aos alunos da Educação Básica sobre as possibilidades da carreira docente.
Nº de iniciativas:	1

Fonte: Adaptado de UFFS, 2016b.

Tabela 1 - Desafios, objetivos e número de iniciativas do PPA 2012-2015 da UFFS.

As ações, diferente dos desafios, objetivos e iniciativas, são anuais e não são apresentadas no PPA, mas sim no PA. Assim, para cada ano contemplado pelo PPA é desenvolvido um PA onde são apresentadas, para os desafios, objetivos e iniciativas, as respectivas descrições, e para as ações, tabelas contendo as informações: nome da ação, prazo, responsável e descrição da ação.

O quantitativo de ações planejadas por desafio, por ano, é apresentado no gráfico a seguir. Tais informações foram obtidas dos documentos de planejamento anual publicados no *site* da UFFS.

Fonte: Adaptado de UFFS, 2016c.

Gráfico 1 - Número de ações planejadas de 2012 a 2014.

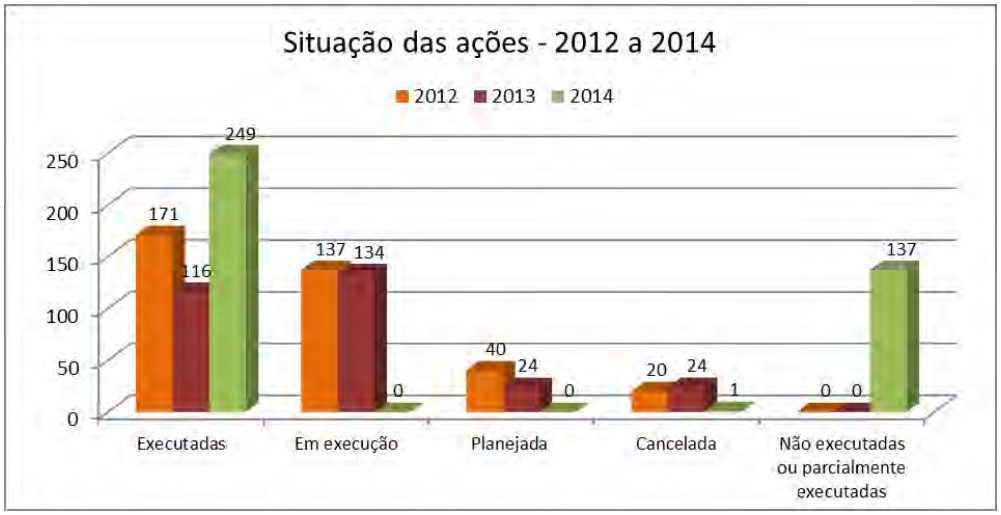
Como pode ser identificado no gráfico, o número de ações planejadas por ano varia de 300 a 400, sendo que a maioria das ações planejadas, em ambos os anos, está relacionada ao Desafio 1, que trata do funcionamento da Universidade Federal da Fronteira Sul, assim como ao Desafio 2, da implantação da Universidade Federal da Fronteira Sul e ao Desafio 4, voltado ao fomento às ações de ensino, pesquisa, extensão e pós-graduação.

Tendo em vista que a UFFS foi oficialmente criada em 2009, encontrando-se ainda em fase de implantação no momento do desenvolvimento do PPA, o expressivo número de ações destinadas aos desafios relacionados à sua implantação, funcionamento e ao fomento de suas atividades-fim demonstra que a universidade atentou-se ao fato de ser uma instituição em implantação, utilizando o planejamento para direcionar grande parte de suas ações para questões essências no momento, como implantação da estrutura física e de serviços de infraestrutura de Tecnologia da Informação, a manutenção, adequação física e funcionamento dos cursos de graduação e pós-graduação da UFFS e o desenvolvimento de projetos pedagógicos de cursos de graduação, programas de pós-graduação e projetos de extensão.

A instituição mostra-se claramente preocupada em organizar seu desenvolvimento através do planejamento, visto que em 2014 alterou seu plano plurianual para acrescentar ao Desafio 1, Funcionamento da Universidade Federal da Fronteira Sul, iniciativa referente a gestão e organização do *campus* Passo Fundo, criado na metade do ano de 2013 para oferecer o curso de Medicina. Apesar de constar na tabela 18 iniciativas, para os anos de 2012 e 2013 havia apenas 17 iniciativas no desafio 1 (UFFS, 2016a).

A universidade também demonstra preocupação com a execução das ações planejadas. Assim, para cada Planejamento Anual a instituição realizou o monitoramento das ações propostas. Esse monitoramento foi realizado pelos setores, duas vezes ao ano, na metade e no final, onde cada setor deveria apresentar a situação atual da ação, a previsão de término da execução, definida no planejamento, e a descrição do acompanhamento para cada ação sob sua responsabilidade. Nesses monitoramentos também cabe aos setores realizar apontamentos, positivos ou negativos, a respeito do desenvolvimento do processo de planejamento ao longo do ano. Tais monitoramentos feitos pelos setores foram encaminhados à PROPLAN, que sistematizou as informações ao final de cada ano em um documento chamado “Avaliação” (UFFS, 2016d; UFFS, 2016e; UFFS, 2016f).

Em análise a esses documentos de avaliação, pode-se obter a informação de quantas ações foram executadas, quantas estavam em execução, quantas foram planejadas ou quantas foram canceladas, individualmente para cada desafio, bem como para o ano inteiro. Cabe ressaltar que para o ano de 2014 as ações foram classificadas de maneira diferente que em 2012 e 2013, sendo classificadas como "Não executadas ou parcialmente executadas", "Executadas" e "Canceladas". Assim, buscando analisar o quantitativo de ações por ano, o gráfico a seguir apresenta um panorama das ações conforme sua situação.



Fonte: Adaptado de UFFS, 2016d; UFFS, 2016e; UFFS, 2016f.

Gráfico 2 - Situação das ações de 2012 a 2014

No final do ano de 2012 haviam sido executadas 171 ações das 369 planejadas para o ano, o que equivale a 46% do total, enquanto 137 ações (37%) encontravam-se em execução e 40 ações (11% do total) ainda estavam em fase de planejamento. Assim como em 2012, a maioria das ações do ano de 2013 encontram-se executadas ou em execução. Porém, em 2013, diferente de 2012, foram encontradas mais ações em execução do que executadas, sendo 116 executadas, representando 39% das ações e 134 ações, ou 45% do total em execução. Em comparação com os anos anteriores, o ano de 2014 apresentou um expressivo aumento no número de ações executadas, sendo que das 387 ações planejadas, 249 foram executadas, o que representa 64,3% do total de ações do ano de 2014.

Analisando os 3 anos em conjunto foram planejadas 1053 ações, sendo que 536 foram executadas, 271 estavam em execução, 45 foram canceladas, 64 haviam sido planejadas e 137 foram avaliadas como não executadas ou parcialmente executadas no momento do monitoramento

Em análise ao PA de cada ano é possível visualizar que muitas ações foram planejadas com prazo de término de execução maior que um ano, estando assim em execução no momento do último monitoramento do ano. Estas ações foram classificadas ao final do ano como sendo ações em execução, o que justifica, em parte, a quantidade de ações que foram classificadas como "em execução" ao final de cada ano. Não foi localizado, porém, um documento com um novo monitoramento dessas ações para confirmar se foram executadas, canceladas ou ainda permanecem na situação apresentada (UFFS, 2016d; UFFS, 2016e; UFFS, 2016f).

Nos documentos de avaliação também é possível encontrar os apontamentos realizados pelos setores a respeito do processo de planejamento. Neste sentido, alguns dos apontamentos feitos com maior frequência são: referente a questão de pessoal, como a falta de servidores e a alta rotatividade destes em setores específicos, sobre a organização dos processos e fluxos institucionais, onde foram encontrados apontamentos à crescente burocracia e formalismo nos processos e fluxos, a ausência de um mapeamento dos processos dos setores e o desenvolvimento inicial de análise e melhoria dos processos da instituição.

Outros apontamentos frequentes referiam-se aos sistemas de informação, que tratavam da falta de um sistema que pudesse dar suporte as atividades e da falta de sistemas internos informatizados e interligados Também foram levantadas questões como a dependência de outros setores da universidade para a realização de certas ações, sendo pontuado como negativo, o que algumas vezes acabava impedindo o atendimento pleno das ações, e positivo em outras situações, quando considerado fundamental para o alcance de alguns objetivos.

Outros apontamentos referiam-se, por exemplo, ao fortalecimento da cultura participativa na construção institucional, ao esforço para o melhor uso dos recursos disponíveis, ao alinhamento do planejamento com a programação orçamentária e esclarecimento aos órgãos internos sobre o orçamento anual da instituição (UFFS, 2016d; UFFS, 2016e; UFFS, 2016f).

5 CONCLUSÕES

As Instituições Federais de Ensino Superior, conforme apresenta a teoria, enfrentam inúmeras dificuldades no que se refere à sua gestão, uma que vez possuem características especificas se comparadas a instituições empresariais, como também à instituições de ensino superior privadas. O que vem sendo feito para aprimorar a gestão das IFES é a da implantação e adaptação de técnicas de gestão administrativa já utilizadas com sucesso por organizações privadas, a exemplo do planejamento, que vem sendo implantado e adaptado às condições das universidades federais.

A Universidade Federal da Fronteira Sul utiliza o planejamento como forma de identificar, integrar, organizar, coordenar, estruturar e sistematizar todas as ações relacionadas às atividades meio e fim da universidade a fim de proporcionar com eficiência, eficácia e efetividade o seu pleno funcionamento e desenvolvimento institucional, conforme disposto na sua Resolução 5/2013 da Câmara de Administração do Conselho Universitário. Utilizada como dos instrumentos de planejamento o PPA, instituído pela Constituição Federal de 1988, considerado um importante instrumento de planejamento de médio prazo para a promoção do desenvolvimento, e o PA, documento que apresenta as ações planejadas para cada ano com base no PPA.

Tendo em vista o objetivo de analisar a sistemática aplicada no PPA 2012-2015 da UFFS, pode-se afirmar que a universidade segue o ciclo de gestão do PPA conforme disposto na teoria, que segundo Mizoczki e Guedes (2012) é: a elaboração do plano, a implantação dos Programas que o constituem, o seu monitoramento, sua avaliação e revisão, não ficando expressa apenas a etapa de revisão do planejamento. Foi possível observar que a universidade atentou-se a sua situação no momento em que desenvolveu o PPA, e que a partir disso planejou as ações de modo a corresponderem a sua situação, implantou as ações propostas e realizou, duas vezes ao ano, o monitoramento e a avaliação dessas ações e do processo de planejamento.

Quanto ao objetivo de analisar a situação das ações previstas para os anos de 2012 a 2014, constatou-se que um número expressivo de ações permaneceu na situação "em execução" no momento do seu monitoramento. Parte dessas ações em execução eram ações planejadas com prazo de término de execução maior que um ano, estando assim em execução no momento do último monitoramento do ano.

A UFFS demonstra através do planejamento de suas ações uma preocupação em compreender o contexto em que se encontra e qual a sua situação, e através disso planejar as suas ações de maneira a proporcionar um melhor desempenho no alcance dos objetivos e metas. No que se refere ao monitoramento, existe uma dificuldade em compreender os motivos que levam a não execução ou execução parcial de algumas ações.

Como recomendação para trabalhos futuros sugere-se a realização de estudos sobre o processo de criação das ações de cada ano, buscando compreender se as ações foram planejadas considerando a necessidade dos setores e os recursos disponíveis para executá-las ou se foram instituídas apenas por questões burocráticas.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Paulo Roberto de. Coletânea planejamento e orçamento governamental: volume 1: a experiência brasileira em planejamento econômico - uma síntese histórica. Disponível em: <http://repositorio.enap.gov.br/handle/1/807>. Acesso em: 31 ago. 2015.

BATEMAN, Thomas S. SNELL, Scott A. **Administração:** novo cenário competitivo. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988, 292 p.

_____. **Lei nº 9.394, de 20 de dezembro de 1996.** Estabelece as diretrizes e bases da educação nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 23 dez. 1996. Seção 1, p. 27833.

_____. Ministério do Planejamento, Orçamento e Gestão. **O que é planejamento governamental?** Brasília: MP, 2015. Disponível em: <http://www.planejamento.gov.br/servicos/faq/planejamento-governamental/visao-geral/o-que-eacute-planejamento-governamental>. Acesso em: 01 set. 2015.

CARDOSO JR, José Celso. **Planejamento governamental e gestão pública no Brasil:** elementos para ressignificar o debate e capacitar o estado. BRASÍLIA: IPEA, 2011. Disponível em: <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/1446>. Acesso em: 24 ago. 2015.

ESTRADA, Rolando Juan Soliz. Os Rumos do planejamento estratégico nas instituições públicas de ensino superior. **Encontro Nacional de Engenharia de Produção** (XXI: 2001: Salvador) Anais... Salvador: Faculdade de Tecnologia e Ciências, 2001.

FALQUETO, Júnia Maria Zandonade. **A implantação do planejamento estratégico em universidades: o caso da Universidade de Brasília.** 2012. 192 p. DISSERTAÇAO (Mestrado em Administração Pública) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de Brasília, Programa de Pós-Graduação em Administração, Brasília, 2012.

GERHARDT, Tatiana Engel. SILVEIRA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de pesquisa.** Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em 02 nov. 2015.

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

MELO, Pedro Antônio de. **A cooperação universidade/empresa nas universidades públicas brasileiras.** 2002. 331 p. TESE (Doutorado em Engenharia da Produção) – Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Florianópolis, 2002.

MEYER JR. Victor. **Planejamento Universitário:** ato racional, político ou simbólico - um estudo de universidades brasileiras. **Revista Alcance**, v. 12, n. 3, p. 373-389, 2005. Disponível em: <http://siaiweb06.univali.br/seer/index.php/ra/article/view/236/222>. Acesso em: 01 out. 2015.

MISOCZKY, Maria Ceci Araújo; GUEDES, Paulo. **Planejamento e Programação na Administração Pública**. 2. ed. Florianópolis: Departamento de Ciências da Administração/UFSC; [Brasília]: CAPES: UAB, 2012.

PARES, Ariel; VALLE, Beatrice. A retomada do planejamento governamental no Brasil e seus desafios. In: GIACOMINI, James; PAGNUSSAT, José L (Org.). **Planejamento e orçamento governamental; coletânea.** Brasília: ENAP, 2006, v. 1. Disponível em: < http://repositorio.enap.gov.br/1/808>. Acesso em: 03 set. 2015

PRODANOV, Cleber C. FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico [recurso eletrônico]:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. 2 ed. Novo Hamburgo: Feevale, 2013. Disponível em: <http://www.faatensino.com.br/wp-content/uploads/2014/11/2.1-E-book-Metodologia-do-Trabalho-Cientifico-2.pdf>. Acesso em: 02 nov. 2015.

REBELO, Luiza Maria Bessa. **A dinâmica do processo de formação de estratégias de gestão em universidades:** a perspectiva da teoria da complexidade. 2004. 278 p. TESE (Doutorado em Engenharia da Produção) - Universidade Federal de Santa Catarina, Programa de Pós-Graduação em Engenharia da Produção, Florianópolis, 2004.

RISSI, Maurício. **Estudo comparativo do processo de construção e legitimação do Planejamento Institucional entre a Universidade Federal de Santa Catarina e a Universidade Técnica de Lisboa.** 2010. 149 f. Dissertação (Mestrado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2010.

SERVILHA et al, Valdemar (Coord). **Planejamento estratégico em Instituições Federais de Ensino Superior:** proposta de processo participativo. FORPLAD – FÓRUM NACIONAL DE PRÓ-REITORES DE PLANEJAMENTO E ADMINISTRAÇÃO, 1995.

SOBRAL, Filipe. PECI, Alketa. Administração: teoria e prática no contexto brasileiro. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2008.

UFFS - Universidade Federal da Fronteira Sul. **Res. 5/2013-CONSUNI/CA:** Estabelece as normas, diretrizes e metodologia para o planejamento institucional da UFFS. Chapecó, 2013. Disponível em: < http://uffs.edu.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1077&Itemid=1908&site=consuni>. Acesso em: 03 ago. 2015.

_____. **Estatuto da Universidade Federal da Fronteira Sul**. Chapecó, 2015. Disponível em: < http://www.uffs.edu.br/images/CIS/estatuto%20da%20uffs%20-%20aprovado%20consuni%20e%20mec.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2016.

_____. **Site Institucional**. Disponível em: <http://uffs.edu.br/index.php>. Acesso em: 20 jan. 2016a.

_____. **Manual do Plano Plurianual**. Documento solicitado especificamente para este trabalho. Recebido em: 25 fev. 2016b.

_____. **Planejamentos Anuais PPA 2012-2015.** Disponível em: <http://uffs.edu.br/index.php?option=com_content&view=article&id=1295&Itemid=1178&site=proplan>. Acesso em: 22 fev. 2016c.

_____. **Relatório Avaliação – Ações 2012**. Documento solicitado especificamente para este trabalho. Recebido em: 25 fev. 2016d.

_____. **Avaliação Ações 2013**. Documento solicitado especificamente para este trabalho. Recebido em: 25 fev. 2016e.

_____. **Avaliação 2014**. Documento solicitado especificamente para este trabalho. Recebido em: 25 fev. 2016f.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração.** 9 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

Análise das vagas de controlador ofertadas em concursos públicos

Mariana da Silveira (mariana.dasilveira1@gmail.com)
Mestranda em Contabilidade pela UFSC

Valdirene Gasparetto (valdirenegasparetto@gmail.com)
Doutora em Engenharia de Produção pela UFSC

Rogério João Lunkes (rogeriolunkes@hotmail.com)
Pós-doutor em Contabilidade pela Universidade de Valência/Espanha

Darci Schnorrenberger (darcisc@gmail.com)
Doutor em Engenharia de Produção pela UFSC

Resumo:
O presente estudo tem como objetivo analisar o perfil das vagas ofertadas em concursos públicos para o cargo de controlador, identificando quais as formações exigidas e funções desempenhadas. A pesquisa foi realizada com base em editais de concursos públicos com vagas para controlador com inscrições abertas no ano de 2015. A coleta de dados foi realizada por meio de uma pesquisa no *site* PCI Concursos durante o mês de setembro de 2015, sendo identificados 60 editais. O estudo permitiu traçar um perfil das vagas oferecidas para controlador público. Quanto à formação exigida, a que mais se destacou foi Ciências Contábeis, seguida por Administração, Direito e Economia. As funções que apareceram com mais frequência foram controle, controle interno, auditoria, avaliação e consultoria, planejamento, coordenação, elaboração de relatórios e interpretação e relatórios governamentais.

Palavras-chave: Controladoria. Controlador. Administração Pública.

Analysis of the controller of vacancies offered in public procurement

Abstract:
This study aimed to analyze the profile of the vacancies offered in public tenders for the position controller, identifying the training required and functions performed. The survey was conducted based on notices of open spaces with controller with open enrollment in 2015. Data collection was conducted through a search on the site PCI Contests during the month of September 2015, identified 60 notices. The study allowed us to outline a profile of the places offered for public controller. As for the required training, which stood out was Accounting, followed by administration, law and economics. The functions that have appeared most often were control, internal control, audit, evaluation and consulting, planning, coordination, reporting and interpretation and government reports.

Keywords: Controllership. Controller. Public Administration.

1. INTRODUÇÃO

A controladoria no setor público ainda é um assunto pouco abordado em pesquisas científicas no Brasil. Por exemplo, o estudo de Durigon e Diehl (2014) analisou os artigos

publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, entre os anos de 2001 a 2011, dos 1.071 trabalhos publicados, foram identificados 323 na área temática de Controladoria e Contabilidade Gerencial e desses, apenas 5 artigos abordavam o tema controladoria no setor público.

Já na iniciativa privada, diversos estudos foram realizados, buscando traçar um perfil do profissional de controladoria, quanto a funções, formação e línguas, competências e habilidades, bem como remuneração oferecida (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001; MARTIN, 2002; CALIJURI; SANTOS; SANTOS, 2005; RIBEIRO ET AL., 2008; LUNKES ET AL., 2009; ORO ET AL., 2009; LUNKES ET AL., 2011; ORO; BEUREN; CARPES, 2013; FERRARI ET AL., 2014; SCHNORRENBERGER; CASTRO; LUNKES, 2015).

A controladoria é uma importante área de apoio à gestão governamental. As principais necessidades que justificariam a existência de controladorias na atividade de Estado relacionam-se à assessoria, na forma de apoio ao gestor público na tomada de decisões e condução das operações; controle operacional e econômico, na forma de fiscalização de órgãos e das aplicações dos recursos públicos; prevenção, no sentido de combater a corrupção e evitar falhas e irregularidades; e controle gerencial, na forma de acompanhamento e avaliação (OLIVEIRA; 2010).

Com os recentes casos de corrupção no Brasil, ressalta-se a importância da controladoria atuando nos controles internos, na fiscalização dos contratos administrativos, no acompanhamento da execução orçamentária e financeira e na prestação de contas no setor público. A existência de controles internos sólidos, consistentes e que sejam realmente utilizados pelos órgãos públicos é condição básica para prevenir eventuais práticas de corrupção (AGUIAR, 2005, p.20).

Assim, visando compreender melhor o perfil exigido em concursos públicos na área de controlador, surge a seguinte pergunta de pesquisa: qual o perfil exigido para o cargo de controlador em vagas de concursos públicos? Frente à importância do profissional de controladoria no setor público e com a identificação desta lacuna nos estudos sobre a área, esta pesquisa teve como objetivo fazer uma análise das vagas ofertadas em concursos públicos para o cargo de controlador, identificando quais formações são exigidas para o ingresso no cargo e as funções a serem desempenhadas.

Este estudo busca contribuir com o aumento da produção de conhecimento acerca do tema, identificando o perfil demandado pelos órgãos públicos destes profissionais, quais as funções comuns realizadas por um controlador público e de que forma seu trabalho pode contribuir para a gestão pública mais eficaz. A partir deste estudo, podem ser realizadas novas pesquisas na área de controladoria no setor público.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Nos tópicos a seguir serão abordados temas pertinentes à pesquisa. O primeiro tópico trata considerações sobre as funções básicas da controladoria, em seguida são abordados os principais objetivos da Controladoria no Setor Público, em seguida, é discutida a relação entre o controle interno e a controladoria e, por último, são apresentadas características do profissional de controladoria no setor público.

2.1. Funções Básicas da Controladoria

Definir um conjunto de funções básicas é um aspecto fundamental nos estudos sobre controladoria. O objetivo das funções é orientar o campo de atuação de determinada área do conhecimento. As funções são como a ação própria ou natural de um órgão, aparelho ou máquina (LUNKES; GASPARETTO; SCHNORRENBERGER, 2010).

Em uma análise comparativa entre estudos empíricos sobre o tema nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil, onde buscaram identificar um conjunto básico de funções de controladoria, Lunkes et al. (2009) lincharam um conjunto de funções, conforme demonstrado na Tabela 1, na qual se evidencia a percepção de relevância, na visão das obras pesquisadas, das diferentes funções atribuídas à controladoria.

Com os resultados da pesquisa, os autores constataram que na Alemanha a controladoria exerce função mais sistêmica e estratégica, participando ativamente do planejamento e controle estratégico e do sistema de informação; na literatura americana observou-se a mudança da orientação contábil para uma orientação mais estratégica e, no Brasil, ainda não se consegue perceber uma orientação clara sobre as funções da controladoria (LUNKES ET AL. 2009).

País	**EUA**		**ALEMANHA**		**BRASIL**		**TOTAL GERAL**	
Funções	**Nº**	**%**	**Nº**	**%**	**Nº**	**%**	**Nº**	**%**
Planejamento	8	80	8	80	10	100	26	87
Controle	7	70	10	100	8	80	25	83
Sistema de Informação	0	0	5	50	8	80	13	43
Elaboração de Relat. e Interpretação	7	70	5	50	2	20	14	47
Contábil	5	50	6	60	0	0	11	37
Auditoria	3	30	1	10	0	0	4	13
Administração de Impostos	4	40	0	0	0	0	4	13
Controle Interno	1	10	0	0	0	0	1	3
Avaliação e Deliberação	1	10	2	20	1	10	4	13
Avaliação e Consultoria	1	10	1	10	2	20	4	13
Relatórios Governamentais	2	20	0	0	0	0	2	7
Proteção de Ativos	5	50	1	10	2	20	8	27
Processamento de Dados	1	10	1	10	0	0	2	7
Mensuração de Risco	1	10	1	10	0	0	2	7
Organização	1	10	0	0	2	20	3	10
Direção	1	10	1	10	2	20	4	13
Desenvolver Pessoal	1	10	0	0	1	10	2	7
Análise e Avaliação Econômica	5	50	1	10	2	20	8	27
Atender Agentes de Mercado	1	10	3	30	2	20	6	20
Coordenação	0	0	0	0	4	40	4	13

Fonte: Lunkes et al. (2009)

Quadro 1: Funções da controladoria mais citadas

Por sua ver, Weber (2011) classificou as funções do *controller* em dois grandes grupos: funções do "contador de feijão" e funções do parceiro de negócios. As funções do "contador de feijão" envolvem atividades básicas da contabilidade, fornecimento de

informações e resultados, controle interno. Já as funções do parceiro de negócios envolvem atividades de planejamento e controle estratégico, além de auxiliar no conteúdo das informações e apoio ao processo de tomada de decisão.

2.2. **Controladoria no Setor Público**

Assim como no setor privado, a controladoria no setor público tem a missão de assegurar e otimizar o resultado econômico. Para Oliveira (2010, p.104), "independentemente do tipo de organização, ao consumir recursos com o objetivo de gerar algum produto ou serviço para a sociedade, ela será uma organização econômica, destruindo ou criando valor, pelos valores dos recursos consumidos e dos produtos ou serviços gerados". Ainda segundo Oliveira (2010, p.104), "quando a área de controladoria está inserida em um contexto da administração pública, ela também possui o papel de contribuir para a otimização do resultado econômico, buscando otimizar a utilização dos recursos para a sociedade como um todo".

O resultado econômico se apresenta como um novo paradigma para a controladoria no setor público. Não basta apenas a informação de quanto arrecadou e como gastou, é preciso evidenciar para a sociedade qual foi o resultado econômico produzido pelo gasto, quais e quantos foram os serviços prestados, qual é o preço de mercado, qual a receita econômica produzida, se a entidade está produzindo lucro ou prejuízo econômico. A sociedade está interessada por dados que minimizem o desequilíbrio informacional entre ela e o Estado. Evidenciar a eficiência na gestão dos recursos públicos é algo que deve ser perseguido (SLOMSKI, 2011).

Slomski (2011) considera ainda que é papel da controladoria, também, gerir o banco de dados global do ente público, pois não dá para pensar em controladoria dissociada de sistemas de informações estruturados, que respondem em tempo real sobre receitas, despesas, patrimônio público, financeiro, dentre outros.

2.3. **Estudos Anteriores**

Considerando o número limitado de pesquisas na área de controladoria pública, e não sendo identificadas pesquisas recentes sobre o tema proposto, foram relacionados como estudos anteriores trabalhos que investigam o perfil e as funções típicas dos *controllers* na iniciativa privada.

Calijuri, Santos e Santos (2005) buscaram identificar o perfil do *controller* no contexto empresarial brasileiro. A pesquisa foi realizada com aplicação de questionários endereçados aos *controllers* através da ANEFAC. Os resultados apontam a existência de um novo perfil na controladoria que demanda profissionais com uma sólida formação acadêmica, espírito de liderança e flexibilidade para as mudanças.

Oro et al. (2009) buscaram investigar o perfil de competências requerido pelo mercado nacional para o profissional de Controladoria nos níveis operacional, gerencial e estratégico, segundo a óptica dos sites especializados de seleção e recrutamento. Foram analisados 373 anúncios de oferta de trabalho de três sites especializados de recrutamento e seleção de recursos humanos (Catho, Manager e Michael Page). Os resultados da pesquisa demonstram que predomina a busca por profissionais no nível operacional pelas empresas de pequeno porte e estratégico para as de grande porte. Os autores constataram que as ofertas de trabalho buscaram profissionais de controladoria com conhecimentos específicos em diversas áreas,

com domínio da língua inglesa, que conheça os princípios contábeis americanos, e que a tecnologia de informação representa um instrumento imprescindível.

Lunkes et al. (2011) buscaram identificar as funções da controladoria nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. Foram encaminhados questionários para as empresas listadas como as "100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina" pela Revista AMANHÃ de 2009. Os resultados mostram que a função contabilidade é exercida em 75% das empresas pesquisadas e o sistema de informações contábeis em 63%, enquanto a função de planejamento é exercida em 65% das empresas. O estudo demostrou que funções consideradas tradicionais como a contabilidade estão fortemente presentes e vem dividindo espaço com novas funções como o planejamento.

3. METODOLOGIA

Em relação aos seus objetivos, este trabalho pode ser classificado como pesquisa básica, pois, visa à produção de conhecimento sobre o tema de controladoria no setor público. Collis e Hussey (2005) afirmam que pesquisa básica é aquela em que seu principal objetivo é contribuir com o conhecimento para o bem comum, não sendo considerada que busca resolver um problema específico para uma organização.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é qualitativa, pois não foram utilizadas técnicas estatísticas avançadas de mensuração e análise. A estratégia da pesquisa é descritiva por relatar as características dos editais investigados.

A coleta de dados foi realizada por meio de uma pesquisa no site PCI Concursos durante o mês de setembro de 2015, dos Editais do ano de 2015 com vagas para o cargo de controlador. Nesta busca, foram identificadas três nomenclaturas de cargos diferentes: Controlador (3 editais), Controlador Municipal (3 editais) e Controlador Interno (54 editais). Realizou-se a leitura das atribuições dos cargos para verificar se todos os editais estavam alinhados com os objetivos da pesquisa. Todos estavam alinhados, tendo uma amostra final de 60 editais.

Para a análise das funções, foi utilizada como base a tabela elaborada por Lunkes et al. (2009) das funções de controladoria mais citadas em manuais e obras de referência na Alemanha, Estados Unidos e Brasil, e foi verificado se estas funções constam nos editais e com que frequência.

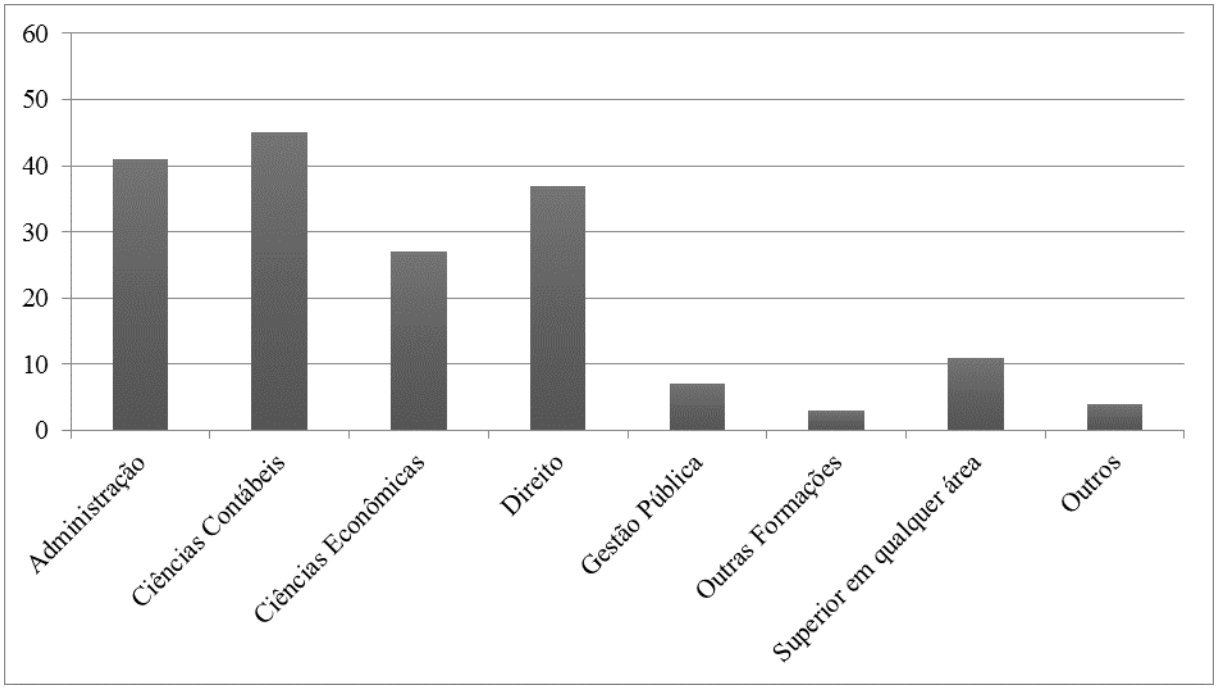
4. RESULTADOS

A análise quanto à formação exigida para ingressar no cargo de controlador, apresentado na Figura 1, mostrou que as formações mais exigidas foram Ciências Contábeis, que constou em 45 dos 60 editais analisados, representando 75%, Administração em 41 editais (68%), Direito em 37 (62%) e Economia em 27 editais (45%). Ressalta-se que nos editais eram solicitados mais de uma formação e estes valores representam quantas vezes cada formação apareceu como requisito para ingresso no cargo.

Em relação aos cursos menos solicitados, Gestão Pública esteve presente em 7 dos 60 editais, representando 12%, seguido por Tecnologia da Informação, Licenciatura em Informática e Técnico em Contabilidade, que na Figura 1 estão representados em "outras formações" e que aparecem em apenas 1 edital, respectivamente. Em 11 editais (18%) era

solicitada a formação superior em qualquer área, sendo que em um destes editais, era necessário ter Pós-Graduação em Gestão Pública.

Representados na Figura 1 por "outros", em 3 editais eram solicitados apenas o ensino médio completo, e em um foi solicitado o ensino fundamental completo, apesar de terem funções de complexidade similares aos demais editais. Este resultado vai contra o exposto por Oliveira (2010), sobre o quadro de servidores nas áreas de controladoria inseridas em organizações do setor público ser composto por pessoas altamente qualificadas.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1: Profissões exigidas nos editais

Esse resultado corrobora resultados de pesquisas anteriores realizadas na iniciativa privada, como a de Calijuri (2004), onde evidencia que 44,9% dos *controllers* cursaram Ciências Contábeis; 20,8% cursaram Administração; 17,2% cursaram Administração e Ciências Contábeis; 10,3% cursaram Ciências Econômicas e Contabilidade; 3,4% cursaram Ciências Econômicas e 3,4% cursaram Direito e Ciências Contábeis.

Na pesquisa realizada por Oro et al. (2009), a preferência indicada nos anúncios pesquisados é pela graduação em Ciências Contábeis nos níveis operacional e estratégico e Economia no nível gerencial. No entanto, a Administração apresenta pontuação muito semelhante a Ciências Contábeis. Segundo os autores, o profissional da Controladoria é um profissional com muitas atribuições e a combinação com dois cursos é bem vista pelo mercado.

Na análise das funções que apareceram com mais frequência nos editais, foi utilizada como base a tabela elaborada por Lunkes et al. (2009) onde foram relacionadas as funções de controladoria mais citadas em manuais e obras de referência da Alemanha, Estados Unidos e Brasil.

Após a busca pelas atribuições dos cargos em todos os editais, fez-se a relação destas com as funções e verificou-se com qual frequência cada uma apareceu, sendo representadas

através de percentual, conforme apresentado na Tabela 3. Em 9 dos editais não foram descritas quais seriam as funções do controlador.

As funções que apareceram com mais frequência nos editais analisados foram controle (80%), seguida por controle interno (42%), auditoria (40%), avaliação e consultoria (40%), planejamento (35%), coordenação (27%), elaboração de relatórios e interpretação (23%), relatórios governamentais (22%), avaliação e deliberação (17%), proteção de ativos (15%), contábil (13%), sistema de informação (7%), e, finalmente, desenvolver pessoal e análise e avaliação econômica, ambas com 2%. As demais funções não foram identificadas nos editais.

Funções	**Nº**	**%**
Planejamento	21	35
Controle	48	80
Sistema de Informação	4	7
Elaboração de Relat. e Interpretação	14	23
Contábil	8	13
Auditoria	24	40
Administração de Impostos	0	0
Controle Interno	25	42
Avaliação e Deliberação	10	17
Avaliação e Consultoria	24	40
Relatórios Governamentais	13	22
Proteção de Ativos	9	15
Processamento de Dados	0	0
Mensuração de Risco	0	0
Organização	0	0
Direção	0	0
Desenvolver Pessoal	1	2
Análise e Avaliação Econômica	1	2
Atender Agentes de Mercado	0	0
Coordenação	16	27

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2: Funções de controladoria mais citadas nos editais

Dentre as principais atividades relacionadas ao controle, destacam-se o acompanhamento do cumprimento dos programas, objetivos e metas previstos no Plano Plurianual (PPA), na Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e na Lei Orçamentária Anual (LOA), bem como exercer o acompanhamento sobre a observância dos limites constitucionais, da Lei de Responsabilidade Fiscal, e os estabelecidos nos demais instrumentos legais.

Em relação às funções do *controller,* Weber (2011) classificou-as em dois grandes grupos: funções do "contador de feijão" que envolvem atividades básicas da contabilidade, fornecimento de informações e resultados, controle interno e funções do parceiro de negócios que envolvem atividades de planejamento e controle estratégico, além de auxiliar no conteúdo das informações e apoio ao processo de tomada de decisão. Através dos resultados da pesquisa, observa-se que as funções dos controladores públicos estão em um meio termo entre

as categorias criadas por Weber (2011), pois abrangem funções tanto do "contador de feijão" quanto do parceiro de negócios. Essa condição pode justificar-se devido ao fato do servidor público ter que obedecer ao princípio da legalidade, sendo permitido a ele fazer apenas o que a lei autoriza. Neste sentido, as atividades do controlador público podem ficar um pouco limitadas se comparadas às dos *controllers* na iniciativa privada.

Considerando as atividades realizadas pelo controlador público, que tem como objetivo básico assegurar a boa gestão dos recursos financeiros e apoiar o controle externo na fiscalização dos atos da administração pública, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e considerando que a existência de controles internos sólidos, consistentes e que sejam realmente utilizados pelos órgãos públicos é condição básica para prevenir eventuais práticas de fraudes e corrupção, constata-se a importância da seleção de profissionais altamente qualificados e com remuneração compatível com a responsabilidade do cargo. Como a seleção destes profissionais é feita através de concurso público, observa-se a importância do ato da elaboração do edital.

5. CONCLUSÃO

A elaboração do presente artigo permitiu traçar um perfil das vagas ofertadas em concursos públicos para o cargo de controlador, identificando quais formações são exigidas para o ingresso no cargo e funções comumente realizadas.

Em relação à formação acadêmica exigida, a profissão que mais se destacou foi contabilidade, seguida por administração, direito e economia. Confrontando o presente estudo com pesquisas anteriores (CALIJURI, 2004; ORO ET AL., 2009; FERRARI ET AL., 2013), percebe-se que tanto no setor público quanto no privado, as profissões contabilidade, administração, direito e economia são frequentemente citadas quanto à exigência da formação do profissional de controladoria.

Em relação às funções, foi elaborada uma tabela com funções básicas de controladoria, baseada nos achados de Lunkes et al. (2009) que relacionadas as funções de controladoria mais citadas em manuais e obras de referência da Alemanha, Estados Unidos e Brasil. Em seguida, foram verificadas quais destas funções apareciam nos editais analisados e qual a frequência. As funções que mais apareceram foram controle (80%), controle interno (42%), auditoria (40%), avaliação e consultoria (40%), planejamento (35%), coordenação (27%), elaboração de relatórios e interpretação (23%), relatórios governamentais (22%), avaliação e deliberação (17%), proteção de ativos (15%), contábil (13%), sistema de informação (7%), desenvolver pessoal (2%) e análise e avaliação econômica (2%).

Fazendo uma relação com o estudo de Weber (2011), que classificou as funções do *controller* em dois grandes grupos: funções do "contador de feijão" e funções do parceiro de negócios, observou-se que as funções dos controladores públicos estão em um meio termo entre as categorias criadas por Weber, pois abrangem funções tanto do "contador de feijão" quanto do parceiro de negócios.

Destacou-se o fato de que ao servidor público só é permitido fazer o que a lei autoriza. Neste sentido, as atividades do controlador público podem ficar um pouco limitadas se comparadas às dos *controllers* na iniciativa privada.

Por fim, ressaltou-se a importância que o controlador público tem na boa gestão dos recursos financeiros e no combate à corrupção, e destacou-se a importância de que esses profissionais sejam altamente qualificados.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Ubiratan. **Tribunais de Contas e as estratégias para reduzir o risco de corrupção.** Revista do Tribunal de Contas da União. Brasília, v.35, nº 105, p.17-28, jul./set. 2005.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>>. Acesso em: setembro. 2015.

BRASIL. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>>. Acesso em: setembro. 2015.

BRASIL. **Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964.** Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para a elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l4320.htm>>. Acesso em: setembro. 2015.

CALIJURI, M. S. S.; SANTOS, N. M. B. F.; SANTOS, R. F. dos. **Perfil do controller no contexto organizacional atual brasileiro**. IX Congresso Internacional de Custos, Florianópolis: 2005.

CÂMARA MUNICIPAL DE APIACÁS – MT. **Edital de abertura nº 001/2015, de 02 de fevereiro de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1305174.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE CÁCERES – MT. **Edital nº 01/2015, de 08 de junho de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1320852.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE COLNIZA – MT. **Edital de abertura nº 001/2015, de 21 de janeiro de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1303236.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE CORUMBIARA – RO. **Edital nº 02/2015, de 08 de junho de 2015.** Disponível em: << https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1320613.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE CRISTALINA – GO. **Edital do concurso público nº 01/2015, de 01 de julho de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1323448.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE CURVELO – MG. **Edital do concurso público nº 01/2015, de 20 de março de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1311753.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE GUARUJÁ DO SUL – SC. **Edital de concurso público nº 001/2015, de 17 de abril de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1315864.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE INHUMAS – GO. **Concurso público nº 01/2015 edital nº 01 – abertura e regulamento geral, de 10 de agosto de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1328740.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE ITAGUARI – GO. **Edital de concurso público nº 001/2015**, de 09 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1307603.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE ITAPIRAPUÃ – GO. **Concurso público nº 01/2015 edital nº 01 – abertura e regulamento geral, de 23 de março de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1309762.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE IVINHEMA – MS. **Edital nº 001/2015, de 07 de julho de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1324628.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE PONTALINA – GO. **Edital de concurso público nº 001/2014, de 04 de novembro de 2014.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1295478.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE PRESIDENTE PRUDENTE – SP. **Concurso público nº 001/2015 – edital normativo completo, de 19 de agosto de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1329469.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE SORRISO – MT. **Edital do concurso público nº 001/2015, de 04 de março de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1309185.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CÂMARA MUNICIPAL DE TAQUARAL DE GOIÁS – GO. **Edital de concurso público nº 001/2014, de 22 de dezembro de 2014.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1300834.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

COLLIS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em Administração:** um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. 2 ed – Porto Alegre: Bookman, 2005.

CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE DA REGIÃO CENTRO NORTE DO ESTADO DE MATO GROSSO – MT. **Edital de processo seletivo simplificado nº001/2015, de 26 de agosto de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1329407.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

CONSÓRCIO INTERMUNICIPAL DE SAÚDE DO NORDESTE DE SANTA CATARINA – SC. **Edital 01/2014 retificado, de 30 de janeiro de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1299174.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

DURIGON, Almir Rodrigues; DIEHL, Carlos Alberto. **Controladoria no Setor Público:** uma análise dos artigos publicados no Congresso USP de Controladoria e Contabilidade -

período de 2001 a 2011. Revista Contabilidade Vista & Revista - Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 24, n. 2, p. 91-109, abr./jun. 2013.

FERRARI, M.J.; CUNHA, L.C.; LUNKES, R.J. ; BORGET, A. **O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho brasileiro**. RIC - Revista de Informação Contábil, v. 7, n. 3, p. 25-50, Jul-Set/2013.

FÊU, Carlos Henrique. Controle interno na Administração Pública: um eficaz instrumento de accountability. **Jus Navigandi, Teresina, ano**, v. 8, 2003.

INSTITUTO DA PREVIDÊNCIA DE ESPIGÃO DO OESTE – RO. **Edital concurso público nº 001/2015, de 27 de junho de 2015.** Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1325843.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

LUNKES, Rogério João et al. Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

LUNKES, Rogério João et al. Funções da controladoria: Um estudo nas 100 maiores empresas do Estado de Santa Catarina. **Análise Psicológica**, v. 29, n. 2, p. 345-361, 2011.

LUNKES, Rogério João; GASPARETTO, Valdirene; SCHNORRENBERGER, Darci. Um estudo sobre as funções da controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

MARTIN, N. C. **Da contabilidade a controladoria:** a evolução necessária. Revista Contabilidade & Finanças. FIPECAFI – FEA/USP, São Paulo, n. 28, p. 7-28, jan./abr. 2002.

NASCIMENTO, Auster Moreira, REGINATO Luciane. (organizadores). **Controladoria:** um enfoque na eficácia organizacional. 2ª ed. São Paulo. Atlas. 2009.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva. **Controladoria governamental:** governança e controle econômico na implementação das políticas públicas. São Paulo: Atlas, 2010.

ORO, I. M.; BEUREN, I. M.; CARPES, A. M. da S. **Competências e habilidades exigidas do controller e a proposição para sua formação acadêmica**. Revista Contabilidade Vista & Revista, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, v. 24, n. 1, p. 15-36, jan./mar. 2013.

ORO, I. M.; DITTADI, J. R.; CARPES, A. M. da S.; BENOIT, A. D. **O Perfil do profissional de controladoria sob a óptica do mercado de trabalho brasileiro**. Pensar Contábil, Rio de Janeiro, v. 11, n. 44, p. 5 - 15, abr./jun. 2009.

PREFEITURA MUNICIPAL DE AGROLÂNDIA – SC. **Edital nº 001/2015 de concurso público**, de 25 de maio de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1319223.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ARAGUAINHA – MT. **Edital de concurso público nº 001**, de 20 de abril de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1315379.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ARAGUAINHA – MT. **Edital complementar nº 002, concurso público nº 001/2015**, de 07 de maio de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1317054.pdf >>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE AREIAS – SP. **Concurso público nº 01/2015 edital nº 01**, de 10 de junho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1321143.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BOCAINA – SP. **Concurso público nº 01/2015**. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1314215.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE BOTUMIRIM – MG. **Edital 01/2015,** de 15 de maio de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1318549.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CABIXI – RO. **Edital nº 05/2015,** de 21 de agosto de 2015. Disponível em: << https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1329013.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CAPITÃO DE CAMPOS – PI. **Edital nº 001/2015**, de 16 de setembro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1331434.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CLÁUDIA – MT. **Edital nº 001/2015**, de 27 de março de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1312709.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CLÁUDIA – MT. **Edital complementar nº 01 ao edital nº 001/2015**, de 01 de abril de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1313689.pdf >>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CLEMENTINA – SP. **Edital de abertura de inscrições de concurso público nº 001/2015**, de 02 de abril de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1313151.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CORONEL SAPUCAIA – MS. **Edital de concurso público 001/2015**, de 23 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1307623.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE CUJUBIM – RO. **Concurso público nº 001/2015,** de 11 de agosto de 2015. Disponível em: << https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1327573.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE DIVINÓPOLIS DE GOIÁS – GO. **Edital nº 001/2015,** de 11 de agosto de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1327567.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ESPIGÃO DO OESTE – RO. **Concurso público nº 001/2015,** de 28 de julho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1325836.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DA ESTÂNCIA TURÍSTICA DE HOLAMBRA – SP. **Concurso público 02/2015 edital completo de abertura de inscrições 01/2015,** de 12 de junho de 2015; Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1321405.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE FRANCISCO SANTOS – PI. **Edital retificado nº 001/2015**, de 24 de junho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1324105.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GUABIJU – RS. **Edital de concurso nº 002/2014**, de 19 de dezembro de 2014. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1299982.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GUARACIABA – MG. **Edital de processo seletivo simplificado nº 001/2015**, de 27 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1308232.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE GUARARAPES – SP. **Edital de concurso público nº 001/2015**, de 24 de março de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1312446.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE INAJÁ – PR. **Edital de concurso público nº 011/2015**, de 30 de março de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1314403.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE INHAPI – AL. **Edital nº 01**, de 17 de agosto de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1328147.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ITURAMA – MG. **Edital 01/2015,** de 01 de julho de 2015. Disponível em: << https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1323303.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JEQUITAÍ – MG. **Edital 1/2015,** de 05 de agosto de 2015. Disponível em: << https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1327208.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE JUSCIMEIRA – MT. **Edital de concurso público nº 001/2015,** de 20 de julho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1325619.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MAJOR VIEIRA – SC. **Edital de concurso público nº 01/2015,** de 17 de junho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1321807.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MARA ROSA – GO. **Concurso público nº 01/2015 – edital nº 001/2015 de abertura e regulamento geral,** de 17 de julho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1325425.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MATO RICO – PR. **Edital nº 001/2015**, de 09 de janeiro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1302690.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE MAXIMILIANO DE ALMEIDA – RS. **Edital de concurso público nº 01**, de 30 de março de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1312607.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE NOVA MARINGÁ – MT. **Edital de concurso público nº 001/2015,** de 28 de agosto de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1329774.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE OURO VERDE DE MINAS – MG. **Edital de concurso público nº 01/2015,** de 07 de julho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1324031.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PAU D'ARCO DO PIAUÍ – PI. **Edital nº 01/2015**, de 22 de janeiro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1303826.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PEDRANÓPOLIS – SP. **Edital de concurso público nº 001/2015**, de 24 de janeiro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1304208.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PINDORAMA – SP. **Edital do concurso público nº 01/2014 retificado**, de 02 de dezembro de 2014. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1301470.pdf>>. Acesso em: setembro. 2014.

PREFEITURA MUNICIPAL DE PRINCESA – SC. **Edital de concurso público nº 001/2015**, de 18 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1303338.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE QUELUZ – SP. **Edital nº 01/2015**, de 08 de maio de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1317207.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE ROCHEDO – MS. **Edital nº 01/2014**, de 09 de dezembro de 2014. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1298995.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA EFIGÊNIA DE MINAS – MG. **Edital 001/2015,** de 14 de abril de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1314711.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SANTA TEREZINHA – MT. **Edital do concurso público nº 001/2015**, de 02 de março de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1308679.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO JOSÉ DO POVO – MT. **Concurso público nº 001/2015,** de 24 de agosto de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1328989.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SÃO MIGUEL DAS MISSÕES – RS. **Edital de concurso público nº 01/2015**, de 17 de abril de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1315122.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE SOMBRIO – SC. **Edital nº 001/2015 de concurso público,** de 04 de julho de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1323458.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

PREFEITURA MUNICIPAL DE TEREZÓPOLIS – GO. **Edital nº 001/2015,** de 12 de maio de 2015. Disponível em: <<https://site.pciconcursos.com.br/arquivo/1317443.pdf>>. Acesso em: setembro. 2015.

RIBEIRO, L. M. S.; LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V. **Perfil do controller em empresas de médio e grande porte da Grande Florianópolis**. Revista Catarinense da Ciência Contábil - CRCSC - Florianópolis, v.7, n.20, p.57 -70, abr./jul. 2008.

SCHMIDT, Paulo, SANTOS, José Luiz dos, **Fundamentos de Controladoria**, In: Coleção Resumos de Contabilidade, Editora Atlas 2009.

SIQUEIRA, José Ricardo Maia de; SOLTELINHO, Wagner. **O profissional de controladoria no mercado brasileiro** – do surgimento da profissão aos dias atuais. Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP, São Paulo, FIPECAFI, v. 16, n. 27, p. 66 - 77, setembro/dezembro 2001.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública.** 1 ed. 4. reimpressão. São Paulo: Atlas, 2011.

SCHNORRENBERGER, Darci; CASTRO, Giancarlo Kopak; LUNKES, Rogério João. Perspectivas profissionais do controller no Brasil e Espanha. In: **Anais do Congresso Brasileiro de Custos-ABC**. 2015.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal of Management Control**, v. 22, n. 1, p. 25-46, 2011.

Nível de Divulgação relacionado ao Ativo Imobilizado no Setor Público à luz das NBC, TSP e IPSAS

Paulo Sérgio Almeida-Santos (paulosergio.almeidasantos@gmail.com)
Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília- UNB
Professor Assistente da Universidade Federal de Mato Grosso- UFMT

Andréia Carpes Dani (andreiacarpesdani@gmail.com.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Kevin Gustavo Sacal Leite (kevingustavo@hotmail.com)
Especialista em Gestão Pública pela Universidade Federal de Mato Grosso- UFMT

Resumo
Este estudo buscou verificar o nível de divulgação relacionado ao Ativo Imobilizado considerando os aspectos estabelecidos nas NBCASP e IPSAS. Foram analisados os demonstrativos dos 27 estados da Federação do Brasil. Levando como parâmetros o estabelecido pela NBC T 16.1 a 11 e pela IPSAS 17 foi elaborado a ferramenta de coleta de dados divido em níveis de categorias. Os resultados apontam que apesar das mudanças estarem ocorrendo desde 2008, ainda assim, em 2014 os relatórios carecem muito das informações quanto ao seu Ativo Imobilizado. Atribui-se a isso o fato de muitos dos entes não estarem com uma estrutura preparada para atender a todas essas mudanças, e muitos ainda estão em fase de adaptação com implantação de sistemas de controle e gestão do patrimônio, porém atendendo parcialmente, como é o caso das entidades que praticam alguns dos procedimentos contábeis a seus bens adquiridos após uma determinada data de corte.
Palavras chave: Divulgação. Ativo Imobilizado. IPSAS.

Level of Disclosure related to fixed assets in the Public Sector in the light of NBC TSP and IPSAS

Abstract
This study aimed to verify the level of disclosure related to fixed assets considering the aspects set out in NBCASP and IPSAS. the statements of the 27 states of the Federation of Brazil were analyzed. Taking as parameters established by NBC T 16.1 to 11 and the IPSAS 17 was developed data collection tool divided into levels of categories. The results show that despite the changes are taking place since 2008, yet in 2014 the reports lack a lot of information on their fixed assets. Attaches to this the fact that many of the entities are not a structure prepared to meet all these changes, and many are still in the process of adaptation with the implementation of systems of control and management of heritage, but taking part, as is the for entities that practice some of the accounting procedures to their property acquired after a given date cut.
Key-words: Disclosure. Permanent assets. IPSAS.

1. INTRODUÇÃO

A divulgação dos demonstrativos é um instrumento de suma importância para controle da gestão, transparência e instrumento social, corroborando com a real situação do Patrimônio Público das entidades e com a comunicação com os cidadãos, dos quais possuem o direito de acesso, tão logo observar e indagar quanto aos investimentos realizados pelas entidades. Todavia, os resultados quanto à evidenciação dos relatórios ainda não atendem as normas pertinentes por se tratar de um tema relativamente novo. Muito das entidades ainda não se adaptaram as novas normas ou estão ainda em fase de adaptação. Portanto, faz-se necessário o estudo deste trabalho, para analisar o nível de divulgação quanto ao Ativo Imobilizado dos Estados da Federação do Brasil.

A Contabilidade pública nunca passou por tantas mudanças desde a publicação da Lei 4.320/1.964, que estabelecia normas do Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, Estados e Municípios.

Com as Normas Brasileiras Aplicadas ao Setor Público (NBCASP) que foram oficialmente divulgadas em 2008 e em convergência as normas internacionais, a ciência vem tomando novas formas em relação à gestão e transparência. Até antes das normas para o setor público entedia-se que a contabilidade privada era uma e a contabilidade pública era outra, porém, com a obrigatoriedade da aplicação das normas a partir de 2010, isso vem mudando e se adaptando ao novo cenário no âmbito público.

Assim como Carvalho e Ceccato (2014) afirmam que a contabilidade é uma ciência social que interpreta o patrimônio das entidades, registrando dados com o objetivo final de prestar informações de forma organizada e focada, deve-se verificar que com as novas mudanças a Contabilidade Pública deve não somente atentar as mudanças quanto aos registros e controle, mas também com a publicação dos seus relatórios.

A finalidade deste trabalho será de analisar se os entes federativos estão divulgando as informações em relação ao seu patrimônio e avaliar a divulgação sobre seus aspectos qualitativos e quantitativos referente a reconhecimento, mensuração, avaliação, depreciação, exaustão, conciliações, mudanças estimadas, os métodos utilizados, entre outros.

Busca-se atender a necessidade, de que tanto os usuários, cidadãos e eleitores possam analisar o nível de evidenciação e se estão atendendo as normas vigentes. Dessa forma, o objetivo geral deste trabalho consiste em verificar o nível de divulgação relacionado ao Ativo Imobilizado considerando os aspectos estabelecidos nas NBCASP e IPSAS.

Para que se tenha êxito quanto aos objetivos alcançados ou não, e considerando a publicação da Portaria N° 437 de 12 de julho de 2012 da Secretaria de Tesouro Nacional (STN) em que aprova as partes do Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP) em relação aos procedimentos contábeis a serem adotados, o problema de pesquisa adotado para orientação deste trabalho é: qual o nível de divulgação dos Estados Federativos do Brasil em relação ao seu ativo imobilizado, considerando os aspectos estabelecidos nas NBCASP e da IPSAS?

Trata-se de uma ferramenta para que os usuários da contabilidade pública possam se orientar de como está o nível de divulgação de seus relatórios, do que é feito e o que pode ser melhorado para que a informação seja mais clara, precisa e transparente em obediência a legislação de controle. Serve de instrumentalização de controle social também, uma vez que

os cidadãos possuem o direito da informação, da prestação de contas, e de saber qual o nível de divulgação dos relatórios de cada ente federado.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Ativo Imobilizado

Pode-se definir o ativo imobilizado como as contas do balanço em que são incluídos todos os ativos tangíveis de permanência duradoura que poderão gerar benefícios futuros a entidade, podendo ser classificado como bens móveis, que são aqueles que podem ser transportados por movimento próprio ou removidos por força sem a sua alteração.São exemplos de bens móveis: máquinas, aparelhos, veículos, ferramentas, entre outros. Bens imóveis são aqueles que vinculados ao terreno, não podem ser transportados ou retirados sem causar dano a este.São exemplos de bens imóveis: terrenos, edifícios, pontes, obras em andamento, entre outros.

O Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público (MCASP), conceitua o imobilizado como: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos, destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desse bem. Através desse conceito, deve-se considerar também imobilizado de uma entidade, aqueles ativos adquiridos através de operações de leasing financeiro ou por contrato de arrendamento mercantil, desde que seja obedecidas as condições previstas no Pronunciamento Técnico CPC 06 e da *International Public Sector Accounting Standard*s (IPSAS) 13 - Operações de Arrendamento Mercantil.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) através do Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo Imobilizado – em correlação com as normas internacionais *International Accounting Standard* (IAS) 16, define o ativo imobilizado como um item tangível que:

a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

b) se espera utilizar por mais de um período.

A Norma Brasileira de Contabilidade – Técnica (NBC T) 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público – em seu item 25, preceitua que, "quando os elementos do imobilizado tiverem vida útil limitada, estes ficam sujeitos a depreciação, amortização ou exaustão".

De acordo com a NBC T 16.10 o ativo imobilizado é reconhecido inicialmente com base no seu valor de aquisição ou custo, incluindo os gastos complementares e os gastos posteriores ao registro – desde que houver a possibilidade de geração de benefícios econômicos futuros ou potenciais de serviços – estes devem ser incorporados ao valor do bem.

As NBCASP começaram a ser publicadas a partir do ano de 2008, nota-se mudanças no processo de gestão e controle, que até então tinha um enfoque orçamentário e financeiro. Com a ação de convergência as normas internacionais, que no Brasil ocorre sob a coordenação do CFC que criou o Comitê Gestor da Convergência, através da resolução CFC 1.103 de 28 de setembro de 2007, podemos notar a decorrência de mudanças como:

mensuração ou avaliação, registro da depreciação, amortização, exaustão, reavaliação e redução ao valor recuperável.

No âmbito da Contabilidade Pública, há alguns aspectos que devem ser levados em conta para um melhor controle e eficácia da gestão. Podemos citar como exemplo, os bens de uso comum do povo, que antes das novas normas não eram registrados pela administração pública, porém com a aprovação da NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público – através da Resolução CFC n° 1.137/2008 isso foi alterado. Os itens 30 e 31 da norma preceituam:

> Os bens de uso comum que absorveram ou absorvem recursos públicos, ou aqueles eventualmente recebidos em doação, devem ser incluídos no ativo não circulante da entidade responsável pela sua administração ou controle, estejam ou não afetos a sua atividade operacional. A mensuração dos bens de uso comum será efetuada, sempre que possível, ao valor de aquisição ou ao valor de produção e construção.

Portanto, os bens que absorveram ou absorvem recursos ou os bens que foram adquiridos ou que estão em construção, além dos bens recebidos em doação devem ser registrados pela Contabilidade Pública obedecendo aos critérios estabelecidos pela norma.

2.2 Divulgação de Informação Econômica Financeira no Setor Público

Deve-se notar que a divulgação não está somente nas demonstrações financeiras. Hendriksen e Van Breda (1999) descrevem que "a divulgação fora das demonstrações financeiras propriamente ditas desempenha um papel muito importante no mercado global dos dias que correm". A empresa deve evidenciar informações complementares como exemplo as políticas contábeis adotadas, os métodos de avaliação, estatísticas econômicas, entre outros.

As evidências mostram que as empresas relutam em aumentar o grau de divulgação financeira sem que haja pressão para isso proveniente da comunidade contábil ou do poder público (HENDRIKSEN; VAN BREDA, 1999, p. 517).

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 148) o governo tem a obrigação de divulgar suas ações ao público não porque isso necessariamente aumente o bem-estar social, mas simplesmente porque esse é o direito dos eleitores.

No Brasil, a regulamentação quanto à divulgação das informações e dos demonstrativos contábeis veio através da Lei 4.320/1.964 e da Lei de Responsabilidade Fiscal, que atribui normas gerais para elaboração dos orçamentos e balanço, além das normas para transparência e meta fiscal.

As atualizações foram feitas através de portarias emitidas pelo órgão central de contabilidade no setor público que é a Secretaria de Tesouro Nacional e também pelas Normas Brasileiras de Contabilidade emitidas pelo CFC, visando melhorar o controle e gestão dos entes públicos.

Nascimento e Oliveira et al. (2013) ao analisar o grau de aderência das Unidades da Federação à obrigatoriedade de contabilização e evidenciação da depreciação durante o período de 2000 a 2011.Foi constatado que 18,51% dos estados já demonstravam isso desde 2000, e que em 2011 62,96% já evidenciavam depreciação em seus relatórios.

Gomes (2014) buscou verificar se as NBCASP em relação a registro de depreciação e a evidenciação dos bens públicos estão sendo aplicadas durante o exercício de 2012 pelos entes federados. Verificou-se em análise que mais da metade dos estados brasileiros evidenciam a depreciação dos bens no balanço patrimonial, porém ainda faltam informações

analíticas. Observou-se que com a publicação da portaria STN n° 634/2013 em que se torna obrigatório a divulgação somente para o exercício de 2014, os entes estão adiando os procedimentos a serem aplicados.

Observando os estudos supracitados, devem-se atentar as divergências encontradas como os estados que evidenciaram a depreciação em 2011, porém em 2012 deixou de divulgar como: Amapá, Ceará, Piauí e Rio Grande do Sul. Consideram-se essas divergências quanto aos limites expostos dos trabalhos e suas variáveis.

Carvalho, Lima e Ferreira (2012) através de um estudo de caso da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel) analisaram o processo de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado no setor público, por meio de um estudo comparativo disposto nas NBCASP, no MCASP e na IPSAS. Foi observado que já há aplicação e execução do registro da depreciação respeitando os normativos no que tange aos ativos adquiridos a partir de 2010. Porém não foram executados procedimentos de reavaliação e redução ao valor recuperável nos bens adquiridos antes desse período.

Em trabalho desenvolvido por Bairral (2013) foi analisada a relação entre os níveis de transparência pública apresentados nos relatórios de gestão dos entes públicos federais e os incentivos políticos, sociais, institucionais, financeiros e governamentais através de ferramentas como analise do índice de transparência publica federal. Concluiu-se que embora exista uma regulamentação pelos órgãos de controle tanto interno como externo, até bem incisiva, concernente às praticas de divulgação obrigatória para os entes governamentais, no setor público brasileiro. Não há divulgação adequada as informações relacionadas à condução das ações governamentais.

Ademais,estudos de Reis e Nogueira (2012), Eckert et al. (2012), Sallaberry e Vendruscolo (2012) e Andreatta (2013) discutem também a convergências as normas internacionais e mais especificamente as aplicadas ao Ativo Imobilizado e suas mudanças.

2.3 Teoria da Agência Aplicada ao Setor Público

A teoria da agência trata do conflito de interesses entre os participantes de um sistema. Para Hendriksen e Van Breda (1999) o principal compromete-se a remunerar o agente, enquanto o agente compromete-se a realizar certas tarefas para o principal. Além de que o principal são avaliadores de informação, e o agente são os tomadores de decisão.

Entretanto, enquanto que para o principal a riqueza é a variável sujeita à maximização, para o agente a função-utilidade pode incluir remuneração, poder, segurança e reconhecimento profissional como variáveis (FILHO, 2003)

Nesse contexto é comum basear num exemplo de empresa privada, em que os gestores deveriam visar o atendimento e as preferências dos acionistas, porém nem sempre o agente define suas decisões a favor dos sócios gerando assim um conflito de interesse. Dessa forma, o principal é obrigado a utilizar de mecanismos para motivá-los a atuarem de acordo com seus interesses. Como por exemplo: ameaças de demissão ou mudança de cargo.

Para Hendriksen e Van Breda (1999, p. 139) um dos problemas causados pela teoria da agência é a assimetria informacional ou informação incompleta, ou seja, quando nem todos os estados são conhecidos por ambas as partes e assim, certas consequencias não são consideradas.

Nessa situação, podemos fazer uma analogia para o setor público em que o agente seria o governante ou político, enquanto o principal consistiria em cidadão ou eleitor. Nesse

caso, para o agente poderá haver o interesse de ocultar certas informações com o intuito de ludibriar seus eleitores, uma vez que seu governo é temporário e transitório, e não há preocupação com a transparência e a divulgação dos fatos. Dessa forma, estabelecendo vantagens em favor de sua pessoa, afim de reconhecimento e futuros mandatos ou cargos.

Pode-se analisar por outro aspecto em que o governante seria o principal e seus gestores e subordinados o agente. Nesse sentido, Filho (2003) expõe que:

> "os governantes, incapazes de administrarem diretamente todos os órgãos do aparelho do estado, delegam essa tarefa a dirigentes que, como previsto pela teoria da agência, tem interesses próprios. Se para os governantes a existência da organização se presta ao atendimento de objetivos definidos politicamente, para os gestores o controle da organização pode estar associado a projetos particulares que irão lhe expandir o poder, os relacionamentos e mesmo a visibilidade política."

Como afirma Bairral (2013) a tendência é certa aversão dos gestores públicos a evidenciação voluntária, de forma a não expor a sua visibilidade política e cargos em termos de responsabilização perante aos órgãos de controle.

Portanto, a Teoria de Agência pode se aplicar entre vários fatores, e refletem diretamente em relação a publicação das informações e demonstrativos, podendo ceder tanto para um lado do governante como agente ou como principal.

3. METODOLOGIA

3.1 Delineamento

Os procedimentos para pesquisa consistem em pesquisa bibliográfica. A pesquisa é baseada também nos Balanços Gerais apresentados pelos Estados nos sítios do governo de cada ente e das Secretárias de Fazenda,constitui-sede pesquisa documental. Quanto aos dados apresentados, o estudo é realizado sem alterar as informações das quais se apresentam nas demonstrações divulgadas, portanto a pesquisa é classificada como descritiva.

3.2 População e Amostra

O universo da pesquisa consiste nos 27 estados da Federação do Brasil. Analisam todos os demonstrativos patrimoniais, no que tange a divulgação do Ativo Imobilizado e fatores relacionados. Levando como parâmetros o que é estabelecido pela NBC T 16.1 a 11 e pela IPSAS 17 foi elaborado a ferramenta de coleta de dados divido em níveis de categorias.

3.3 Variáveis da Pesquisa e Coleta

O método para a coleta de dados consiste na observação sistemática de documentos, que são os Balanços Gerais e relatórios contábeis e gerenciais anuais de cada ente da federação.

Uma das variáveis apresentada quanto a pesquisa incide na inconsistência quanto a divulgação do Balanço Geral em relação Relatório de Procedimentos e Notas Explicativas, que podem apresentar informações que induzam a pontos fracos que podem comprometer a qualidade da pesquisa. Outro fator relevante é quanto à depreciação, que em vários Estados, a depreciação dos bens possui um período de corte, que os bens até antes dessa ocasião não são submetidos à depreciação.

NÍVEL DE DIVULGAÇÃO QUANTO AO ATIVO IMOBILIZADO DO SETOR PÚBLICO (NDAI-SP)			*CHECKLIST*	
CATEGORIA	**ITEM**	**DESCRIÇÃO DA DIVULGAÇÃO**	**SIM**	**NÃO**
CLASSE DO ATIVO	**1**	*Critérios utilizados para a avaliação e mensuração do ativo imobilizado (NBC T 16.6; Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	2	*Critérios utilizados para a avaliação e mensuração de ativos imobilizados adquiridos a título gratuito (NBC T 16.6; Portaria nº 437/12);*		
	3	*Método de depreciação de cada classe do imobilizado (NBC T 16.9; Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	4	*Vida útil ou taxa de depreciação de cada classe do imobilizado (NBC T 16.9; Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	5	*Valor contábil bruto e a depreciação acumulada no início e no final do período de cada classe do imobilizado (NBC T 16.9; Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
CONCILIAÇÕES	**6**	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período: Adições (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	7	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período: Baixas (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	8	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período: Aquisições por meio de combinações de negócios (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	9	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período: Aumentos ou reduções decorrentes de reavaliações e perda por redução ao valor recuperável de ativos reconhecida ou revertida diretamente no patrimônio líquido (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	10	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período: Perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	11	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período: Reversão das perdas por desvalorização de ativos, reconhecidas no resultado (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	12	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: Depreciações (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	13	*Conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: Variações cambiais líquidas geradas pela conversão das demonstrações contábeis da moeda funcional para a moeda de apresentação (IPSAS 17);*		
	14	*A conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: Outras alterações (IPSAS 17);*		
MUDANÇAS DE ESTIMATIVAS	**15**	*Depreciação, quer seja reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	16	*Depreciação acumulada no final do período (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	17	*Mudanças nas estimativas relativas: Valores residuais (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	18	*Mudanças nas estimativas relativas: Custos estimados de desmontagem, remoção ou restauração de itens do ativo imobilizado (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	19	*Mudanças nas estimativas relativas: Vidas úteis (NBC T 16.5; NBC T 16.9; Portaria nº 437/12; IPSAS 17)*		
	20	*Mudanças nas estimativas relativas: Métodos de depreciação (NBC T 16.5; NBC T 16.9; Portaria nº 437/12; IPSAS 17)*		

REAVALIAÇÃO	**21**	*Quanto a ativos imobilizados reavaliados: A data efetiva da reavaliação (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	22	*Quanto a ativos imobilizados reavaliados: O responsável ou os responsáveis (no caso de uma equipe interna de servidores); (a equipe responsável pelo controle patrimonial da entidade pode ser competente para efetuar a reavaliação) (Portaria nº 437/12; IPSAS 17)*		
	23	*Quanto a ativos imobilizados reavaliados: Os métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	24	*Quanto a ativos imobilizados reavaliados: Se o valor justo dos itens foi determinado diretamente a partir de preços observáveis em mercado ativo ou baseado em transações de mercado recentes realizadas sem favorecimento entre as partes ou se foi estimado usando outras técnicas de avaliação (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	25	*Caso a classe de ativo seja contabilizada a valores reavaliados: a reserva de reavaliação, indicando as alterações do período e quaisquer restrições sobre distribuição do saldo da reserva aos acionistas ou outros investidores (IPSAS 17);*		
	26	*Caso a classe de ativo seja contabilizada a valores reavaliados: a soma de todas as reservas de reavaliação para itens individuais do ativo imobilizado dentro daquela classe (IPSAS 17);*		
	27	*Caso a classe de ativo seja contabilizada a valores reavaliados: a soma de todos os déficits de reavaliação para itens individuais do imobilizado dentro daquela classe (IPSAS 17);*		
OUTRAS INFORMAÇÕES RELEVANTES	**28**	*Valor contábil do ativo imobilizado que esteja temporariamente ocioso (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	29	*Valor contábil bruto de qualquer ativo imobilizado totalmente depreciado que ainda esteja em operação (Portaria nº 437/12; IPSAS 17; IPSAS 17);*		
	30	*Valor contábil de ativos imobilizados retirados de uso ativo (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	31	*Valor justo do ativo imobilizado quando este for materialmente diferente do valor contábil apurado pelo método do custo (Portaria nº 437/12; IPSAS 17);*		
	32	*Valor de ativos imobilizados transferidos a outras entidades públicas ou a terceiros (NBC T 16.10; Portaria nº 437/12);*		
	33	*Existência e os valores de restrições a ativos imobilizados oferecidos como garantia de obrigações (IPSAS 17);*		
	34	*Valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção (IPSAS 17);*		
	35	*Valor dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados (IPSAS 17);*		
	36	*Se não for divulgado separadamente no corpo da demonstração do resultado, o valor das indenizações de terceiros por itens do ativo imobilizado que tenham sido desvalorizados, perdidos ou abandonados, inclusive no superávit ou déficit (IPSAS 17);*		

Tabela 1- Instrumento de coleta de dados.

Fonte: Elaboração própria a partir das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público – NBC T 16: 1 a 11; Portaria STN nº 437/2012; *International Public Sector Accounting Standard – IPSAS 17* (*Property, Plant, and Equipment*).

4. RESULTADOS E DISCUSSÃO

Quanto as classes do ativo, dez estados evidenciaram os critérios para avaliação e mensuração, e todos eles, sem exceção, mensuram inicialmente o ativo pelo valor de aquisição. São eles: Alagoas, Amazonas, Espírito Santo, Mato Grosso, Pará, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rondônia, Santa Catarina e São Paulo. Dentre estes, destacam-se quatro estados que evidenciaram os critérios para ativos obtidos à títulos gratuitos, que são mensurados incialmente pelo valor justo do item. Os estados que evidenciaram de acordo com o quesito 2, são: Espirito Santo, Rio de Janeiro, Rondônia e Santa Catarina.

Os resultados quanto a Classe do Ativo considerando a média de itens atendidos bem como o desvio padrão são demonstrados abaixo:

MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
3,4	3,9749	0	5

Tabela 1 – Classe do Ativo
Fonte: Dados da pesquisa.

Observa-se que a média é consideravelmente baixa, demonstrando que os entes não divulgam nem o mínimo necessário como critérios de avaliação, taxas de depreciação ou mesmo vida útil dos bens.

Ainda considerando a classe de ativos e considerando os itens 3 e 4 da Ferramenta de Coleta de Dados em relação aos métodos de depreciação e a vida útil somente dois estados atenderam aos quesitos: Pará e Santa Catarina. Quanto ao método de depreciação, por unanimidade foi estabelecido o método das cotas constantes ou linear. Quanto aos prazos de vida útil e a taxa de depreciação, os entes estão utilizados o estabelecido pela Instrução Normativa Secretaria Receita Federal (SRF) n° 162, de 31 de dezembro de 1998. Deve-se atentar ao fato que essa Instrução Normativa não atende de fato a entidade pública, por se tratar de taxas e prazos para fins fiscais, não correspondendo a um controle e gestão dos ativos.

Quanto a categoria de Conciliações, percebe-se uma execução e divulgação muito inferior ao mínimo desejado, a tabela a seguir demonstra a média de itens atendidos nesta classe:

MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
0,56	0,88	0	9

Tabela 2 – Conciliações.
Fonte: Dados da pesquisa.

Deve-se observar que foram considerados os quesitos com base no detalhamento da norma, de forma que alguns entes demonstravam a conciliação do valor contábil, porém somente no início do período, conquanto a regra pede-se no início e final, dessa forma não foram considerados aprovados.

Analisando os quesitos que mais foram atendidos pelos entes federativos que se referem quanto a divulgação da depreciação reconhecida no resultado e a depreciação acumulada no período, respectivamente itens 15 e 16 da classe de Mudanças de Estimativas, vemos 18 do total de 27 que acatam a este quesito, abaixo pode-se ser analisado a média de itens atendidos:

MÉDIA	DESVIO PADRÃO	MÍNIMO	MÁXIMO
6	9,30	0	6

Tabela 3- Mudança de estimativas.
Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se que a média um pouco acima das outras classes, se dá ao fato de grande parte dos estados já depreciarem seus bens, porém não há mudanças de estimativas quanto a valores residuais, vidas úteis e a métodos de depreciação.

Em mais da metade dos entes que depreciam seu patrimônio permanente, foram estabelecidos período de corte em que os bens adquiridos anteriormente a estas datas não são depreciados e carecem de reavaliação para tal. Portanto, as informações quanto a depreciação apesar de atenderem a certos aspectos das normas, não refletem a realidade do patrimônio.

Em comparação ao trabalho realizado por Nascimento, Oliveira et al. (2013) em que foi demonstrado que no exercício de 2011 dez estados não divulgaram a depreciação, dentre estes destacam-se os estados de Goiás, Paraíba, Paraná, Rondônia e Roraima que continuam a não registrar e divulgar a depreciação. Porém, devemos salientar que assim como os contrastes entre o trabalho realizado por Nascimento, Oliveira et al. (2013) e Ramos (2014), há divergências em relação a pesquisa deste trabalho com os alcançados anteriormente.

Em trabalho realizado considerando o exercício de 2012 por Ramos (2014) e analisando que foram divulgadas as informações dos estados de Roraima e Paraná, ocorre divergências quanto a pesquisa que tem como base o exercício de 2013, onde estes estados deixaram de evidenciar a depreciação.

Quanto ao nível de divulgação dos entes, deve-se destacar o Estado de Santa Catarina por atender o maior número de quesitos estabelecidos, sendo sete deles: quatro em relação a classificação do ativo; dois em relação a mudanças de estimativas; e um quanto a reavaliação. Deve-se salientar que apesar de não atender a outros quesitos quanto à reavaliação por não ser apresentado de forma analítica em suas demonstrações, pode ser visto em notas explicativas que a administração está tomando medidas que atendem parcialmente e que tende a manter o controle completo em curto prazo de tempo. Pode-se observar que a Secretária de Estado da Administração, através da Diretoria de Gestão Patrimonial e da Gerência de Bens Móveis instituiu o Decreto Estadual n° 3.486 de 03/09/2010 e a Instrução Normativa Conjunta da Diretoria de Gestão Patrimonial que trata da obrigatoriedade de realizar os procedimentos de reavaliação, redução ao valor recuperável, depreciação, amortização e exaustão. Foram estabelecidos prazos para reavaliação dos bens, com data limite até 2013. Portanto, para os demonstrativos de 2014 os procedimentos patrimoniais devam estar finalizados e evidenciados.

Dos estados que não atenderam a nenhum dos quesitos, deve-se considerar que em mais de 90% deles, em suas notas e relatórios gerencias determinam quanto a implantação de sistemas de controle de gestão patrimonial, e quanto a regularização de pendências no tocante as exigências da Secretaria do Tesouro Nacional através da Portaria n° 437. Ficando assim, compromissados que a partir da publicação dos relatórios referente ao exercício de 2014 atender as normas pertinentes quanto ao registro e divulgação dos bens patrimoniais.

Em relação às informações classificadas como "Reavaliação" somente o estado de Santa Catarina e Rio de Janeiro atenderam o quesito quanto aos métodos e premissas significativos aplicados à estimativa do valor justo dos itens em relatórios dos quais traçam os objetivos e metas para atendimento as normas, porém ainda não divulgada nenhuma informação quanto a Reavaliação propriamente dita. Quanto a classe de "Outras informações relevantes", nenhum dos estados atendeu a algum dos quesitos sequer.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como foi explanada em todo o trabalho, a evidenciação é de suma importância para que a sociedade possa desempenhar seu papel de controle social e de verificar a composição do patrimônio das entidades públicas. Juntamente com as mudanças que acompanham a Contabilidade Pública em convergência as normas internacionais, são possíveis ter relatórios e demonstrativos que representam fidedignamente os bens de cada Estado Brasileiro, porém ainda há muito o que fazer para que possa ter resultados satisfatórios em atendimento as normas legais. Dessa forma, o trabalho atendeu ao objetivo geral de analisar o nível de divulgação dos entes federados em relação às NBCASP e as IPSAS.

Em relação ao objetivo especifico da "Classe de Imobilizado" e de "Conciliações", nota-se que apesar de baixa, os Estados vêm demonstrando os critérios utilizados para avaliação e mensuração além de demonstrar as baixas.

Quanto as "Mudanças de Estimativas", nota-se que a grande maioria já demonstra a depreciação acumulada no inicio e final do período.

Em relação à "Reavaliação" e "Outras Informações Relevantes", ainda demonstram que os entes ainda não utilizam de Reavaliação nos seus bens, assim como valores de ativos que estejam temporariamente ociosos e de valores dos compromissos contratuais advindos da aquisição de ativos imobilizados.

Todavia, é importante salientar que apesar das mudanças contidas nas legislações e normas de controle, deve-se atentar a boas práticas de aplicação. É possível analisar que apesar das mudanças estarem ocorrendo desde 2008, ainda assim, em 2014 os relatórios carecem muito das informações quanto ao seu Ativo Imobilizado. Atribui-se a isso o fato de muitos dos entes não estarem com uma estrutura preparada para atender a todas essas mudanças, e muitos ainda estão em fase de adaptação com implantação de sistemas de controle e gestão do patrimônio, porém atendendo parcialmente, como é o caso das entidades que praticam alguns dos procedimentos contábeis a seus bens adquiridos após uma determinada data de corte.

Verifica-se que não há nenhuma dispositivo legal que prevê penalidades ou sanções quanto a aplicação das normas em relação a evidenciação do Ativo Imobilizado. Com isso, podemos analisar a Teoria da Agência em que conquanto exista a assimetria informacional,

não existe nada que motive o agente para que ele possa divulgar as informações que são necessárias.

O estudo analisou que embora todos os Estados apresentem valores referentes ao saldo final acumulado de seus bens e que mais da metade dos Estados apresentam informações como depreciação, os dados carecem de mais detalhes e relatórios analíticos. Assim como afirma Gomes (2014) os estados vem adiando a aplicação dos novos procedimentos devida a publicação da portaria STN n° 634/2012 em que se torna obrigatório somente a partir do exercício de 2014.

Contudo, o trabalho atingiu o seu objetivo, uma vez que podemos afirmar que o nível de divulgação ainda é muito baixo em relação a tudo que se pede entre as NBCASP e a IPSAS. Logo, contribui-se para futuras pesquisas, além de poder ser utilizado como instrumento por gestores públicos para analisar como estão sendo divulgados seus demonstrativos, colabora também com a sociedade e outras partes interessadas, esclarecendo e evidenciando como deve ser tratado e divulgado o Ativo Imobilizado. Como sugestões de trabalhos futuros sugere-se: analisar o andamento das mudanças e realizar nova pesquisa num período futuro.

O Trabalho limita-se pelo fato de considerar dados de um único período, além de que a divulgação conforme as NBCASP aplicam-se obrigatoriamente somente ao final do exercício de 2014.

6. REFERÊNCIAS

ANDREATTA, A. P. **Aplicação do CPC 27 no imobilizado em empresa do ramo transporte.** 2013. 20 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) - Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Pato Branco, 2013. Disponível em: <http://repositorio.roca.utfpr.edu.br/jspui/handle/1/1005> Acesso em: 30 jan. 2015.

BAIRRAL, M. A. C. **Transparência no Setor Público: uma análise do nível de transparência dos relatórios de gestão dos entes públicos federais no exercício de 2010.**Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2013. Disponível em: <http://faf-uerj.com/mestrado/index.php?option=com_docman&task=doc_download&gid=434&Itemid=>. Acessado em: 30 jan. 2015.

BARBOSA, D. D. **Manual de Controle Patrimonial nas Entidades Públicas**. 1. ed. Brasília: Gestão Pública, 2013.

BRASIL.Lei n° 4.320, de 17 de março de 1964. **Estabelece normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamento e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal**. Disponível em : <www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.hm.> Acesso em: 21 nov. 2014.

CARVALHO, D.; CECCATO, M. **Manual completo de contabilidade pública**. 2. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2014.

.CARVALHO, R. M. F.; LIMA, D. V.; FERREIRA, L. O. G. **Processo de Reconhecimento e Mensuração do Ativo Imobilizado no Setor Público face aos padrões contábeis internacionais: um estudo de caso na Anatel**. Revista Universo Contábil, [S.l.], v. 8, n. 3, p. 62-81, jul. 2012. ISSN 1809-3337. Disponível em: <http://proxy.furb.br/ojs/index.php/universocontabil/article/view/2652/2029>. Acesso em: 24 nov. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público.** Edição 2010. Disponível em: <http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/ipsas2010_web.pdf>. Acessado em 20 nov. 2014.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIÁSIO, R. **Mudanças no Ativo Imobilizado Decorrentes da Convergências às Normas Internacionais de Contabilidade – IFRS: O Caso da Alfa Fundição e Tecnologia**. Revista Ambiente Contábil. Caxias do Sul, RS. 2012. Disponível em: <http://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=4043100>. Acessado em: 31 jan. 2015.

FERRAREZI, M. A. D. O., SMITH, M. S. J. **Impairment – Conceitos Iniciais e Seu Impacto Pelo Valor de Mercado: Estudo de Caso de uma "Sociedade Ltda." da Cidade de Franca.** Centro Universitário de Franca. Disponível em: <http://legacy.unifacef.com.br/novo/publicacoes/IIforum/Textos%20EP/Maria%20Amelia%20e%20Marines.pdf>. Acessado em 31 jan. 2015.

FILHO, J. R. F. **Governança Organizacional aplicada ao Setor Público.** VII Congresso Internacional del CLAD sobre la reforma del Estado y de la Administrácion Pública. Panamá, 28-31 oct, 2013.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GOMES, J. R. **Nova Contabilidade Aplicada ao Setor Público: um estudo sobre o reconhecimento da depreciação na contabilidade dos estados brasileiros.** Fucape Business School. 2014. Disponível em: <http://www.fucape.br/premio_excelencia_academica/upld/trab/14/74.pdf>. Acesso em: 25 nov. 2014.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de Metodologia Científica**. 5. ed. São Paulo: Atlas 2003.

MACÊDO, F., KLANN, R. **Análise das Normas Brasileiras de Contabilidade Aplicadas ao Setor Público (NBCASP): um estudo nas unidades da federação do Brasil**. REVISTA AMBIENTE CONTÁBIL - Universidade Federal do Rio Grande do Norte - ISSN 2176-9036, América do Norte, 6, jan. 2014. Disponível em: <http://www.atena.org.br/revista/ojs-2.2.3-06/index.php/Ambiente/article/view/1924/1759>. Acesso em: 25 nov. 2014.

NASCIMENTO, M. S. N; OLIVEIRA, R.R; BANDEIRA, F.C; PADRONES, K.G.S.A. **Disclosure da Depreciação nos Estados Brasileiros.** Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. 2013.

REIS, Luciano Gomes dos; NOGUEIRA, Daniel Ramos. **Disclosure do Ativo Imobilizado: Análise das práticas pelas empresas do Novo Mercado considerando o CPC 27.** Universidade Estadual de Londrina. Londrina. 2012. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/rec/article/view/10149>. Acessado em: 30 jan. 2015.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE 1.055/05, de 26 de junho de 2009. Aprova o **CPC 27 – Ativo Imobilizado** – Conselho Federal de Contabilidade, 2009.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE 1.136, de 21 de novembro de 2008. Aprova a **NBC T 16.9 - Depreciação, Amortização e Exaustão**. Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE 1.137, de 21 de novembro de 2008. Aprova a **NBC T 16.10 – Avaliação e Mensuração de Ativos e Passivos em Entidades do Setor Público**. Conselho Federal de Contabilidade, 2008.

ROSA, A. S., OLIVEIRA, F. Z. O., SILVA, L. A. C. **Contabilidade Internacional e a mudança no Ativo Imobilizado com Leasing.** Revista InterAtividade, Andradina, SP, n° 1, 1° semestre 2014. Disponível em: <http://www.firb.br/editora/index.php/interatividade/article/view/116/172>. Acesso em 30 jan. 2015.

SALLABERRY, J., VENDRUSCOLO, M. **Padrões internacionais de contabilidade para o setor público: análise da IPSAS 17.** Administração Pública e Gestão Social, 4, set. 2012. Disponível em: <http://www.apgs.ufv.br/index.php/apgs/article/view/56>. Acesso em: 24 nov. 2014.

SECRETÁRIA DO TESOURO NACIONAL. Portaria STN n.º 437, de 13 de julho de 2012. Aprova os volumes II - Procedimentos Contábeis Patrimoniais, III - Procedimentos Contábeis Específicos e IV - Plano de Contas Aplicado ao Setor Público, da 5ª edição do **Manual de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**, e dá outras providências. Ministério da Fazenda. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/mcasp>. Acessado em: 20 nov. 2014.

WINK, E., DORNELEES, M. T., SILVA, B. S. S., TINOCO, J.E.P. **Evidenciação das Contas do Ativo Imobilizado: Um Estudo em Empresas Listadas na BM&BOVESPA.** Estudos, Goiânia, n. 1. 2013. Disponível em: <http://seer.ucg.br/index.php/estudos/article/viewFile/2699/1647>. Acessado em: 30 jan. 2015.

A gestão das indústrias na cadeia produtiva moveleira sob a perspectiva da temática "sustentabilidade"

Renato Francisco Habas (renatohabas@unochapeco.edu.br)
Graduado em Administração pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ.
Rodrigo Barichello (robrigo.b@unochapeco.edu.br)
Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina/UFSC.
Felipe Alison Zuanazzi (felipe.z@unochapeco.edu.br)
Graduado em Administração pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ.
Moacir Francisco Deimling (moacir.demling@uffs.edu.br)
Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Resumo:
Este artigo apresenta os resultados de uma pesquisa quantitativa de abordagem qualitativa que teve a finalidade de identificar os indicadores de sustentabilidade utilizados pelas industrias moveleiras do Oeste de Santa Catarina. O presente estudo deu-se através da continuação de outra, cujo tema é, "Desenvolvimento de um Modelo para Avaliar a Sustentabilidade nas Micro e Pequenas Empresas", onde identificou os indicadores de sustentabilidade considerados indicados e adequados para avaliação do grau de sustentabilidade em pequenas organizações na visão dos especialistas, através desse, foi elaborado um questionário semi-estruturado e aplicado as indústrias moveleiras do Oeste de Santa Catarina. O resultado se apresenta atraves de uma tabela com 88 indicadores, sendo 15 na esfera econômica, 26 na ambiental e 47 na esfera social. Identificou-se que os indicadores mais utilizados pelas empresas pesquisadas estão na esfera econômica seguido pela esfera social. De modo geral, as três pilastras da sustentabilidade são importante para as empresas se manterem firmes diante da sociedade e do governo, que passaram a exigir respeito das mesmas com as questões ambientais. A sustentabilidade vem sendo utilizada pelas empresas como uma estratégia para produzir mais com menor quantidade de matéria-prima e gerar emprego e renda justa para o desenvolvimento das sociedades.

Palavras Chave: Sustentabilidade empresarial, Aspectos sustentáveis, Indicadores de sustentabilidade, Micros e pequenas empresas.

The management of the industries in the furniture production chain from the perspective of the theme "sustainability"

Abstract:
This article presents the results of a qualitative approach to quantitative research aimed to identify the sustainability indicators used by the furniture industry of the West of Santa Catarina. This study was made through the continuation of another, whose theme is "Development of a Model for Evaluating Sustainability in Micro and Small Enterprises", which identified the sustainability indicators considered indicated and appropriate to evaluate the degree of sustainability in small organizations in the view of experts, through this, we designed a semi-structured questionnaire and applied to the furniture industry of the West of Santa Catarina. The result is presented through a table with 88 indicators, 15 in the economic sphere, 26 environmental and 47 in the social sphere. It was identified that the indicators used by most companies surveyed are in the economic sphere followed by the social sphere.

Overall, the three pillars of sustainability are important for companies to stand firm in the face of society and government, which began to demand respect of the same environmental issues. Sustainability has been used by companies as a strategy to produce more with less raw material and generate employment and fair income for the development of societies.

Key-words: Corporate sustainability, sustainable aspects, sustainability indicators, micro and small businesses.

1. Introdução

Espera-se das empresas que se tornem competitiva e atuante no mundo dos negócios e ao mesmo tempo atendam aos pressupostos da sustentabilidade, o que a priori parece incompatível. Diz-se que as indústrias precisam produzir com qualidade e ao mesmo tempo diminuir a utilização dos recursos naturais, reciclar, não poluir, cuidar dos resíduos, promover ações em relação aos recursos humanos e à sociedade.

Historicamente, a revolução industrial foi um período de muitas descobertas e inovações, o que favoreceu o desenvolvimento com base no crescimento econômico. O setor que mais se beneficiou nesse contexto foi o da indústria com base no uso de recursos naturais. Com a expansão da industrialização no mundo, o grande problema passou a ser o crescimento desequilibrado entre países, com maior distância entre ricos e pobres, e o esgotamento dos recursos naturais existente no planeta.

De acordo com Seiffert (2007), o mau uso dos recursos naturais disponíveis no planeta acabou de gerar um grande desequilíbrio. Diante desse contexto, buscam-se alternativas que visem atingir a sustentabilidade, incluindo as organizações. Para o alcance do desenvolvimento sustentável é necessário considerar os aspectos referentes às dimensões sociais, ambientais, e econômicas (BELLEN, 2006).

A dimensão social adota medidas para os recursos básicos do ser humano; o ambiental vem com a proposta de conscientizar a humanidade para o menor desperdício, tratando do crescimento e desenvolvimento da sociedade, tendo a distribuição de renda como um fator fundamental. Essas dimensões estão ligadas aos indicadores de sustentabilidade.

Os indicadores simplificam informações de um determinado fenômeno deixando-os mais aparentes. A sua utilização dentro de uma empresa facilita as informações para uma melhor tomada de decisão.

A região oeste de Santa Catarina possui uma economia focada em várias cadeias de valor, algumas já consolidadas, como a agroindustrial (de aves e suínos), a do leite e a moveleira. Outras estão em franca expansões, podemos citar o caso do setor metal-mecânico. A competitividade destas cadeias pode garantir uma melhor situação econômica e social aos habitantes dessa região.

Está pesquisa visa mostrar os indicadores de sustentabilidade utilizados na cadeia produtiva moveleira do oeste de Santa Catarina, bem como saber a relação dos processos de gestão industrial com as questões da sustentabilidade. Conhecer e ter o domínio de indicadores é importante para controlar determinados resultados em uma organização, e assim tomar a melhor decisão sem comprometer o seu futuro. A estrutura da pesquisa está organizada da seguinte forma: a seção 2 é apresentada a fundamentação teórica, na seção 3 os procedimentos metodológicos, na seção 4 a apresentação e análise dos resultados e a seção 5 traz a conclusão do estudo.

2. Revisão da literatura

2.1 Origens do conceito de sustentabilidade

O surgimento do conceito sustentabilidade deu-se inicio em 1972, através da conferência das Organizações das Nações Unidas (ONU) em Estocomo (Suécia), onde o tema debatido era o Meio Ambiente Humano e seu foco voltava-se à questão de preservar o meio ambiente para as futuras gerações, está foi à primeira reunião internacional em que as lideranças debateram questões ligadas à sustentabilidade (PEREIRA; SILVA; CARBONARI, 2011).

Em 1980 o desenvolvimento sustentável veio a ser explicado no documento World Conservation Strategy, por exigência do PNUMA (Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente). De acordo com esse documento para a preservação da natureza o homem deve manter os processos ecológicos essenciais, preservar a diversidade genética e assegurar o aproveitamento sustentável das espécies e do ecossistema, que constituem a base da vida humana (BARBIERI, 1997).

Com o passar dos anos a Comissão Mundial de Meio Ambiente em 1987, criou o Relatório Brundlandt, com o objetivo de mostrar a sustentabilidade como o único meio para salvar o planeta da poluição, este relatório se tornou público como registro global à mudança, através dele podemos dizer que existe evidencias suficientes para acreditar que qualquer outro meio não sustentável é uma aberração (MENEGAT; ALMEIDA, 2004).

Entretanto Bellen (2005), resalta que a sustentabilidade destina-se á utilização racional dos recursos, de forma a garantir qualidade de vida para as gerações atuais e futuras, sem a destruição da sua base de sustentação, com o surgimento da conscientização ambiental a humanidade vem preservando e buscando meios sustentaveis para o seu progresso.

Para Barbieri (1997), a sustentabilidade é incorporada a significado de manutenção e conservação, levando as pessoas a pensar e agir de forma sustentável. Para a conservação dos recursos são necessários avanços científicos e tecnológicos que ajudem a acrescer duravelmente a capacidade de beneficia-los.

2.2 Sustentabilidade empresarial

A sustentabilidade vem sendo adotada pelas empresas para reduzir os impactos causados por elas á natureza, sua utilização serve de referência para o seu crescimento e desenvolvimento diante da sociedade (WERBACH, 2010).

Segundo Queiroz (2001 *apud* DIAS et. al. 2003. p. 133) "[...] hoje em dia é muito fácil para uma empresa perder a credibilidade frente ao grande público em função de um comportamento ético inadequado ou pelo fato de não assumir suas responsabilidades com a sociedade". Barbieri e Cajazeira (2012) complementam que, para uma empresa manter-se no mercado e possuir uma sustentabilidade econômica, ela precisa encontrar meios de inovação constante, caso contrário ficará ultrapassada e excluída.

Conforme Werbach (2010), ao planejar uma estratégia as empresas não devem se limitar a aumentar receitas ou cortar custos para expandir o preço final, mas tratar da sua sobrevivência diante da humanidade, ser sustentável significa progredir para sempre. Para o mesmo autor, a sustentabilidade tem quatros componentes igualmente importantes, entretanto o social, agir levando em conta todas as pessoas; econômico, operar com lucro; ambiental, preservar; e cultural, respeitar a diversidade cultural e a mesma preservar e valorizar.

Para Tinoco (2010) em uma empresa apenas a visão do lucro é insuficiente para alcançar os objetivos traçados, em longo prazo, para uma organização continuar em sua jornada ela deve dar conta de todas às necessidades dos agentes envolvidos, clientes, fornecedores, financiadores de recursos financeiros, governo, comunidades, funcionários e acionistas, diante dessas necessidades, a prioridade é do bem estar dos funcionários e da sociedade com foco no aspecto ambiental.

Nesse sentido, uma empresa torna sustentável a partir do momento que incorpora os conceitos e objetivos relacionados com o desenvolvimento sustentável, aplicado em suas políticas de modo consistente. Segundo Barbieri e Cajazeira (2012), as estratégias empresariais levam em conta a gestão ambiental, onde a um crescimento da preocupação ambiental por todos os setores da sociedade, que pressionam as autoridades para tomar as leis severas e sua fiscalização constante.

2.3 O trippon bottom line

Segundo Barbieri e Cajazeira (2012, p. 72) "[...] o modelo conhecido por *triple bottom line* (tríplice linhas de resultados líquidos) foi desenvolvido pela empresa de consultoria britânica *SustainAbility*". Esse modelo tornou popular no âmbito empresarial devido à publicação do livro *Cannibals with forks* (Canibais de garfo e faca), que procura mostrar a civilização do capitalismo diante das dimensões econômicas, social e ambiental da sustentabilidade.

Pereira, Silva e Carbonari (2011) resaltam que, com a obtenção cada vez maior do lucro as empresas procuraram conhecer novas ferramentas e passaram a olhar o tripé da sustentabilidade, onde é estudado e usado entre empresas e pesquisadores como uma ferramenta de desempenho financeiro.

O modelo tripé da sustentabilidade ganhou destaque, um desse foi a criação dos "[...] 3Ps, de Profit, People e Planet (Lucro, Pessoas e Planeta)", que representam as três dimensões da sustentabilidade: a economia, social e ambiental, a responsabilidade social apoia-se no desempenho dessas dimensões, os 3Ps são as vigas que sustentam a sustentabilidade empresarial (MARREWIJK, 2003 *apud* BARBIERI; CAJAZEIRA, 2012, p. 75).

De acordo com Sachs (2008 *apud* TINOCO 2010, p. 15), o desenvolvimento sustentável surge nas seguintes dimensões: "[...] social, cultural, meio ambiente, distribuição territorial, econômica, política e sistema internacional". Essas dimensões se integram com o desenvolvimento sustentável. O tripé da sustentabilidade indica os cuidados com o planeta e o respeito ao mesmo que as empresas devem manter.

2.4 Perspectiva econômica

O desenvolvimento sustentável elevou-se a partir do nome "ecodesenvolvimento" no início da década de 70, brotou em um contexto de uma discussão de ideias sobre a ligação entre crescimento econômico e meio ambiente, com um acordo entre as duas partes, onde o progresso deve respeita os limites ambientais, mas não os elimina, e o crescimento econômico é necessário, mas não o suficiente para a eliminação da pobreza (ROMEIRO, 2001).

Para Romeiro (2001), no momento que a renda per capita aumenta com o crescimento econômico, a degradação ambiental se eleva a certo nível, e começa a melhorar, no estágio inicial desse processo de crescimento, o aumento da degradação é um efeito colateral ruim, mas inevitável, a partir de certo nível de bem estar econômico, a população torna-se conservadora e passa a pagar pela melhoria da qualidade do meio ambiente.

2.5 Perspectiva social

A sustentabilidade social fornece atenção para os recursos básicos do ser humano, como água limpa e tratada, assistência médica, segurança e educação, mantendo a qualidade de vida para todos os cidadãos. A riqueza é importante, mas é apenas parte do quadro geral da sustentabilidade (BELLEN, 2005).

Segundo Miller (2007), uma sociedade quando é sustentável ela supre com as necessidades atuais de sua população em relação a alimentos, água limpa e tratada, abrigo e outros recursos básicos que atenda á sobrevivência de todos.

Devido ao crescimento da população, a humanidade avança sem planejamento e o mau uso que faz com os recursos naturais acaba destruindo e desrespeitando a natureza. "A sustentabilidade social se destaca como a própria finalidade do desenvolvimento, sem contar com a probabilidade de que um colapso social ocorra antes da catástrofe ambiental" (SACHS, 2002, p. 73).

Entretanto, o termo aspecto social, está relacionado ao bem estar dos seres humanos, que estão atreladas nas questões econômicas e ambientais.

2.6 Perspectiva ambiental

Em todo o processo de fabricação de produtos três recursos são utilizados, os recursos naturais (ar, água, terra, biodiversidade, minerais) "[...] os quais sustentam todas as economia e toda a vida"; os recursos humanos (que são as pessoas que trabalham para o desenvolvimento dos produtos e inovações); e os recursos manufaturados (todo maquinário, equipamentos e produtos, cujas feituras envolvem recursos naturais e humanos). Com a utilização constate dos recursos naturais a terra passa por um processo de transformação devido ao seu esgotamento e degradação (MILLER, 2007, p. 474-475).

Para Tinoco (2010), a sustentabilidade veio ampliando e atingindo todas as áreas, e sua entrada nos aspectos ambiental aplicou aos recursos renováveis, principalmente os que exauriram pela exploração descontrolada. A sustentabilidade é um processo de mudança social, ética e política, com democratização dos recursos naturais.

Segundo Miller (2007) para a humanidade saber viver de forma sustentável deve aprender a utilizar os recursos naturais sem exauri ou degradar o solo as plantas o ar a água e os animais, e sobreviver da renda natural fornecida pela natureza, respeitar seu ciclo de vida, consumir de forma que a natureza consiga se regenerar no seu tempo certo.

2.7 Indicadores de sustentabilidade

O propósito dos indicadores é agregar e quantificar informação sobre resultado que facilitam e tornam a comunicação compreensível e quantificável. Conforme Bellen (2005), os indicadores foram criados para melhor compreender e integrar com os fatos relacionados à sustentabilidade, e atingir seus pressupostos, sendo eles ambientais sociais e econômicos.

A partir do momento que lançaram o conceito desenvolvimento sustentável um dos principais desafios foi à construção de instrumentos que acompanhassem a sustentabilidade para o seu crescimento. O objetivo dos indicadores é a construção de um conjunto capaz de analisar variáveis que dão suporte para o desenvolvimento (TAYRA; RIBEIRO, 2006).

Para Pereira, Silva e Carbonari (2011, p. 88) "[...] indicador é uma ferramenta que permite obter informações sobre uma dada realidade. Sua característica principal é sintetizar diversos tipos de informação, retendo apenas o significado essencial dos aspectos analisados".

Segundo Quiroga (2001 *apud* GUIMARÃES; FEICHAS 2009, p. 03), á diversas traduções sobre o que é um indicador, ele pode ser quantitativo e qualitativo. "[...] um indicador não é apenas uma estatística, ele representa uma variável que assume um valor em um tempo especifico". Representa um atributo de um determinado sistema, incluindo qualidade, característica e propriedade, tem como objetivo apontar a existência de riscos em determinado local e com finalidade a tomada de decisão.

3. Procedimentos metodológicos

A pesquisa deu-se através da continuação de outra, cujo tema é, "Desenvolvimento de um Modelo para Avaliar a Sustentabilidade nas Micro e Pequenas Empresas", onde procurava saber quais os indicadores de sustentabilidade considerados indicados e adequados para avaliação do grau de sustentabilidade em pequenas organizações na visão dos especialistas, que foram localizados através de busca com palavras chaves sobre o assunto na Plataforma Currículo Lattes.

Neste contexto, este estudo continuou, a saber, através dos resultados obtidos dos especialistas, se as Micro e Pequenas Empresas, onde o foco foi à indústria moveleira, utilizam estes indicadores, e caso utiliza, qual é o grau de importância que dão aos mesmos. Para a realização deste objetivo, foi realizada uma busca na base de dados da SIMOVALE (Sindicato da Indústria Madeireira e Moveleira do Vale Uruguai) onde foram localizadas as indústrias moveleiras da região oeste de Santa Catarina.

Para a realização desta pesquisa, foi feito um levantamento bibliográfico, quanto à abordagem do problema, foi utilizado o método qualitativo e o quantitativo para melhor apresentar os dados. Com está perspectiva tem-se um estudo qualitativo de demonstração de resultados quantitativos, por meio da descrição do levantamento feito sobre o estudo.

Identificou-se, os principais indicadores de sustentabilidade avaliados pelos especialistas, e através dos mesmos foi elaborado no Google Drive um questionário semi-estruturado e um roteiro de entrevista. De acordo com Marconi e Lakatos (2006), o questionário é um instrumento de coleta de dados respondido pelo informante sem a presença do pesquisador, ele pode ser enviado para os respondentes via correio, por um portador ou através de meios eletrônicos. Os meios eletrônicos são os mais usuais, pois facilitam a entrega e a devolução do material.

O método utilizado para apresentar os dados, foi em forma de tabela, desenvolvida a partir dos resultados do questionário. Quanto aos objetivos pode ser identificada como uma pesquisa descritiva. Descreve características de determinado fenômeno ou população, envolvendo uso de técnicas padronizadas de coleta de dados. No que tange aos procedimentos técnicos utilizados, este estudo pode ser caracterizado como um estudo de caso. Acontece quando envolve estudo profundo de um ou de poucos objetos, de maneira que se permita um amplo conhecimento.

4. Apresentação e análise dos resultados

O surgimento dos indicadores aconteceu através de uma pesquisa bibliográfica, onde foi localizado mais de 20 modelos de indicadores de sustentabilidade empresarial/industriais nacionais e internacionais, apresentados por essas entidades: Global Reporting Iniciative (GRI), Ethos, Coral, Inmetro, Ethos-Sebrae, Icheme e General Motors (GM). No estágio inicial foi realizado um *cheque-list* nos modelos propostos, identificando e agrupando aqueles semelhantes, após isso, foi elaborado um questionário e submetido aos especialistas para

validação dos indicadores com base naqueles que seriam mais apropriados e condizentes as micros e pequenas empresas.

Após o resultado obtido, iniciou-se uma nova etapa, que visou identificar a utilização e seu grau de importância perante as empresas. O questionário aplicado nas indústrias moveleiras do oeste de Santa Catarina solicitava que elas identificassem a importância dos indicadores utilizados em sua gestão. Se a empresa não utilizasse determinado indicador deveria selecionar a opção 0 (Zero), e caso utilizasse deveria selecionar o grau de importância do mesmo, em uma escala de 01 (Um, pouca importância) a 10 (Dez, extrema importância).

Com os resultados obtidos foi somada a importância de cada indicador e dividido pelo número de empresas respondentes. A sequência deu na construção de uma quarta coluna na tabela 01, que apresenta esses resultados.

A tabela 01 se divide em quatro colunas, a primeira apresenta as esferas, a segunda está relacionada aos aspectos da sustentabilidade, a terceira está descritos os indicadores condizentes a cada aspecto, e a quarta coluna apresenta o grau de importância para cada indicador avaliado pelas indústrias moveleiras.

ASPECTOS		INDICADORES	Grau de importância de 0 (Zero) a 10 (Dez).
INDICADORES ECONÔMICOS	4	15	6
	Desempenho econômico	• Receita de margem líquida	7,75
		• Receita de reciclagem	1,5
		• Valor adicionado bruto (Receita bruta (-) bens e serviços de terceiros (-) depreciação (-) remuneração de capital de terceiros)	5,25
		• Custo dos produtos, matérias-primas e serviços adquiridos	8
		• Índice de liquidez	7,75
		• Margem bruta por empregado direto	8
		• Rentabilidade	8,5
	Distribuição do Valor Econômico Gerado por Stakeholders	• Remuneração de empregados	6,75
		• Impostos (total pago a todas as autoridades fiscais)	7,75
		• ACIONISTAS (dividendos, variação do patrimônio líquido e retirada de capital)	6,5
	Investimentos	• Valor investido em Pesquisa e desenvolvimento	3,75
		• Valor investido para melhoria da produtividade	5,75
		• Aumento da capacidade produtiva	7
		• Valor investido em Educação treinamento	4,25
	Presença no Mercado	• Variação da proporção do salário mais baixo comparado ao salário mínimo local	5,5
			Grau de importância de 0

ASPECTOS		**INDICADORES**	**(Zero) a 10 (Dez).**
INDICADORES AMBIENTAIS	6	26	3
	Materiais	• Percentual dos materiais usados provenientes de reciclagem	4
		• Volume de matéria-prima que representa perigo para saúde, segurança ou ambiental	3,5
		• Percentual da aquisição de matérias primas e insumos que evitem e reduzam a geração de resíduos, efluentes e emissões	4
		• Percentual de insumos ou matérias primas renováveis e não renováveis	4,75
		• Percentual de reuso de insumos (Utilização de resíduos, visando à redução do consumo de matérias primas)	3,25
		• Percentual de aproveitamento da matéria-prima / balanço do uso de insumos (T = utilizado + descartado)	4
		• Identificação do produto na área de produção, bem como proteção e manuseio do produto nas áreas de armazenamento.	4,25
		• Percentual de destinação final adequada, controle e tratamento para resíduos e rejeitos, por exemplo, coleta seletiva de resíduos sólidos.	4,5
	Energia	• Consumo total de energia	8
		• Percentual de energia renovável utilizada	0,75
		• Percentual de combustíveis fósseis utilizados	3,75
		• Percentual de energia economizada devido a melhorias em conservação, eficiência e racionalização do uso de energia nas instalações. Por exemplo, melhoria na iluminação natural, sistemas de iluminação, ventilação, refrigeração e aquecimento, de aparelhos eletrônicos de menor consumo de energia, de dispositivo para cortar a energia quanto o aparelho não está em uso etc.	1,5
		• Percentual dos produtos e serviços com baixo consumo de energia, ou que usem energia gerada por recursos renováveis, e a redução na necessidade de energia resultante dessas iniciativas	1,25
	Água	• Consumo total de água por metros cúbicos	3,5
		• Percentual de reutilização dos recursos hídricos	1,5
		• Percentual de redução do consumo de água (pela instalação de torneiras com fechamento automático e de descargas com vazão reduzida, pelo aproveitamento da água da chuva para atividades industriais etc.)	2,25
	Terra	• Utilização de técnicas que visem à conservação do solo	3
		• Quantidade de terras restauradas as condições originais em m²	2,5
	Emissões, Efluentes e Resíduos	• Percentual de tratamento de efluentes e deposição de resíduos	2,75
		• Total de emissões diretas e indiretas de gases de efeito estufa, principalmente CO2, por peso.	2
		• Percentual de redução de impactos ambientais de produtos e serviços e a extensão da redução desses impactos e as reduções das emissões de gases de efeito estufa obtidas por	1,75

		essas iniciativas	
		• Quantidade de projetos e horas de treinamentos voltados para a educação ambiental e conscientização dos colaboradores	0,75
	Geral	• A empresa recebeu alguma multa ou advertência ambiental por danos causados (Incluso por participantes)	0,5
		• Total de investimentos e gastos em proteção ambiental, por tipo.	2,5
		• Planos de contingência, de acordo com análise de risco, e monitoramento de possíveis derrames, vazamentos e demais acidentes ambientais	2,25
		• Nível de controle e redução da poluição sonora e a poluição visual causadas por seus processos	2,5
		• Quantidade de ações relacionadas ao gerenciamento/preservação do meio ambiental.	1,75
ASPECTOS		**INDICADORES**	**Grau de importância de 0 (Zero) a 10 (Dez).**
I N D I C A D O R E S S O C I A I S	9	47	4
	Emprego	• Rotatividade de funcionários (demissão + redundante / número de empregados)	4,5
		• Nível de Satisfação dos colaboradores	3,75
		• Gestão de pessoas, incluindo políticas salariais transparentes referentes às remunerações e benefícios	3,75
		• Ocorrência de trabalho infantil por parte da empresa e as medidas tomadas para contribuir para a abolição	1,75
		• Clima organizacional	3,75
		• Visão social do líder de empresa socialmente responsável e voltada a investimentos sociais internos ou visão reativa voltada apenas para o atendimento à legislação social	3,5
	Saúde e Segurança no Trabalho	• Taxas de lesões; acidente de trabalho com e sem afastamento e doenças ocupacionais	4
		• Percentual das despesas de doença e prevenção de acidente em relação a folha de pagamento	4,5
		• Grau de absenteísmo e óbitos relacionados ao trabalho por região	3,25
		• Possui algum programa de treinamento e aprimoramento da mão-de-obra com o objetivo de diminuição do número de acidentes de trabalho	4
		• Atendimento às condições de higiene, saúde e segurança no trabalho, conforme estabelecido nas normas regulamentadoras do trabalho	5,25
		• Abolição do fumo em locais de trabalho	8,5
		• Orientação aos empregados quanto aos cuidados com a postura corporal durante as atividades profissionais	5
		• Fornecimento de equipamento de proteção individual (EPI), além de orientação e incentivo ao uso	8

	Treinamento e Educacao	• Possui algum programa de alfabetização dos trabalhadores e seus dependentes diretos	0,75
		• Percentual de investimento em relação à receita total e média de horas em treinamento por ano, por funcionário, discriminadas por categoria funcional	0,75
		• Percentual de empregados que recebem regularmente análises de desempenho e de desenvolvimento de carreira	0,5
		• Percentual de investimentos em educação e treinamento em relação ao total de gastos com pessoal	0,75
		• Subsidio de cursos para os empregados e oferta bolsas de estudo, destaque dos critérios de concessão	1
		• Percentual de escolaridade dos funcionários	2,75
	Valores Transparência e Governança	• Possui algum processo de participação nos lucros ou resultados	3
		• Taxas de atração e retenção de profissionais	2
		• Possui separação clara entre os negócios do proprietário/particulares e os da organização (inclusive em questões relacionadas à responsabilidade social e doações)	5,25
		• Elaboração e divulgação do balanço social	2,75
	Comunidade	• Devido a sua atuação no entorno, a empresa toma medidas para controlar: o aumento da circulação de veículos; o descarte do lixo de forma adequada; a emissão de poluentes; e o nível de ruído.	4
		• Sabendo que, para as micro e pequenas empresas, a prosperidade e a situação da comunidade local podem refletir diretamente no sucesso do negócio a empresa tem práticas de gestão que beneficiam o desenvolvimento local	3,5
	Diversidade e Igualdade de Oportunidades	• Percentual entre a divisão do maior remuneração pela menor remuneração em espécie paga pela empresa (inclui participação nos lucros / programas de bônus)	4,75
		• Critérios utilizados na seleção de pessoal isentos de práticas discriminatórias em relação a gênero, raça, orientação sexual, idade e crenças religiosas ou políticas dos candidatos, bem como a pessoas com deficiência.	4,75
		• Disponibiliza vagas para aprendizes e estagiários	5,75
	Fornecedores	• Principais aspectos das políticas de seleção, contratação, avaliação e desenvolvimento de fornecedores, enfatizando cláusulas relacionadas à responsabilidade social, como erradicação do trabalho infantil.	2,5
		• Além de exigir uma boa proposta comercial (com qualidade, preço e prazo), avalia para contratar um fornecedor se o mesmo mantém práticas de responsabilidade social e ambiental.	3
		• Valoriza ou dá preferência a fornecedores que mantenham relações éticas e transparentes com seus concorrentes (não exigindo exclusividade para fornecimento, por exemplo)	7,75
		• Exige nota fiscal de todos os produtos adquiridos	8
		• Incentiva e valoriza a adoção pelos fornecedores de um sistema de gestão ambiental e de certificações ambientais (como a ISSO 14001[13], o selo FSC (14) e outros.	4,75

		• Realização de visitas para verificar se os fornecedores não utilizam mão de obra infantil bem como se oferecem condições adequadas de saúde, segurança e higiene aos colaboradores.	2,75
	Consumidores/ Clientes	• Pesquisa de satisfação dos consumidores/clientes para com base nos resultados implementar melhorias em seus produtos/serviços.	4,75
		• Não adota em sua comunicação conteúdo que se refira a aspectos que possam constranger ou desrespeitar grupos específicos (como mulheres, crianças, idosos, homossexuais, grupos raciais, grupos religiosos etc.)	6,75
		• Incentiva e educa seus consumidores a adotar atitudes conscientes e responsáveis de consumo (como, por exemplo, o descarte adequado de embalagens)	3,5
		• Tem algum canal formal de comunicação com seus consumidores/clientes (como caixa de sugestões ou o número de telefone e e-mail de quem possa atender)	3,5
		• Produtos/serviços da empresa tem sempre instruções claras sobre como entrar em contato com ela (endereço para correspondência telefone para contato, site ou e-mail)	6,5
		• A empresa responde e/ou esclarece e analisa as dúvidas, sugestões e reclamações recebidas e as utiliza como instrumento para aperfeiçoar suas atividades	6,25
	Compliance	• Manutenção de registros de comprovação do atendimento à legislação e outros regulamentos aplicáveis	6
		• Conformidades: ambiental, sanitária, trabalhista, previdenciária, tributária e fiscal, de acordo com a legislação vigente	6,5
		• Medidas adotadas junto à cadeia de valor, visando a sua conformidade com a legislação e outros regulamentos ambientais, sanitários, trabalhistas, previdenciários, tributários e fiscais aplicáveis.	5,5
		• Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não monetárias resultantes da não conformidade com leis e regulamentos, principalmente relativos ao fornecimento e uso de produtos e serviços	2,25
		• Atendimento aos acordos coletivos e convenções coletivas.	9
		• Atendimento à legislação vigente quanto à contratação de mão-de-obra e serviços, respeito aos limites de jornada de trabalho e aos períodos de descanso.	8,25

Fonte: Adaptado de Zuanazzi; Barichello e Deimling (2014).

Tabela 1 – Indicadores de desenvolvimento sustentável para micro e pequenas empresas

A tabela 1, apresenta 88 indicadores, sendo 15 na esfera econômica, 26 na ambiental, e 47 na esfera social. De acordo com os resultados apresentados, percebe-se que os indicadores mais utilizados pelas empresas pesquisadas estão na esfera econômica, seguido pela esfera social. Percebe-se que a maioria dos indicadores vem sendo utilizados na gestão das empresas pesquisadas, alguns mais e outros menos, dependendo da necessidade e porte de cada empresa.

Vale apena resaltar que, as três pilastras da sustentabilidade são importante para as empresas se manterem firmes diante da sociedade e do governo, que passaram a exigir respeito das mesmas com as questões ambientais.

A sustentabilidade vem sendo utilizada pelas empresas como uma estratégia para produzir mais com menor quantidade de matéria-prima e gerar emprego e renda justa para o desenvolvimento das sociedades. De maneira geral os indicadores se referem à mensuração de informações importantes sobre determinado fenômeno, sendo o objetivo principal aquilo que está sendo medido tenha significado maior dentro da proposta do uso na domada de decisão.

5. Conclusão

Este artigo apresentou os resultados de uma pesquisa qualitativa e quantitativa que teve a finalidade de identificar a utilização dos indicadores de sustentabilidade na gestão das indústrias moveleiras do oeste de Santa Catarina, conforme modelos propostos na literatura e validados por especialistas, como também, saber o grau de importância dos mesmos.

O estudo revelou que as três esferas da sustentabilidade são importante e o que se espera das empresas é seu comprometimento nas questões ambientais e sociais, pois percebe-se que os indicadores mais utilizados pelas empresas pesquisadas estão na esfera econômica, e o de menor importancia na esfera ambiental.

Manter o equilíbrio nos pilares da sustentabilidade é fundamental para as empresas, pois a prática da sustentabilidade é considerada como um meio de reduzir custos, que podem ser através de reciclagem e reaproveitamento de recursos, principalmente os trazidos pela natureza.

O estudo demonstrou como a questão da sustentabilidade interage no meio empresarial e como as empresas estão lidando com os aspectos da sustentabilidade em um mercado competitivo e de grande expansão. Aliar os objetivos da empresa com a sustentabilidade garante sucesso às organizações.

Referências

BARBIERI, José Carlos. *Desenvolvimento e meio ambiente: as estratégias de mudanças da agenda 21.* Petrópolis, RJ: Vozes, 1997.

BARBIERI, José Carlos; CAJAZEIRA, Jorge Emanuel Reis. *Responsabilidade social empresarial sustentável: da teoria à prática.* São Paulo: Saraiva, 2012.

BELLEN, Hans Michael van. *Indicadores de sustentabilidade: uma análise comparativa.* 1. ed. Rio de Janeiro: Ed. da FGV, 2005.

BELLEN, M. V. *Indicadores de Sustentabilidade: Uma análise comparativa.* 2ª ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

DIAS, Reinaldo. A Sustentabilidade nas Organizações. In: Dias, Reinaldo; ZAVAGLIA, Tércia; CASSAR, Maurício. *Introdução à administração: Da Competitividade à Sustentabilidade***.** Campinas, SP: Editora Alínea, 2003.

GUIMARÃES; Roberto Pereira; FEICHAS; Susana Arcangela Quacchia. *Desafios na construção de indicadores de sustentabilidade. 2009. Artigo científico – Ambiente e sociedade. Campinas, v. XII, n. 2. p. 307-323.*

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica.* 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MENEGAT, Rualdo; ALMEIDA, Gerson (Orgs.) *Desenvolvimento sustentável e gestão ambiental nas cidades: estratégias a partir de Porto Alegre.* 1. ed. Porto Alegre: UFRGS, 2004.

MILLER JR., G. Tyler. *Ciência ambiental*. São Paulo: Thomson, 2007.

PEREIRA, Adriana Camargo; SILVA, Gibson Zucca da; CAEBONARI, Maria Elisa Ehrhardt. *Sustentabilidade, responsabilidade social e meio ambiente*. São Paulo: Saraiva, 2011.

ROMEIRO; Ademar Ribeiro. *Economia ou economia política da sustentabilidade? Texto para discussão.* IE/UNICAMP, Campinas: 2001.

SACHS, Ignacy. *Caminhos para o desenvolvimento sustentável.* 2.ed. Rio de Janeiro: Garamond, 2002.

SEIFFERT; Mari Elizabete Bernardini. *Gestão ambiental – instrumentos, esferas de ação e educação ambiental.* São Paulo: Atlas, 2007.

TAYRA; Flávio; RIBEIRO; Helena. *Modelos de indicadores de sustentabilidade: síntese e avaliação crítica das principais experiências. 2006. Artigo científico – saúde e sociedade v.15. n.1 p.84-95 2006.*

TINOCO, João Eduardo Prudêncio. *Balanço Social e o relatório da sustentabilidade.* São Paulo: Atlas, 2010.

WERBACH; Adam. *Estratégia para sustentabilidade: uma nova forma de planejar sua estratégia empresarial.* Tradução de Donaldson Garschagen; Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

ZUANAZZI, Felipe Alison; BARICHELLO, Rodrigo; DEIMLING, Moacir Francisco. *Desenvolvimento de um Modelo para Avaliar a Sustentabilidade nas Micro e Pequenas Empresas.* 2014. Artigo científico – Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Chapecó, 2014.

.

A participação no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE): uma comparação do desempenho financeiro de bancos participantes e não participantes da carteira

Emanuelle Frasson Guimarães (emanuellef@hotmail.com.br)
Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Suliani Rover (sulianirover@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Denize Demarche Minatti Ferreira (dminatti@terra.com.br)
Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo
A Responsabilidade Socioambiental é reconhecida por meio da implementação do *Triple Bottom Line* e sua aplicação representa uma estratégia no meio empresarial. O Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), criado em 2005 pela BM&FBOVESPA, procura estimular a prática de ações sustentáveis e identificar as empresas consideradas socialmente responsáveis. Buscando investigar as vantagens do Índice, este estudo possui como objetivo realizar uma comparação entre os indicadores contábil-financeiros de bancos participantes e não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 para verificar se a inserção influencia o desempenho financeiro. Por meio da aplicação de estatísticas descritivas (valor mínimo, valor máximo, média e desvio padrão) para estudo dos indicadores, não foi possível afirmar que a participação no ISE melhora o desempenho financeiro dos bancos em todos os aspectos. Além disso, percebeu-se que os bancos não participantes apresentaram melhores resultados nos indicadores de Rentabilidade e Lucratividade. O estudo corrobora a Teoria Positiva da Contabilidade de Watts e Zimmerman (1986), que define o tamanho como um fator determinante para atenção política, pois os bancos com maiores valores de Ativo, Patrimônio Líquido e Lucro Líquido participaram da Carteira do ISE do ano de 2014.

Palavras chave: Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), Indicadores contábil-financeiros, Bancos.

The participation in the Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE): a parallel of the financial perfomance between banks participating and non-participating in the portfolio

Abstract
The Social and Environmental Responsibility is recognized by implementing the Triple Bottom Line and your application is a strategy for business. The Corporate Sustainability Index (CSI), created by BM&FBOVESPA in 2005, looks for encourage the practice of

sustainable actions and identify companies considered socially and environmentally responsible. This study seeks to know the advantages of the index, it aims to compare accounting and financial indicators of banks participating and non-participating portfolio CSI 2014 to verify whether the participation influences financial performance. Through the application process of descriptive statistics (minimum, maximum, average and standard deviation) for the study of indicators, it was not possible to verify that participation in the CSI improves the financial performance of banks in a lot of aspects. In addition, non-participating banks showed better results in profitability ratios. It was identify in the study about the presence of Positive Accounting Theory of Watts and Zimmerman (1986), which defines the size as a factor for political attention, because the banks with higher Asset values, Shareholders' Equity and Net Profit participated in the portfolio CSI.
Key-words: Corporate Sustainability Index (CSI)**,** Accounting and Financial Indicators, Banks.

1 INTRODUÇÃO

Por meio dos Relatórios Nosso Futuro Comum (1987) e *Brundtland* (1988) tornou-se conhecido o conceito de desenvolvimento sustentável e começou a ser estimulado um comprometimento da sociedade com as necessidades das gerações futuras (MARCONDES; BACARJI, 2010). A aplicação do *Triple Bottom Line* pelas empresas, proveniente da união de aspectos sociais, econômicos e ambientais, é vista não apenas como uma iniciativa de responsabilidade, mas também como uma estratégia para atrair *stakeholders* e representar vantagem competitiva.

O Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), criado em 2005 pela Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA), representa o quarto índice de ações no mundo que objetiva identificar empresas consideradas socialmente responsáveis (MARCONDES; BACARJI, 2010). Através de um processo seletivo voluntário realizado por um questionário, são selecionadas até 40 empresas que estejam entre as 200 ações mais líquidas e que possuam ações negociadas em pelo menos 50% dos pregões nos últimos doze meses (FAVARO; ROVER, 2014).

As opiniões a respeito da influência da participação na Carteira do ISE no desempenho financeiro de empresas dividem-se, de maneira geral, em duas vertentes: pesquisadores que defendem que a participação no ISE traz uma melhoria do desempenho financeiro no longo prazo e pesquisadores que defendem que a participação não influencia no desempenho financeiro e que não se apresenta como uma vantagem.

Diante da oposição de opiniões, da importância de práticas socioambientais e aplicação do *disclosure* (evidenciação) ambiental e buscando verificar informações do desempenho financeiro de empresas participantes e não participantes do Índice, surge o seguinte problema de pesquisa: **A participação na Carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) influencia o desempenho financeiro de bancos?** A delimitação de bancos ocorreu por representarem o segmento com a maior representatividade sobre a Carteira do ISE do ano de 2014 (15%).

O objetivo do artigo, visando atender ao problema de pesquisa, é realizar uma comparação entre os indicadores contábil-financeiros de bancos participantes e não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 para verificar a influência no desempenho

financeiro. Os indicadores escolhidos pertencem às categorias de Capital e Risco e de Rentabilidade e Lucratividade e foram os seguintes: Independência Financeira, Leverage, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Margem Líquida, Margem Financeira e Lucratividade dos Ativos.

Este estudo mostra-se relevante pois busca verificar se a participação de uma empresa no ISE pode intervir em uma possível melhoria do seu desempenho financeiro. Confirmando-se esta ideia, participar da Carteira do ISE poderia ser visto como uma estratégia e ser adotada por diversas empresas.

O artigo divide-se nas seguintes seções: Introdução, Revisão da Literatura, Metodologia, Análise de Resultados e Conclusões. Além disso, a Revisão da Literatura aborda aspectos a respeito de Desenvolvimento Sustentável, Responsabilidade Socioambiental e Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE).

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Desenvolvimento Sustentável e Responsabilidade Socioambiental

O desenvolvimento sustentável, que até a década de 1980 não era abordado como um assunto relevante, apresenta-se cada vez mais estudado e aplicado diante do rápido crescimento populacional e, consequentemente, a maior degradação do meio ambiente e seus recursos.

A definição de desenvolvimento sustentável tornou-se efetivamente conhecida em 1987 por meio do relatório Nosso Futuro Comum e elaborado por uma comissão nomeada pela Organização das Nações Unidas (ONU). Este relatório estabeleceu novas concepções de desenvolvimento levando em consideração a sustentabilidade. Além disso, o Relatório *Brundtland* (1988) definiu o desenvolvimento sustentável como a capacidade de satisfazer as necessidades da humanidade sem comprometer as necessidades de gerações futuras (MARCONDES; BACARJI, 2010).

Os relatórios citados anteriormente trouxeram mudanças no estabelecimento da sustentabilidade. Em 1997, foi criada a *Global Reporting Initiative* (GRI), uma organização que possuía como objetivo padronizar os relatórios de responsabilidade social e sustentabilidade. Após isso, foi criado o primeiro indicador de desempenho de empresas comprometidas com o desenvolvimento sustentável: *Dow Jones Sustainability Indezes* (DJSI) (FAVARO; ROVER, 2014).

Segundo Marcondes e Bacarji (2010) o *Triple Bottom Line*, conhecido também como Tripé da Sustentabilidade, foi criado por John Elkington e corresponde à união das dimensões sociais, econômicas e ambientais presentes em um empreendimento. Com atendimento aos três eixos do Tripé, a empresa seria considerada como social e ambientalmente responsável.

Os Relatórios de Sustentabilidade representam ferramentas importantes para a análise da evolução de uma empresa de acordo com as três dimensões da sustentabilidade (NOGUEIRA; FARIA, 2012). De acordo com o Instituto Ethos (2006), os relatórios possuem como objetivo a divulgação e prestação de contas para os *stakeholders* a respeito do desempenho sustentável de uma empresa e devem indicar informações positivas e também negativas. Além disso, é importante destacar que eles não possuem um padrão, podendo

apresentar diferentes modelos para um mesmo fim (NASCIMENTO; FERREIRA; FERREIRA, 2014).

A responsabilidade socioambiental recebeu maior enfoque no Brasil com a criação do Instituito Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE) e o modelo para Relatório Social que demonstrava as atividades sustentáveis de uma empresa. Além desta organização, formou-se o Instituto Ethos, que possui como foco a governança e disseminação de boas práticas por meio da responsabilidade social empresarial (MARCONDES; BACARJI, 2010). Por meio da criação destas organizações, o século 21 foi responsável por modificar o cenário da gestão empresarial, integrando a ela diversas faces e a necessidade de melhores instrumentos de avaliação das empresas.

A BM&FBOVESPA buscando, segundo Marcondes e Bacarji (2010, p.16), "a criação de um índice agregador de valores como o desenvolvimento sustentável, a comparabilidade de performance, a visão de futuro, a responsabilidade socioambiental e a segurança para os acionistas", desenvolveu o projeto de criação do Índice de Sustentabilidade Empresarial. O ISE pode ser considerado um dos mais importantes instrumentos de avaliação empresarial já que apresentou-se como uma estratégia das empresas perante *stakeholders*, estimulando a prática de ações sociais e sustentáveis.

2.2 Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE)

O Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) possui como missão estimular as empresas a adotarem melhores práticas de sustentabilidade empresarial e pressupõe a melhoria das estratégicas e ações sustentáveis. Criado em 2005, foi financiado pela *Internacional Finance Corporation* (IFC) e possui como parceiros o Centro de Estudos em Sustentabilidade (GVCes) da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, parceiro técnico; a KPMG, parceira de asseguração; e a Imagem Corporativa, parceiro de monitoramento de imprensa (BM&FBOVESPA, 2015). Ele foi o quarto índice de ações no mundo com o objetivo de englobar empresas com princípios sustentáveis (MARCONDES; BACARJI, 2010).

A Carteira do ISE é composta por até 40 empresas que devem preencher os seguintes requisitos: estar presente entre as 200 ações mais líquidas da BM&FBOVESPA e terem sido negociadas em pelo menos 50% dos pregões dos últimos doze meses antes da formação da Carteira. É importante destacar que a participação no Índice ocorre de forma voluntária e as empresas são selecionadas através da aplicação de um mesmo questionário, porém com pesos diferentes de acordo com o nível de impacto (FAVARO; ROVER, 2014).

O Índice está tornando-se uma estratégia para as empresas já que estas não estão apenas interessando-se pelo lucro ao final de um período, mas também pela boa visibilidade perante *stakeholders* através da participação de iniciativas sustentáveis e da evidenciação (*disclosure* ambiental) para representar uma vantagem competitiva no mercado.

Diante da importânica do tema, pesquisadores começaram a centrar seus estudos na área. Deste modo, alguns artigos anteriores apresentaram pesquisas com tema semelhante, ou seja, possuíam como objetivo o estudo da participação na Carteira do ISE aliada ao desempenho financeiro das empresas.

Rezende, Nunes e Portela (2008) buscaram analisar a relação entre o retorno do ISE e o retorno de outros índices como Ibovespa (Índice da Bolsa de Valores de São Paulo), IBrX

(Índice Brasil) e IGC (Índice de Ações com Governança Corporativa Diferenciada). Como resultado, os autores concluiram que o ISE apresenta retorno semelhante aos outros índices de ações. Foi recomendado pelo artigo, uma ampliação do estudo em que se verificasse a influência de outras características e variáveis sobre a relação entre o retorno financeiro e empresas consideradas socialmente responsáveis.

O estudo de Macedo *et al* (2009) aproximou-se mais do objetivo deste artigo já que apresentou como foco a análise do desempenho de empresas socialmente responsáveis que constavam no ISE por meio do uso de indicadores contábil-financeiros e de uma comparação com empresas que não estavam listadas na Carteira. De acordo com a aplicação de testes estatísticos, os autores apresentaram resultados da análise de indicadores de Liquidez, Endividamento e Lucratividade e que, dentre 10 dos diferentes indicadores entre os grupos analisados, em apenas 3 o desempenho das empresas participantes do ISE apresentou-se superior em relação às empresas representativas de mercado. Assim, foi possível verificar que não houve grandes vantagens no desempenho financeiro nas empresas socialmente responsáveis comparando-as com às de mercado.

Favaro e Rover (2014) verificaram quais indicadores econômico-financeiros das empresas estão associados à sua entrada na Carteira do ISE. Pela aplicação das técnicas de Análise de Correspondência (ANACOR) e Análise de Homogeneidade (HOMALS), concluiram que Ativo, Valor de Mercado, Receita e Lucro são os indicadores com maior associação à entrada de uma empresa no ISE. Além disso, destacaram o tamanho da empresa como um fator determinante para a participação, corroborando a Teoria Positiva da Contabilidade a respeito dos custos políticos.

A Teoria Positiva da Contabilidade de Watts e Zimmerman (1986) parte da premissa da hipótese dos custos políticos e define o tamanho como um fator determinante para atenção política (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004).

> [...] parte-se do pressuposto de que lucros mais elevados podem atrair atenção adversa de órgãos reguladores, entidades de classe, imprensa, ambientalistas, grupos de defesa dos consumidores [...] Por outro lado, também se pode considerar que empresas de maior porte econômico devem apresentar padrões mais elevados no que se refere a políticas de conservação dos recursos naturais, ações de caráter filantrópico e outras semelhantes. (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004, p.25)

Já a pesquisa de Vital *et al* (2009) apresentou como objetivo a comparação do desempenho entre as empresas listadas no Guia das 500 Melhores e Maiores Empresas da Revista Exame participantes e não participantes do ISE. As conclusões do estudo foram que as empresas que compõem a Carteira apresentam melhor desempenho com relação às vendas e exportações e as empresas que não compõem a Carteira apresentam melhor resultado quanto ao crescimento, lucro, lucratividade, rentabilidade, endividamento e EBITDA.

Os estudos permitiram identificar a importância do ISE e a sua tendência no atual cenário empresarial. A participação no ISE pode influenciar o desempenho financeiro das empresas e melhorar a visibilidade perante *stakeholders*.

3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa apresenta como característica uma classificação descritiva e uma abordagem quantitativa já que pretende analisar características do comportamento

financeiro de bancos participantes e não participantes da Carteira do ISE por meio do cálculo de indicadores contábil-financeiros e aplicação de elementos estatísticos.

A amostra da pesquisa é composta por 27 empresas do Segmento Bancos pertencente ao Setor Financeiro da BM&FBOVESPA. Os bancos deste estudo são de esfera pública e privada e possuem nacionalidade brasileira. Além disso, a amostra analisada foi dividida em dois grupos: 6 bancos participantes e 21 bancos não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014. Banco do Brasil, BicBanco, Bradesco, Itausa, Itaú-Unibanco e Santander representam os bancos participantes do ISE em 2014, segundo o divulgado pela BM&FBOVESPA.

É importante destacar que foi escolhido o Segmento Bancos para estudo já que foi o grupo com maior representatividade sobre a Carteira do ISE do ano de 2014. A porcentagem de bancos com relação ao total de empresas participantes do ISE no ano referente foi de 15%.

Para a análise utilizaram-se tanto dados primários quanto secundários já que foram coletadas informações financeiras referentes ao exercício social do ano de 2014 presentes nas Demonstrações Consolidadas ou, quando não apresentadas, nas Demonstrações Individuais das empresas obtidas no sítio eletrônico da BM&FBOVESPA. Por meio de informações extraídas dos demonstrativos foram calculados indicadores contábil-financeiros para avaliação do desempenho dos bancos.

Foram selecionadas para estudo as categorias Capital e Risco, Rentabilidade e Lucratividade e os seguintes indicadores: Independência Financeira, Leverage, Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Margem Líquida, Margem Financeira e Lucratividade dos Ativos (ASSAF NETO, 2010).

A seguir, apresenta-se uma descrição sucinta de cada indicador contábil-financeiro escolhido, segundo Assaf Neto (2010), e suas respectivas fórmulas no Quadro 1:

a) Independência Financeira: representa o percentual do Patrimônio Líquido em relação ao Ativo Total. Pertence ao grupo de Indicadores de Análise de Capital da categoria Capital e Risco;
b) Leverage: representa o poder de alavancagem dos bancos através da indicação de quantas vezes o Ativo apresenta-se superior ao Patrimônio Líquido. Também pertence ao grupo de Indicadores de Análise de Capital da categoria Capital e Risco;
c) Retorno sobre o Patrimônio Líquido: representa o ganho percentual obtido pelos proprietários em relação aos recursos investidos. Assim, "mede, para cada $1 investido, o retorno líquido do acionista" (ASSAF NETO, 2010, p.292);
d) Margem Líquida: representa o percentual do Lucro Líquido em relação à Receita de Intermediação Financeira dos bancos. Assim, "é formada pelos vários resultados da gestão dos ativos e passivos dos bancos (taxas, prazos, receitas e despesas), permitindo avaliar a função básica de intermediação financeira de um banco" (ASSAF NETO, 2010, p.292);
e) Margem Financeira: representa a relação entre o Resultado Bruto da Intermediação Financeira e o Ativo Total dos bancos;
f) Lucratividade dos Ativos: representa a relação entre a Receita de Intermediação Financeira e o Ativo Total, ou seja, a porcentagem do total investido responsável por gerar as receitas financeiras dos bancos.

CATEGORIA	INDICADOR	FÓRMULA
CAPITAL E RISCO	INDEPENDÊNCIA FINANCEIRA	PATRIMÔNIO LÍQUIDO / ATIVO TOTAL
CAPITAL E RISCO	LEVERAGE	ATIVO / PATRIMÔNIO LÍQUIDO
RENTABILIDADE E LUCRATIVIDADE	RETORNO SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO	LUCRO LÍQUIDO / PATRIMÔNIO LÍQUIDO
RENTABILIDADE E LUCRATIVIDADE	MARGEM LÍQUIDA	LUCRO LÍQUIDO / RECEITA DE INTERMEDIAÇÃO FINANCEIRA
RENTABILIDADE E LUCRATIVIDADE	MARGEM FINANCEIRA	RESULTADO BRUTO DA INTERMEDIAÇÃOFINANCEIRA / ATIVO TOTAL
RENTABILIDADE E LUCRATIVIDADE	LUCRATIVIDADE DOS ATIVOS	RECEITA DE INTERMEDIAÇÃO FINANCEIRA / ATIVO TOTAL

Fonte: Elaborado pelos autores com base em Assaf Neto (2010).

Quadro 1- Indicadores Contábil-Financeiros

Assim, para o cálculo dos indicadores contábil-financeiros responsáveis por fornecer uma representação do comportamento financeiro dos bancos foram coletadas as seguintes variáveis nas Demonstrações Financeiras: Ativo, Patrimônio Líquido, Lucro Líquido, Receita de Intermediação Financeira e Resultado Bruto da Intermediação Financeira.

Os dados obtidos foram analisados por meio da aplicação de técnicas de estatísticas descritivas: valor máximo, valor mínimo, média e desvio padrão. Desta forma, foram realizadas possíveis comparações entre os dados obtidos dos bancos participantes e não participantes da Carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os indicadores contábil-financeiros foram analisados por meio de técnicas de estatísticas descritivas: valor máximo, valor mínimo, média e desvio padrão. É importante destacar que os indicadores escolhidos foram estudados de acordo com a seguinte perspectiva: quanto maior, melhor para a entidade.

É possível observar, de acordo com a Tabela 1, que o indicador Independência Financeira apresenta uma média superior e um valor mínimo superior no grupo dos bancos participantes da Carteira do ISE do ano de 2014. Porém o grupo dos bancos não participantes apresenta valor máximo superior e menor desvio padrão. Assim, tanto o grupo dos bancos participantes quanto o grupo dos bancos não participantes da Carteira apresentam melhores resultados em duas estatísticas descritivas.

INDEPENDÊNCIA FINANCEIRA	Número Bancos	Valor Máximo	Valor Mínimo	Média	Desvio Padrão
Bancos Participantes da Carteira do ISE	6	0,8692	0,0668	0,2252	0,3168
Bancos Não Participantes da Carteira do ISE	21	0,9923	0,0550	0,2114	0,2383

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 1- Comparação do Índice Independência Financeira entre bancos ISE e Não ISE

O indicador Leverage, obtido pela divisão do Ativo pelo Patrimônio Líquido, apresenta características semelhantes à Independência Financeira. Enquanto o grupo dos bancos participantes da Carteira apresenta melhor resultado por meio da análise da média e do valor mínimo, o grupo dos bancos não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 apresenta melhor resultado pela análise do valor máximo e desvio padrão, conforme observado na Tabela 2.

LEVERAGE	Número Bancos	Valor Máximo	Valor Mínimo	Média	Desvio Padrão
Bancos Participantes da Carteira do ISE	6	14,9595	1,1505	9,4686	4,8652
Bancos Não Participantes da Carteira do ISE	21	18,1690	1,0078	8,1407	4,2961

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 2- Comparação do Índice Leverage entre bancos ISE e Não ISE

A Tabela 3 apresenta as estatísticas descritivas do indicador Retorno sobre o Patrimônio Líquido. Assim, é possível observar que os bancos não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 apresentam melhores resultados em comparação aos bancos participantes em todas as estatísticas. Ou seja, os bancos não participantes apresentam, de forma geral, um ganho percentual dos proprietários superior em comparação aos recursos próprios investidos.

RETORNO SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO	Número Bancos	Valor Máximo	Valor Mínimo	Média	Desvio Padrão
Bancos Participantes da Carteira do ISE	6	0,2173	-0,4394	0,0645	0,2520
Bancos Não Participantes da Carteira do ISE	21	0,3045	-0,2721	0,0882	0,1141

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 3- Comparação do Índice Retorno sobre o Patrimônio Líquido entre bancos ISE e Não ISE

Com relação à Margem Líquida, de acordo com a Tabela 4, os bancos não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 apresentam valor máximo 88,97 vezes superior com relação ao valor máximo dos bancos participantes, além de uma alta média e um alto desvio padrão. Esse fato não representa um bom resultado já que o desvio padrão demonstra uma grande variação dos dados comparados à média.

Pela análise dos resultados individuais do indicador Margem Líquida, presentes no APÊNDICE A, é possível observar que o banco com razão social ALFA HOLDINGS S.A. representa o dado discrepante do grupo dos bancos não participantes. Assim, ele modifica os resultados das estatísticas descritivas de forma que a realidade não seja bem representada.

Com a exclusão do ALFA HOLDINGS S.A., os bancos não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 apresentam valor máximo de 2,7119 e uma média de 0,2469. Assim, é possível concluir, com a exclusão de dados discrepantes, que o grupo dos bancos não participantes do ISE apresentam melhor resultado do indicador Margem Líquida com a análise do valor máximo e não da média.

MARGEM LÍQUIDA	**Número Bancos**	**Valor Máximo**	**Valor Mínimo**	**Média**	**Desvio Padrão**
Bancos Participantes da Carteira do ISE	6	1,6254	-0,3452	0,2996	0,6773
Bancos Não Participantes da Carteira do ISE	21	144,6167	-0,0661	7,1217	31,5093

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 4- Comparação do Índice Margem Líquida entre bancos ISE e Não ISE

É possível observar, através da Tabela 5, que a Margem Financeira apresenta melhores resultados quanto ao valor mínimo e desvio padrão nos bancos participantes da Carteira do ISE do ano de 2014. Assim, o grupo dos bancos não participantes é beneficiado nas estatísticas de valor máximo e média.

MARGEM FINANCEIRA	**Número Bancos**	**Valor Máximo**	**Valor Mínimo**	**Média**	**Desvio Padrão**
Bancos Participantes da Carteira do ISE	6	0,0523	1,09E-05	0,0337	0,0206
Bancos Não Participantes da Carteira do ISE	21	0,1257	-0,0224	0,0484	0,0378

Fonte: Elaborado pelos autores.

Tabela 5- Comparação do Índice Margem Financeira entre bancos ISE e Não ISE

Já o indicador Lucratividade dos Ativos, obtido pela divisão da Receita de Intermediação Financeira pelo Ativo Total, está indicado na Tabela 6. Os bancos participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 apresentam valor mínimo superior e desvio padrão inferior. Já os bancos não participantes apresentam melhor resultado com relação ao valor máximo e média. Essas características assemelham-se ao indicador Margem Financeira.

LUCRATIVIDADE DOS ATIVOS	Número Bancos	Valor Máximo	Valor Mínimo	Média	Desvio Padrão
Bancos Participantes da Carteira do ISE	6	0,1145	0,1033	0,1093	0,0041
Bancos Não Participantes da Carteira do ISE	21	0,2693	0,0003	0,1281	0,0645

Fonte: Elaborado pelos autores.

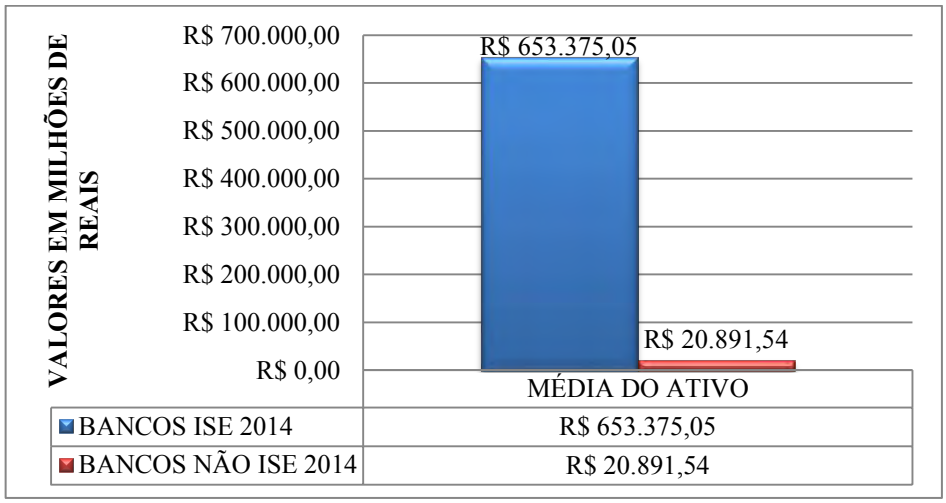
Tabela 6- Comparação do Índice Lucratividade dos Ativos entre bancos ISE e Não ISE

Por meio do estudo foi possível concluir que os dois indicadores analisados pertencentes à categoria Capital e Risco apresentaram características similares já que os bancos participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 destacaram-se quanto à média e valor mínimo superiores e os bancos não participantes destacaram-se quanto ao valor máximo superior e desvio padrão inferior.

Já os indicadores Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Margem Líquida, Margem Financeira e Lucratividade dos Ativos que pertencem à categoria Rentabilidade e Lucratividade apresentaram média superior no grupo dos bancos não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014.

Além de indicadores contábil-financeiros, foram analisados valores de Ativo, Patrimônio Líquido e Lucro Líquido dos bancos que compõem e não compõem a Carteira do ISE do ano de 2014 para observar uma relação com a Teoria Positiva da Contabilidade.

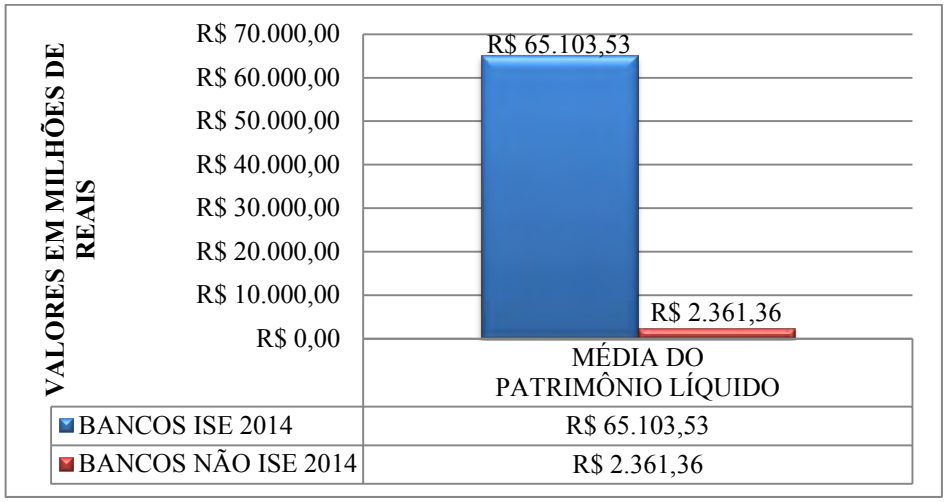
A Figura 1 a seguir apresenta os valores das médias do Ativo de bancos participantes e não participantes da Carteira do ISE 2014. Assim, é possível verificar que o valor médio do Ativo de bancos que compõem o índice apresentaram-se aproximadamente 31 vezes superior em relação aos bancos que não compõem. Se os valores do Ativo forem dispostos em ordem crescente, os quatro primeiros representam bancos participantes da Carteira do ISE de 2014, sendo o melhor posicionamento ocupado pelo Banco do Brasil.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 1- Média do Ativo

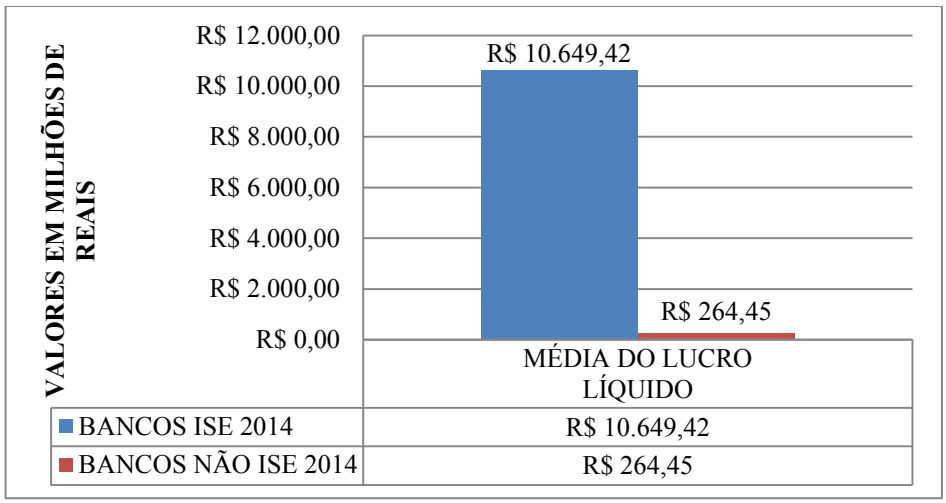
A média do Patrimônio Líquido dos bancos participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 apresentou-se aproximadamente 27 vezes superior com relação aos bancos não participantes. Além disso, os cinco maiores valores de Patrimônio Líquido pertencem a bancos que compõem a Carteira, como pode ser observado na Figura 2.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 2- Média do Patrimônio Líquido

As médias do Lucro Líquido dos grupos de bancos participantes e não participantes do ISE está representado na Figura 3, na qual verificou-se que o grupo dos bancos participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 apresentaram o valor médio de lucro aproximadamente 40 vezes superior. Porém o menor valor do Lucro Líquido observado pertence ao BicBanco, participante do Índice.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 3- Média do Lucro Líquido

De posse dos resultados, tomando como base as médias de Ativo, Patrimônio Líquido e Lucro Líquido, corrobora a Teoria Positiva da Contabilidade de Watts e Zimmerman (1986), uma vez que os bancos participantes da Carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial de 2014 apresentaram valores superiores no que se refere às variáveis representativas de tamanho. Estes representam os maiores bancos da BM&FBOVESPA e, assim, diante do fator tamanho procuram participar do Índice por receberem maior atenção política e apresentarem maior visibilidade no mercado.

5 CONCLUSÕES

A abordagem de concepções sustentáveis presentes no Relatório Nosso Futuro Comum (1987) e a conceituação de desenvolvimento sustentável como o comprometimento das pessoas para assegurar a satisfação de necessidades das gerações futuras, presentes no Relatório *Brundtland* (1988), representaram um ponto de partida para a preocupação de pessoas e empresas através da aplicação da responsabilidade socioambiental. O *Triple Bottom Line*, desenvolvido por John Elkington, representa a união dos eixos que uma empresa deve possuir para ser reconhecida como social e ambientalmente responsável: eixos sociais, econômicos e ambientais.

O ISE, criado em 2005 pela parceria da BM&FBOVESPA com outras instituições, é um índice com participação voluntária que inclui até 40 empresas com princípios sustentáveis selecionadas através da aplicação de um questionário. A participação no ISE representa um estímulo para as empresas adotarem melhores práticas e uma estratégia já que iniciativas sustentáveis melhoram a visibilidade das empresas perante *stakeholders* (FAVARO; ROVER, 2014).

Por meio do questionamento dos benefícios que a participação no índice possa gerar no desempenho financeiro das empresas, este artigo apresentou como objetivo realizar uma comparação entre os indicadores contábil-financeiros de bancos participantes e não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014 para verificar se a participação influencia o desempenho financeiro.

Os indicadores foram analisados por meio de estatísticas descritivas: valor mínimo, valor máximo, média e desvio padrão. Assim, foi possível verificar que a Independência Financeira e Leverage pertencentes à categoria Capital e Risco apresentaram média superior no grupo dos bancos participantes da Carteira do ISE 2014, porém com um valor máximo inferior e desvio padrão alto. Quanto aos indicadores da categoria Rentabilidade e Lucratividade (Retorno sobre o Patrimônio Líquido, Margem Líquida, Margem Financeira e Lucratividade dos Ativos), a média e outras estatísticas descritivas apresentaram melhor resultado no grupo dos bancos não participantes da Carteira do ISE do ano de 2014. Além disso, os valores máximos de todos os indicadores foram superiores nos bancos não participantes do ISE do ano de 2014.

Desta forma, conclui-se que não é possível afirmar que a participação no ISE melhora o desempenho financeiro dos bancos em todos os aspectos. Além disso, os bancos não participantes apresentaram destaque nos indicadores da categoria Rentabilidade e Lucratividade.

É importante enfatizar que a maioria dos bancos participantes do ISE representa os maiores bancos da BM&FBOVESPA, analisando valores de Ativo, Patrimônio Líquido e Lucro Líquido. Esse fato corrobora a Teoria Positiva da Contabilidade de Watts e Zimmerman (1986) e concorda com o estudo de Favaro e Rover (2014). A teoria parte da premissa da hipótese dos custos políticos e define o tamanho como um fator determinante para atenção política (IUDÍCIBUS; LOPES, 2004). Assim, os maiores bancos buscam participar do ISE diante da atenção diferenciada por causa de seu tamanho.

Os resultados do artigo vão ao encontro do estudo de Macedo *et al* (2009) já que em ambos não foi possível verificar grandes vantagens no desempenho financeiro de empresas socialmente responsáveis, participantes do ISE. Além disso, o artigo também concorda com o estudo de Vital *et al* (2009) já que os bancos que não compõem a Carteira do ISE apresentaram melhores resultados quanto à Rentabilidade e Lucratividade.

Ressalta-se que não deve ser feita uma generalização dos resultados para a análise da participação no índice já que o artigo delimitou o segmento, o ano e indicadores contábil-financeiros mais indicados para bancos. Além disso, mesmo os indicadores possuírem como objetivo a representação do desempenho financeiro de uma empresa, eles não conseguem abordar todos os aspectos, sendo necessária uma análise mais específica e aprofundada de relatórios e demonstrações.

O artigo apresenta como delimitações o ano em estudo das informações financeiras (2014), o tamanho da amostra (27 bancos) e a quantidade de indicadores contábil-financeiros escolhidos. Assim, como recomendações para futuras pesquisas, sugere-se a análise do desempenho financeiro de empresas de outros setores participantes do ISE, assim como um maior espaço de tempo e quantidade de indicadores. Além disso, recomenda-se a realização de outras técnicas estatísticas para a análise dos dados entre os grupos de bancos ISE e Não ISE, como o teste de diferença de média e o teste de hipóteses.

6 REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e Análise de Balanços**: um Enfoque Econômico-Financeiro. Parte V- Análise de Bancos. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 259-305.

BM&FBOVESPA. **Apresentação ISE.** Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/Indices/download/Apresentacao-ISE.pdf>. Acessado em: 10 de novembro de 2015.

BM&FBOVESPA. **Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/indices/ResumoIndice.aspx?Indice=ISE&idioma=pt-br>. Acessado em: 12 de novembro de 2015.

FAVARO, Laiz Casagrande; ROVER, Suliani. Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE): a associação entre os indicadores econômico-financeiros e as empresas que compõem a Carteira. **CONTABILOMETRIA - Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, Monte Carmelo, v. 1, n. 1, p. 39-55, 1º sem./2014.

IUDÍCIBUS, Sérgio de; LOPES, Alexsandro Broedel**. Teoria Avançada da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2004. p. 24-26.

INSTITUTO ETHOS. **Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade**, 2006. Disponível em: <http://www3.ethos.org.br/cedoc/diretrizes-para-relatorios-de-sustentabilidade-gri-g3/#.VwbKdvkrJD9>. Acesso em: 04 de abril de 2016.

MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva *et al.* Análise comparativa do desempenho contábil-financeiro de empresas socioambientalmente responsáveis. **Pensar Contábil**, v. 9, n. 1, p. 13-26, 2009.

MARCONDES, Adalberto Wodianer; BACARJI, Celso Dobes. **ISE- Sustentabilidade no Mercado de Capitais**. São Paulo: Report Editora, 2010. p. 13- 27.

NASCIMENTO, Mariany Wollinger; FERREIRA, Luiz Felipe; FERREIRA, Denize Demarche Minatti. Análise dos indicadores do corpo funcional no setor bancário a partir dos Relatórios de Sustentabilidade. **Revista Ibero-Americana de Ciências Ambientais**, Aquidabã, v.5, n.2, p. 73-85, 2014.

NOGUEIRA, Elaine Petil; FARIA, Ana Cristina de. Sustentabilidade nos principais bancos brasileiros: uma análise sob a ótica da *Global Reporting Initiative*. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 4, p. 119-139, out./dez. 2012.

REZENDE, Idália Antunes Cangussú.; NUNES, Julyana Goldner; PORTELA, Simone Salles. Um estudo sobre o desempenho financeiro do Índice Bovespa de Sustentabilidade Empresarial. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 2, n. 1, p. 71-93, 2008.

VITAL, Juliana Tatiane *et al*. A influência da participação no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) no desempenho financeiro das empresas. **Revista de Ciências da Administração**, v. 11, n. 24, p. 11-40, maio/ago. 2009.

APÊNDICE A- Cálculo Indicadores Contábil-Financeiros

BANCOS PARTICIPANTES DO ISE DO ANO DE 2014	INDEPENDÊNCIA FINANCEIRA	LEVERAGE	RETORNO SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO	MARGEM LÍQUIDA	MARGEM FINANCEIRA	LUCRATIVIDADE DOS ATIVOS
BCO BRADESCO S.A.	0,0884	11,3067	0,1873	0,1546	0,0493	0,1072
BCO BRASIL S.A.	0,0668	14,9595	0,1562	0,0968	0,0249	0,1078
BCO SANTANDER (BRASIL) S.A.	0,1512	6,6117	0,0725	0,0969	0,0523	0,1133
ITAU UNIBANDO HOLDING S.A.	0,0893	11,2029	0,2173	0,1694	0,0497	0,1145
ITAUSA INVESTIMENTOS ITAU S.A.	0,8692	1,1505	0,1932	1,6254	0,0258	0,1033
BICBANCO S.A.	0,0864	11,5805	-0,4394	-0,3452	1,09E-05	0,1099
BANCOS NÃO PATICIPANTES DO ISE DO ANO DE 2014	**INDEPENDÊNCIA FINANCEIRA**	**LEVERAGE**	**RETORNO SOBRE O PATRIMÔNIO LÍQUIDO**	**MARGEM LÍQUIDA**	**MARGEM FINANCEIRA**	**LUCRATIVIDADE DOS ATIVOS**
ALFA HOLDINGS S.A.	0,9923	1,0078	0,0422	144,6167	0,0002	0,0003
BANESTES S.A.-BCO EST ESPIRITO SANTO	0,0703	14,2208	0,1329	0,0815	0,0447	0,1146
BCO ABC BRASIL S.A.	0,1163	8,6016	0,1437	0,1970	0,0096	0,0848
BCO ALFA DE INVESTIMENTO S.A.	0,0903	11,0762	0,0529	0,0486	0,0102	0,0983
BCO AMAZONIA S.A.	0,2169	4,6102	0,0692	0,1683	0,0341	0,0891
BCO BTG PACTUAL S.A.	0,0982	10,1782	0,1227	0,1635	0,0110	0,0737
BCO DAYCOVAL S.A.	0,1346	7,4304	0,1078	0,0950	0,0417	0,1527
BCO ESTADO DE SERGIPE S.A.- BANESE	0,0747	13,3780	0,0250	0,0135	0,0646	0,1389
BCO ESTADO DO PARA S.A.	0,1131	8,8392	0,2601	0,1287	0,1257	0,2286
BCO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL S.A.	0,0961	10,4090	0,1069	0,0835	0,0519	0,1229
BCO INDUSVAL S.A.	0,1241	8,0560	-0,0041	-0,0037	0,0367	0,1379
BCO MERCANTIL DE INVESTIMENTOS S.A.	0,7406	1,3502	0,0597	0,3477	0,0920	0,1271
BCO MERCANTIL DO BRASIL S.A.	0,0550	18,1690	-0,2721	-0,0661	0,0915	0,2265
BCO NORDESTE DO BRASIL S.A.	0,0882	11,3442	0,2219	0,1714	0,0330	0,1142
BCO PAN S.A.	0,1501	6,6624	0,0215	0,0120	0,0842	0,2693
BCO PATAGONIA S.A.	0,1681	5,9493	0,3045	0,3416	0,0663	0,1498
BCO PINE S.A.	0,1228	8,1426	0,0759	0,1015	0,0203	0,0918
BCO SOFISA S.A.	0,1663	6,0141	0,0712	0,0880	0,0477	0,1345
BRB BCO DE BRASILIA S.A.	0,1077	9,2883	0,1644	0,1040	0,1072	0,1702
CONSORCIO ALFA DE ADMINISTRAÇÃO S.A.	0,4707	2,1246	0,0497	2,7119	-0,0224	0,0086
PARANA BCO S.A.	0,2437	4,1027	0,0956	0,1500	0,0668	0,1554

Acessibilidade à informação sobre a certificação ISO 14001: Uma análise da importância atribuída pelas empresas a respeito da divulgação em seus *websites*

Raquel Milanez Mendes (kelmilanez@hotmail.com)
Graduanda do Curso de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina

Denize Demarche Minatti Ferreira (dminatti@terra.com.br)
Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Luiz Felipe Ferreira (luiz.felipe@ufsc.br)
Doutor em Engenharia Ambiental (UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo:
A NBR ISO 14001 é uma norma que informa requisitos para a implementação do Sistema de Gestão Ambiental (SGA) com o objetivo de buscar melhoria contínua do aspecto ambiental dentro dos processos produtivos das organizações. Entendendo a seriedade da certificação ISO 14001, analisou-se qual a importância dada pelas empresas a respeito da divulgação desta informação para usuários externos. O objetivo principal do estudo consistiu em verificar numa amostra de 23 empresas, que possuem a certificação ISO 14001 - listadas no *website* do INMETRO e localizadas na região Sul do Brasil – quantas delas divulgam em seus *websites* que possuem a certificação, atribuindo graus de importância a visibilidade dada a esta informação pelas organizações. A avaliação foi feita, com base no número de cliques necessários para chegar a tal informação. Juntamente a esta análise, foi avaliado se as empresas também divulgam suas políticas ambientais e se há relação entre as duas informações. Os resultados indicaram que mais de 60% das empresas avaliadas consideram muito importante ou importante, a divulgação do selo de certificação ISO 14001 em seus *websites*, optando por fornecer aos usuários externos esta informação em no máximo um clique. Observou-se ainda uma relação direta entre o número de empresas que divulgaram suas políticas ambientais e o grau de importância atribuído à visibilidade da certificação ISO 14001: quanto maior a importância dada a esta certificação, maior foi o número de empresas que publicaram suas políticas ambientais em seus *websites*.

Palavras chave: ISO 14001; Políticas Ambientais; Divulgação; *Websites*.

Accessibility to information on ISO 14001: An analysis of the emphasis that the companies regarding the disclosure on their websites

Abstract:
The ISO 14001 is a standard that informs requirements for the implementation of an Environmental Management System (EMS) in order to seek continuous improvement of the environmental aspect in the production processes of organizations. Understanding the seriousness of the ISO 14001 certification, which analyzed the importance given by companies regarding the disclosure of this information to external users. The main objective of the study was to verify a sample of 23 companies that have ISO 14001 certification - listed in the INMETRO website and located in southern Brazil - how many of them disclose on their websites that are certified by assigning degrees of importance to the visibility given this

information by the organizations. The evaluation was made based on the number of clicks required to get to that information. Together this analysis, we assessed whether the companies also disclose on their websites their environmental policies and if there is a relationship between the two information. The results indicated that more than 60% of companies assessed as very important or important to the dissemination of ISO 14001 certification seal on their websites, opting to provide external users this information in at most one click. It was also observed a direct relationship between the number of companies that disclosed their environmental policies and the degree of importance attributed to the visibility of the ISO 14001: the greater the importance given to this certification, the greater the number of companies that published their environmental policies on their websites.

Key-words: ISO 1400; Environmental Policy; Disclosure; Websites.

1 INTRODUÇÃO

A alteração na dinâmica de mercado, causada pela mudança de comportamento dos consumidores, forçou o setor empresarial a concentrar esforços nos aspectos ambientais que os cercam, especialmente na ação de expô-los aos seus clientes, que passaram a cobrar serviços, produtos e práticas conscientes e sustentáveis.

As questões ambientais tornaram-se uma das grandes preocupações do mundo atual, tanto em relação à extração de recursos do ambiente natural, quanto em relação aos efeitos dos modelos de produção e consumo baseados no aumento da demanda por produtos. Em virtude disto, as empresas começam a reconhecer a importância de práticas ambiental e do uso consciente dos recursos naturais, passando a reavaliar suas operações a fim de reduzir os impactos ambientais negativos por elas causados (MARTINS; SILVA, 2014). Para lidar com as questões ambientais, criou-se em 1992, a série ISO 14000, um avanço para a conservação do meio ambiente e do desenvolvimento sustentável, tornando-se uma ferramenta eficaz para a credibilidade das empresas em relação ao mercado por meio da qualidade e da competitividade instalada.

A norma ISO 14001, da série ISO 14000, traz as diretrizes para a implementação de um SGA eficaz e, tem como objetivo incentivar as organizações a desenvolverem e implementarem políticas de ações que busquem amenizar os impactos gerados ao meio ambiente (NBR, ISO 14001:2004). As normas ISO 14000, embora voluntárias, têm sido exigidas no comércio internacional, e na esfera interna das grandes empresas tem "sugerido" a seus fornecedores que eles também devem se certificar pela referida norma. Agindo assim, as empresas moldam-se a patamares mais elevados da responsabilidade ambiental, garantindo sua vantagem competitiva e duradoura (JOSIMAR ET AL., 2004).

Segundo Josimar et al (2004), algumas das principais causas que impulsionam a certificação pela ISO 14001 das empresas são:

a) Diferencial no mercado;
b) Vantagem competitiva;
c) Crescimento da consciência ambiental;
d) Pressões de agencias financiadores e clientes;
e) Modernização do processo produtivo.

Porém para se enquadrar aos requisitos exigidos para implementar o SGA da ISO 14001, são necessários esforços de todos os setores da organização. Conforme estabelecidos na NBR ISO 14001:2004, os requisitos são:

a) Requisitos Gerais;
b) Políticas Ambientais;
c) Planejamento;
d) Implementação e Operação;
e) Verificação; e
f) Análise pela Administração.

Além do cumprimento da norma em si, também é importante, até mesmo para a própria organização, a divulgação deste empenho por ela realizado. Neste ponto outra área vem a complementar este trabalho de certificação: a acessibilidade de informação. Com o desenvolvimento das tecnologias utilizadas para informar, as fontes se tornaram cada dia mais presentes nos meios de informações virtuais. Tendo como consequência o grande aumento do acesso às respectivas fontes, estimulando o indivíduo a coletar e divulgar informações.

Em decorrência do grande número de fontes de informação disponíveis na internet, tornou-se indispensável a elaboração de critérios que avaliem a qualidade das fontes. Segundo Tomaél et al. (2004) "a importância de avaliar-se a informação disponível na Internet é bastante significativa para quem a utiliza com a finalidade de pesquisa, e é de extrema relevância para enfatizar a inconstância da qualidade das informações encontradas" (TOMAÉL ET AL., 2004, p.19).

Deste modo, a divulgação da qualidade dos produtos e serviços em *websites* ganhou grande espaço no mercado e, em virtude do crescente número de consumidores e o grande impacto que a internet tem sobre a sociedade, tornou-se indispensável a divulgação de produtos, serviços, imagem da marca e ferramentas de relacionamento com o cliente (LUK ET AL., 2002; CHO & KHANG, 2006).

Tendo em vista os grandes esforços para uma empresa se enquadrar nesses requisitos, visando à obtenção do selo de certificação, e o desenvolvimento do mercado virtual, a pesquisa observou se as empresas publicam em seus *websites* sua certificação pela norma ISO 14001 e suas políticas ambientais. Não havendo justificativas para a não publicação dessas informações, visto que o esforço despendido no *design* de um *website* para que este selo seja visível ao internauta, é mínimo em relação aos esforços exigidos para a implementação da norma.

O objetivo principal do estudo consiste em verificar quais empresas da amostra - constituída por 23 empresas que possuem a certificação ISO 14001, localizadas na região Sul do Brasil, listadas no site do INMETRO - divulgam em seus *websites* que possuem a certificação ISO 14001 e, baseado nestes dados, atribuir o grau de importância dado à esta informação por parte das empresas, com base no número de cliques necessários para se chegar a tal informação. Juntamente a esta análise, verificou-se se as empresas também divulgam em seus *websites* suas políticas ambientais e se há ou não uma relação entre as duas informações.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Normas ISO 14000

A *International Organization for Standardization* (ISO) é uma instituição formada por órgãos internacionais de normalização criada em 1947, com o objetivo de desenvolver a

normalização e atividades relacionadas para facilitar as trocas de bens e serviços no mercado internacional e a cooperação entre os países nas esferas cientificas, tecnológicas e produtivas" (BARBIERI, 2007).

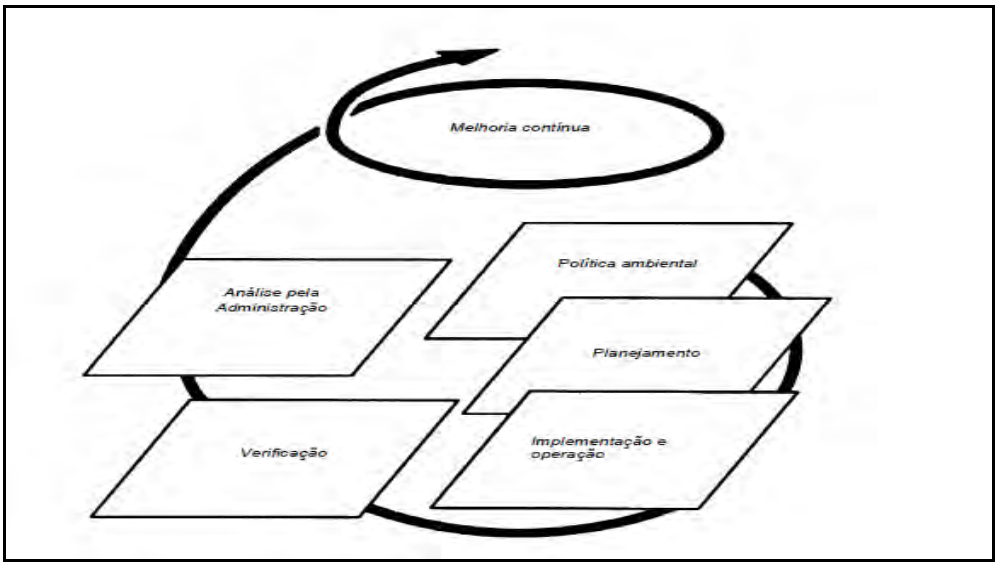
A partir das exigências do mercado e as demandas por padrões ambientais mais elevados, foi recomendada pela assessoria da ISO a criação de um comitê especifico para tratar de normas relacionadas à gestão ambiental e em 1993 as normas da família ISO 14000 começaram a ser elaboradas e que estão descritas no Quadro 1.

ÁREA TEMÁTICA	ANO DA PUBLICAÇÃO OU ÚLITMA REVISÃO	TÍTULO DA NORMA
SISTEMA DE GESTÃO AMBIENTAL	ISO 14001:2004	REQUISITOS COM ORIENTAÇÕES PARA USO
SISTEMA DE GESTÃO AMBIENTAL	ISO 14004:2004	DIRETRIZES GERAIS SOBRE PRINCÍPIOS SISTEMAS E TÉCNICAS DE APOIO
AUDITORIA AMBIENTAL	ISO 14010:1996	PRINCÍPIOS GERAIS
AVALIAÇÃO DO DESEMPENHO AMBIENTAL	ISO 14031:1999	REINVIDICAÇÕES DE AUTODECLARAÇÕES AMBIENTAIS
ROTULAGEM AMBIENTAL	ISO 14021:1999	REINVIDICAÇÕES DE AUTODECLARAÇÕESAMBIENTAIS
AVALIAÇÃO DO CICLO DE VIDA	ISO 14040:1999	PRINCÍPIOS E ESTRUTURAS
ASPECTOS AMBIENTAIS	ISO 14062:2002	INTEGRAÇÃO DOS ASPECTOS AMBIENTAIS NO DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS

Fonte: (BARBIERI, 2007).

Quadro 1- Normas da Família ISO 14000

A ISO 14001 está inserida nas normas da série ISO 14000, relativas ao SGA, juntamente com: ISO 14004 e ISO 14061, traduzidas pela Associação Brasileiras de Normas Técnicas (ABNT) e tendo NBR ISO 14001:2004 equivalente a ISO 14001 no Brasil. Segundo a norma, o SGA é um sistema de gestão com foco na política ambiental de uma organização, buscando essencialmente a melhoria contínua de seus aspectos ambientais. O SGA é composto basicamente de cinco fases: Política Ambiental, Planejamento Ambiental, Implementação e Operação, Verificação e Análise pela Administração, com o objetivo de sempre alcançar uma melhoria contínua. A Figura 1 traz um diagrama ilustrativo de um SGA (NBR, ISO 14001:2004).



Fonte**:** ABNT. NBR ISO 14001 (2004)

Figura 1: ISO 14001 (Sistema de Gestão Ambiental)

Destaca-se que a NBR ISO 14001 não preconiza especificamente a excelência ambiental, mas sim a busca contínua por este estado e, desta forma uma empresa que possua problemas ambientais decorrentes de sua atividade pode continuar certificada pela ISO 14001, desde que tenha comprovado esforços e resultados de melhorias neste aspecto.

2.2 Acessibilidade nos *websites*

O desenvolvimento das tecnologias de comunicação e informação, especialmente aquelas aplicadas à *web*, proporcionou maior acesso às informações, permitindo que pesquisas desenvolvidas no mundo inteiro sejam consultadas em apenas alguns cliques. Sobre este aspecto, afirma Lévy (1993, p. 41) "Com um ou dois cliques, obedecendo por assim dizer ao dedo e o olho, ele mostra ao leitor uma de suas faces, depois outra, um certo detalhe ampliado uma estrutura complexa esquematizada".

A *web* serve ainda como ferramenta substancial para o marketing: seu poder de mercado pode tanto ser usado para a realização de vendas de produtos e serviços, quanto para a distribuição de informações (o que não deixa de ser *marketing*). A velocidade da Internet é importante para divulgação de informações financeiras e operacionais de uma organização, pois a capacidade de reação do cliente pode ser crucial entre ganhar ou perder uma disputa por uma oportunidade de negócios.

A usabilidade na *w*eb é uma área em expansão que trata da acessibilidade dos usuários às fontes de informação. Essa área é muito importante para avaliar a qualidade das informações disponibilizadas em *websites*. Seu objetivo principal é fazer com que os produtos e serviços possam alcançar suas metas com eficácia e satisfação dos usuários. Para Ohira et al. (2003) e Vilella (2003) a usabilidade permite ao usuário realizar com facilidade tarefas associadas a navegação do *website*, possibilitando o acesso à informação com um menor número de cliques.

A apresentação da informação nos *websites* pode facilitar sua utilização e, segundo McMurdo (1998) duas das características para um *website* ser eficiente e de fácil acesso do usuário é:

a) Facilidade para explorar/navegar no documento - *Links*:

a.1) que possibilitem fácil movimentação página-a-página, item-a-item, sem que o usuário se perca ou se confunda;

a.2) *links* suficientes na fonte, que permitam avançar e retroceder;

b) Quantidade de cliques para acessar a fonte e a informação:

b.1) da página inicial do *Site* até a fonte: recomendável três ou menos cliques;

b.2) da fonte à informação: recomendável três ou menos cliques;

Para Tomaél et al. (2004), o critério da facilidade do uso de *websites* pode ser dividido em três itens:

a) *Links* que possibilitem fácil movimentação, que possibilitem avançar e retroceder;

b) Quantidade de cliques para acessar a fonte e a informação: (i) da página inicial até a fonte são recomendados três cliques, (ii) da fonte à informação são três ou menos cliques;

c) Disponibilidade de recursos da pesquisa na fonte.

3 METODOLOGIA

O estudo possui caráter exploratório em razão da instituição de critérios, métodos e técnicas para a elaboração da pesquisa, que visa verificar quais empresas divulgam em seus *websites* que possuem a certificação ISO 14001 e atribuir um grau de importância dado a esta informação por parte das empresas, por meio da quantidade de cliques necessários em seus *websites* para chegar a esta informação (visibilidade da informação). Ademais, a pesquisa averiguou se além da informação da certificação ISO 14001, as empresas também divulgam em seus *websites* quais as políticas ambientais por elas adotadas.

A pesquisa coletou dados primários e secundários. Os dados secundários referem-se aos *websites* das empresas que compõem a amostra e ao *website* do INMETRO, este segundo utilizado para a seleção da amostra analisada. Já os dados primários relacionam-se a elaboração do critério para a mensuração da importância (grau de importância), por meio da análise dos dados coletados (número de cliques). A técnica empregada para avaliar os dados neste estudo, foi a análise de conteúdo, que constitui formas de investigação que tem por objetivo a definição sistemática e objetivos do conteúdo da mensagem, sendo eles quantitativos ou não (BARDIN, 2004).

A pesquisa se caracterizou como quali-quantitativa. Quantitativo uma vez que foi analisada a quantidade de cliques para a mensuração da importância, e qualitativo posto que foi atribuído um grau de importância relativo ao número de cliques, e após essa análise, verificando se há relação entre as políticas ambientais e o grau de importância.

A amostra da pesquisa é composta pelas empresas situadas da região Sul do Brasil (Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul), que possuem a certificação ISO 14001, listadas no *website* do INMETRO. Dentre essas empresas, foram excluídas aquelas que não possuem *websites*, resultando em uma amostra de 23 empresas a serem analisadas pelo presente estudo.

Após a seleção da amostra, verificou-se o *website* das empresas a serem analisadas e pode-se observar que são necessários de 0 a 2 cliques para visualizar a informação de que a empresa possui a certificação ISO 14001. A partir de tal procedimento, foi possível atribuir o grau de importância dado por estas empresas à respeito da divulgação da certificação ISO 14001. Assim, por meio da técnica de análise de conteúdo, foi possível estabelecer o seguinte critério para mensuração da importância (Quadro 2):

QUANTIDADE DE CLIQUES	GRAU DE IMPORTÂNCIA
0 clique	Muito importante
1 clique	Importante
2 cliques	Pouco importante
Não apresenta a informação	Insignificante

Fonte: Autores.

Quadro 2- Grau de Importância em relação a quantidade de cliques

Vale ressaltar que para a elaboração do critério elencado acima, considerou-se como zero clique quando a informação da certificação ISO 14001 já estava apresentada na página inicial do *website* da empresa. Além disso, foram considerados somente os cliques efetivamente pressionados, excluindo o ato de somente deslizar o *mouse* sobre alguma guia. Após a verificação da visibilidade dada à norma pelas empresas, foram analisados seus *websites,* a fim de verificar se além de informarem que possuem a certificação, também publicam as políticas ambientais por elas adotadas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Grau de importância

A partir dos dados coletados, foi elaborada Tabela 1, que relaciona os graus de importância com o número de empresas que neles se enquadram e suas respectivas participações percentuais na amostra total de empresas avaliadas.

GRAU DE IMPORTÂNCIA	EMPRESAS	PORCENTAGEM
Muito importante	4	17%
Importante	10	44%
Pouco importante	3	13%
Insignificante	6	26%
Total	**23**	**100%**

Fonte: Autores.

Tabela 1 - Análise do grau de importância

Da Tabela 1 é possível observar que, a partir do critério adotado para avaliar o grau de importância, a maioria das empresas consideraram importante a visualização da certificação ISO 14001 em seus *websites*, sendo necessário 1 clique para acessar esta informação. Por outro lado, pela mesma tabela, verifica-se que a menor parcela das empresas exige que os visitantes de seus *websites* deem 2 cliques para visualizar a certificação ISO 14001 que possuem, enquadrando-se no critério pouco importante.

Após a análise, constata-se que mais de 60% das empresas avaliadas consideram muito importante ou importante a divulgação do selo de certificação ISO 14001 em seus *websites*, optando por fornecer aos usuários externos esta informação em no máximo 1 clique.

Esta porcentagem pode estar associada a uma mudança de comportamento dos usuários externos que vem buscando produtos e serviços ambientalmente sustentáveis. A rápida visualização do selo pode servir como um diferencial para as empresas, deixando-as um passo à frente em um mercado que cada vez mais é influenciado pelo aspecto ambiental.

Mesmo com a maior parcela das empresas considerando muito importante e importante, verifica-se que uma expressiva porcentagem de empresas considerou pouco importante ou insignificante a visibilidade do selo, chegando a cerca de 40% do total. Tendo em vista que um processo de certificação exige volumosos esforços de uma empresa – como treinamentos, paradas de produção, auditorias e, principalmente, investimentos financeiros – e que um dos objetivos deste processo é justamente evidenciar esta certificação aos usuários externos, não é plausível que esta informação seja de difícil acesso. Somado a isto, a divulgação do selo de certificação em um *website* pode ser realizada resumidamente por um pequeno ícone em sua página inicial, aprofundando esta informação em algum *link* no *website*.

4.2 POLÍTICAS AMBIENTAIS

Conforme a ISO 14001, as políticas ambientais são "declaração das intenções e princípios das organizações a respeito de seu desempenho ambiental e, que passam a construir suas ações e definir seus objetivos e metas ambientais".

De acordo com a ISO 14001 (2004, cláusula 4.2), "a alta administração deve definir a política ambiental da organização e assegurar que, dentro do escopo definido de seu SGA", ela:

> (a) Seja apropriada à natureza, à escala e aos impactos ambientais de suas atividades, produtos e serviços;
> (b) Inclua um comprometimento com a melhoria contínua e com prevenção da poluição;
> (c) Contenha um comprometimento com o atendimento aos requisitos legais aplicáveis e outros subscritos que as relacionem com seus aspectos ambientais;
> (d) Forneça estrutura para o estabelecimento e a análise dos objetivos e metas ambientais;
> (e) Seja documentada, implementada e mantida;
> (f) Seja comunicada a todos que trabalhem na organização ou que atuem em seu nome; e
> (g) Esteja disponível para o público.

Visando as normas estabelecidas, foi avaliada a disponibilização e o conteúdo das informações dadas pelas empresas em seus *websites* a respeito de suas políticas ambientais. As principais informações coletadas em cada *website* são apresentadas na Quadro 3.

EMPRESAS	GRAU DE IMPORTÂNCIA	POLÍTICAS AMBIENTAIS
Rimatur Transportes Ltda	MUITO IMPORTANTE	Controle de emissão de fumaça preta – 100% da frota participam de um programa de monitoramento sistemático para controlar a emissão de fumaça preta, programa este que vai desde a recomendação do tipo de lubrificante a ser utilizado no veículo como também análise do combustível e filtros utilizados; Separação de todos os resíduos e destinados corretamente.

EMPRESAS	GRAU DE IMPORTÂNCIA	POLÍTICAS AMBIENTAIS
Costa Teixeira Transportes Ltda	MUITO IMPORTANTE	Projeto Condução Econômica - Gratificação ao motorista que economiza combustível, pneus e lonas de freio; Projeto Reflorestar – Plantio de árvores para reduzir os impactos ambientais causados pela emissão de gases poluentes.
INTERATIVA Soluções em Informática Ltda	MUITO IMPORTANTE	Serviços que contribuem para a redução do consumo de papel; Remanufatura de *toners* e cartuchos.
Metal Técnica Bovenau Ltda	MUITO IMPORTANTE	Prevenção da poluição, respeitando a legislação ambiental; Projeto de recomposição e substituição de vegetação em área de preservação permanente (APP) mata ciliar.
TESC – Terminal Santa Catarina S/A	IMPORTANTE	Possui uma equipe de prontidão ambiental para atuar em eventuais acidentes ambientais. Essa equipe é focada em atendimento às emergências ambientais envolvendo vazamento de óleo e também acidentes que envolvam produtos químicos, perigosos ou não; Realiza a Semana Interna de Prevenção de Acidentes de Trabalho + Meio Ambiente + Saúde + Segurança (MAISS SIPAT).
Wetzel S.A. – Divisão Alumínio	IMPORTANTE	Nada consta no *website* da empresa.
HELISUL Táxi Aéreo Ltda	IMPORTANTE	Controle de resíduos sólidos, líquidos e de saúde em seus *hangares;* Regulagem de equipamentos de controle de emissão de gases poluentes; Reflorestamento no PR para balanceamento da emissão de carbono emitida por aeronaves.
Hengst Indústria de Filtros Ltda	IMPORTANTE	Produção de produtos de maneira ecológica.
Indústria Carbonífera Rio Deserto Ltda	IMPORTANTE	Comprometimento com a recuperação e revitalização de áreas degradadas.
Extramold JOMO Indústria de Plásticos Ltda	IMPORTANTE	Possui tecnologia patenteada que elimina o descarte de resíduos no meio ambiente, sendo classificada como empresa Carbono Neutro.
Gabriella Mineração Ltda	IMPORTANTE	Prevenção a poluição através do controle dos Principais impactos ambientais, (Contaminação da Água e Solo); Atender a Legislação e os demais requisitos assumidos; Não contaminação o solo com rejeito de carvão e resíduos dos processos de manutenção e serviços, evitando a sua degradação ambiental; Não poluição as águas, mantendo um circuito fechado dos efluentes do processo de beneficiamento, reduzindo as infiltrações no solo e a contaminação das águas pluviais; Melhorar os processos produtivos a fim de diminuir os desperdícios de recursos naturais.
Nicioli Indústria e Comércio de Móveis Ltda	IMPORTANTE	Responsabilidade na utilização de recursos naturais, através da utilização de matéria-prima 100% reflorestada.
Superstamp Estamparia Industrial Ltda	IMPORTANTE	Possui SGA; Promove a preservação ambiental; Controle de poluição; Destinação correta dos resíduos gerados em seu processo produtivo.

EMPRESAS	GRAU DE IMPORTÂNCIA	POLÍTICAS AMBIENTAIS
Abirush Automação e Sistemas S/A	IMPORTANTE	Melhoria contínua por meio da educação e competência de seus colaboradores; Atender a legislação ambiental; Prevenção da poluição, especialmente em relação à água e ao solo, controlando emissão de efluentes e destinação de resíduos sólidos, respectivamente.
Clemar Engenharia Ltda	POUCO IMPORTANTE	Uso eficiente e sustentável de energia, água e materiais; Prevenção de impactos significativos pela modificação da produção, usos de produtos ou serviços; Destinação adequada aos resíduos sólidos; Auditorias e avaliações de conformidade ambientais; Educação e treinamentos ambientais de colaboradores; Distribuição e plantio de mudas de árvores nativas como forma de mitigação ambiental; Planos de prevenção em conjunto com serviços emergenciais e autoridades competentes.
Gráfica e Editora Posigraf	POUCO IMPORTANTE	Nada consta no *website* da empresa.
Unisinos – Universidade do Vale do Rio dos Sinos	POUCO IMPORTANTE	Possui SGA Coleta seletiva de papel Desenvolve atividades para a comunidade acadêmica nos processos relacionados ao meio ambiente.
KEIPER Tecnologia de Assentos Automotivos Ltda (KTAA)	INSIGNIFICANTE	Nada consta no *website* da empresa.
Companhia de Saneamento do Paraná – Sanepar	INSIGNIFICANTE	Nada consta no *website* da empresa.
CR Almeida S/A – Engenharia de Obras	INSIGNIFICANTE	Nada consta no *website* da empresa sobre políticas ambientais realizadas por ela.
Heidrich S/A Cartões Reciclados – HCR	INSIGNIFICANTE	Polícia Ambiental Mirim (estudos e treinamentos com alunos em locais de florestas de mata atlântica); Doação de 200 hectares de floresta preservada RPPM (Reserva Particular Permanente) de matas nativas, bem como cercado de árvores de preservação permanente; Reflorestamento de árvores vicinais; Área para a soltura dos animais que são resgatados pela Polícia Ambiental em cativeiros ilegais; Rejeito das estações de tratamento de efluentes utilizado para compostagem, sendo usado no plantio de pinus e eucalipto, do projeto de crédito de carbono.
Infotec Consultoria e Planejamento Ltda	INSIGNIFICANTE	Nada consta no *website* da empresa.
Telekomm Laboratório de Reparos Eletrônicos Ltda	INSIGNIFICANTE	Nada consta no *website* da empresa.

Fonte: *Websites* das empresas analisadas.

Quadro 3- Políticas Ambientais

Com base na análise do Quadro 3, foi possível verificar que aproximadamente 70% das empresas analisadas publicam em seus *websites* suas políticas ambientais. Este número é dez unidades percentuais superiores a porcentagem de empresas que publicam seus

certificados ISO 14001, o que pode indicar uma maior preocupação por parte das empresas em divulgar suas políticas ambientais do que publicar o selo ISO 14001.

Uma hipótese para essa verificação é a das empresas buscarem atingir um público mais abrangente, visto que atualmente ainda há um número expressivo de pessoas que sequer conhecem o significado da certificação ISO 14001, abrangendo assim desde consumidores leigos no assunto até clientes conscientes que priorizam um serviço ou produto ambientalmente sustentável.

GRAU DE IMPORTÂNCIA	EMPRESAS	EMPRESAS QUE APRESENTAM POLÍTICAS AMBIENTAIS NOS *WEBSITES*	
		TOTAL	*PERCENTUAL
MUITO IMPORTANTE	4	4	100%
IMPORTANTE	10	9	90%
POUCO IMPORTANTE	3	2	67%
INSIGNIFICANTE	6	1	17%

Fonte: Autores.

*Referente ao total de empresas que apresentam políticas ambientais em relação ao número de empresas enquadradas em cada grau de importância.

Tabela 2 - Relação entre de grau de importância e a divulgação das políticas ambientais.

Percebe-se que a última norma estabelecida pela ISO 14001, a de disponibilizar as políticas ambientas foi violada por mais de ¼ das empresas, ou seja, essas empresas analisadas não disponibilizaram nenhuma informação de suas políticas para os usuários externos. Observou-se ainda uma relação direta entre o número de empresas que divulgaram suas políticas ambientais e o grau de importância atribuído à visibilidade da certificação ISO 14001, quanto maior a importância dada à esta certificação, maior também foi o número de empresas que publicaram suas políticas ambientais em seus *websites*, conforme demonstrado na Tabela 2.

5 CONCLUSÕES

Este trabalho buscou evidenciar a importância da divulgação de informações que possam ser benéficas para uma organização. Tais informações podem fazer com que uma empresa esteja um passo a frente de suas concorrentes no mercado. A pesquisa trata ainda de informações referentes aos impactos ambientais que uma organização pode realizar.

Após a análise dos resultados da pesquisa, foi possível concluir que mais de 60% das empresas que compõem a amostra do estudo consideram muito importante ou importante a divulgação da certificação da norma ISO 14001 em seus *websites*. Além disso, verificou-se que existe uma relação direta entre o número de empresas que divulgaram suas políticas ambientais e o grau de importância atribuído à visibilidade da certificação ISO 14001, quanto maior a importância dada a esta certificação, maior foi o número de empresas que publicaram suas políticas ambientais em seus *websites*.

Portanto, a divulgação da certificação ISO 14001, bem como as políticas ambientais adotadas pelas empresas são de grande importância para os usuários externos, visto que nos dias atuais a preocupação com o meio ambiente vem crescendo. A procura por empresas certificadas tem aumentado, posto que muitos clientes e fornecedores têm optado por empresas que buscam diminuir os impactos gerados ao meio ambiente.

Por fim, sugere-se, como pesquisas futuras, uma análise contendo um número maior de empresas, abrangendo também outras regiões e fazendo uso de outra fonte para a coleta da amostra. Propõe-se, também, que as entidades certificadoras divulguem para facilitar a

obtenção de informações por parte dos usuários externos, acerca das empresas que possuem a certificação ISO 14001, bem como das políticas que as mesmas adotam.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Josimar Ribeiro; MELLO, Claudia dos S.; CAVALCANTI, Yara. **Gestão ambiental**: planejamento, avaliação, implantação, operação e verificação. 2. ed. Rio de Janeiro: Thex, 2004.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. **ABNT NBR ISO 14001**: Sistemas da gestão ambiental – Requisitos com orientações para uso. Rio de Janeiro, 2004.

BARBIERI, José Carlos. **Gestão ambiental empresarial:** conceitos, modelos e instrumentos. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CHO, C.H.; KHANG, H.K. The state of internet-related research in communications, marketing, and advertising: 1994-2003. **Journal of Advertising**, v.35, n.3, p. 143-163, 2006.

INMETRO. **Empresas certificadas ISO 14001**. Disponível em: <http://www.inmetro.gov.br/gestao14001/>. Acesso em: 2 nov. 2015.

LÉVY, P. *O que é o virtual?*. Trad. Paulo Neves. 3ª ed. São Paulo: Ed. 34, 1996.

_____, P. *As tecnologias da inteligência* – O futuro do pensamento na era da informática. Trad. Carlos Irineu da Costa. Rio de Janeiro: Ed. 34, 1993.

LUK, S.T.K.; CHAN, W.P.S.; LI, E.L.Y. The content of internet advertisements and its impact on awareness and selling performance. **Journal of Marketing Management**, v.18, p. 693-719, 2002.

MARTINS, Maria Rosa Selvati; SILVA, José Geraldo Ferreira da. O sistema de gestão ambiental baseado na ISO 14000: Importância do instrumento no caminho da sustentabilidade ambiental. **Reget: Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental,** Santa Maria, v. 8, p.1460-1466, 4 dez. 2014.

MCMURDO, G. Evaluating web information and design. **Journal of Information Science**, v. 24, n. 3, p. 192-204, 1998.

OHIRA, M. L. B.; SCHENKEL; M. B. C.; SILVEIRA, C. Critérios para avaliação de conteúdo dos sites dos arquivos públicos estaduais do Brasil. In: II Simpósio Internacional Propriedade Intelectual, Informação e Ética. **Anais Eletrônicos** ... Florianópolis, 12 a 14 de novembro de 2003. 20p.

SILVA, T. E.; TOMAÉL, M. I. (Org.). Fontes de informação na Internet: a literatura em evidência. In: TOMAÉL, M. I.; VALENTIM, M. L. P. (Org.). **Avaliação de fontes de informação na Internet**. Londrina: Eduel, 2004. p. 01-17.

VILELLA; R. M. **Conteúdo, Usabilidade e Funcionalidade**: três dimensões para a avaliação de portais estaduais de Governo Eletrônico na Web. 2003. 263f. Dissertação (Mestrado em Ciência da Informação). – Escola de Ciência da Informação, Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

Análise da correlação entre a divulgação de informações ambientais e os indicadores de rentabilidade

Daniele Boeing (dani_boeing@hotmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Suliani Rover (sulianirover@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo

Os temas relacionados à Responsabilidade Socioambiental Empresarial (RSE) estão tendo forte espaço nas pesquisas acadêmicas, uma vez que a sociedade tem exigido participação ética e inclusão de preocupações sociais e ambientais nas decisões e resultados das empresas. As companhias têm procurado desenvolver suas atividades de forma sustentável, conciliando responsabilidade ambiental com necessidades de seus clientes e investidores comprometendo o mínimo possível os recursos para as gerações futuras e, divulgando informações relacionadas por meio dos relatórios de sustentabilidade. O presente trabalho analisou a relação entre a evidenciação de informações de caráter ambiental e alguns indicadores de rentabilidade de empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa no ano de 2013. A pesquisa é classificada como quantitativa com uma amostra composta por 30 empresas selecionadas aleatoriamente entre as companhias de capital aberto e, foi analisado o percentual do Conjunto de Protocolos de Indicadores EN (*environment*) do relatório da *Global Reporting Initiative* (GRI), versão 3.1, divulgado nas demonstrações contábeis. O resultado mostrou um coeficiente de Pearson para os indicadores de rentabilidade ROE, Margem Líquida e ROA entre 0 e 0,3, indicando ausência de correlação entre variáveis, evidenciando que o mercado aparentemente não é sensível às informações ambientais divulgadas pelas empresas que foram pesquisadas. Diferente do EBITDA que apresentou com um coeficiente de Pearson maior que 0,5, indicando maior associação linear.

Palavras chave: Análise de Correlação, Relatório GRI, Responsabilidade Socioambiental, Indicadores de Rentabilidade.

Correlation analysis between the disclosure of environmental information and the profitability indicators

Abstract

Related Issues to Corporate Social Responsibility (CSR) are expanding in academic research, because society has required ethical participation and inclusion of social and environmental concerns in decisions and results of the companies. Companies have been developing their activities on a sustainably way, reconciling environmental responsibility with the needs of its customers and investors committing the minimum of resources as possible for future generations and disclosing related information through sustainability reports. This study analyzed the relation between the evidencing of environmental information with some profitability indicators of Brazilian companies listed on the BM&FBovespa in 2013.

Classified as a quantitative research with a sample of 30 companies of a randomly chosen of public companies and it was analyzed the percentage of Indicator Protocols Set EN (environment) of the Global Reporting Initiative report (GRI) version 3.1, presents in the financial statements. The results showed a coefficient of Pearson for ROE profitability indicators, Net Margin and ROA between 0 and 0,3, indicating no correlation between variables, showing that the market apparently is not sensitive to environmental information disclosed by companies of this survey. Different of EBITDA which presented a Pearson coefficient correlation greater than 0.5 it indicates a higher linear association.

Key-words: Correlation Analysis, GRI Report, Responsibility Socioenvironmental, Profitability Indicators.

1 INTRODUÇÃO

Os estudos relacionados ao tema da Responsabilidade Socioambiental Empresarial (RSE) estão tendo forte espaço nas pesquisas acadêmicas, já que a sociedade exige cada vez mais uma participação ética e a inclusão de preocupações sociais e ambientais nas decisões e resultados das empresas. Percebe-se, portanto, uma maior preocupação com as questões sociais e ambientais a partir da década de 1970.

Assim, as empresas têm cada vez mais procurado praticar suas atividades de forma sustentável, conciliando a responsabilidade ambiental com as necessidades de seus clientes e investidores comprometendo o mínimo possível os recursos para as gerações futuras. Entre os instrumentos utilizados para divulgação socioambiental, destacam-se o modelo de Balanço Social do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), Relatório de Sustentabilidade conforme as diretrizes da *Global Reporting Initiative* (GRI), Relatório Integrado e *websites* das empresas.

As diretrizes para elaboração de relatórios de sustentabilidade, juntamente com os Protocolos de Indicadores, são o elemento fundamental da estrutura de reporte mais utilizada mundialmente, que foi proposta pelo GRI em 2006 (GRI 2006). No protocolo de indicadores do GRI encontram-se dois tipos: essenciais e adicionais. Os indicadores essenciais são aplicáveis à maioria das organizações relatoras e apresentam assuntos de interesse para grande parte dos *stakeholders*, enquanto os indicadores adicionais representam uma prática emergente ainda de interesse específico para as partes interessadas.

Mesmo não existindo lei ou norma específica que obrigue as empresas a evidenciar informações ambientais, muitas delas o fazem. Existe um lado negativo e um positivo na divulgação destas informações. Como lado negativo pode-se citar: o custo da preparação destas informações e que algumas informações estratégicas acabam por se tornarem públicas, ocorrendo assim, um acesso fácil dos concorrentes. O lado positivo da divulgação é: o aumento da liquidez das ações e a criação de uma imagem ambientalmente correta.

Assim, o objetivo geral da pesquisa é analisar a relação entre a evidenciação de informações de caráter ambiental e os indicadores de rentabilidade de empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa em 2013. Com base nas preocupações socioambientais, neste estudo, pretende-se responder a seguinte questão de pesquisa: Os índices de rentabilidade possuem correlação com as divulgações relacionadas às questões socioambientais das empresas?

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Responsabilidade Socioambiental e Evidenciação

Há algumas décadas, a preocupação com o meio ambiente vem deixando de ser uma inquietação exclusiva dos cientistas e ambientalistas para se tornar em um desafio real para sociedade, governo e iniciativa privada (NOSSA, 2002). Consequentemente, governos e empresas têm procurado praticar suas atividades de forma sustentável, conciliando a responsabilidade de promover soluções que satisfaçam as necessidades de uma população sem comprometer os recursos para as gerações futuras (LEITE FILHO; PRATES; GUIMARAES, 2009). Por esta razão, aliada à exigência do mercado, as empresas estão sendo obrigadas a adotar uma política de controle, preservação e recuperação ambiental a fim de garantir sua continuidade (SANTOS *et al*., 2001).

Assim, as empresas estão incorporando às metas de produção e vendas procedimentos que minimizam impactos sobre a natureza, tais como: mecanismos para a diminuição de efluentes líquidos e gasosos, reciclagem de materiais, análise do ciclo de vida dos produtos, entre outros (NOSSA, 2002).

Uma das maneiras de se tentar reverter ou diminuir os impactos da devastação que o próprio homem causou ao meio ambiente é com a sustentabilidade empresarial. Segundo Ursini e Bruno (2005), o Instituto Ethos define a RSE como a forma de gestão que se pauta na relação ética e transparente da empresa com todos os públicos com os quais ela se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis com o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.

RSE diz respeito à maneira como as empresas agem, como impactam e como se relacionam com o meio ambiente e suas partes legitimamente interessadas. Tudo isto reflete na governança corporativa, ou seja, como uma organização é governada, e consequentemente afeta seus resultados econômico-financeiros (OLIVEIRA, 2005). Além disso, as empresas devem ser capazes de convencer os mercados de que seus desempenhos e práticas ambientais não são danosos para sua lucratividade nem para o meio ambiente (NOSSA, 2002).

Além da preocupação com os processos produtivos e a busca por soluções para a substituição de insumos, as empresas têm a capacidade de influenciar o comportamento do consumidor – considerando-se aqui não apenas o cliente final, mas também o consumidor corporativo de bens e serviços e os responsáveis pelas compras públicas. Desta forma, empresas passaram a ser mais avaliadas por suas atitudes e comportamentos frente a questões socioambientais (OLIVEIRA, 2005).

Não é possível afirmar se aumentaram os investimentos sociais das empresas em projetos sociais e ambientais ou se as empresas, ao perceberem o valor do apelo socioambiental, apenas passaram a divulgar essas informações. Mas é visível o aumento da divulgação de informações sobre investimentos socioambientais (NOVELINI; FREGONESI, 2013).

De acordo com Gamerschlag, Möller e Verbeeten (2010), a divulgação é feita porque traz benefícios econômicos à organização, ainda que não seja diretamente, na forma de prevenção de impostos e ações reguladoras. Apesar de não existir lei ou norma específica que obrigue as empresas a evidenciar informações ambientais, muitas delas o fazem e não evidenciá-las tornou-se uma desvantagem competitiva (MUSSOI; VAN BELLEN, 2010; ROVER *et al.*, 2008).

Para evidenciar a preocupação das companhias em informar aos seus *stakeholders* quais ações elas têm feito para amenizar os problemas globais, vem sendo aperfeiçoada uma ferramenta contábil — os relatórios de sustentabilidade — que tem demonstrado grande eficácia na publicação de informações socioambientais (LEITE FILHO; PRATES; GUIMARAES, 2009). Apesar de existirem modelos ou diretrizes para elaboração desses relatórios, as empresas têm liberdade de construí-los como quiserem, pois se trata de divulgação voluntária. As informações podem ou não ser auditadas e as empresas têm liberdade de divulgar somente as informações que julgar convenientes (NOVELINI; FREGONESI, 2013).

Deste modo, as empresas nos dias de hoje, buscam mostrar a sociedade que estão preocupadas com questões ambientas e empenhadas na redução dos impactos gerados por suas atividades Para isso, produzem relatórios de sustentabilidade de forma voluntária, com o intuito de evidenciar suas práticas para minimizar tais impactos, uma divulgação extra e de extrema importância, pois indica certo comprometimento, revelando aos clientes, investidores e fornecedores, tais ações o que faz com que a empresa acabe ficando com credibilidade, um diferencial positivo quando comparada as concorrentes.

2.2 Relatórios de Sustentabilidade: O Padrão GRI

Relatórios de sustentabilidade mensuram e divulgam os impactos e atividades relacionadas às questões socioambientais originados por atividades habituais das organizações. Campos *et al*. (2012) afirmam que um número crescente de empresas tem percebido os benefícios da adesão aos relatórios, o que aufere maior transparência e integridade sobre o desempenho de sustentabilidade das organizações, tornando-o, desta forma, uma importante força motriz para o desenvolvimento de uma relação melhor entre sociedade e meio ambiente. Mas, os autores destacam que a adesão a estes relatórios é voluntária e, apoiam e facilitam a gestão das questões de sustentabilidade das empresas de maneira sistemática; divulgam os riscos e oportunidades além de construir uma reputação corporativa mais transparente.

Dentre os modelos de relatórios de sustentabilidade, destaca-se o Relatório GRI. A *Global Reporting Initiative* é uma organização não governamental internacional com sede em Amsterdã, na Holanda, cuja missão é desenvolver e disseminar globalmente diretrizes para a elaboração de relatórios de sustentabilidade utilizados voluntariamente por empresas de todo o mundo que desejam dar informação sobre os aspectos econômicos, ambientais e sociais de suas atividade, produtos e serviços. Foi fundada em 1997 pela a *Coalition for Environmentally Responsible Economies* (CERES) e pelo Programa das Nações Unidas para o Meio Ambiente (UNEP) e conta também com os representantes regionais nos países: Austrália, Brasil, China, Índia e Estados Unidos e uma rede mundial de 30.000 pessoas (GRI, 2014).

O uso do padrão GRI permite uma comparabilidade entre companhias de todo o mundo, possibilitando que as organizações tenham um instrumento que facilita a implantação de um processo de melhoria contínua do desempenho rumo ao desenvolvimento sustentável (LEITE FILHO; PRATES; GUIMARAES, 2009).

A versão G3 das Diretrizes para Relatórios de Sustentabilidade foi lançada pela *Global Reporting Iniciative* (GRI) em 2006. Desde então, houve uma expansão significativa na publicação de relatórios de sustentabilidade ou de responsabilidade social corporativa. Em 2011, o GRI fez uma atualização das diretrizes para a versão G3.1, ampliando seu escopo de análise para impactos locais, direitos humanos e de gêneros. Em maio de 2013, a GRI lançou

a nova geração de diretrizes para elaboração de relatório de sustentabilidade (a versão G4), porém ainda não foram traduzidas para o português.

Porém antes da divulgação do GRI em 2006, já poderíamos observar alguns estudos sobre questões ambientais. Eccles e Saltzman (2001) apontam os benefícios da elaboração do relato integrado em três categorias: (i) benefícios internos refletidos em melhoria no processo de decisão de alocação de recursos e nas interações com acionistas e *stakeholders e*, também na redução no risco envolvendo a reputação da empresa; (ii) benefícios externos de mercado devido ao fornecimento das principais informações ambientais, sociais e de governança, produzindo informações para participação dos índices de sustentabilidade e garantir que as informações não financeiras estão sendo reportadas de maneira precisa e; (iii) gestão dos riscos regulatórios adotando uma postura de preparação para as regulamentações que vem ficando cada vez mais exigentes ao redor do mundo e também as exigências dos mercados de ações.

A crescente adesão ao padrão GRI foi concomitante ao aumento do número de pesquisas na área. Campos *et al*. (2012) descreveram a evolução da publicação mundial de relatórios de sustentabilidade organizacionais, com base nos indicadores da GRI, no período de 1999 a 2010. Dentre os principais resultados, os autores constataram que as regiões com maior adesão à publicação de relatórios no modelo GRI foram a Europa (47,60%), Ásia (17,02%) e América do Norte (13,92%). Observaram também que 74,80% dos relatórios foram publicados no nível de aplicação G3, além de que existe forte movimento de publicação nos níveis mais elevados de aderência ao padrão GRI (A e A+) e com verificação externa, sobretudo a partir de 2006 e 2010.

Domenico *et al*. (2014) identificaram os determinantes do nível de *disclosure* nos relatórios de sustentabilidade em conformidade com o GRI nas empresas listadas na BM&FBovespa. Foi constatado que o setor de utilidade pública apresentou maior nível de evidenciação nos relatórios de sustentabilidade em conformidade com o modelo GRI. Para os autores, o modelo determina 33,9% do nível de evidenciação e que os determinantes para o nível de evidenciação foram a riqueza gerada, margem líquida, retorno sobre o patrimônio líquido e o retorno sobre o ativo.

Zaro *et al*. (2014) analisaram a evolução dos relatórios corporativos em consonância com os preceitos do desenvolvimento sustentável, que culminou na criação do relato integrado. Os autores destacam que as organizações ao apresentarem as informações não financeiras nos relatórios, permitem maior facilidade na sua disseminação em termos de responsabilidade corporativa, permitindo comparação em um único documento. Destacam ainda que a estrutura dos relatórios integrados, assim como o objetivo das comissões governamentais e privadas sobre desenvolvimento sustentável vem auxiliar as organizações a melhorar a gestão do capital financeiro, intelectual, humano, social, de relacionamento e natural.

2.3 Desempenho Financeiro: Indicadores de Rentabilidade

Alguns pesquisadores buscaram verificar os impactos e benefícios dos investimentos que as empresas fazem para a sociedade. Russo e Fouts (1997) afirmam que há correlação positiva entre a rentabilidade (ROA) e o desempenho ambiental, enquanto que Gonzalez-Benito e Gonzalez-Benito (2005) não encontraram evidências de relação positiva entre gestão ambiental e desempenho financeiro. Os autores utilizaram em sua pesquisa a ROA e destacam dentre os resultados que não encontraram efeitos positivos de proatividade ambiental sobre o

desempenho financeiro em empresas espanholas das indústrias eletrônica, química e de móveis.

Cesar e Silva (2008) investigaram a relação entre *performance* socioambiental e financeira de empresas com ações negociadas na BM&Bovespa, que publicam regularmente Balanço Social. Os autores avaliaram a *performance* social e ambiental a partir dos indicadores sociais internos, indicadores sociais externos e indicadores ambientais. Mensurou-se a *performance* financeira por meio do ROA e do Retorno Sobre Patrimônio Líquido (ROE). Os autores verificaram que tanto o ROA quanto o ROE têm relação estatisticamente significante com os indicadores sociais internos e externos.

Sueyoshi e Goto (2009) verificaram se os investimentos e despesas com meio ambiente poderiam melhorar o desempenho financeiro de empresas de energia elétrica situadas nos EUA (sob a Lei do Ar limpo, instituída em 1990). Os autores investigaram 167 empresas entre 1989 e 2001. O ROA foi utilizado como medida de desempenho e o montante de recursos investidos em instalações de proteção ambiental e os custos de proteção ambiental como variáveis ambientais. Dentre os principais resultados, os autores destacaram que não é possível encontrar influência positiva do investimento ambiental no desempenho financeiro.

Brighenthi, Souza e Hein (2014) verificaram a relação entre os investimentos ambientais e o desempenho econômico-financeiro das empresas do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE). A amostra foi composta por 115 observações dos anos de 2009 a 2013 de empresas que possuíam informações no balanço social referentes aos investimentos ambientais relacionados com a produção/operação (IPO) e aos programas e/ou projetos externos (IPE), bem como informações contábeis. Os resultados demonstram haver uma relação diretamente proporcional entre os investimentos ambientais e o desempenho econômico-financeiro das empresas ao nível de 5%. Isto pode ser observado com a variável IPO e as variáveis de desempenho econômico-financeiro ROE e Margem Líquida (ML). No entanto, dizem os autores, o IPO apresentou uma relação inversamente proporcional ao ROA e ao índice de endividamento (IE).

Fasolin *et al*. (2014) estudaram as práticas de sustentabilidade das empresas geradoras e distribuidoras de energia brasileiras que são listadas na BM&FBovespa. Os autores verificaram a relação entre o índice de sustentabilidade e os indicadores econômico-financeiros das empresas. Os resultados encontrados demonstram que os indicadores econômico-financeiros do tamanho, rentabilidade e endividamento das empresas geradoras e distribuidoras de energia elétrica brasileira não influenciam o nível de evidenciação das práticas de sustentabilidade destas companhias.

Levando em conta as pesquisas listadas já realizadas, observa-se que algumas delas investigam outras variáveis de desempenho econômico-financeiro e que os resultados são muito diversos entre terem ou não relação ao nível de divulgação das informações ambientais.

3 METODOLOGIA

3.1 Delineamento da Pesquisa, Amostra e Coleta de Dados

A abordagem metodológica utilizada nesta pesquisa está classificada como predominantemente quantitativa, que segundo Oliveira (2002, p. 155) "[...] significa quantificar dados, fatos ou opiniões, nas formas de coleta de informações, como também com o emprego de técnicas e recursos simples de estatística, tais como média, percentagem, moda, desvio padrão e mediana, como o uso de métodos mais complexos tais como a análise de regressão".

Para atingir o objetivo da pesquisa, foi utilizada uma amostra das 30 empresas escolhidas aleatoriamente e listadas na BM&Bovespa. Analisando as informações de acordo com os indicadores ambientais da GRI, os dados tiveram suas fontes dos relatórios de sustentabilidade disponibilizadas pelas empresas da amostra.

A partir destes dados foi elaborada uma planilha com os indicadores relacionados ao meio ambiente EN, que fornecem orientações para a compilação e outras informações destinadas a auxiliar as organizações e a assegurar coerência na interpretação dos indicadores de desempenho. Seu uso é fundamental para garantir consistência e comparabilidade longitudinal dos indicadores, contidos nas Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade da GRI, versão 3.1. A coleta de dados ocorreu de maneira secundária, com base nas informações contábeis das empresas selecionadas disponibilizadas no sistema Economática®, onde estão disponíveis os dados das empresas que negociam suas ações na BM&FBovespa. As empresas selecionadas e seu segmento de atuação estão listadas no Quadro 1.

Segmento de atuação	**Empresa**
Açúcar e álcool	Cosan S.A. Indústria e Comércio
Alimentos	Cia Iguaçu de Café Solúvel
	M.Dias Branco S.A. Ind Com de Alimentos
Artefatos de Ferro e Aço	Fibam Companhia Industrial
Exploração, Refino e/ou Distribuição de Combustíveis	Petróleo Brasileiro-Petrobras
Comércio produtos diversos	Lojas Americanas
Educação	Gaec Educação
Eletrodomésticos	IGB Eletrônica
Energia elétrica	Centrais Elétricas de Santa Catarina
	Energisa
	Espírito Santo Centrais Elétricas
	Neoenergia
Exploração de rodovias	Concessionária Rio Teresópolis
	Investimentos e Participações em Infraestrutura
Financeiro	Araucaria Participações
	CETIP – Mercados Organizados
	Consórcio Alfa de Administração
	Dommo Empreendimentos Imobiliários
	Itaitinga Participações
	Itau Unibanco Holding
	Opportunity Energia e Participações
Material aeronáutico	Embraer
Material de transporte / Rodoviário	Marcopolo S.A.
Madeira	Duratex
Medicamentos	Cremer
Papel e Celulose	Fibria Celulose
Serviços	CSU Cardsystem
Telefonia	Oi
Vestuário e calçados	Arezzo Indústria e Comércio S.A.
	Lojas Hering

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 1 - Empresas selecionadas

Os segmentos de empresas que mais se destacaram na amostra foram os de: alimentos, energia elétrica, exploração de rodovias, financeiro, e vestuário e calçados.

3.2 Variáveis Analisadas

Foram utilizados os indicadores relacionados ao meio ambiente (EN contidos nas Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade da GRI, versão 3.1. Os aspectos contidos nesses indicadores estão estruturados de forma a refletir os insumos, produções e tipos de impacto que uma organização gera no meio ambiente. Os indicadores utilizados na pesquisa estão descritos no Quadro 2.

Indicador	Aspecto	O que aborda
EN1	Materiais	Materiais usados por peso ou volume
EN2	Materiais	Percentual dos materiais usados provenientes de reciclagem
EN3	Energia	Consumo de energia direta discriminado por fonte de energia primária
EN4	Energia	Consumo de energia indireta discriminado por fonte primária
EN5	Energia	Energia economizada devido a melhorias em conservação e eficiência
EN6	Energia	Iniciativas para fornecer produtos e serviços com baixo consumo de energia, ou que usem energia gerada por recursos renováveis, e a redução na necessidade de energia resultante dessas iniciativas
EN7	Energia	Iniciativas para reduzir o consumo de energia indireta e as reduções obtidas
EN8	Água	Total de retirada de água por fonte
EN9	Água	Fontes hídricas significativamente afetadas por retirada de água
EN10	Água	Percentual e volume total de água reciclada e reutilizada
EN11	Biodiversidade	Localização e tamanho da área possuída, arrendada ou administrada dentro de áreas protegidas, ou adjacentes a elas, e áreas de alto índice de biodiversidade fora das áreas protegidas
EN12	Biodiversidade	Descrição de impactos significativos na biodiversidade de atividades, produtos e serviços em áreas de alto índice de biodiversidade fora das áreas protegidas
EN13	Biodiversidade	Habitats protegidos ou restaurados
EN14	Biodiversidade	Estratégias, medidas em vigor e planos futuros para a gestão de impactos na biodiversidade
EN15	Biodiversidade	Número de espécies na Lista Vermelha da IUCN e em listas nacionais de conservação com habitats em áreas afetadas por operações, discriminadas por nível de risco de extinção
EN16	Emissões, Afluentes e Resíduos	Total de emissões diretas e indiretas de gases causadores do efeito estufa, por peso
EN17	Emissões, Afluentes e Resíduos	Outras emissões indiretas relevantes de gases causadores do efeito estufa, por peso
EN18	Emissões, Afluentes e Resíduos	Iniciativas para reduzir as emissões de gases causadores do efeito estufa e as reduções obtidas
EN19	Emissões, Afluentes e Resíduos	Emissões de substâncias destruidoras da camada de ozônio por peso
EN20	Emissões, Afluentes e Resíduos	NO_x, SO_x e outras emissões atmosféricas significativas, por tipo e peso
EN21	Emissões, Afluentes e Resíduos	Descarte total de água, por qualidade e destinação
EN22	Emissões, Afluentes e Resíduos	Peso total de resíduos, por tipo e método de disposição
EN23	Emissões, Afluentes e Resíduos	Número e volume total de derramamentos significativos
EN24	Emissões, Afluentes e Resíduos	Peso de resíduos transportados, importados ou tratados considerados perigosos nos termos da Convenção da Basiléia – Anexos I, II, III E VIII, e percentual de carregamentos de resíduos transportados internacionalmente
EN25	Emissões, Afluentes e Resíduos	Identificação, tamanho, status de proteção e índice de biodiversidade de corpos d'água e *habitats* relacionados significativamente afetados por descartes de água e drenagem realizados pela organização relatora
EN26	Produtos e Serviços	Iniciativas para mitigar os impactos ambientais de produtos e serviços e a extensão da redução desses impactos
EN27	Produtos e Serviços	Percentual de produtos e suas embalagens recuperados em relação ao total de produtos vendidos, por categoria de produto
EN28	Conformidade	Valor monetário de multas significativas e número total de sanções não-

		monetárias resultantes da não conformidade com leis e regulamentos ambientais
EN29	Transporte	Impactos ambientais significativos do transporte de produtos e outros bens e materiais utilizados nas operações da organização, bem como do transporte dos trabalhadores
EN30	Geral	Total de investimentos e gastos em proteção ambiental, por tipo

Fonte: Elaborado pelos autores.

Quadro 2 – Indicadores relacionados ao Meio Ambiente

3.3 Análise de correlação

Nos diversos estudos a respeito da relação entre desempenho financeiro e socioambiental, é possível observar um dilema comum para seleção dos indicadores de desempenho financeiro: a utilização de indicadores de mercado ou indicadores contábeis (ORELLANO; QUIOTA, 2011).

No caso dos indicadores contábeis, os mais utilizados são as variáveis que refletem o desempenho financeiro como resultado das políticas de gestão interna. Tais indicadores são publicados nos relatórios contábeis de balanço patrimonial e demonstrativo de resultado do período. As variáveis mais utilizadas são: retorno sobre ativos (ROA), retorno sobre o patrimônio líquido (ROE) e retorno sobre as vendas (ROS) (WADDOCK; GRAVES, 1997 apud ORELLANO; QUIOTA, 2011). Os indicadores selecionados foram, o ROA, ROE, Margem Líquida e EBITDA, por serem índices que medem diretamente a lucratividade da companhia em relação ao investimento feito para gerar esses lucros.

Dessa maneira foi realizada uma análise de correlação (coeficiente de Pearson) entre o percentual de indicadores apresentados pelas empresas em suas demonstrações e os índices de desempenho econômico em 2013 a fim de verificar a relação entre a evidenciação de informações de caráter ambiental e os índices de rentabilidade de empresas da amostra.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Dentre os resultados, destaca-se inicialmente, o percentual e a média de evidenciação das informações pelas empresas por segmento em que atuam (Tabela 1). As empresas que mais evidenciam informações, em relação aos 30 indicadores EN, contidos nas Diretrizes para Relatório de Sustentabilidade da GRI versão 3.1, pertencem aos setores de Exploração, Refino e/ou Distribuição de Combustíveis e Madeira (100%), seguidas dos setores, Açúcar e álcool (83%), Material Aeronáutico (67%) e Telefonia (63%).

A análise do setor Financeiro, formado por 7 empresas, mostrou que somente 2 delas evidenciam suas informações, a Dommo Empreendimentos Imobiliários (60%) e a Itaú Unibanco Holding (43%). Já no setor Energia Elétrica, 3 das 4 empresas investigadas evidenciam informações referentes aos indicadores de sustentabilidade: Neoenergia (57%), Centrais Elétricas de Santa Catarina (40%) e, Espírito Santo Centrais Elétricas (30%).

Outros setores que evidenciam informações relacionadas aos indicadores pesquisados são o de Exploração de Rodovias, representado pelas empresas: Investimentos e Participações em Infraestrutura (40%) e a Concessionária Rio Teresópolis (7%). Outros setores que também evidenciam informações, porém com um menor percentual são: Material de transporte/Rodoviário (33%), Comércio Produtos Diversos (30%), Papel e Celulose (27%), Medicamentos (17%) e o de Alimentos (13%), representado nesta pesquisa por duas empresas.

Os setores que menos disponibilizam informações referentes aos indicadores ambientais são: Artefatos de Ferro e Aço (3%) e Serviços (3%). Não evidenciaram

informações em seus relatórios GRI, os setores de Educação, Eletrodomésticos e de Vestuário e Calçado.

Segmento de atuação	Empresa	% Evidenciação	% Média por Setor
Açúcar e álcool	Cosan S.A. Indústria e Comércio	83%	83%
Alimentos	Cia Iguaçu de Café Solúvel	13%	13%
	M.Dias Branco S.A. Ind Com de Alimentos	13%	
Artefatos de Ferro e Aço	Fibam Companhia Industrial	3%	3%
Exploração, Refino e/ou Distribuição de Combustíveis	Petróleo Brasileiro-Petrobras	100%	100%
Comércio produtos diversos	Lojas Americanas	30%	30%
Educação	Gaec Educação	0%	0%
Eletrodomésticos	IGB Eletrônica	0%	0%
Energia elétrica	Centrais Elétricas de Santa Catarina	40%	27%
	Energisa	0%	
	Espírito Santo Centrais Elétricas	30%	
	Neoenergia	57%	
Exploração de rodovias	Concessionária Rio Teresópolis	7%	23%
	Investimentos e Participações em Infraestrutura	40%	
Financeiro	Araucaria Participações	0%	15%
	CETIP – Mercados Organizados	0%	
	Consórcio Alfa de Administração	0%	
	Dommo Empreendimentos Imobiliários	60%	
	Itaitinga Participações	0%	
	Itau Unibanco Holding	43%	
	Opportunity Energia e Participações	0%	
Material aeronáutico	Embraer	67%	67%
Material de transporte / Rodoviário	Marcopolo S.A.	33%	33%
Madeira	Duratex	100%	100%
Medicamentos	Cremer	17%	17%
Papel e Celulose	Fibria Celulose	27%	27%
Serviços	CSU Cardsystem	3%	3%
Telefonia	Oi	63%	63%
Vestuário e calçados	Arezzo Indústria e Comércio S.A.	0%	0%
	Lojas Hering	0%	

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 1 - Percentual e Média de Evidenciação dos Indicadores por Setor

A Tabela 2, a seguir, apresenta os percentuais de cada um dos 30 indicadores pesquisados que são evidenciados pelas empresas da amostra. O indicador EN26 que trata do aspecto Produtos e Serviços e aborda as iniciativas para mitigar os impactos ambientais de produtos e serviços e a extensão da redução desses impactos está evidenciado em 60% das empresas pesquisadas e, o EN27 que trata da mesma matéria tem um percentual de evidenciação de 17%.

Outros indicadores que se destacam por terem um percentual razoável de evidenciação, parecendo demonstrar preocupação por parte das empresas pesquisadas: EN30 (40%) que é de aspecto geral que aborda o total de investimentos gastos em proteção ambiental, os indicadores relativos ao aspecto Energia e suas diferentes abordagens: EN3 (27%), EN4 (40%), EN5 (33%), EN6 (20%) e EN7 (27%). Os indicadores que abordam os

itens relacionados ao aspecto Água, EN8, EN9 e EN10 tem um percentual de 43%, 20% e 23% respectivamente.

Os indicadores referentes a Emissões, Afluentes e Resíduos também apresentam um percentual representativo de evidenciação: EN16 (33%), EN17 (30%), EN18 (40%), EN19 (23%), EN20 (13%), EN21 (20%), EN22 (40%), EN23 (20%), EN24 (23%) e EN25 (17%).

O indicador EN28 que aborda o aspecto Conformidade mostrou um percentual de evidenciação de 37%. Observa-se que tal indicador trata do valor monetário de multas significativas e número total de sanções não-monetárias resultantes da não conformidade com leis e regulamentos ambientais.

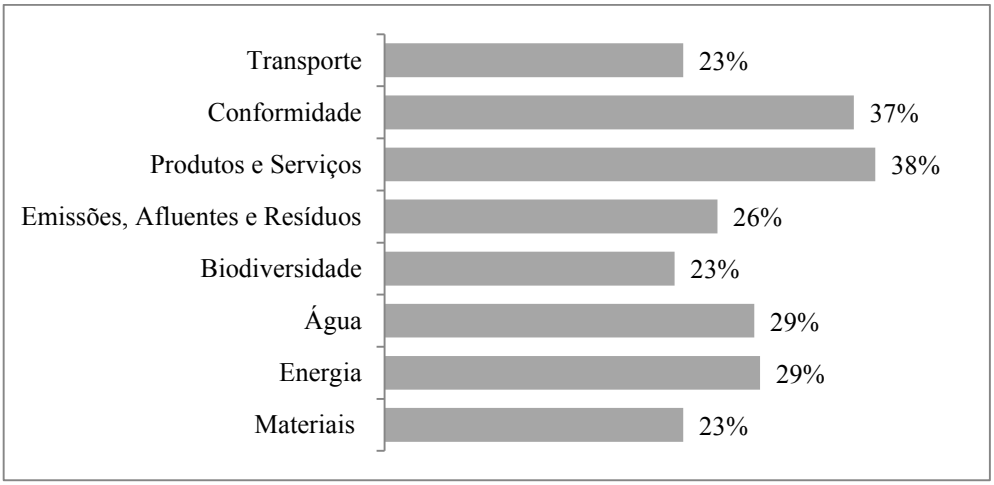
Com um menor percentual de evidenciação, abaixo de 30%, estão os indicadores: EN1 e EN2 que tratam do aspecto Materiais, mostraram um percentual de evidenciação de 27% e 20% respectivamente. Os indicadores que fazem alusão à Biodiversidade mostram um percentual de evidenciação de aproximadamente 20% nos diferentes aspectos que abordam: EN11 (23%), EN12 (20%), EN13 (23%), EN14 (27%) e EN15 (20%). E o indicador que aborda o aspecto Transporte, EM29 apresentou um percentual de evidenciação de 23%.

Indicador	% de Evidenciação dos Indicadores	Indicador	% de Evidenciação dos Indicadores	Indicador	% de Evidenciação dos Indicadores
EN1	27%	EN11	23%	EN21	20%
EN2	20%	EN12	20%	EN22	40%
EN3	27%	EN13	23%	EN23	20%
EN4	40%	EN14	27%	EN24	23%
EN5	33%	EN15	20%	EN25	17%
EN6	20%	EN16	33%	EN26	60%
EN7	27%	EN17	30%	EN27	17%
EN8	43%	EN18	40%	EN28	37%
EN9	20%	EN19	23%	EN29	23%
EN10	23%	EN20	13%	EN30	40%

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 2- Percentual de Evidenciação dos Indicadores

O Gráfico 1, apresenta uma visão geral do percentual de cada categoria dos indicadores evidenciados pelas empresas da amostra.



Fonte: Elaborado pelos autores.

Gráfico 1 – Média de evidenciação por indicadores ambientais da GRI

Os indicadores que avaliam o aspecto Produto e Serviços é o que tem um maior percentual de evidenciação (38%), seguido do indicador Conformidade (37%). Todos os outros indicadores pesquisados apresentaram uma média de evidenciação de 29%, os indicadores que abordam os aspectos Energia e Água, respectivamente. E em seguida, os aspectos Emissões, Efluentes e Resíduos com 26%, Materiais, Biodiversidade e Transporte, ambos com média de 23% de evidenciação.

A Tabela 3 apresenta o número de observações de cada indicador, e ainda a média de cada um deles, seus maiores e menores valores, como também indica o resultado do coeficiente de Pearson (r) de cada um dos indicadores.

Indicador	Observações	Média	Máximo	Mínimo	Desvio Padrão	Coeficiente de Pearson
ROA (%)	30	- 128,32	26,75	- 2.668,42	1.905,77	- 0,1097
ROE (%)	26	- 12,72	77,84	- 614,29	489,41	0,1777
ML (%)	27	- 15,26	510,27	- 1.295,78	1.277,07	0,0761
EBITDA (em milhares de R$)	27	3.309.749,34	62.823.684,00	- 37.953,00	44.449.889,80	0,5041

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 3 - Dados estatísticos da pesquisa

O coeficiente de Pearson (r) encontrado para o ROA foi de -0,1097, o que indica ausência de correlação entre as variáveis, visto que valores entre 0 e 0,3 (independente do sinal) apontam correlação fraca e dificuldade em estabelecer relação entre as variáveis (CORREA, 2003). O sinal negativo indica uma relação inversamente proporcional entre as variáveis. O ROE e a Margem Líquida também apresentaram ausência de correlação. O ROE e a Margem Líquida apresentaram respectivamente 0,1777 e 0,0761 coeficientes de Pearson. Já o EBITDA apresentou um coeficiente de Pearson de 0,5041, dos indicadores analisados, foi o de mais forte associação linear (Tabela 3).

Devido à variação encontrada nos indicadores das empresas da amostra, os mesmos foram separados em três níveis de retorno para cálculo da correlação dentro de cada nível. Os resultados constam na Tabela 4.

Indicador	ROA	ROE	ML	EBITDA
Nível alto	26,75 a 4,34	77,84 a 18,59	510,27 a 10,09	62.823.684,00 a 1.171.766,00
Coeficiente de Pearson	- 0,6098	- 0,4604	- 0,3882	0,4930
Nível médio	3,92 a 0,70	12,96 a 6,11	7,98 a 4,08	673.810,00 a 58.234,00
Coeficiente de Pearson	- 0,2573	0,3389	0,1522	0,0970
Nível baixo	0,05 a -2.668,42	3,87 a -614,29	3,40 a -1295,78	52.413 a -37.953,00
Coeficiente de Pearson	- 0,8009	0,3037	0,3370	- 0,0921

Fonte: Elaborada pelos autores.

Tabela 4 - Correlação da amostra por níveis

Os dados obtidos mostram que há aumento na correlação quando a amostra é dividida em níveis, especialmente entre as empresas com menor ROA, com r próximo de -1 (forte correlação negativa). Os valores de correlação para ROE também mostraram aumento, no nível alto, esse aumento foi para correlação negativa, já nos demais níveis uma correlação positiva. Quando se observou a Margem Líquida, no nível alto o coeficiente foi para aproximadamente -0,3, apontando fraca correlação negativa, o mesmo ocorreu no nível baixo, porém com correlação positiva. Já para o EBTIDA, os valores de correlação baixaram,

ficando mais próximo de uma baixa correlação, principalmente os níveis médio e baixo, que atingiram quase 0,1 de correlação positiva e negativa respectivamente.

5 CONCLUSÕES

Os estudos sobre RSE tem figurado nas pesquisas acadêmicas. Tal fato, vem ao encontro dos anseios da sociedade que tem exigido participação ética e preocupações sociais e ambientais. As organizações têm procurado praticar suas atividades de forma sustentável, conciliando a responsabilidade ambiental com as necessidades dos clientes e investidores comprometendo o mínimo dos recursos para as gerações futuras e, divulgando informações relacionadas por meio dos relatórios de sustentabilidade.

Dentre os diversos instrumentos utilizados para divulgação socioambiental das empresas, destacam-se o modelo de Balanço Social do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), Relatório de Sustentabilidade conforme as diretrizes da GRI, Relatório Integrado e *websites* das empresas. Esta pesquisa investigou, com base nas preocupações socioambientais, se os índices de ROA, ROE, Margem Líquida e EBITDA possuem correlação com as divulgações relacionadas às questões socioambientais das empresas, por meio de dados extraídos dos relatórios de sustentabilidade.

Os resultados apontam que não há correlação entre a divulgação de informações de caráter socioambientais e o retorno sobre ativos, retorno sobre o patrimônio e margem líquida na amostra selecionada. Resultado semelhante foi descrito por Mussoi e Van Bellen (2010), que relatam que "grande parte das pesquisas recentes que estudam a relação da variação do preço da empresa no mercado e a quantidade de informações ambientais divulgadas não encontrou uma associação direta entre as variáveis, o que significa que o mercado não é sensível às informações ambientais divulgadas pelas empresas que foram pesquisadas". Diferente do que se observa no EBITDA, com um coeficiente de 0,5, foi o único índice que apresentou correlação com a divulgação de informações.

O estudo conduzido por Calixto (2013), com empresas latino-americanas, corrobora a informação obtida, visto que o mesmo apontou que a maioria das companhias de capital aberto não disponibiliza informações socioambientais nos seus relatórios anuais ou em relatórios específicos sobre o tema. Na pesquisa feita por Leite Filho, Prates & Guimaraes (2009) com empresas A+ (nível mais alto de evidenciação do relatório GRI) ficou claro que ainda há melhorias a serem feitas pelas organizações para que se alcancem uma excelência na publicação de informações sustentáveis.

Algumas pesquisas, porém, tem mostrado resultados diferentes do encontrado, como o estudo de Orellano e Quiota (2011), onde as autoras observaram uma correlação positiva e estatisticamente significativa entre o investimento social interno das empresas e o indicador financeiro ROA. Isso significa que o resultado obtido não é conclusivo, sendo necessárias novas e aprofundadas pesquisas, abrangendo uma amostra maior de empresas.

Diante da importância do tema, recomenda-se o aprimoramento das pesquisas sobre *disclosure* ambiental para que as empresas busquem práticas sustentáveis na busca pela rentabilidade e para que os consumidores possam estar bem informados quanto as suas escolhas.

6 REFERÊNCIAS

BRIGHENTI, J.; SOUZA, T. R.; HEIN, N. Investimentos ambientais e desempenho econômico-financeiro das empresas brasileiras pertencentes ao Índice de Sustentabilidade

Empresarial – ISE.In: ENGEMA, Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente.**Anais...** 2014. Disponível em <http://www.engema.org.br/XVIENGEMA/120.pdf> Acesso em: 13 mar. 2015.

CALIXTO, L. A divulgação de relatórios de sustentabilidade na América Latina: um estudo comparativo. **Rausp - Revista de Administração da Universidade de São Paulo**. São Paulo, v. 48, n. 4, p. 828-842, out./nov./dez. 2013.

CAMPOS, L. M. S. et al. Relatório de sustentabilidade: perfil das organizações brasileiras e estrangeiras segundo o padrão da Global Reporting Initiative. **Revista Gestão & Produção**, 2012. Disponível em <http://www.scielo.br/pdf/gp/2013nahead/aop_gp0954_ao.pdf > Acesso em: 10 fev. 2015.

CESAR, J. F.; SILVA, A. A relação entre a responsabilidade social e ambiental com o desempenho financeiro: um estudo empírico na Bovespa no período de 1999 a 2006. In: Congresso Associação Nacional Dos Programas De Pós-Graduação Em Ciências Contábeis**. Anais...** 2008.

CORREA, S. M. B. B. **Probabilidade e estatística**. 2a ed. Belo Horizonte: PUC Minas Virtual, 2003. 116 p.

DI DOMENICO, D. ET AL. Determinantes do nível de disclosure nos relatórios de sustentabilidade em conformidade com o Global Reporting Initiative. In: ENGEMA, Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente. **Anais ...** 2015. Disponível em <http://www.engema.org.br/XVIENGEMA/123.pdf> Acesso em: 10 fev. 2015.

ECCLES, R. G.; SALTZMAN, D. Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. **Stanford Social Innovation Review**, p. 51 – 61, 2011.

FASOLIN, L. B., KAVESKI, I. D. S., CHIARELLO, T. C., MARASSI. R. B., HEINN, N.Relação entre o Índice de Sustentabilidade e os Indicadores Econômico-financeiros das empresas de energia brasileiras. **Revista do Centro do Ciências Naturais e Exatas - UFSM, Santa Maria. Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental – REGET**e-ISSN 2236 1170 - V. 18 n. 2 Mai-Ago. 2014, p.955-981.

GAMERSCHLAG, R.; MÖLLER, K.& VERBEETEN, F. Determinants of voluntary CSR disclosure: empirical evidence from Germany. **Reviewof Managerial Science**, 5, 233-262. 2011.

Global Reporting Initiative-GRI. **Diretrizes para relatório de sustentabilidade**. Disponível em: < http://www.globalreporting.org> Acesso em 01 nov. 2014.

GONZALEZ-BENITO J., GONZALEZ-BENITO O. Environmental proactivity and business performance: an empirical analysis. **Omega – The International Journal of Management Science**, 33 (1), 1-15, 2005.

LEITE FILHO, G. A., PRATES, L. A., GUIMARAES, T. N. Análise dos Níveis de Evidenciação dos Relatórios de Sustentabilidade das Empresas Brasileiras A+ do Global Reporting Initiative (GRI) no ano de 2007. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 3, n. 7, p. 43-59, set-dez 2009.

MUSSOI, A., VAN BELLEN, H. M. Evidenciação Ambiental: Uma Comparação Do Nível De Evidenciação Entre Os Relatórios De Empresas Brasileiras. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações – FEA-RP/USP**, v. 4, n. 9, p. 55-78, mai-ago 2010.

NOSSA, V. **Disclosure ambiental:** uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional. 2002. 246f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2002.

NOVELINI, C. P., FREGONESI, M. F. S. A. Análise da divulgação de informações sobre investimentos sociais por empresas que se declaram socialmente responsáveis. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 7, n. 17, p. 89-101, jan-abr. 2013.

OLIVEIRA, J. A. P. Uma Avaliação dos Balanços Sociais das 500 Maiores. **RAE–eletrônica**, v. 4,n. 1, Art. 2, jan-jun. 2005.

OLIVEIRA, S. L. **Metodologia científica aplicada ao direito**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

ORELLANO, V. I. F., QUIOTA, S. Análise do retorno dos investimentos socioambientais das empresas brasileiras. **RAE – Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 51, n. 5, set-out. 2011

ROVER, et al. Divulgação de informações ambientais nas demonstrações contábeis: um estudo exploratório sobre o disclosure das empresas brasileiras pertencentes a setores de alto impacto ambiental. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 2, p. 53-72 mai-ago. 2008.

RUSSO, M. V., FOUTS, P. A. A resource-based perspective on corporate environmental performance and profitability. **Academy of Management Journal**, v. 40, n. 3, p. 534-559, 1997.

SANTOS et al. Contabilidade Ambiental: Um Estudo sobre sua Aplicabilidade em Empresas Brasileiras. **Revista Contabilidade & Finanças FIPECAFI - FEA - USP**, São Paulo, FIPECAFI, v.16, n. 27, p. 89 - 99, set-dez 2001.

SUEYOSHI, T.; GOTO, M. Can environmental investment and expenditure enhance financial performance of US electric utility firms under the clean air act amendment of 1990? **Energy Policy**, v. 37, n. 11, p. 4819-4826, 2009.

URSINI, T. R.; BRUNO, G. O. A gestão para a responsabilidade social e o desenvolvimento sustentável. **Revista da Fundação de Apoio à Tecnologia (FAT)**, p. 32, 2005.

WADDOCK, S. A; GRAVES, S. B. The corporate social performance-financial performance link. **Strategic Management Journal**, v. 18, n. 4, p. 303-319, 1997.

ZARO ET AL. Relatórios Integrados: A Evolução do Desempenho das Organizações. In:ENGEMA, Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente. **Anais...**Disponível em <http://www.engema.org.br/XVIENGEMA/123.pdf > Acesso em: 10 fev. 2015.

Análise da evolução dos indicadores sociais e ambientais apresentados nos Balanços Sociais das empresas do Grupo Eletrobras entre anos de 2012 e 2014

Mariah Berka Amorim (mariahberka@gmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Denize Demarche Minatti Ferreira (dminatti@terra.com.br)
Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo:
Pela necessidade de evidenciar informações com relação às questões de responsabilidade social e ambiental das organizações, além de informações financeiras e o grau de comprometimento com a sociedade foi criado o Balanço Social. O objetivo deste artigo é analisar a evolução dos indicadores sociais e ambientais do Grupo Eletrobrás dos anos de 2012 a 2014. O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa bibliográfica e documental, e para tratamento das informações foi realizada análise vertical e horizontal dos Balanços Sociais nos períodos citados. Dentre os principais resultados, observou-se que as 13 empresas que divulgaram o Balanço Social investem constantemente em questões sociais e ambientais, destacando-se os indicadores sociais externos. Foi possível verificar, ainda, a evolução dos indicadores sociais e ambientais, que refletem o empenho, e comprometimento das empresas no grupo.

Palavras chave: Balanço Social; Indicadores sociais e ambientais; Grupo Eletrobras.

Analysis of the social and environmental indicators evolution presented in Social Balance of the Eletrobras Group companies between the years 2012-2014

Abstract:
The need to demonstrate information regarding the issues of social responsibility and environmental organizations, as well as financial information and the degree of commitment to society created the Social Report. The aim of this paper is to analyze the evolution of social and environmental indicators of Eletrobras Group from 2012 to 2014. The study was conducted through a bibliographic and documentary research, and information processing was held of the Social Balance vertical and horizontal analysis in those periods. Among the main results, it was observed that the 13 companies that disclosed the Social invest constantly in social and environmental issues, highlighting the external social indicators. It was possible to verify the social and environmental indicators evolution, which reflect the commitment and involvement of the group companies.

Key Words: Social Balance; Social and environmental indicators; Eletrobras Group.

1 INTRODUÇÃO

O Balanço Social não é um demonstrativo obrigatório no Brasil, apesar disso percebe-se que sua divulgação é adotada pelas organizações com intuito de evidenciar de forma mais transparente, informações relacionadas ao desempenho da entidade aos acionistas, clientes e a sociedade. Por meio do demonstrativo, se pode conhecer o quanto do montante da receita as empresas investem favor de funcionários, sociedade e proteção ao ambiente.

Para Lagiola e Lira (2009, p. 152),

> O Balanço Social pode ser compreendido como uma complementação ou até como uma evolução dos relatórios contábeis, considerando que este nasceu em virtude da demanda da sociedade com relação às prestações de contas das organizações, exigindo que estas passassem a dar transparência à sociedade de suas atividades, de suas relações sociais e do reflexo social de suas variações patrimoniais.

As exigências do mercado, com públicos e investidores mais preparados, faz com que as empresas publiquem as demonstrações com mais transparência e qualidade, pois além de tudo, as demonstrações do Balanço Social também podem ser consideradas uma ferramenta gerencial para as empresas, reunindo dados qualitativos e quantitativos e a relação da entidade com ambiente, além de melhorar a gestão da entidade, a estrutura organizacional, as informações e a comunicação, bem como a produção e a eficiência e eficácia das empresas.

Dentre as empresas que divulgam o Balanço Social, encontra-se a empresa Eletrobras e seu grupo de empresas. Desta forma pergunta apresentada é: Qual a evolução dos indicadores sociais e ambientais apresentados nos Balanços Sociais do Grupo Eletrobras entre os anos de 2012 e 2014? Em resposta à pergunta de pesquisa, o presente artigo tem como objetivo analisar a evolução dos indicadores sociais e ambientais do Grupo Eletrobras entre os anos de 2012 e 2014.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Responsabilidade Social

A NBC 16001 (2004) define responsabilidade social como "Relação ética e transparente da organização com todas as suas partes interessadas, visando o desenvolvimento sustentável".

"A organização preocupada em implantar uma cultura ética e de responsabilidade social deve definir princípios claros e simples para que todos entendam e assimilem. Treinar seus funcionários para que ajam de acordo com esses valores e princípios, exemplificando com ações do dia a dia." (AMORIM, 2009).

Para Tinoco e Kramer (2004, p.29) "A crescente e assustadora degradação ambiental, as empresas sentem-se obrigadas a incorporar aos objetivos de obtenção de lucros a responsabilidade social, visto que a continuidade, e a referida responsabilidade social abrangem o bem-estar da população em sua integridade".

Para se ter uma empresa sustentável, que vise uma maior lucratividade e qualidade de vida da comunidade, além de uma imagem para clientes e concorrentes é necessário que se invista em ações de responsabilidade social, sendo assim, as empresas buscam cada vez mais adotar posturas socialmente responsáveis com parcerias de clientes e fornecedores, contribuindo para o crescimento da sociedade, preservando o meio ambiente, fazendo ações sociais, tratando de forma justa seus funcionários através de leis e normas éticas.

Conforme Tinoco e Kramer (2004, p.102):

> As entidades devem satisfazer adequadamente às demandas de seus clientes e de seus parceiros nos negócios e atividades, e divulgar e dar transparência, aos agentes sociais e a toda a sociedade, de sua inserção no contexto das relações econômicas, financeiras, sociais, ambientais e de responsabilidade pública, através do balanço social.

Para alcançar o desenvolvimento desejável pelas empresas se faz necessário ter consciência e adotar práticas de responsabilidade social auxiliando assim a tomada de decisão.

2.2 Balanço Social

Balanço Social é um instrumento de gestão e de informação que visa evidenciar, de forma transparente, informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais do desempenho das entidades, aos mais diferenciados usuários da informação, na busca do desenvolvimento sustentável (TINOCO, 2010).

Pode-se dizer que o Balanço Social é uma prestação de contas das empresas com sociedade devido a sua responsabilidade com a mesma.

Conforme Tinoco, (2010, p.29) "O Balanço Social tem por objetivo ser equitativo e comunicar informação que satisfaça à necessidade a quem dele precisa. Essa é a missão da Contabilidade, como ciência de reportar informação contábil, financeira, econômica, social, ambiental, físic , de produtividade e de qualidade, com sustentabilidade, buscando o Desenvolvimento Sustentável".

De acordo com Kroetz (2000, p.71), o Balanço Social deve demonstrar claramente, quais as políticas praticadas e quais seus reflexos no patrimônio, objetivando evidenciar sua participação no processo de evolução social.

As principais informações apresentadas no Balanço Social são as seguintes: evolução do emprego, relações profissionais, formação profissional, treinamentos, condições de higiene e segurança, outras condições de vida dependentes da empresa, tais como alojamento e transporte, proteção ao meio ambiente e, utilização da riqueza da empresa (LUCA, 1998).

De acordo com Intituto Ethos (2007):

> O modelo Ibase constitui-se uma planilha composta prioritariamente por indicadores quantitativos referentes a informações sobre investimentos financeiros, sociais e ambientais. Isso significa que a empresa passa a ter uma única ferramenta de gestão um grupo de informações a serem divulgadas a seus públicos de interesse e à sociedade em geral.

Para o IBASE a divulgação do Balanço Social é uma ferramenta que torna mais transparente a divulgação em relação ao desenvolvimento da empresa como educação, saúde, qualidade de vida.

Balanço Social é um relatório que apresenta informações referentes a situação da empresa com relação a fornecedores, empregados e clientes, com o objetivo de mostrar os investimentos e gastos relacionados aos empregados (Indicador interno), a comunidade (Indicador externo) e ao meio ambiente (Indicadores Ambientais).

2.3 Pesquisas Correlatas

A Eletrobras é uma empresa de economia mista e capital aberto e, maior companhia de capital aberto do setor de energia elétrica da América Latina e atua nos segmentos de geração, distribuição, transmissão e comercialização através de seu grupo (ELETROBRAS, 2016).

Estudos tem buscado investigar os indicadores que compõem o Balanço Social das empresas do Grupo Eletrobras. O Quadro 1 apresenta algumas dessas pesquisas.

Autor/ano	Objetivos	Resultados
Ferreira, Ferreira, e Nascimento, (2014)	O objetivo geral desta pesquisa foi o de analisar a evolução dos indicadores do corpo funcional nas empresas do setor bancário, averiguando o atendimento legal pelas empresas.	Pelo presente estudo pode-se concluir que o Relatório de Sustentabilidade é um instrumento que possibilita à empresa, prestar contas à sociedade, tanto na exploração dos recursos humanos, nos indicadores laborais, sociais e de corpo funcional, bem como dos recursos naturais e econômicos. Da amostra, o Banco Bradesco não apresentou informação, o Banco do Brasil e a Caixa estão muito próximos do estabelecido pela legislação e o Banco Itaú apresenta uma oferta por atender de aproximadamente 64%.
Portella et al. (2013)	O objetivo deste trabalho foi identificar qual a participação de estagiários e portadores de necessidades especiais na composição do corpo funcional das empresas do setor elétrico no ano de 2010 e 2011. Por conseguinte, busca-se identificar também, se essa inserção tem características sociais ou legais.	Cabe destacar que as empresas, em sua maioria, atenderam aos números exigidos por lei, e que tal atendimento é importante não apenas para a situação de padronização as normas legais, mas para um avanço nos meios organizacionais, uma vez que já é possível identificar ações que indicam o desenvolvimento social das empresas, buscando ser além de politicamente justas, ser também responsáveis pelo desenvolvimento da sociedade que as cercam.
Magalhães et al. (2012)	O artigo tem como objetivo analisar a evolução dos indicadores sociais apresentados pelo Sistema ELETROBRÁS especificamente no período de 2006 a 2008.	Como resultado, observou-se que a empresa divulga o Balanço Social seguindo ao modelo padrão do Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE) há dez anos. Os resultados demonstraram o empenho e comprometimento em colocar em prática as questões relativas à responsabilidade social.
Silva, Souza, Miranda (2007)	O objetivo geral deste estudo é verificar se através da análise do Balanço Social se é possível evidenciar investimentos por áreas e ações em responsabilidade social, em empresas do mesmo segmento. objetivos específicos:	Verificou-se o ranking de investimento das empresas do grupo da Eletrobrás por política social, teve-se como resultado que as empresas do grupo estudado investem em média, respectivamente, em políticas voltadas para o público interno (47,8%), para o público externo (44,4%) e por último em políticas ambientais (7,7%). Concluí-se que há padronização quanto às informações publicadas nos BS do grupo estudo, visto que suas empresas utilizam o mesmo modelo de BS, possibilitando comparar os investimentos em políticas sociais, garantindo uma gestão corporativa.
Faur et al (2004)	Esta pesquisa buscou demonstrar até que ponto os balanços sociais das empresas do setor petroquímico e elétrico sediadas no estado do Rio de Janeiro permitem avaliar a transparência das informações prestadas sobre suas atividades e ações na esfera social. As demonstrações analisadas dizem respeito às operações no ano de 2002, e foram extraídas em sua totalidade dos relatórios anuais das diversas companhias.	A questão da divulgação de atividades sociais e contribuições ao meio ambiente por parte das empresas trazem a tona à necessidade de um modelo que possibilite estabelecer parâmetros comparativos e de qualidade. Por fim, conclui-se que se as empresas entenderem que suas obrigações sociais e ambientais podem ir além de sua atividade e que sua participação nestas questões proporcionam um retorno direto junto a seus clientes e investidores, certamente elas terão uma postura "socialmente responsável".

Quadro 1: Pesquisas correlatas

As pesquisas relatadas no Quadro 1 de modo geral visaram identificar os investimentos do Balanço Social, a evolução dos indicadores e avaliar a transparência de informações, de modo a verificar as situações das empresas.

3 METODOLOGIA

O estudo foi realizado por meio de uma pesquisa bibliográfica, documental onde foram estabelecidos conceitos de Balanço Social do modelo IBASE utilizado pela maioria das empresas. Trata-se de uma pesquisa predominantemente qualitativa em relação à análise e explicações das informações no Balanço Social das empresas.

Para a coleta das informações sociais e ambientais, foram utilizados indicadores de base de cálculo, indicadores sociais internos, indicadores sociais externos, indicadores ambientais e indicadores do corpo funcional. A análise foi realizada por meio de análise vertical e horizontal e análise de estatística descritiva, através do cálculo da média, mínimo, máximo e desvio padrão.

O estudo foi realizado nos Balanços Sociais de 16 empresas do Grupo Eletrobras, referente entre os anos de 2012 e 2014 e, a coleta de dados foi realizada a partir de informações publicadas no Relatório de Sustentabilidade das próprias empresas, disponíveis nos sítios das mesmas.

O estudo realizado apresentou limitações quanto à divulgação do Balanço Social em algumas empresas pertencentes ao grupo Eletrobras. Das 16 empresas do grupo Eletrobras, 3 foram excluídas, a Cepel por não apresentar os Balanços Sociais, a Eletrobras Distribuição Amazonas por não ter divulgado o Balanço Social do ano de 2014 em seu site, a Eletropar não evidenciar o Balanço Social do ano de 2014 e, por fim, a Celg Distribuições não publicou o Balanço Social do ano de 2012.

Entretanto, em alguns casos, foi possível realizar a análise pois nos documentos divulgados em 2013 há no documento, um comparativo com o ano anterior, assim, preferiu-se analisar todos os Balanços Sociais e Relatórios de Sustentabilidade em conjunto, pois poderiam sanar o que foi levado em consideração quando se delineou o objetivo da pesquisa.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Análise da base de cálculo

De acordo com o modelo de Balanço Social do IBASE, os indicadores sociais e ambientais apresentados tem como base para análise, três montantes: receita líquida, resultado operacional e folha de pagamento bruta. A Tabela 1 mostra a análise horizontal e vertical referente à receita líquida do grupo Eletrobras.

BASE DE CÁLCULO	2014	AV 2014	AH 13/14	2013	AV 2013	AH 13/12	2012	AV 2012
CELG	3.629.854	11,73%	21,46%	2.988.506	11,31%	15,32%	2.591.398	8,14%
CGTEE	549.720	1,78%	19,61%	459.604	1,74%	-32,07%	676.548	2,12%
Chesf	3.563.435	11,52%	-13,05%	4.098.483	15,52%	-31,65%	5.996.028	18,83%
Alagoas	1.342.133	4,34%	42,00%	945.173	3,58%	5,00%	900.201	2,83%
Furnas	6.182.015	19,98%	44,03%	4.292.195	16,25%	-40,92%	7.265.450	22,82%
Piauí	1.062.852	3,44%	4,31%	1.018.911	3,86%	-13,85%	1.182.716	3,71%

Rondônia	1.309.490	4,23%	22,19%	1.071.646	4,06%	8,39%	988.702	3,10%
Eletronorte	6.005.669	19,41%	30,84%	4.590.247	17,38%	2,47%	4.479.552	14,07%
Eletronuclear	1.926.762	6,23%	12,15%	1.717.999	6,50%	-27,20%	2.360.036	7,41%
Eletrosul	1.100.183	3,56%	16,55%	943.962	3,57%	-18,00%	1.151.122	3,61%
Itaipu	3.680.363	11,90%	-3,16%	3.800.361	14,39%	0,07%	3.797.867	11,93%
Acre	374.145	1,21%	25,39%	298.376	1,13%	13,79%	262.223	0,82%
Roraima	207.017	0,67%	8,76%	190.340	0,72%	-1,03%	192.321	0,60%
RECEITA LÍQUIDA NO GRUPO	30.933.638	100,00%	17,10%	26.415.803	100,00%	-17,05%	31.844.164	100,00%

Tabela 1: Base de Cálculo – Receita Líquida (Em milhões de reais)

Conforme observou-se na Tabela 1, algumas empresas do grupo apresentaram uma Base de Cálculo com maior evolução que as outras e que a mesma apresentou oscilação de valores em todos os meses de todas as empresas do Grupo Eletrobras.

Foi possível perceber que a Receita de Furnas foi a que se manteve mais elevada nos 3 anos, apesar de registrar queda de 40,92% entre os períodos de 2012 e 2013, a maior queda de receitas, evidenciada por meio da Análise Horizontal, o que pode ter ocorrido pela mudança de Lei 12.783/2013

A Análise Vertical permitiu verificar que Furnas no ano de a 2012 obteve uma receita de 22,82% do total, a parte mais significativa se deu pela venda de energia elétrica e ativos de transmissão. No ano de 2013, a receita foi de 16,25% do total. E, a queda quando comprada a valores de 2012 pode ser explicada pelos ajustes a mudança de Lei citado pela empresa no Relatório de Sustentabilidade.

Para neutralizar o impacto sofrido após a mudança da Lei foram adotadas novas medidas no quadro pessoal e otimização para se adequar às novas tarifas, assim no ano de 2014, a empresa voltou a apresentar resultados melhores em relação ao ano anterior, apresentando uma receita de 19,98% do total.

4.2 Indicadores sociais internos

Os indicadores sociais internos correspondem aos gastos da empresa com relação aos empregados. Os benefícios que os funcionários podem receber referem-se: vale alimentação e refeição, encargos sociais, previdência privada, assistência à saúde (médica e odontológica), segurança e medicina no trabalho, educação, cultura, capacidade e desenvolvimento profissional, creches e auxílios creches, participação nos lucros e resultados, transporte e outros como reconhecimento por tempo de serviço, bolsa de estudo, auxílio academia, entre outros. A Tabela 2 apresenta a estatística descritiva dos indicadores sociais do grupo Eletrobras, em milhões de reais.

INDICADORES SOCIAIS INTERNOS	ANOS	MÉDIA	MÁXIMO	MINIMO	DESVIO PADRÃO
ALIMENTAÇÃO	2014	24.070	58.801	3.765	18.743
	2013	23.861	59.482	3.484	17.496
	2012	23.560	61.351	2.877	18.066
ENCARGOS SOCIAIS	2014	85.050	243.615	6.859	79.755
	2013	101.753	384.622	7.792	113.943
	2012	92.290	324.795	8.214	96.601
PREVIDÊNCIA	2014	24.388	78.338	1.526	26.386

PRIVADA	2013	25.598	113.139	987	32.368
	2012	19.516	50.818	832	18.638
SAÚDE	2014	35.883	133.167	682	40.234
	2013	35.047	118.876	1.042	39.106
	2012	31.142	123.784	460	37.590
SEGURANÇA E MEDICINA DO TRABALHO	2014	2.170	9.968	10	2.750
	2013	2.894	9.796	10	3.277
	2012	2.671	10.869	234	2.943
EDUCAÇÃO	2014	4.434	13.637	97	3.998
	2013	4.178	12.951	0	3.861
	2012	3.947	11.925	118	3.752
CULTURA	2014	847	1.745	68	845
	2013	745	1.735	58	879
	2012	777	1.906	50	991
CAPACIDADE E DESENVOLVIMENTO PROFISSIONAL	2014	4.105	20.663	0	6.381
	2013	3.734	18.021	376	5.593
	2012	4.720	19.342	670	6.138
CRECHES OU AUXÍLIO CRECHE	2014	3.164	12.817	0	4.819
	2013	2.768	12.415	0	4.765
	2012	2.644	11.859	292	4.537
PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS	2014	23.291	58.159	2.286	22.012
	2013	26.911	88.504	2.857	28.121
	2012	29.150	114.372	2.518	35.897
TRANSPORTE	2014	1.814	10.904	7	3.367
	2013	2.207	13.680	9	4.187
	2012	1.987	11.224	30	3.442
OUTROS	2014	47.115	354.799	-730	96.688
	2013	41.246	335.952	0	92.856
	2012	35.507	274.515	108	77.679

Tabela 2: Indicadores Sociais Internos (Em milhões de reais)

Conforme a Tabela 2, os maiores investimentos com relação aos indicadores internos são com encargos sociais que no ano de 2013 foi pago uma média de R$101.752.923. Verificou-se que apenas 3 empresas fizeram investimento em cultura com relação ao ambiente interno. Furnas parece ter feito o investimento mais expressivo, pois afirma que possui um espaço para eventos de uso tanto para colaboradores como para comunidade. Tal fato pode ser em função do seu grande número de empregados, pois também é a empresa que evidencia valores mais expressivos com relação aos benefícios concedidos, no ano de 2012 com R$ 971.974.000 (31,56%), em 2013 com R$1.061.201.000 (31,27%) e em 2014 com R$ 625.249.000 (19,47%).

A empresa passou também a conscientizar todos sobre segurança, para que se torne um valor da empresa, pois deixa transparecer que suas atividades são planejadas e realizadas análise sobre os riscos, equipamentos de segurança e treinamentos, além de possuir um Comitê de segurança. Furnas afirma que realiza anualmente um programa relacionado a primeiros socorros, prevenção de acidentes e riscos no ambiente de trabalho. Com isso Furnas, destaca-se e evidencia investimentos no ano de 2014 de cerca R$9.968.000 em Segurança do seu pessoal, sendo em 2012 esse valor ainda maior chegando a R$10.869.000.

4.3 Indicadores sociais externos

Os indicadores sociais externos referem-se aos gastos das empresas com a comunidade, tais como: educação, cultura, Saúde e Saneamento, Esporte, Alimentação,

Outros, Tributos (excluindo encargos sociais), tendo em vista a inclusão social e a melhoria da qualidade de vida. Os indicadores sociais externos apurados no Balanço Social das empresas do presente estudo encontram-se especificados na Tabela 3.

INDICADORES SOCIAIS EXTERNOS	ANOS	MÉDIA	MÁXIMO	MINIMO	DESVIO PADRÃO
EDUCAÇÃO	2014	3.792	29.746	4	9.219
	2013	3.543	24.362	0	7.497
	2012	3.727	25.738	0	7.863
CULTURA	2014	3.192	8.307	417	3.478
	2013	3.525	11.024	156	4.434
	2012	6.482	16.853	885	7.168
SAUDE E SANEAMENTO	2014	16.686	59.418	0	20.733
	2013	12.027	34.199	0	12.621
	2012	12.759	44.224	0	14.809
ESPORTE	2014	618	2.538	13	1.077
	2013	825	2.712	0	1.148
	2012	586	1.457	0	580
ALIMENTAÇÃO	2014	233	841	0	358
	2013	530	2.300	0	994
	2012	1.300	3.329	13	1.638
OUTROS	2014	5.350	28.702	3	10.554
	2013	5.237	27.712	3	9.996
	2012	7.511	36.341	0	13.434
GERAÇÃO DE TRABALHO E RENDA	2014	416	800	0	388
	2013	663	1.629	1	743
	2012	1.148	3.223	0	1.321
TRIBUTOS	2014	693.327	2.037.058	-55.480	758.218
	2013	415.867	1.685.244	-2.156	533.283
	2012	410.968	1.936.009	-496.284	714.810

Tabela 3: Indicadores Sociais Externos (Em milhões de reais)

Com relação a educação, 3 empresas não citam investimentos (Celg, Alagoas e Roraima). Itaipu registra montantes investidos em educação, em 2014 chegando o maior investimento no valor de R$29.746.000 milhões, ou seja, 78,44% do total dos indicadores externos. Na referida empresa, a comunidade participa de decisões por meio de comitês, em projetos e programas. Para acelerar o desenvolvimento econômico recebeu uma proposta com parceria em várias instituições públicas e privadas, o que parece contribuir para geração de renda, emprego e novos negócios. Além disso, firmou parcerias com a Fundação Parque Tecnológico Itaipu (PTI) e mais instituições visando desenvolver ações, intercâmbios dentre outros aspectos mais especificamente na área da educação.

Ao se avaliar investimentos em cultura, 5 empresas apresentam valores (Chefs, Furnas, Eletronuclear, Eletrosul e Itaipu), a que se destaca no ano de 2012, Chefs com 52% (R$16.853.000) do total de investimentos no segmento e, Furnas nos anos de 2013 e 2014. Furnas parece valorizar a cultura brasileira, quando externa a participação de eventos e programas culturais, alinhado a estratégia da empresa, visando apoio a diversidade e a inclusão social são oferecidos no “Espaço Furnas Cultural” shows, teatros e exposições sem custo para empregados e comunidade.

Com aproximadamente 44,51% de investimentos em Saúde e Saneamento/ Infraestrutura observou-se a Eletronuclear que investiu durante os três anos analisados na

construção para tal melhoria. No ano de 2012, investiu cerca de 44.224.000,00 (43,33%), no ano seguinte esse investimento caiu para 34.199.000 (35,54%), voltando a aumentar novamente em 2014. Cinco empresas não citaram valores de investimentos em Saúde e Saneamento (Celg, Alagoas, Piauí, Rondônia e Roraima).

Furnas investiu em iniciativas esportivas tendo em vista a inclusão social e pensando na melhoraria da qualidade de vida e impulsionar o desenvolvimento, pois sinalizaram investimentos em projetos nas comunidades, dando oportunidades a portadores de deficiências. Por meio de tais projetos identificaram talentos e patrocinaram alguns atletas em competições nacionais e internacionais.

Durante os anos analisados a Furnas demonstrou aumento expressivo, especificamente em 2013 quando apresenta um investimento de R$1.457.000 (49,74%) e, em 2014 observa-se um valor de R$2.538.000 (82,16%).

Nos investimentos relativos à Alimentação, pode-se perceber que diminuíram com o passar dos anos, e que, a média de 2014 é a mais baixa relativa ao demais investimentos sociais externos. Apesar disso, pode-se notar também que Furnas foi a que mais investiu em Alimentação durante os três anos analisados, sendo seu maior investimento em 2013 com valor de R$2.300.000, ou seja, 86,86% do total. Apenas Chefs, Furnas, Eletronorte, Eletronuclear e Itaipu, registraram investimentos em alimentação.

A Chefs incentiva a geração de trabalho e renda destinando recursos às produções culturais e esportivas. Cabe destacar que, conforme o relatório esse investimento diminuiu de 2012 para 2014, pois a mudança na legislação, impactou no desemprego para os anos posteriores refletindo em tal indicador, mas apesar disso, em 2014 foi investido cerca de R$800.000 (38,42%) em geração de trabalho e renda.

Em relação a "Outros" se referem aos demais projetos que não são citados dentro dos indicadores acima, ações relacionadas ao consumo, projetos em benefícios da sociedade, turismo, capacitação, melhoria de infraestrutura, dentre outros. A Itaipu vem investimento cada ano mais nessas diversas ações chegando no ano de 2014 com investimento de R$28.702.000.

4.4 Indicadores ambientais

Os indicadores ambientais referem-se aos gastos com projetos para melhoria da preservação do meio ambiente, bem como investimentos realizados pela empresa. A Tabela 4 mostra a estatística descritiva dos indicadores ambientais das empresas do grupo Eletrobras, em milhões de reais.

INDICADORES AMBIENTAIS	ANOS	MÉDIA	MINIMA	MÁXIMO	DESVIO PADRÃO
Investimentos relacionados com a operação da empresa	2014	3.084	1.606	4.562	2.090
	2013	4.020	1.397	6.642	3.709
	2012	927	45	1.809	1.247
Investimento no programa luz para todos	2014	17.336	17.336	17.336	-
	2013	22.596	22.596	22.596	-
	2012	15.626	15.626	15.626	-
Programas de pesquisa e eficiência energética	2014	23.128	23.128	23.128	-
	2013	6.505	6.505	6.505	-
	2012	2.898	2.898	2.898	-
Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para melhoria do meio ambiente	2014	31.465	0	180.438	66.013
	2013	21.649	0	113.425	41.051
	2012	18.218	0	85.321	30.256

Investimentos e gatos com outros projetos ambientais	2014	12.730	0	62.900	22.952
	2013	11.111	0	59.875	22.003
	2012	12.750	0	74.332	27.311
Investimentos e gastos com a preservação e/ ou recuperação de ambientes degradados	2014	3.899	0	16.079	5.688
	2013	4.012	7	21.905	7.954
	2012	8.338	0	47.923	17.674
Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade	2014	233	2	983	372
	2013	132	0	445	198
	2012	205	0	896	365
Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade	2014	322	0	839	355
	2013	616	2	1.474	561
	2012	483	1	1.378	556
Passivos e contingências ambientais	2014	5.046	16	10.076	7.113
	2013	5.895	0	11.790	8.337
	2012	1.750	0	3.500	2.475
Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade	2014	11	3	18	11
	2013	8	1	14	9
	2012	5	2	8	4
Investimentos em programas e/ ou projetos externos	2014	25.136	11.169	39.103	19.752
	2013	45.996	11.212	80.779	49.191
	2012	21.264	8.085	35.162	19.146
Investimentos relacionados com a produção/ operação da empresa	2014	41.167	41.167	41.167	-
	2013	50.796	50.796	50.796	-
	2012	25.293	25.293	25.293	-
Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativas e/ou judicialmente	2014	283	93	472	268
	2013	5.498	685	10.310	6.806
	2012	1.000	0	2.000	1.414

Tabela 4: Indicadores Ambientais (Em milhões de reais)

Todas as empresas do grupo Eletrobras registraram investimentos na melhoria de diversas áreas ambientais, mostrando preocupação com os impactos que podem causar e formas para converter esses impactos.

Dentre o que as empresas registraram, pode-se destacar que a Celg que investiu no ano de 2013 cerca de R$22.596.000, no Programa Luz para Todos, e também em Programas de pesquisa e eficiência energética, que no ano de 2012 destinaram montante de R$2.898.000, mostrando crescer de forma expressiva em 2014, investindo cerca de R$23.138.000.

Já Furnas realizou investimentos relacionados com a produção/operação da empresa, em 2012, com montante de R$25.293.000 elevando de 2014 com valor expressivo, de R$50.796.000 e mostrando redução em 2014, para R$41.167.000.

Verificou-se que o maior investimento na área ambiental foi com relação a gastos com manutenção nos processos operacionais em melhoria do meio ambiente, onde a Eletronuclear destaca-se com montante de R$ 85.321.000 em 2012, elevando esse valor para R$ 113.425.000 em 2013 e aumentando em 2014 para R$180.438.000. No ano de 2014 a média de investimentos em melhorias foi de R$31.465.000.

Destaca-se também que o menor valor foi relativo a processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade, o que pode indicar que o fato de estar investindo em melhorias diminui a quantidade de processos. Em 2012, foi investido em média de R$5.000, em 2013, R$7.500 e em 2014, R$ 10.500, pois como já citado estão fazendo investimentos em melhorias para o meio ambiente o que faz com que diminua os gastos relativos a processos.

4.5 Indicadores do corpo funcional

Os indicadores do corpo funcional mostram de que forma se dá o relacionamento da empresa com seu público interno no que concerne à criação de postos de trabalho, à utilização do trabalho terceirizado, à valorização da diversidade e à participação em cargos de chefia de grupos historicamente discriminados no país, como mulheres, negros e portadores de deficiência (INSTITUTO ETHOS, 2007). Neste grupo, apresentado na Tabela 5, estão listados o número de empregados, admissões, demissões, estagiários, portadores de necessidades especiais e mulheres.

EMPRESA	ANO	Nº EMPREG.	ADMISSÕES	DEMISSÕES	ESTAGIÁRIOS	PESSOAS COM DEFICIÊNCIA	MULHERES
CELG	2012	2046	6		686	26	252
	2013	1945	2		734	87	239
	2014	1870	3		788	84	231
CGTEE	2012	721	63	64	73	2	142
	2013	606	13	130	50	2	119
	2014	634	45	16	64	2	121
CHESF	2012	5631	22	51	108	190	1167
	2013	4427	172	1369	13	165	909
	2014	4589	213	52	0	170	928
ALAGOAS	2012	1304	46	23	61	14	181
	2013	1058	29	275	70	14	146
	2014	1016	1	35	58	16	137
FURNAS	2012	4567	171		441	245	699
	2013	3547	47		445	247	552
	2014	3157	53		488	249	549
PIAUI	2012	1456	19	23	46	37	296
	2013	1172	22	306	44	22	232
	2014	1146	9	35	25	33	223
RONDONIA	2012	858	113	12	33	12	176
	2013	758	1	93	52	10	150
	2014	728	0	28	60	11	147
ELETRONORTE	2012	3757	13	71	541	30	737
	2013	3394	6	369	379	30	668
	2014	3355	4	43	337	27	665
ELETRONUCLEAR	2012	2594	72	57	126	21	488
	2013	2542	30	37	159	21	471
	2014	2263	65	364	140	15	404
ELETROSUL	2012	1535	9	18	110	26	266
	2013	1343	0	198	78	21	236
	2014	1318	1	23	109	19	228
ITAIPU	2012	3458	323		118	54	
	2013	3283	146		109	58	
	2014	3142	99		102	58	
ACRE	2012	333	66	9	25	10	67
	2013	273	9	69	26	10	55
	2014	263	7	15	25	12	50
RORAIMA	2012	280	0	4	57	6	
	2013	261	24	18	57	6	
	2014	290	0	6	57	5	

Fonte: Autores

Tabela 05: Indicadores do Corpo Funcional

A Chefs adotou a implantação do Plano de Incentivo ao Desligamento (PID), onde empregados com 20 anos ou mais de vínculo com a empresa e os aposentados pelo INSS eram incentivos a aposentadoria. Por isso pode-se observar na Tabela 5, que o ano de 2013 foi o período de mais demissões, com exceção da Eletronuclear que diz que não ter sido afetada diretamente pela Lei, pois as usinas nucleares estão fora do regime de concessão.

Das 13 (treze) empresas analisadas somente 3 (três) apresentam a quantidade de funcionários negros em seu corpo funcional, e percebeu-se ainda que, a maior parte dos funcionários contratados são homens.

Conforme Art. 17º da Lei 11.788 de 25/09/2008:

> Art. 17º O número máximo de estagiários em relação ao quadro de pessoal das entidades concedentes de estágio deverá atender às seguintes proporções:
> I - de 1 (um) a 5 (cinco) empregados: 1 (um) estagiário;
> II - de 6 (seis) a 10 (dez) empregados: até 2 (dois) estagiários;
> III - de 11 (onze) a 25 (vinte e cinco) empregados: até 5 (cinco) estagiários;
> IV - acima de 25 (vinte e cinco) empregados, até 20% (vinte por cento) de estagiários.

Quanto aos estagiários contratados pelas empresas apenas duas empresas não estão de acordo com a legislação quando diz que empresas acima de 25 funcionários podem ter até 20% de estagiários, a Celg apresenta 20% acima da quantidade nos três anos avaliados, e a Roraima também acima do que diz a Legislação tanto em 2012 quanto em 2013.

Conforme Art. 93 da Lei 8.213/1991:

> Art. 93. A empresa com 100 (cem) ou mais empregados está obrigada a preencher de 2% (dois por cento) a 5% (cinco por cento) dos seus cargos com beneficiários reabilitados ou pessoas portadoras de deficiência, habilitadas, na seguinte proporção:
> I - até 200 empregados.....2%;
> II - de 201 a 500.....3%;
> III - de 501 a 1.000.....4%;
> IV - de 1.001 em diante. .....5%.

Com relação aos portadores de necessidades especiais, apenas uma empresa está de acordo com a lei preenchendo as vagas destinadas a eles.

5 CONCLUSÃO

Neste trabalho percebeu-se que o Balanço Social é uma forma de transparecer as informações contábeis, econômicas, ambientais e sociais do desempenho das entidades, e prestar contas à sociedade quanto as atividades desenvolvidas.

Foram analisados os demonstrativos do grupo Eletrobras, e por meio da pesquisa verificou-se a evolução dos indicadores sociais e ambientais, que refletem o empenho e, comprometimento das empresas, porém, por vezes, a ausência de dados e divergência de valores dificultou uma comparação mais precisa entre as informações.

Percebeu-se que devido a Lei 12.783/2013, houve reflexos em todos os indicadores analisados. Nos indicadores referentes à Base de cálculo, foi possível observar que na maioria das empresas analisadas houve uma redução na Receita Líquida entre os anos de 2012 a 2013, tendo necessidade de adequações na empresa para que houvesse aumentos no ano de 2014.

Devido ao alto custo da eletricidade no Brasil, e a elevação no aumento de custo de vida dos brasileiros, o Governo decidiu reduzir as tarifas referentes ao setor de energia

elétrica. Com isso a Lei 12.783/2013, aprovou a antecipação de renovações de concessões, com indenizações dos ativos ainda não amortizados e depreciados, ou seja, as empresas poderiam prorrogar por 30 (trinta) anos o que garantia a continuidade, a eficiência da prestação de serviço, desde que fosse aceito as tarifas reduzidas que seriam calculadas pela Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL. Essas medidas afetaram os resultados financeiros pela redução das tarifas que seriam revisadas e calculadas pela Aneel, e por conta do valor indenizado referente aos ativos ainda não amortizados e depreciados na renovação da concessão, dentre outros motivos.

Quanto aos indicadores internos, as empresas deixaram transparecer que se preocupam com a qualidade de vida das pessoas, e além de oferecem encargos sociais, os benefícios que mais se destacaram foi com relação a Saúde e Participações nos lucros.

As empresas parecem ter intenção de melhorar a qualidade de vida as pessoas do seu entorno pois, mostram investimentos em inclusão social, o que pode ser detectado ao se analisar os indicadores externos onde há investimentos em Saúde e Infraestrutura. Há ainda, investimentos em projetos com relação a cultura em que empresas cedem espaços para realização de eventos e patrocinam atletas para competições.

Apesar de impactos causados ao meio ambiente, as empresas do grupo Eletrobras evidenciam investimentos em projetos e melhorias para tais danos. Para tanto, são instituídas metas para diminuição dos impactos causados e se desenvolve ações para diminuição de gases do efeito estufa, além de reaproveitamento de águas das chuvas, ações que fazem com que se diminua os gastos relativos a processos e multas ambientais.

Verificou-se que no ano de 2013, houve redução no número de funcionários, com aumento nas demissões, onde somente a Chefs, desligou 1369 empregados. Quanto ao corpo de funcionários feminino, observou-se que pequena parte dos funcionários são mulheres, e que nem todas as empresas divulgam o número de mulheres que fazem parte da sua equipe.

Por fim, foi possível verificar que as empresas estão preocupadas tanto com ambiente interno quanto externo, criando e investindo em projetos e programas visando a melhoria da qualidade de vida da sociedade e do setor elétrico para um desenvolvimento sustentável.

6 REFERÊNCIAS

ABNT- ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE NORMAS TÉCNICAS. Responsabilidade Social – Sistema de Gestão – Requisitos. Rio de Janeiro, 2004. NBR 16001

ALBUQUERQUE, José Lima de et al. **Gestão Ambiental e Responsabilidade Social:** Conceitos, Ferramentas e Aplicações. São Paulo: Atlas, 2009. 326 p.

ARANTES, Emerson Clayton et al. Análise da evolução dos indicadores do Balanço Social do sistema Eletrobrás de 2006 a 2008. **Revista de Administração de Roraima**, v. 2, n. 1, 2012

Boletim do setor elétrico – Dieese (Departamento Intersindical de estatística e estudos socioeconômicos). Disponível em: <http://www.dieese.org.br/boletimsetoreletrico/2013/boletimSetorEletricoN0.pdf> Acesso em 08/04/2016.

Celg Distribuições, Disponível em: <https://www.celg.com.br/paginas/investidores/investidores.aspx> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras, Disponível em: <http://www.eletrobras.com/elb/data/Pages/LUMIS293E16C4PTBRIE.htm> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Cepel, Disponível em: <http://www.cepel.br/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobrás CGTEE, Disponível em: <http://www.cgtee.gov.br/sitenovo/index.php> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Chefs, Disponível em:

<http://www.chesf.gov.br/portal/page/portal/chesf_portal/paginas/inicio> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Distribuição Acre, Disponível em: <http://www.eletrobrasacre.com/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Distribuição Alagoas, Disponível em: <http://www.eletrobrasalagoas.com/> Acesso em 29/11/2015

Eletrobras Distribuição Amazonas, Disponível em:

<http://www.amazonasenergia.gov.br/cms/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Distribuição Piauí, Disponível em: <http://www.eletrobraspiaui.com/index.php> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Distribuição Rondônia, Disponível em: <http://www.eletrobrasrondonia.com/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Distribuição Roraima, Disponível em: <http://www.eletrobrasroraima.com/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Eletronorte, Disponível em: <http://www.eln.gov.br/opencms/opencms/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Eletronuclear, Disponível em: <http://www.eletronuclear.gov.br/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Eletropar, Disponível em: <http://www.eletrobraspar.com/main.asp> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Eletrosul, Disponível em: <http://www.eletrosul.gov.br/> Acesso em 29/11/2015.

Eletrobras Furnas, Disponível em: <http://www.furnas.com.br/> Acesso em 29/11/2015.

Ethos Instituto, Disponível em: <http://www3.ethos.org.br/cedoc/relato-ethos-2013-2014/#.VjftmLerTIV> Acesso em 01/11/2015.

FAUR, Adriana Rodrigues et al. **Contabilidade Ambiental e relatórios Sociais.** São Paulo: Atlas, 2009. 271 p.

FAUR, Adriana Rodrigues et al. Balanço social relatório de desempenho social Análise dos setores petroquímico e elétrico no Rio de Janeiro. **Pensar Contábil,** v. 6, n. 25, 2004

Itaipu Binacional, Disponível em: <http://www.itaipu.gov.br/> Acesso em 29/11/2015.

KROETZ, Cesar Eduardo Stevens. **Balanço Social:** Teoria e Prática. São Paulo: Atlas, 2000. 162 p.

Lei 12783/2012, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/L12783.htm> Acesso em 10/04/2016.

Lei 11.788/2005, Disponível em: <http://www.estagiarios.com/legislacaodeestagio.asp#resumodalei> Acesso em 10/04/2016.

Lei 8.213/1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm Acesso em 10/04/2016.

LUCA, Marcia Martins Mendes de. **Demonstração do Valor Adicionado:** Do cálculo da riqueza criada pela empresa ao valor do PIB. São Paulo: Atlas, 1998. 104 p.

MARTINS, Eliseu. **Balanço Social** – ideia que merece permanecer. Gazeta Mercantil, São Paulo, 18 set. 1997, Caderno A, p.3

NASCIMENTO, M. W.; FERREIRA, L. F; FERREIRA, D. D. M. Análise dos indicadores do corpo funcional no setor bancário a partir dos relatórios de sustentabilidade. Revista Ibero-Americana de Ciências Ambientais. Aquidabã, v. 5, n. 2, 2014.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do Valor Adicionado:** Como elaborar e analisar DVA. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2007. 268 p.

PORTELLA, Anastacia Rosa et al. Responsabilidade social: Uma análise do indicador de corpo funcional das empresas do setor elétrico por meio Balanço Social. Resvista da Unifebe, v.1, n. 12, 2013

SILVA, A. P. F.; SOUZA, E. X.; MIRANDA, L. X. Evidências de Investimentos em Responsabilidade Social através da Análise Setorial dos Balanços Sociais: um Estudo realizado nas empresas do grupo Eletrobrás. **Anais ...** SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA. Rio de Janeiro: Campus da AEDB, 2007TINOCO, João Eduardo Prudêncio. **Balanço social e relatório da sustentabilidade.** São Paulo: Atlas, 2010.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental.** São Paulo: Atlas, 2004. 303 p.

ANÁLISE DA SUSTENTABILIDADE AMBIENTAL EM POSTOS DE LAVAGEM AUTOMOTIVA

Daniela Di Domenico (didomenico@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis - FURB

Bernardete Jeziur (bjeziur@unochapeco.edu.br)
Bacharel em Ciências Contábeis – UNOCHAPECÓ

Vanderlei Gollo (vande_gollo@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Silvana Dalmutt Kruger (silvanak@unochapeco.edu.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis - UFSC

RESUMO
Com o aumento da população, cresce a procura pelo serviço de lavagem automotiva que utiliza grandes quantidades de água gerando efluentes potencialmente poluidores, responsáveis pela contaminação da água. Esta pesquisa tem como objetivo analisar a sustentabilidade ambiental em postos de lavagem automotiva. Caracteriza-se como pesquisa descritiva, por meio de levantamento ou *survey* e abordagem qualitativa. A amostra compreende 34 postos de lavagem automotiva localizados em Chapecó-SC. Cerca de 41% destes possuem em torno de 5 anos de atuação, apenas 5% atuam há mais de 20 anos, 53% dos postos de lavagem operam de segunda a sábado em horário comercial, 44% coletam água da chuva, 29% utilizam água de poços artesianos, 58% tratam a água utilizada e descartam em rede de esgoto, 55% dos estabelecimentos consideram o investimento para estes procedimentos uma melhoria e não um custo, cerca de 29% utilizam até 20 litros de água na lavagem de cada veículo, lavando em torno de 150 veículos por mês, empregam entre 3 e 5 funcionários incluindo proprietários e sócios e com idade predominante entre 19 e 29 anos. Os postos de lavagem automotiva estão preocupados com os impactos negativos que podem causar ao meio ambiente, por isso realizam coleta de água da chuva e principalmente tratam a água utilizada separando os efluentes altamente poluidores, descartando-os devidamente.

Palavras-chave: Postos de Lavagem Automotiva. Coleta de Água da Chuva. Impactos Ambientais.

ABSTRACT
With increasing population, growing demand for automotive cleaning service that uses large amounts of water generating potentially polluting effluents responsible for water contamination. This research aims to analyze environmental sustainability in automotive washing stations. It is characterized as descriptive research through survey or survey and qualitative approach. The sample comprises 34 automotive washing stations located in Chapecó-SC. About 41% of these have around 5 years of operation, only 5% have been working for over 20 years, 53% of washing stations operate Monday to Saturday during working hours, 44% collect rainwater, 29% use water artesian wells, 58% treat the water used and discarded in the sewage system, 55% of establishments consider the investment for these procedures an improvement rather than a cost, about 29% use up to 20 liters of water in the wash each vehicle, washing around 150 vehicles per month, employing between 3 and 5 staff

including owners and partners and predominantly aged between 19 and 29 years. automotive washing stations are concerned about the negative impacts that can cause to the environment, so hold rainwater collection and mostly treat the water used by separating the highly polluting effluents, discarding them properly.

Keywords: Wash Automotive Posts. Rainwater collection. Environmental impacts.

1 INTRODUÇÃO

A atividade de lavagem automotiva utiliza grandes quantidades de água gerando efluentes potencialmente poluidores, contribuindo pela contaminação da água. Segundo Dorigon e Tessarro (2010), os esgotos urbanos e os efluentes industriais e comerciais sem prévio tratamento são os grandes responsáveis pela poluição dos meios hídricos.

Entre os processos que mais causam impactos nesse tipo de estabelecimento de acordo com Bogarim et al. (2014) estão o fluxo constante de veículos e a lavagem dos mesmos. Como a população cresce de maneira significativa, o aumento de veículos é considerável e a procura pelo serviço de lavagem aumenta na mesma proporção.

Para Costa et al. (2007) os postos de lavagem automotiva colaboram com o desenvolvimento das cidades participando na distribuição de renda, empregando pessoas e atendendo outros setores da economia além do público em geral. Entretanto, também precisam se adequar à sustentabilidade ambiental, não desperdiçando água nem insumos, tratando seus efluentes e reutilizando a água (SEBRAE, 2004).

De acordo com Moisa, Venâncio e Vidal (2008) em decorrência do elevado nível de degradação do meio ambiente, aumenta cada vez mais o número de empresas preocupadas em atingir e demonstrar um melhor desempenho ambiental. As organizações passam a adaptar-se para que haja uma convivência adequada com o meio ambiente. Assim, a variável ambiental deixa de ser vista como um custo, tornando-se uma fonte adicional de eficiência e competitividade.

A maior parte das empresas que não se preocupam com as questões ambientais desconhecem o real custo de se tornarem ecologicamente corretas, não estudam a viabilidade econômica da implantação de medidas que contribuam para uma operação com menos impactos ambientais. Cada vez mais a sociedade cobra ações voltadas à diminuição de impactos causados ao meio ambiente, exigindo que as empresas tenham esta preocupação e invistam em sustentabilidade (CONCEIÇÃO, MATIAS e SOUZA, 2013).

Segundo Costa et al. (2007) destaca-se no mundo todo a busca pela melhoria no desempenho das empresas quanto ao uso racional da água, energia e matérias-primas. A produção de resíduos é uma das maiores preocupações para a manutenção de um ambiente limpo. Com a escassez de água potável recursos alternativos são importantes, como investir em meios de coleta de água da chuva para a diminuição no consumo de água potável, diminuindo os impactos negativos causados ao meio ambiente pela lavagem de carros.

Nesse sentido, o presente estudo apresenta a seguinte questão problema: Qual a sustentabilidade ambiental apresentada por postos de lavagem automotiva? Visando atender ao problema proposto o objetivo do estudo consiste em analisar a sustentabilidade ambiental apresentada por postos de lavagem automotiva.

A água utilizada pelo serviço de lavagem automotiva, de acordo com Dorigon e Tessaro (2010) normalmente é de origem nobre (rios, poços), e poucos são os postos que possuem sistema de tratamento e reutilização desses recursos. Devido à carência hídrica no planeta, é fundamental reduzir o seu consumo e priorizar formas sustentáveis. Assim, é

importante gerenciar os recursos hídricos utilizados nos postos de lavagem, para que estes atendam às demandas, sem causar danos à saúde ambiental.

Para Lorenzett e Rossato (2010) as questões relativas aos problemas ambientais tornam-se cada vez mais presentes na vida da população mundial. Em face à destruição ampla do patrimônio natural da humanidade, os governos estão tomando partido nessa questão na tentativa de remediar o perigo iminente em que o planeta se encontra. O homem vem degradando o planeta e retirando dele, de forma abusiva e irracional o subsídio para manter as relações sociais, afetando sem a menor preocupação o solo, as águas e o ar, bem como as demais formas de vida que habitam o planeta. Frente a isso as empresas tem buscado adequar-se principalmente em relação a resíduos e efluentes, visando a sustentabilidade.

Justifica-se o estudo ao fato de que os postos de lavagem automotiva utilizam grandes quantidades de água gerando um impacto negativo ao meio ambiente. Além disso, conhecer o destino dado aos resíduos gerados é de grande importância, pois, estes podem causar contaminação ao meio ambiente.

Devido ao grande volume de água utilizada na atividade de lavagem de carros torna-se necessário a busca por alternativas de reaproveitamento da água utilizada e até mesmo investir em meios de coletas da água da chuva para a diminuição da quantidade de água potável. Com o problema da carência hídrica no planeta, para Dorigon e Tessaro (2010) tornou-se fundamental reduzir o seu consumo, utilizá-la racionalmente e priorizar formas sustentáveis. É importante gerenciar os recursos hídricos utilizados nos postos de lavagem, para que estes atendam às demandas, sem causar danos à saúde ambiental.

O presente estudo está estruturado em cinco seções. Além desta introdução, a segunda seção destina-se à revisão de literatura, na sequência são apresentados os procedimentos metodológicos com os quais se busca atingir o objetivo proposto no artigo. Na quarta seção encontra-se a análise e interpretação dos dados coletados, e por fim as considerações finais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Esta seção volta-se a discorrer sobre os indicadores de sustentabilidade, os impactos causados pela atividade de lavagem automotiva ao meio ambiente, bem como estudos correlatos acerca da temática abordada.

2.1 Sustentabilidade ambiental

O conceito de sustentabilidade, para Bressan et al. (2012) é cada vez mais tratado como perspectiva da gestão empresarial das entidades relacionando o desenvolvimento financeiro com o meio ambiente. Por outro lado, a sociedade que cada vez mais preocupada com questões de preservação ambiental, mas não deixando de pensar no crescimento econômico e financeiro das instituições.

Para Andrade, Candido e Vasconcelos (2009) a partir de uma mudança na forma de compreender o crescimento econômico surgiram estudos ligados à sustentabilidade, antes disso a visão era limitada para os aspectos sociais e institucionais focando mais nas questões de ordem financeira, tributárias e de geração receitas. Com a necessidade de preservar o meio ambiente o desenvolvimento sustentável passa a ser uma alternativa de crescimento econômico, a dimensão ambiental é considerada fator de produção e qualidade de vida, voltam-se os investimentos em possibilidades de melhoria nas questões relacionadas à sustentabilidade ambiental, as quais tem retorno positivo em curto prazo.

Para que haja desenvolvimento, Andrade, Candido e Vasconcelos (2009) destacam que são necessários projetos direcionados à preservação dos recursos ambientais. Em que o

papel das instituições públicas e privadas são fundamentais no envolvimento das ações que ocorrem viabilizando o desenvolvimento econômico social.

O conceito de desenvolvimento sustentável para Feichas e Guimarães (2009) está ligado a que tipo de desenvolvimento a sociedade deseja, a partir disso traz para o centro do debate público os pontos de impactos sociais negativos com necessidades de mudanças. Tendo em vista o conceito de desenvolvimento sustentável e os entendimentos que se tem dado à sustentabilidade, ambos estão longe de serem unânimes em função, pois podem assumir diferentes rumos. O desenvolvimento sustentável operacionaliza de forma imparcial indicadores que por meio de propostas privilegia indicadores em detrimento de outros, sinalizando mudanças com potenciais em que cabem reflexões preliminares.

Para Cardoso, Gatti e Oyamada (2014) a sustentabilidade baseia-se em um tripé: econômico, social e ambiental. Sendo que o desenvolvimento sustentável é aquele que se configura como economicamente viável, socialmente responsável e cujo impacto ambiental é reduzido ou inexistente. O pressuposto é que as ações precisam ser sustentáveis em todos os níveis, por isso a ideia de sustentabilidade como um conceito sistêmico. A ideia subjacente é de durabilidade, de que possamos viver o máximo hoje sem comprometer o amanhã das futuras gerações. Assim, por mais que o conceito de sustentabilidade seja lógico, necessário e urgente, sua aplicação em larga escala, sua introdução na vida cotidiana constitui um grande desafio. Afinal, para os homens mudar é sempre conflituoso.

Conforme Munck, Souza e Zagui (2012) a sustentabilidade envolve as relações sociais, econômicas e ambientais levando em conta o bem-estar da população presente, mas não deixando de pensar nas futuras gerações, pois em muitos casos os projetos aplicados dão resultados em longo prazo. Neste aspecto, as instituições voltam sua gestão não envolva apenas à parte econômica, mas também a social e a ambiental por meio de desenvolvimento produtivo com menor impacto ambiental sem afetar de forma negativa suas atividades.

A população está mais consciência de que a prevenção e a conservação do meio ambiente é essencial para um futuro com mais qualidade e para Pfitscher, Silveira e Uhlmann (2012) conservar o meio ambiente tornou-se ao homem uma das principais atribuições sociais. Dessa forma as instituições sofrem pressão da população, da mídia e também dos órgãos fiscalizadores, por alternativas que gerem menos impactos negativos no meio ambiente.

Dois aspectos influenciam os investimentos das empresas em sustentabilidade, o cenário de crise e o desaquecimento econômico que para Claro e Claro (2014) podem ser definidos como um compromisso das organizações de inserir aspectos éticos, sociais e ambientais com a finalidade de minimizar os riscos e gerar oportunidades antes inexploradas. Dessa forma as empresas que mantém investimentos em sustentabilidade de forma estratégica e com visão de longo prazo tem vantagem competitiva, pois minimiza custos e riscos provenientes do consumo excessivo, da poluição e da geração de lixo, melhora o uso de recursos e leva a ganhos generalizados de eficiência no negócio.

Dörr et al. (2013) destacam que segundo o Relatório Brundtland (1991) um desenvolvimento sustentável é aquele que satisfaz as necessidades do presente sem comprometer a capacidade de as futuras gerações satisfazerem suas próprias necessidades. Já a sustentabilidade empresarial, segundo o Instituto Ethos, consiste em assegurar o sucesso do negócio em longo prazo e ao mesmo tempo contribuir para o desenvolvimento econômico e social da comunidade, um meio ambiente saudável e uma sociedade estável, quando as instituições tem preocupação com os impactos ambientais, elas são bem vistas pela sociedade que de maneira geral está cada vez mais preocupada com os impactos que são causados, pois em muitos casos o resultado negativo surgirá em longo prazo.

2.2 Impactos ambientais na atividade dos postos de lavagem automotiva

A água é finita e cabe ao homem protege-la e usá-la de forma racional, é um bem natural que está disponível a todos, mas que deve ser usada de forma consciente, não desperdiçando e reutilizando sempre que possível (GODOY et al., 2011). As entidades potencialmente poluidoras devem ter a preocupação com a gestão dos recursos hídricos, racionand0, reutilizando e reciclando para evitar ou diminuir a contaminação.

Conforme Godoy et al. (2011) no Brasil, a política nacional de recursos hídricos, foi instituída pela Lei 9.433 de 1997, a qual determina que a água é um bem de domínio público, sendo um recurso natural limitado de grande valor econômico, que em caso de escassez o uso prioritário é o consumo humano e animal. Sua gestão deve ser descentralizada com a participação do poder público, privado e da população.

Costa et al. (2007) destacam que o controle inadequado dos efluentes industriais, bem como a implantação em lugares inadequados acarretam em graves problemas que atingem a qualidade das águas dos rios e lagos. Portanto, os postos de lavagem automotiva são considerados fontes altamente poluidoras, pois tem quantidades consideráveis de derivados de petróleo, os quais prejudicam de forma significativa o meio ambiente. Dessa forma, precisam ser implantados em locais adequados, não devendo ser implantados em locais com solo permeável e precisam possuir caixas de areia para reter o material mais pesado resultante da lavagem dos automóveis, como também caixas separadoras de água e óleo evitando assim danos maiores ao meio ambiente (PNMA Lei 6.938, 1981).

No Brasil há um grande número e veículos e a frota aumenta cada vez mais. Costa et al. (2007) relatam que grande parte dessa frota certamente demanda os serviços dos postos de lavagem automotiva. Assim, é gerada uma considerável quantidade de água com resíduos que é lançada continuamente no sistema de esgotamento sanitário das cidades, no sistema de drenagem pluvial ou então diretamente no solo, haja vista que muitos postos de lavagem automotiva não fazem nenhum tratamento dos seus efluentes para a eliminação dos resíduos, contrariando a legislação causando impactos negativos ao meio ambiente.

Coelho et al. (2011) salientam que questões ligadas ao meio ambiente atingem níveis cada vez mais amplos, pois a preocupação com os recursos naturais torna-se um dever de toda a humanidade e não apenas das empresas. Destacam ainda as empresas que utilizam grandes quantidades de água podem reutiliza-la, gerando economia no valor a ser pago, e evitando desperdício, contribuindo para a diminuição da poluição dos mananciais e aumentando a competitividade do setor. Pois, os consumidores estão cada vez mais aptos a comprarem de empresas socialmente responsáveis (COELHO et al., 2011).

Segundo Costa et al. (2007) é de vital importância para a empresa fabricar produtos ou prestar serviços de modo a não degradar o meio ambiente, sendo tal postura também um fator de competitividade para os negócios. A empresa que mantém uma imagem limpa conquista a simpatia da comunidade onde atua, além de evitar multas e punições por parte dos órgãos fiscalizadores (SEBRAE, 2003).

Para Costa et al. (2007) distribuidoras, postos e armazenadores de combustíveis, postos de lavagem automotiva, oficinas e afins oferecem riscos ambientais por trabalharem com produtos poluidores e devem desenvolver suas atividades de acordo com os padrões de segurança para o meio ambiente e às pessoas. Devendo cumprir as leis ambientais existentes e procurar soluções que minimizem os impactos causados ao meio ambiente. As empresas deste ramo dependem do meio ambiente para retirar os insumos de que precisam para a execução das suas atividades e, como parte de sua responsabilidade social, devem usá-los racionalmente.

Nesse contexto, para Moisa, Vidal e Venâncio (2008) em decorrência da degradação do meio ambiente cresce o número de empresas preocupadas em atingir e demonstrar um melhor desempenho ambiental, percebendo a variável ambiental não apenas como um custo, mas como uma fonte de eficiência e competitividade.

A degradação do meio ambiente para Lorrenzett e Rossato (2010) tem grandes destaques em virtude das mais variadas catástrofes naturais que ocorrem, como enchentes, secas, terremotos, deslizamentos, efeito estufa, entre outros. Em função disso as pessoas passam a exigir mais das empresas em relação ao cuidado com o meio ambiente. As empresas estão se adaptando e buscando na gestão ambiental soluções para evitar danos maiores ao meio ambiente, visando a continuidade de seus negócios de forma menos agressiva.

Sarreta e Sparemberger (2004) relatam que a preocupação com o meio ambiente tem origem na relação do homem com o meio que o cerca. Diante de impactos ambientais que vem prejudicando a vida do planeta, a sociedade demonstra maior preocupação e desenvolve ações voltadas a preservação. Com a conscientização procuram minimizar os efeitos de devastação causados ao meio ambiente por meio de sistemas optativos que o preservam.

2.3 Estudos correlatos

Nesta seção são apresentados estudos voltados aos impactos negativos causados ao meio ambiente e sobre a reutilização ou mesmo o aproveitamento de água da chuva.

O estudo de Lorrenzett et al. (2011) verificou a existência da gestão de recursos hídricos em um posto de combustíveis. Os dados foram coletados por meio de documentos e entrevista estruturada. Verificaram que o estabelecimento vem adotando todas as medidas de gestão dos recursos hídricos necessárias ao desenvolvimento da atividade. Todo o perímetro das atividades do posto é cercado por canaletas, desde a área dos tanques até a pista de abastecimento, conduzindo os efluentes líquidos, de forma segura, até a caixa separadora de água e óleo, onde ocorrerá tratamento para posterior devolução da água já sem os resíduos à natureza. Constataram também a construção de uma estação de captação da água da chuva e uma estação de tratamentos dos efluentes líquidos gerados com devolução da água de forma segura para o meio ambiente.

O objetivo de Conceição, Matias e Souza (2013) foi analisar a substituição da água potável fazendo um estudo de viabilidade econômica da implantação de um sistema de reuso de água em lavagem de ônibus em uma empresa de transporte público de passageiros. Observaram que são lavados em torno de 90 ônibus todos os dias, consumindo, em média, 25,7m^3 de água potável por dia, o equivalente a 771,12 m^3 mensais. O consumo médio diário de água no Brasil nos anos de 2009 e 2010 foi de 153,75 litros/ habitante (SNIS, 2012), ou seja, o volume consumido diariamente para lavagem dos veículos corresponde ao consumo diário de pouco mais de 167 brasileiros. Foi possível verificar que a instalação de um sistema de reuso de água é economicamente viável.

O estudo de Costa et al. (2007) objetivou fazer um levantamento do potencial poluidor, avaliar a opinião dos proprietários sobre os impactos causados pelos postos de lavagem automotiva ao meio ambiente e levantar dados sobre a sua contribuição para a sustentabilidade socioeconômica em Campina Grande (PB), por meio de entrevista a 12 respondentes. Os resultados indicam aumento na quantidade de lava jatos nos últimos anos, e a maior parte funciona informalmente, não fazem separação do óleo lançando diretamente na rede coletora de esgoto, utilizam água de poços, 40% dos entrevistados não sabem exatamente a quantidade de água utilizada para lavar um veículo. A maior parte dos proprietários de lava jatos não tem conhecimento sobre os riscos ao meio ambiente e a saúde das pessoas que

trabalham nessa atividade. Os postos que possuem caixas de areia dão destino inadequado aos resíduos jogando-os em terrenos baldios.

O objetivo de Dorigon e Tessaro (2010) foi caracterizar os efluentes da lavação automotiva em postos de lavagem de veículos na região da Associação dos Municípios do Alto Irani (AMAI), no Oeste Catarinense. Foram feitas coletas de amostras, com análises em laboratórios. Tendo como resultado das amostras coletadas 64% estão em desacordo com os padrões máximos permitidos para o lançamento de efluentes no meio ambiente, confirmando a deficiência dos sistemas de tratamento. Por falta de informações e de cobrança de exigências, tanto pelos proprietários como pelos órgãos públicos não é aplicado nenhum mecanismo em prol dessa atividade sendo um grande descaso com o alto consumo de água potável para uma atividade que não apresenta esta necessidade.

Maia e Miranda (2013) analisaram os impactos negativos ao meio ambiente provenientes do grande desperdício de água durante a lavagem de automóveis, seguido de uma solução alternativa para tamanho problema, junto com uma gama de dados e análises que visam ressaltar tanto as vantagens ambientais, como as não-ambientais do procedimento inovador de lavagem proposto. Foram abordadas duas alternativas: a primeira, consiste em dados e evidências que comprovam o impacto ecológico que a lavagem de carros com água limpa significa, devido ao grande volume desperdiçado. Na segunda, o objetivo foi apresentar um produto para lavagem a seco, demonstrando os seus pontos positivos e a eficácia de atuação. São gastos cerca de 258 litros de água para lavar um carro de porte médio. A região possui 148 lava-rápidos e estima-se que são gastos 7.254.960 litros de água por mês com lavagem de automóveis, suficiente para comportar o consumo de cerca de 2.200 pessoas por mês. Utilizando o processo de lavagem a seco seria possível grande economia no consumo de água, sendo de grande praticidade e diferença no impacto ambiental.

O estudo de Nobrega (2009) buscou verificar como ocorre a vistoria técnica para obtenção de licenças ambientais dos postos de gasolina no município de Porto Velho (RO), a fim de auxiliar desde o gestor até o operador do posto a atender à legislação ambiental vigente. Os resultados indicam que apesar de toda a documentação disposta e apresentada nos processos averiguados, fica evidente que sem fiscalização rígida podem ocorrer acidentes e danos ao meio ambiente. Para atividades de troca de óleo, não existem informações de qual empresa faz o recolhimento do óleo usado. Já para as atividades de lavagem de carros, não há o controle se a água contaminada por produtos de limpeza e de polimento seguem para caixa separadora ou para a coleta pública comum, assim como, apesar de constar atividade de borracharia, não houve informação do destino final dos resíduos produzidos.

Lorenzett e Rossato (2010) buscaram verificar o destino dado aos resíduos e efluentes gerados nas atividades desenvolvidas pelos postos de abastecimento de combustíveis. Os postos de combustível, no decorrer de suas atividades, geram resíduos como: vapores tóxicos, efluentes líquidos, lodo tóxico da caixa separadora de água e óleo, flanelas e estopas contaminadas, filtros usados e embalagens de lubrificantes, interagindo diretamente com o meio ambiente uma vez que está em constante contato com a água, com o solo e com o ar, em caso de descuidos, pode vir a causar danos ambientais. Constataram que o estabelecimento pesquisado mantém uma preocupação constante com o meio ambiente e adota as medidas possíveis para diminuir o impacto causado ao meio ambiente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

Esta seção compreende as especificações relativas à forma de realização da pesquisa. Portanto, trata da metodologia utilizada envolvendo a tipologia que de acordo com Raupp e

Beuren (2012) estão relacionados quanto aos objetivos, aos procedimentos e a abordagem do problema, a coleta e a análise dos dados.

Quanto aos objetivos caracteriza-se como descritiva, pois de acordo com Raupp e Beuren (2012) configura-se como estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, não tão preliminar como a exploratória e nem tão profunda quanto à explicativa. Nesse contexto descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos que estão relacionados com a pesquisa.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como um levantamento ou *survey* que segundo Raupp e Beuren (2012) nesse tipo de pesquisa podem ser coletados dados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa caracteriza-se como qualitativa, pois conforme Raupp e Beuren (2012) é comum a utilização deste tipo de pesquisa em levantamento ou *survey*, numa tentativa de entender por meio de amostras o comportamento de uma população perante aos impactos ambientais causados pela atividade dos postos de lavagem automotiva que afetam direta ou indiretamente a população e o meio ambiente.

A população compreende 100 postos de lavagem automotiva no município de Chapecó – SC, estes postos foram identificados por meio de um relatório disponibilizado pela prefeitura, a apetir do registro que os mesmos possuem junto ao município. A coleta dos dados ocorreu por meio de entrevistas no período de julho a setembro de 2015 realizadas em 34 estabelecimentos escolhidos de forma aleatória. Destes 34 estabelecimentos visitados 7 não responderam a nenhuma das perguntas, portanto tem-se como amostra final para o estudo 27 postos de lavagem automotiva.

Depois de coletados os dados relacionados iniciou-se o processo de análise, classificação e interpretação das informações coletadas por meio de tabelas tendo como instrumento de auxilio o software Excel. Destacando os dados mais relevantes para que as informações coletadas auxiliem para alcançar um resultado de forma que possa contribuir para diminuir os impactos negativos causados ao meio ambiente.

4 ANALISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise e interpretação dos dados coletados, com o objetivo de analisar a sustentabilidade ambiental em postos de lavagem automotiva.

Os resultados obtidos com a aplicação do questionário foram expostos em tabelas divididas de acordo com a classificação e apresentadas a frequência absoluta, em que consta o número de respostas, e a frequência relativa, as quais apresentam os percentuais destas respostas. Dessa forma, é possível uma melhor interpretação e entendimento dos dados coletados. Na Tabela 1 são apresentados dados do tempo de atuação dos estabelecimentos e os horários de atendimento.

Tabela1 - Dados do estabelecimento

Tempo de atuação do estabelecimento			**Dias de funcionamento do estabelecimento**		
Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa	Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 5 anos	14	41,18%	Segunda a sexta horário comercial	3	8,82%
De 6 a 10 anos	3	8,82%	Segunda a sábado horário comercial	18	52,94%
De 11 a 15 anos	5	14,71%	Segunda a sábado em outro horário	6	17,65%
De 16 a 20 anos	3	8,82%	Não respondeu	7	20,59%
Mais de 20 anos	2	5,88%			
Não respondeu	7	20,59%			
Total	**34**	**100%**	**Total**	**34**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Dos 34 postos de lavagem automotiva visitados, 7 deles não responderam ao questionário, o que corresponde a 20,59% da amostra analisada. Os postos com atuação de até 5 anos equivalem a 41,18% dos entrevistados; os que atuam entre 6 e 10 anos representam 8,82%; 14,71% tem período de atuação entre 11 e 15 anos; entre 16 e 20 anos são 8,82% dos estabelecimento e apenas 5,88%, estão atuando há mais de 20 anos.

Verificou-se que 18 dos estabelecimentos, correspondendo a 52,94% atendem de segunda-feira a sábado em horário comercial; 6 estabelecimentos, equivalente a 17,65%, funcionam de segunda-feira a sábado em horários diferenciados iniciando suas atividades antes e finalizando depois do horário comercial trabalhando também nos sábados à tarde, já 3 dos estabelecimentos representando 8,82%, trabalham de segunda-feira a sexta-feira em horário comercial.

Na Tabela 2 representa os investimentos realizados direcionados à sustentabilidade, bem como a pretensão de novos investimentos.

Tabela 2 – Investimentos relacionados à sustentabilidade

Investimentos relacionados à sustentabilidade			**Investimentos futuros em sustentabilidade**		
Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa	Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	17	50,00%	Sim	6	17,65%
Não	10	29,41%	Não	3	8,82%
Não respondeu	7	20,59%	Não respondeu	8	23,53%
			Já tem	17	50,00%
Total	**34**	**100%**	**Total**	**34**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Percebe-se na Tabela 2 que 50% dos postos de lavagem 50%, já possuem algum tipo de investimento direcionado a sustentabilidade como coleta de água da chuva e tratamento da água utilizada e contribuem pra que os impactos causados ao meio ambiente sejam menores, pois através do tratamento separando os efluentes que são altamente poluidores os estabelecimentos contribuem para que os mananciais não sejam contaminados; 29,41%, ainda não têm, mas alguns pretendem futuramente fazer; 20,59%, não quiseram responder.

Dos postos analisados, 17,65% pretendem no futuro fazer investimentos direcionados à sustentabilidade preocupados com os impactos causados ao meio ambiente; 8,82%, não pretende fazer novos investimentos; e 23,53%, não responderam esta pergunta.

Analisando os 10 postos de lavagem automotiva que não possuem investimento direcionado a sustentabilidade, 6 deles, correspondendo a 60%, pretendem no futuro fazer algum investimento preocupados com os impactos causados ao meio ambiente; 3 deles, os quais correspondem a 30%, no momento não pensam em fazer nada direcionado à sustentabilidade e 1 dos estabelecimentos, o qual equivale a 10%, dos que não tem investimento não respondeu. Com estes dados é possível verificar que a maior parte dos estabelecimentos tem preocupação e investem em alternativas para que os impactos ao meio ambiente sejam menores.

Conforme Coelho et al. (2011) relatam, as questões ligadas ao meio ambiente atingem níveis cada vez mais amplos, pois a preocupação com os recursos naturais torna-se um dever de toda a humanidade e não apenas das empresas. Neste sentido, verificou-se 50% dos postos de lavagem automotiva possuem investimentos direcionados a sustentabilidade, pois estão preocupados com os impactos causados ao meio ambiente, sendo que estes investimentos são a coleta de água da chuva para o reaproveitamento e o tratamento dos efluentes gerados pela atividade antes de liberar a água na rede de esgoto.

Os entrevistados relataram que para conseguir liberação de funcionamento precisam ter alternativas de uso da água que não seja a oferecida pela rede de abastecimento do município, por isso ou possuem coleta de água da chuva ou utilizam água de poços artesianos, sendo que apenas um dos estabelecimentos eventualmente utiliza a água da rede de abastecimento do município, mas que após a implantação do sistema de coleta de água da chuva o custo com a fatura da água diminuiu 75%.

A Tabela 3 demonstra a finalidade com que os postos de lavagem automotiva fizeram ou pretender fazer os investimentos direcionados à sustentabilidade e se os mesmos consideram o investimento um benefício.

Tabela 3 – Finalidade do investimento

Finalidade de fazer o investimento em sustentabilidade			**Considera o investimento um beneficio**		
Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa	Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Diminuir custos	5	14,71%	Sim	19	55,88%
Preocupação com o meio ambiente	5	14,71%			
Diminuir custos/preocupação	10	29,41%	Não respondeu	15	44,12%
Não quer fazer novos investimentos	2	5,88%			
Não respondeu	12	35,29%			
Total	**34**	**100%**	**Total**	**34**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Verificou-se que 35,29% dos entrevistados não responderam a esta questão. Dos que responderam, 5,88%, não desejam fazer novos investimentos, pois acreditam que não terão retorno financeiro e não estão preocupados se a atividade prejudica o meio ambiente; 14,71% fariam o investimento como forma de diminuir custos direcionados com o gasto de água, outros 14,71% têm preocupação com os danos causados ao meio ambiente; 29,41% fizeram ou fariam o investimento com a intenção de diminuir custos, mas também com a preocupação de que a atividade que exercem prejudica o meio ambiente.

Sendo que dos 34 postos de lavagem automotiva entrevistados, 19 deles, correspondendo a 55,88%, consideram essas melhorias um investimento e não um custo, pois trouxeram benefícios não apenas financeiro e econômico, mas em relação à preservação do meio ambiente contribuindo para a diminuição dos impactos negativos causados, considerando que a sociedade cobra projetos sustentáveis, os estabelecimentos que operam em conformidade conquistam maior número de usuários.

Os resultados corroboram com Moisa, Venâncio e Vidal (2008), Andrade, Candido e Vasconcelos (2009) que consideram o desenvolvimento sustentável uma alternativa de crescimento econômico, como reflexo, os investimentos em aspectos que proporcionam a melhoria nas questões voltadas à sustentabilidade ambiental, as quais tem retorno não só no curto prazo, mas também reflete em resultados positivos para as gerações futuras.

A Tabela 4 demonstra se os postos de lavagem automotiva fazem algum tratamento e reaproveitamento da água utilizada na lavagem dos veículos.

Tabela 4 – Tratamento e reaproveitamento da água utilizada na lavagem dos veículos

Sistema de tratamento da água utilizada na lavagem dos veículos			**Reaproveitamento da água utilizada na lavagem dos veículos**		
Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa	Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	20	58,83%			
Não	4	11,76%	Não	22	64,71%
Não respondeu	10	29,41%	Não respondeu	12	35,29%
Total	**34**	**100%**	**Total**	**34**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se pela Tabela 4 que 11,76% dos postos de lavagem automotiva não fazem tratamento da água utilizada na lavagem dos veículos, largando diretamente na rede de esgoto sem se preocuparem com as consequências que podem causar ao meio ambiente, muitos fazem por não ter conhecimento e mesmo por falta de fiscalização dos órgãos responsáveis. 29,41% não responderam e 58,83% fazem o tratamento com caixas separadoras, sendo que a primeira caixa retém o material mais pesado como o barro ou areia, a segunda caixa tem a função da separação do óleo e graxas os quais flutuam e vão para uma terceira caixa, que a partir disso a água é descartada para o esgoto sem materiais prejudiciais ao meio ambiente. O óleo e o barro que ficam depositados nas devidas caixas são coletados por empresas especializadas dando a eles o devido descarte.

Comparando com o estudo realizado por Lorrenzett et al. (2011) em que relata a separação dos efluentes gerados pela atividade antes de liberar na rede de esgoto, dos estabelecimentos visitados, 58,83% fazem o tratamento com caixas separadoras preocupando-se com os impactos negativos que podem causar ao meio ambiente.

Quando questionados sobre o reaproveitamento da água utilizada na lavagem dos veículos após a separação do óleo e do barro, 35,29% não responderam e o restante 64,71%, não faz este reaproveitamento descartando a água na rede esgoto.

Embora 64,71% dos representantes que responderam a pergunta não fazem reaproveitamento da água após a utilização e tratamento, pelo menos 58,83% dos postos de lavagem automotiva, tem preocupação com os danos causados ao meio ambiente e por isso fazem o tratamento da água antes de descartar na rede de esgoto, corroborando com o estudo de Lorrenzett e Rossato (2010) ao destacarem que as empresas estão se adaptando e buscando soluções para diminuir os impactos causados ao meio ambiente, posicionando-se de maneira adequada e seguindo as normas de fiscalização.

A Tabela 5 apresenta os dados relacionados aos postos que realizam coleta da água da chuva e se consideram positivo o resultado que obtiveram.

Tabela 5 – Coleta da água da chuva e resultados positivos

Coleta água da chuva			**Resultados positivos**		
Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa	Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	15	44,12%	Sim	15	100%
Não	10	29,41%			
Não respondeu	9	26,47%			
Total	**34**	**100%**	**Total**	**15**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Verificou-se que dos estabelecimentos visitados, 44,12% fazem coleta de água da chuva para utilização na lavagem dos veículos, outros 29,41% não fazem coleta de água da chuva, mas utilizam água de poços artesianos perfurados nos terrenos onde os postos de lavagem estão instalados e 26,47% dos entrevistados não responderam.

Analisado com os que realizam coleta da água da chuva se os mesmos obtiveram resultados positivos, sendo que os 15 estabelecimentos que realizam este procedimento correspondendo a 100% responderam que sim, pois diminuíram seus custos e que em virtude de utilizarem grande quantidade de água na atividade desenvolvida se não buscam alternativas como coleta de água de chuva ou utilização de água de poço artesiano não tem liberação para funcionamento. Todos relataram que possuem alvará de funcionamento, mas em nenhum deles foi verificado o documento que comprova.

Estes resultados corroboram com Dorigon e Tessaro (2010) em relação a importância reutilizar a agua em virtude da carência deste recurso no planeta. Porém, diverge em relação a

cobrança por parte dos órgãos públicos em relação aos sistemas alternativos, uma vez que os entrevistados destacaram a exigência de meios alternativos para a liberação de funcionamento.

Entre os estabelecimentos visitados, 44,12% dos que responderam realizam coleta de água da chuva e todos obtiveram resultados positivos com esta medida, pois diminuíram custos com o consumo de água, além de ser uma alternativa à liberação para funcionamento.

A Tabela 6 demonstra a quantidade de litros de água utilizados na lavagem dos veículos e a quantidade de veículos em média lavados por mês.

Tabela 6 – Quantidade de água gastos na lavagem de um veículo e quantidade de veículos lavados por mês

Quantidade de litros de água gastos em média na lavagem de um veículo			**Quantidade de veículos lavados por mês**		
Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa	Classificação	Frequência Absoluta	Frequência relativa
Até 20 litros	10	29,41%	Até 50 veículos	4	11,76%
De 21 a 50 litros	5	14,71%	De 51 a 90 veículos	2	5,88%
De 51 a 100 litros	7	20,59%	De 91 a 150 veículos	7	20,59%
Acima de 100 litros	2	5,88%	Acima de 151 veículos	13	38,24%
Não respondeu	10	29,41%	Não respondeu	8	23,53%
Total	**34**	**100%**	**Total**	**34**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

A quantidade de água utilizada na lavagem de cada veículo tem uma variação grande em virtude dos tipos de equipamentos utilizados, em alguns estabelecimentos é utilizado um jato econômico que consome baixa quantidade de água, sendo que 10 dos estabelecimentos, representando 29,41%, utilizam estes equipamentos que gastam em média 20 litros de água por veículo lavado. Outros 5, equivalendo a 14,71%, disseram que gastam em média entre 21 e 50 litros de água na lavagem de um veículo; 7 destes, representando 20,59%, acreditam que gastam entre 51 e 100 litros de água a cada veículo lavado; 2 destes estabelecimentos, equivalendo a 05,88%, estimam gastar mais de 100 litros de água para cada veículo lavado; e 10 dos estabelecimentos visitados, representando 29,41%, não responderam esta pergunta.

Em relação à quantidade de veículos lavados por mês, 11,76%, dos postos lavam até 50 veículos por mês; 5,88% informaram que lavam entre 51 e 90 veículos por mês, 20,59% entre 91 e 150 veículos por mês; 38,24%, informaram que lavam por mês mais de 150 veículos; e 23,53% dos entrevistados não responderam a pergunta.

Conforme relatado por Maia e Miranda (2013) são gastos em torno de 258 litros de água para a lavagem de um veículo de porte médio. Já no estudo realizado verificou-se que 29,41% dos estabelecimentos utilizam a menor quantidade de água que é de até 20 litros por veículo, enquanto 5,88% gastam acima de 100 litros. E 38,24% dos postos de lavagem automotiva lavam acima de 150 veículos por mês e se os mesmos não se preocuparem em desenvolver a atividade de forma adequada acabam prejudicando o meio ambiente.

Na Tabela 7 são apresentados dados relacionados à quantidade e idades dos funcionários dos estabelecimentos visitados.

Tabela 7 – Dados relacionados aos funcionários do estabelecimento

Quantidade de funcionários no estabelecimento			**Idade dos funcionários**		
Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa	Classificação	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 2	10	29,41%	Até 18 anos	10	14,93%
De 3 a 5	16	47,06%	De 19 anos a 29 anos	39	58,21%
			De 30anos a 45anos	15	22,39%
Não respondeu	8	23,53%	Acima de 45 anos	3	4,47%

Total	**34**	**100%**	**Total**	**67**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Verifica-se a partir da Tabela 7 que 29,41% dos estabelecimentos tem até 2 funcionários, outros 47,06% tem de 3 a 5 funcionários, e 23,53% estabelecimentos não responderam a pergunta. Nestes estabelecimentos trabalham um total de 67 funcionários, sendo que 14,93% deles tem idade entre 16 e 18 anos, 58,21% estão na faixa etária entre 19 e 29 anos, 22,39% tem idade entre 30 e 45 anos e 4,47% tem acima de 45 anos. Em geral, nos estabelecimentos pesquisados, os funcionários são os próprios donos ou sócios, os que possuem mão de obra de terceiros não apresentam contrato formal.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

À medida que a população aumenta, cresce proporcionalmente a procura pelo serviço de lavagem automotiva que utiliza grandes quantidades de água gerando efluentes potencialmente poluidores, sendo também uma das grandes responsáveis pela contaminação da água, nesse sentido é analisada a sustentabilidade ambiental em postos de lavagem automotiva.

O estudo identificou que 50% dos estabelecimentos possuem investimentos direcionados à sustentabilidade ou futuramente pretendem fazer, preocupados em diminuir os impactos causados ao meio ambiente, pois a atividade gera efluentes altamente poluidores que precisam ser descartados de forma adequada para que não contaminem os mananciais. Dos que ainda não possuem investimentos direcionados à sustentabilidade, 60% pretendem no futuro adotar alguma medida para a diminuição de impactos.

Aproximadamente 59% dos estabelecimentos realiza o tratamento da agua utilizada com caixas separadoras. Por outro lado, em torno de 12% não fazem tratamento da água utilizada, eliminando-a diretamente na rede de esgoto sem se preocupar com as consequências que podem causar ao meio ambiente. Depois de tratada a água utilizada pode ser reaproveitada, mas dos que responderam, cerca de 65% não fazem este reaproveitamento.

Em relação a coleta de água da chuva, 44% dos estabelecimentos realizam este procedimento, todos obtiveram resultados positivos, pois diminuíram seus custos. Outros 29% utilizam água de poços artesianos perfurados nos terrenos onde os postos de lavagem estão instalados, sinalizando a busca por alternativas para o não consumo de água potável da rede de distribuição.

Embora os postos de lavagem automotiva não realizem o reaproveitamento da água utilizada após a lavagem dos veículos os mesmos estão preocupados com os impactos negativos causados ao meio ambiente, investindo em formas sustentáveis como a coleta de água da chuva para utilização em suas atividades e principalmente no tratamento da água utilizada na lavagem dos veículos por meio de caixas separadoras antes de liberarem na rede de esgoto do município protegendo os mananciais dos impactos negativos, pois os efluentes gerados por esta atividade são altamente poluidores e precisam ser descartados de forma adequada para não prejudicarem o meio ambiente.

Comparando com o objetivo que foi analisar a sustentabilidade ambiental em postos de lavagem automotiva verificou-se que a maior parte dos estabelecimentos tem formas sustentáveis de desenvolver a atividade de lavagem, utilizando água de coleta da chuva e tratamento separando os efluentes gerados para descartar a água na rede de esgoto sem prejudicar o meio ambiente.

No entanto, a partir do desenvolvimento desta pesquisa, observou-se a perspectiva de novos estudos sobre o tema, possibilitando o aprofundamento, bem como novas formas de abordagens. Assim, como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se a ampliação da

amostra como forma de confirmação dos resultados obtidos nesta pesquisa. Sugere-se também a realização de novos trabalhos direcionados a implantação de sistemas de reaproveitamento de água utilizada e a demonstração por meio de orçamentos demonstrando aos estabelecimentos a viabilidade da coleta e reutilização da água o que diminuirá não apenas custos, mas também os impactos negativos causados ao meio ambiente.

REFERÊNCIAS

ANDRADE, E. O.; CANDIDO, G. A.; VASCONSELOS, A. C. F. Indicadores de sustentabilidade e suas influências no desenvolvimento local: uma aplicação em região produtora de mamona no estado da Bahia. **RGSA – Revista de Gestão Social e Ambiental,** v. 3, n.1, p. 105-120, 2009.

BOGARIM, E. P. A.; CABREIRA, R. P. S.; DIAS, A. P. A.; LENIS, J. N. R.; PAULUS, L. A. R. Qualidade ambiental em conformidade com o processo de licenciamento sob a visão de um gestor ambiental – Ênfase nos estabelecimentos de lavagem automotiva. **Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Ambiental – REGET**, v. 18 n. 1, p.1 – 6, 2014.

BRESSAN, V. G. F.; BORGES, D. L.; COLARES, A. C. V.; LAMOUNIER, W. M. O. Balanço social como indicativo socioambiental das empresas do índice de sustentabilidade empresarial da BM&FBOVESPA. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online),** v. 17, Ed. Especial, p. 83-100, 2012.

CARDOSO, B. F.; GATTI, F.; OYAMADA, G. C. Gestão ambiental para empresas: um estudo no lava jato Domani Veículos Várzea Grande / MT. **Revista de Administração do Sul do Pará (REASP) – FESAR**, v.1, n. 2, p. 01-24, 2014.

CLARO, D. P.; CLARO, P. B. O. Sustentabilidade Estratégia: Existe retorno no longo prazo?**Adm.**, v. 49, n. 2, p. 291-306, 2014.

COELHO, T. M.; YAFUSHI, C. A. P.; OLIVEIRA, I. A. S.; PIMENTA, I. L. J. O reuso da água proporciona competitividade ao setor industrial. **Periódico Eletrônico Fórum Ambiental da Alta Paulista**, ANAP, v. 7, n. 2, p. 214-224, 2011.

COLAUTO, R. D.; BEUREN, I. M. Coleta, analise e interpretação dos dados. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 117-144.

CONCEIÇÃO, E. R. P.; MATIAS, J. M. J.; SOUZA, F. P. Estudo de viabilidade econômica para implantação de um sistema de reuso de água residual de lavagem de ônibus. **Perspectivas Online: Exatas & Engenharias,** v. 3, n.7, p.28-45, 2013.

COSTA, M. J. C.; SOUSA, J. T.; LEITE, V. D.; LOPES, W. S.; SANTOS, K. D. Impactos socioambientais dos lava-jatos em uma cidade de médio porte. **Revista Saúde e Ambiente,** v. 8, n. 1, 2007.

DORIGON; E. B.; TESSARO, P. Caracterização dos efluentes da lavação automotiva em postos de atividade exclusiva na região AMAI – Oeste Catarinense. **Unoesc & Ciência – ACBS,** v. 1, n. 1, p. 13-22, 2010.

DÖRR, A. C.; GUSE, J. C.; ROSSATO, M. V. SILVA, A. Sustentabilidade Empresarial de Grandes Empresas Brasileiras: Uma Análise da Dimensão Ambiental. **Desafio Online,** v. 1, n. 3, 2013.

FEICHAS, S. A. Q.; GUIMARÃES, R. P. Desafios na Construção de Indicadores de Sustentabilidade. **Ambiente & Sociedade,** v. 7, p. 307-323, 2009.

GODOY, L. P.; NEUHAUS, M.; LORENZETT, D. N.; ROSSATO, M. V. Gestão de recursos hídricos em postos de combustíveis. **Diálogos & Ciência – Revista da Faculdade de Tecnologia e Ciências – Rede de Ensino FTC,** v. 3, n. 26, 2011.

LORENZETT, D. B.; ROSSATO, M. V. A gestão dos resíduos em postos de abastecimento de combustível. **Revista Gestão Industrial.** Universidade Tecnológica Federal do Paraná – UTFPR Campus Ponta Grossa – Paraná – Brasil, v. 06, n. 02, p. 110-125, 2010.

MAIA, J. C. T.; MIRANDA, G. O. D. Desperdício de água na lavagem automotiva. **Revista Ciências do Ambiente On-Line**, v. 9, n. 1, p. 53-59, 2013.

MOISA, R. E; VIDAL, C. M. S.; VENANCIO, T. L. Avaliação da percepção da importância da gestão ambiental em postos de combustíveis localizados na cidade de Irati, Paraná. **Ambiência**, v.4, n.3, p. 397- 417, 2008.

MUNCK, L.; SOUZA, R. B.; ZAGUI, C. A gestão por competências e sua relação com ações voltadas à Sustentabilidade. **Rege,** v. 19, n. 3, p. 377-394, 2012.

NOBREGA, R. S. Impactos ambientais causados pelos postos de combustíveis em Porto Velho (RO): análise da vistoria técnica para a obtenção de licenças ambientais. **Rebaga,** v.3, n.1, p. 13-22, 2009.

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

SARRETA, C.L.; SPAREMBERGER, R.F.L. Precauções e desenvolvimento: a importância do estudo de impacto ambiental para a sustentabilidade. **Desenvolvimento em Questão,** n. 4, p. 119-140, 2004.

SILVEIRA, E.; PFITSCHER, E. D.; UHLMANN, V. O. Análise de sustentabilidade ambiental em uma biblioteca universitária. **Pretexto,** v. 13 n. 4 p. 50-65, 2012.

Análise da viabilidade de investimentos de sustentabilidade em um hotel fazenda

Thamyres Pauli (thamyrespauli@gmail.com)
Aluna do Curso de Graduação em Ciências Contábeis da UFSC

Ilse Maria Beuren (ilse.beuren@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade pela FEA/USP

Resumo

Este estudo objetiva analisar a viabilidade de investimentos de sustentabilidade em um hotel fazenda. Para tal, a pesquisa descritiva foi realizada a partir de um estudo de caso em um hotel fazenda já estabelecido. Para a triangulação dos dados foram realizadas entrevistas com gestores do hotel, observação participante e pesquisa documental. Os resultados da pesquisa mostram que a viabilidade de implementação dos investimentos propostos para a redução dos impactos ambientais é uma hélice tríplice de compatibilidade entre as demandas do mercado com vistas na diferenciação e competitividade, a consciência da preservação dos recursos naturais pelos gestores e a recuperação econômico-financeira do capital investido pelos proprietários. Conclui-se que há viabilidade de implementação dos investimentos sustentáveis analisados no hotel fazenda pesquisado. No entanto, outras categorias de análise podem instigar pesquisas que ampliem a discussão sobre elementos favoráveis para práticas de investimentos de sustentabilidade de empreendimentos do mesmo setor econômico ou semelhantes.

Palavras-chave: Sustentabilidade, Análise de viabilidade, Hotel fazenda.

Feasibility analysis of sustainability investments in a farm hotel

Abstract

The goal of this study is to analyze the feasibility of sustainability investments in a farm hotel. To this end, the descriptive survey was conducted from a case study on an already established farm hotel. For the triangulation of data were conducted interviews with hotel managers, participant observation and documentary research. The survey results show that the feasibility of implementing the proposed investments for the reduction of environmental impacts is a triple helix of compatibility between the market demands aiming at differentiation and competitiveness, the awareness of the preservation of natural resources by managers, and the economic-financial recovery of the capital invested by the owners. It is concluded that the implementation of sustainable investments analyzed in the researched farm hotel is feasible. However, other categories of analysis can instigate research that advances the discussion on favorable to practices of sustainability investment of businesses in the same or similar economic sector.

Keywords: Sustainability, Feasibility analysis, Farm hotel.

1 INTRODUÇÃO

Os empreendimentos sustentáveis estão se tornando cada vez mais comuns em nosso meio, pois a preocupação com o meio ambiente vem aumentando a cada dia. Segundo, Stephanou (2013), a preservação do meio ambiente tem se tornado cada vez mais foco de preocupação da sociedade e os agentes envolvidos demonstram de forma dinâmica suas ambições e expectativas. No setor hoteleiro essa realidade não se difere, principalmente em hotéis fazendas, que utilizam o cenário rural como um meio de trabalho.

Com a devida ênfase que o tema sustentabilidade tem gerado, "a gestão ambiental e a responsabilidade social tornam-se importantes instrumentos gerenciais para a competitividade das empresas" (TACHIZAWA, 2004). Conforme Gonçalves e Heliodoro (2005), no decorrer dos anos, vem acontecendo uma "evolução na atitude das empresas face ao ambiente, passando-se de uma situação de ausência de preparação, para estratégias que envolvem uma crescente integração dos aspectos ambientais e do conceito de sustentabilidade na cultura e gestão empresarial". O meio ambiente é de suma importância para a população como um todo, inclusive no meio empresarial.

Uma gestão sustentável, com controle de economia de gastos, além de beneficiar o meio ambiente, pode gerar grandes economias para quem a adota. Santos e Ferreira (2011, p. 58) caracterizam empreendimento sustentável como aquele que "possui em suas diretrizes a preocupação constante com o meio ambiente e a população afetada, direta ou indiretamente, por sua atuação". Aplicando este contexto a um hotel fazenda, não pode ser diferente, pois como localiza-se em uma estrutura onde a maior parte de sua paisagem compreende a natureza, é evidente uma preocupação constante de preservação do meio ambiente.

Para Ferreira e Ferreira (2008), a globalização dos negócios, a internacionalização dos padrões de qualidade ambiental descritos nas diferentes normas da série ISO, além da conscientização crescente da população permitem, antever as exigências à que estarão sujeitas as organizações. Hotéis fazenda já podem estar adotando alguns sistemas, métodos ou equipamentos sustentáveis, além de chamar a atenção dos clientes para a sustentabilidade, se tornando um diferencial, com uma estrutura de controle de gastos de recursos advindos da natureza, o que acaba reduzindo custos, quer sejam a curto prazo ou longo prazo.

O desafio de hotéis fazenda ou outros tipos de empreendimento é conseguir realizar a preservação do meio ambiente de maneira rentável para a empresa. Alguns investimentos sustentáveis precisam de um maior volume de capital inicial para a sua implementação e o retorno do investimento é a longo prazo. Porém, existem também diversas práticas sustentáveis de fácil implementação, que podem estar ajudando na redução de custos da empresa no curto prazo.

Segundo Sloan, Legrand e Chen (2013, p. 23), hotéis sustentáveis "[...] são propriedades ambientalmente sustentáveis cujos gestores estão ansiosos para instituir programas que economizam água, economizam energia e reduzem os resíduos sólidos, poupando dinheiro para ajudar a proteger a nossa única terra".

Diante desse contexto, neste estudo busca-se responder a seguinte pergunta de pesquisa: Qual a viabilidade ecológica e econômico-financeira de realizar práticas de investimentos de sustentabilidade em hotel fazenda? Assim, o objetivo do estudo é analisar a viabilidade de investimentos de sustentabilidade em um hotel fazenda.

O estudo justifica-se pela relevância de se cuidar dos recursos finitos disponíveis na natureza, especialmente frente a sua utilização sem uma preocupação com a sua possível

escassez e disponibilidade para gerações futuras usufruir das mesmas. O estudo também apresenta relevância teórica, já que se observou uma lacuna de pesquisa no que concerne a análise da viabilidade de investimentos voltados à sustentabilidade em hotéis fazenda.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 Sustentabilidade

Segundo Almeida (2007), o conceito de sustentabilidade está relacionado à necessidade de uma ruptura planejada e radical, a fim de evitar maiores danos ambientais no mundo, bem como garantir a sobrevivência do homem. De acordo com Vellani e Ribeiro (2009), "erigir um desenvolvimento sustentável pode significar organizações, instituições e empresas atuando em suas regiões para satisfazerem as necessidades da população presente sem comprometer a capacidade das futuras gerações em satisfazerem suas próprias necessidades".

O meio ambiente já foi muito danificado pelo homem, assim, ao tornar a preservação da natureza algo constante em nossas vidas, está-se também preservando o futuro dos que estão por vir e dando a eles, consequentemente, a esperança de uma vida melhor. Segundo Holanda *et al*. (2012), além de conciliar a boa operacionalização com a preservação do meio ambiente, a sustentabilidade empresarial caracteriza-se pela gestão eficiente, responsável e sustentável, gerando benefícios para todas as partes interessadas, que investem recursos financeiros, produzem ou utilizam serviços, ao mesmo tempo resguardando o ambiente onde atua a empresa.

De acordo com Araújo e Mendonça (2007), nas organizações brasileiras a sustentabilidade começou a tornar-se realidade na década de 1980, quando, em decorrência do aumento da consciência ecológica, mostraram-se dispostas a arcar com o preço da inclusão dessa nova variável no processo produtivo. Agir de forma sustentável é uma prática que o ser humano junto a empresas vem adotando para fazer do mundo um lugar com mais credibilidade e preservação da natureza.

Almeida (2002) adverte que "a sustentabilidade exige uma postura preventiva, que identifique tudo que um empreendimento pode fazer de positivo – para ser maximizado – e de negativo – para ser minimizado". Seguindo este contexto, as práticas da sustentabilidade devem ser analisadas de forma cautelosa para que o máximo de proveito possa ser extraído delas.

Etzkowitz (2009) sugere um modelo de interação coparticipativa entre governo, empresa e universidade. Este modelo de hélice tríplice assume avanços sobre o chamado Triângulo de Sábato, proposto por Sábato e Bontana (1968) e parte da suposição de que, mesmo que relações bilaterais existam entre esses atores, esses não têm suficiente poder para promover, de forma sistemática, inovações.

Savitz e Weber (2007) aduzem que sustentabilidade é a gestão do negócio de maneira a promover o crescimento e gerar lucro, reconhecendo e facilitando a realização das aspirações econômicas e não-econômicas das pessoas de quem a empresa depende, dentro e fora da organização. De acordo com Lameira *et al*. (2013), "acredita-se que a aplicação de melhores regras de sustentabilidade por parte das empresas permita um caminho futuro de convergência de forças no âmbito econômico e as companhias a um crescimento sustentado".

No contexto dos negócios, Vellani e Ribeiro (2009) explicam que a sustentabilidade pode ter três dimensões: a econômica, a social e a ecológica. Essas dimensões são conhecidas internacionalmente como *Triple Bottom Line* (TBL) da sustentabilidade de um negócio. Os autores ressaltam que este conceito reflete sobre a necessidade de as empresas ponderarem estratégicas mantendo a sustentabilidade econômica ao gerenciar empresas lucrativas e geradoras de valor; a sustentabilidade social ao estimular a educação, cultura, lazer e justiça social à comunidade; e a sustentabilidade ecológica ao manter ecossistemas vivos, com diversidade.

Infere-se do exposto que a prática da sustentabilidade não contribui somente para o meio ambiente, já que diversos investimentos também se tornam rentáveis para quem adere a sua implementação. Para Dias (2011), o tripé da sustentabilidade sob a óptica do elemento econômico de uma organização deve ser economicamente viável, e trazer rentabilidade e retorno do capital investido.

2.2 Viabilidade de investimentos

Os investimentos de sustentabilidade podem beneficiar a natureza, os clientes e ainda trazer economia para o empreendimento. De acordo com o Sebrae (2012), as empresas que cuidam de seus passivos ambientais e tem práticas de gestão sustentável têm seus custos reduzidos porque: consomem menos água pelo uso racional; consomem menos energia pela redução do desperdício; utilizam menos matéria-prima pela racionalização do seu uso; geram menos sobras e resíduos pela adequação do uso de insumos; reutilizam, reciclam ou vendem resíduos, quando possível; gastam menos com o controle de poluição.

Organizações procuram, conforme Pasczuk (2008 *apud* LUBCZYK, 2013, p. 28), "implantar programas ou normas de preservação ambiental, constituídos de várias medidas e ações que tem como intuito minimizar os impactos gerados ao meio ambiente e para isso, tais empresas implantam ações de planejamento, como por exemplo, a gestão ambiental". O propósito é diminuir os desperdícios de recursos naturais e com isto trazer menos gastos ao empreendimento.

Diversas possibilidades de investimentos podem contribuir com este fim. Alguns investimentos se apresentam com um custo de implementação a princípio consideráveis, porém no longo prazo se tornam vantajosos. Também há investimentos com custo baixo, que trarão benefícios à natureza e ao empreendimento em termos financeiros no curto prazo. Segundo Jayawardena *et al*. (2013), as empresas estão cada vez mais focadas em como aplicar investimentos sustentáveis na prática. Para esses autores, a melhor forma de medir o progresso é, por exemplo, através de relatórios de sustentabilidade, avaliação de desempenho, aplicação de práticas verdes, e criação de uma cultura interna de sustentabilidade.

Em seguida aborda-se sobre os investimentos sustentáveis, propostos neste estudo, com vistas na diminuição de gastos com água e energia elétrica.

2.2.1 Captação água da chuva

Alguns métodos que podem auxiliar na economia da água, segundo Viera (2004), é a captação da água da chuva e/ou a perfuração de poços artesianos, bem como outros processos dentro da cozinha e lavanderia que visem à reutilização da água. A água é um bem natural de suma importância aos seres vivos.

O reuso da água já é uma prática de várias pessoas pelo mundo inteiro. Além de diminuir bastante os gastos com a conta de água, preserva-se o meio ambiente e a água potável. Segundo Carrenho, Figueiredo e Sabino (2012) após a coleta da água de chuva, pode-se reaproveitá-la para aguar jardins, lavar calçadas e até mesmo para utilização em descargas, diminuindo a utilização deste bem escasso.

Um dos investimentos sustentáveis pode ser um sistema de captação da água da chuva. Grande parte da água consumida pelo hotel fazenda é destinada a descargas, lavação de quintais, irrigação de plantações e jardins. Segundo Kasim *et al*. (2014), o turismo e, especialmente, a hotelaria, estão ligados a altos níveis de consumo de água. Porém, vários fatores, incluindo a disponibilidade de recursos financeiros, tamanho da empresa e nível de abastecimento, tendem a determinar a capacidade das empresas para a implementação de sistemas sustentáveis de água.

2.2.2 Sistema de chave cartão

O sistema de chave cartão já é utilizado em vários hotéis, hotéis fazenda, pousadas e *resorts*. Funciona como uma chave geral do aposento, liberando energia para equipamentos e lâmpadas tão somente quando o cartão estiver no local indicado. Segundo Cemig (1996), o controle do fornecimento de energia elétrica para os apartamentos, através do sistema de cartão ou chave magnética, pode reduzir em até 48% o consumo.

Quando o cliente não está em seu apartamento, com o sistema chave cartão a energia de equipamentos eletrônicos e lâmpadas é desativada, evitando o desperdício de energia elétrica, além de gerar economias na conta de luz do hotel. Outros benefícios que este sistema traz é a redução dos gastos com manutenção e aumento da vida útil dos equipamentos eletrônicos.

Um investimento que pode também diminuir gastos com baixo custo de implementação é a iluminação com sensores em lugares coletivos, como corredores, por exemplo. A utilização da iluminação com sensores gera economia de consumo, pois quando não houver necessidade, as luzes não estarão acesas. Embora isso possa representar baixa economia, contribui para diminuir o consumo de energia elétrica.

2.2.3 Transporte sustentável

A bicicleta é utilizada em diversos países, seja pelo seu baixo custo de aquisição e manutenção, seja pela cultura da população, como opção aos deslocamentos diários (FERRAZ; TORRES, 2004). Uma forma de promover o transporte sustentável no hotel fazenda é disponibilizar aos seus clientes bicicletas para passeios ecológicos dentro e fora da propriedade.

Uma opção interessante também é o investimento em cavalgadas. Pode-se, por exemplo, sugerir passeios aos clientes para apresentar o hotel fazenda, fazendo um programa que revele as belezas naturais do empreendimento de forma sustentável, utilizando o próprio animal como um transporte.

Outra opção, são caminhadas em trilhas ecológicas e pelo entorno do hotel, assim o cliente acaba interagindo com a fauna e a flora e apreciando as belezas naturais que o meio ambiente lhes proporciona.

2.2.4 Controle de economia de gastos

Existem recursos sustentáveis de baixo custo que podem trazer retorno financeiro para o hotel. Um desses recursos é o reuso das toalhas. A conscientização dos hóspedes para reutilizarem as toalhas de banho e de rosto mais de uma vez, se estiverem limpas, evita o desperdício de água e economiza-se com a lavanderia. Pode-se aplicar esta mesma conscientização para as roupas de cama.

Segundo Silva, Chitolina e Nakajima (2013), a reciclagem do lixo urbano orgânico é uma das melhores formas para minimizar o acúmulo desse material em lixões ou aterros, que, além de ocupar uma área que poderia ser utilizada para fins mais nobres, não oferece riscos à saúde humana. A prática de compostagem de alimentos sólidos para adubação é uma solução prática para reciclar resíduos gerados no hotel e já está sendo utilizada no hotel fazenda em questão, ajudando, assim, na redução das sobras de alimentos.

Conforme dados apresentados pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA, 2012), o material orgânico corresponde a cerca de 52% do volume total de resíduos produzidos no Brasil e tudo isso vai parar em aterros sanitários, onde são depositados com os demais e não recebem nenhum tipo de tratamento específico. Realizando a compostagem, o hotel estará ajudando a diminuir este volume de resíduos de material orgânico.

2.3 Hotel fazenda

Segundo a Portaria n. 100, de 16 de junho de 2011, que institui o Sistema Brasileiro de Classificação de Meios de Hospedagem (SBClass), hotel fazenda é aquele "localizado em ambiente rural, dotado de exploração agropecuária, que ofereça entretenimento e vivência do campo; 1 a 5 estrelas".

Um hotel fazenda difere-se de outros tipos de hotéis principalmente pela sua localização, que obrigatoriamente precisa ser em meio a natureza, e pelas atividades oferecidas aos seus clientes, que são voltadas ao meio rural. A hotelaria tem o papel de planejar entre seus objetivos e práticas a sustentabilidade pensada nos âmbitos social, ambiental e econômica (SILVA, 2012).

Segundo o Sebrae, o segmento de hotéis-fazenda surgiu aos poucos, principalmente a partir da década de 80, quando o êxodo rural para os grandes centros se acentuou no país. Inicialmente esteve relacionado com o turismo rural, mas, depois da disseminação dos princípios da sustentabilidade, esses empreendimentos passaram a serem identificados, também, com os segmentos de ecoturismo e turismo sustentável. Eles resgatam o valor da vida tranquila no campo, propiciando estadia, descanso e atividades junto à natureza aos seus hóspedes. Os hotéis-fazenda geralmente adotam práticas sustentáveis.

Para tanto, conforme Magalhães *et al*. (2011), faz-se necessário que a atividade turística em geral, neste caso, hotel fazenda, enfrente o desafio globalizante, necessitando para tal desenvolver novas formas de organização, planejamento, formulação e aplicação de estratégias que visem um turismo sustentável. A sustentabilidade na hotelaria e turismo está se movendo em direção à viabilidade de longo prazo das empresas e um equilíbrio de economia interesses, com responsabilidade social e ambiental (JAYAWARDENA *et al*., 2013).

3 METODOLOGIA DA PESQUISA

Esta pesquisa foi realizada por meio de um estudo de caso, e caracterizou-se como uma pesquisa descritiva de natureza qualitativa. Segundo Raupp e Beuren (2006, p. 81), a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira e nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Uma pesquisa caracteriza-se como estudo de caso "pelo estudo aprofundado e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante a outros tipos de delineamentos considerados" (GIL, 2008, p. 73). Neste estudo analisou-se apenas um caso, um hotel fazenda de pequeno porte, localizado em uma cidade da região Sul do brasil, com poucos investimentos sustentáveis.

Raupp e Beuren (2006, p. 92) explicam que na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade desde último. Ainda salientam que na Contabilidade é bastante comum o uso da abordagem qualitativa como tipologia de pesquisa, pois, apesar de a Contabilidade lidar intensamente com números, ela é uma ciência social, o que justifica a relevância do uso da abordagem qualitativa.

Os dados para a pesquisa foram levantados no ano de 2016, no mês de março, por meio de entrevistas com os gestores do hotel fazenda, da observação participante e de pesquisa documental. Pesquisa documental, segundo Lakatos e Marconi (2010, p. 174), é aquela em que "a fonte de coleta de dados está restrita a documentos, escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias". Na observação participante, segundo Raupp e Beuren (2006, p. 130), o investigador participa como um membro da comunidade ou população pesquisada. A ideia de sua incursão na população é ganhar a confiança do grupo, ser influenciado pelas características dos elementos do grupo e, ao mesmo tempo, conscientizar a importância da investigação.

Para a entrevista foi elaborado um roteiro com perguntas ligadas às práticas sustentáveis, a sua importância atribuída e a adequação para com os investimentos sustentáveis propostos.

3.1 Objeto de estudo e elementos de análise do estudo de caso

Para selecionar os respondentes da pesquisa, inicialmente pesquisou-se um hotel que tivesse interesse em investimentos sustentáveis. O hotel fazenda objeto de estudo, iniciou suas atividades no ramo hoteleiro faz pouco tempo e já se utiliza de algumas práticas sustentáveis, como por exemplo, a preservação de mais de 70% de sua área total, o reuso do lixo orgânico como adubo e o cultivo de sua própria horta orgânica.

Nesta pesquisa, analisa-se a viabilidade de investimentos sustentáveis que, ao mesmo tempo ajudam a preservar recursos da natureza, contribuirão para reduzir gastos, como os com consumo de água e de energia elétrica.

Para a redução do consumo da água, optou-se por analisar um sistema de captação da água da chuva, que poderá ser reaproveitada para a lavação de calçadas, irrigação de plantas e até mesmo na descarga de banheiros. Para a redução da energia elétrica, propôs-se investimentos nas chamadas chaves-cartão, com a finalidade de eliminar o desperdício de energia quando os apartamentos do hotel não estão ocupados.

No que concerne ao transporte sustentável, analisou-se o investimento necessário para promover e incentivar o transporte de bicicleta e de cavalo. Meios de transporte que estimulam a sustentabilidade ambiental, no exemplo da bicicleta, torna-se um transporte saudável aos seus hóspedes. As cavalgadas são uma opção para uma interação maior com o meio ambiente. Quanto ao controle de economias de gastos, um dos destaques da análise é o controle dos resíduos gerados pelo empreendimento, como o da compostagem de resíduos sólidos.

Foram entrevistados três gestores do hotel objeto de estudo, junto com a observação direta e a pesquisa documental, com vistas à triangulação dos dados conforme proposto por Yin (2015).

3.2 Construto e instrumentos de pesquisa

No Quadro 1 apresentam-se os construtos da pesquisa e as respectivas questões norteadoras das entrevistas realizada com os gestores do empreendimento.

Categorias de análise	Questões
Investimentos de sustentabilidade	Em seu hotel existem práticas e investimentos sustentáveis? Quais?
	Você como gestor, acha viável investimentos sustentáveis?
Captação de água da chuva	Possui sistema de captação de água da chuva?
Sistema de chave cartão	Possui sistema de chaves-cartão com vistas à economia do consumo de energia elétrica?
Transporte sustentável	Possuem algum tipo de transporte sustentável no hotel?
Controle de economia de gastos	O hotel realiza o controle dos resíduos gerados pelo empreendimento? Qual meio é utilizado?

Fonte: Elaboração própria (2016).

Quadro 1: Categorias de análise e questões do roteiro de entrevistaNo instrumento de pesquisa, as questões foram elaboradas de forma aberta para que os entrevistados pudessem discorrer de modo livre sobre aspectos relevantes para o desenvolvimento do estudo.

3.3 Procedimentos de análise dos dados

Para analisar os dados foi adotada a estratégia de análise de conteúdo, conforme ensina Bardin (2009). As entrevistas foram gravadas e posteriormente transcritas. A partir da leitura das entrevistas foram recortados trechos do conteúdo que pudessem contribuir para elucidar a realidade das categorias de análise foco do estudo.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Caracterização do hotel objeto de estudo

A empresa de hotelaria analisada é de pequeno porte, conforme disposto na Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que diz que uma Empresa de Pequeno Porte é aquela cujo "empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais)".

De acordo com o Sistema Brasileiro de Classificação de Meios de Hospedagem (CADASTUR, s/d), caracteriza-se hotel fazenda aquele "localizado em ambiente rural, dotado de exploração agropecuária, que ofereça entretenimento e vivência do campo". Situado em cidade da região Sul do Brasil, o hotel nasceu de uma aventura de seu proprietário, que se encantou pela natureza exuberante do local e foi aos poucos transformando aquele terreno, que era constituído de apenas matas e açudes, em um local encantador, que hoje é o sustento da família. A maior parte do seu quadro de funcionários é composto de pessoas da própria família, constituindo-se, assim, em uma empresa familiar.

A propriedade chama atenção por ser um lugar onde a natureza, com suas águas cristalinas, puras, vindas direto da nascente e o verde das matas, torna-se um presente para quem o visita. A propriedade tem construções rústicas, trazendo à tona a cultura local, num total de 25 suítes. Oferece aos seus hóspedes trilhas ecológicas, piscinas de águas naturais, passeio ciclístico, recreação infanto-juvenil, animais da fazenda, lago para pesca, salas de jogos, salões para eventos, áreas esportivas, como quadra de vôlei, campo de futebol, entre outras.

4.2 Elementos de análise da viabilidade de investimentos com vistas à sustentabilidade

Por meio da entrevista realizada com os gestores do hotel fazenda, notou-se que algumas práticas sustentáveis já vêm sendo adotadas no empreendimento pesquisado. Segundo um dos gestores entrevistados, no hotel já existem práticas de reciclagem do lixo, tanto do lixo orgânico como do plástico. Há a preservação da área verde de 70% do terreno em que se localiza o hotel fazenda. Foram implementados também equipamentos economizadores de energia elétrica e água, como por exemplo, arejadores de torneiras, lâmpadas econômicas e sensores de presença. Para acentuar essa constatação, segue um trecho da exposição de um dos entrevistados:

> Em nosso hotel fazenda existem algumas práticas sustentáveis, tentamos sempre preservar a natureza. Faz-se a separação de lixo, uma empresa terceirizada vem buscar os resíduos de plástico para o processo de reciclagem. É feito a compostagem dos resíduos orgânicos. Disponibilizamos de uma horta orgânica, onde nossas verduras são cultivadas sem o uso de agrotóxicos. Contamos com economizadores de energia elétrica e de água, como sensores de presença, arejadores de torneiras e lâmpadas econômicas, além de preservarmos 70% da área da propriedade (Entrevistado 1).

Foi questionado se foram realizados investimentos sustentáveis específicos, como por exemplo, o sistema de captação de água da chuva e a implantação do sistema de chave cartão. A resposta para este quesito foi negativa, porém com interesse por parte de um dos gestores em conhecer esses tipos de investimentos sustentáveis, já que suas despesas com água e energia elétrica são de grande relevância no custo total do negócio. Como justificativa para essa questão, segue o relato de um dos entrevistados:

> Não temos um sistema de captação de água da chuva, porém teria interesse em conhecer melhor sobre o assunto. Em questão ao sistema de chave cartão, também não temos em nosso hotel, porém conheço alguns empreendimentos que já adotam essa política, temos grande interesse por esse sistema (Entrevistado 2).

Na questão de transportes sustentáveis, foi constatado que o hotel fazenda disponibiliza algumas bicicletas e eventuais passeios a cavalo. Justificando este comentário, segue a exposição de um dos entrevistados:

> Nosso hotel oferece bicicletas e passeios a cavalo como forma de transporte sustentável (Entrevistado 1).

Em relação ao controle de economia de gastos, o hotel fazenda realiza o controle dos resíduos orgânicos gerados. O hotel faz a compostagem do lixo orgânico, que tem a finalidade de adubação da horta orgânica. Esta prática é relevante para a sustentabilidade do empreendimento, como mostra um dos entrevistados:

> Desde o início do hotel, realizamos a prática da compostagem. Para nós, é uma ótima forma de diminuir os lixos e prevenir o meio ambiente (Entrevistado 3).

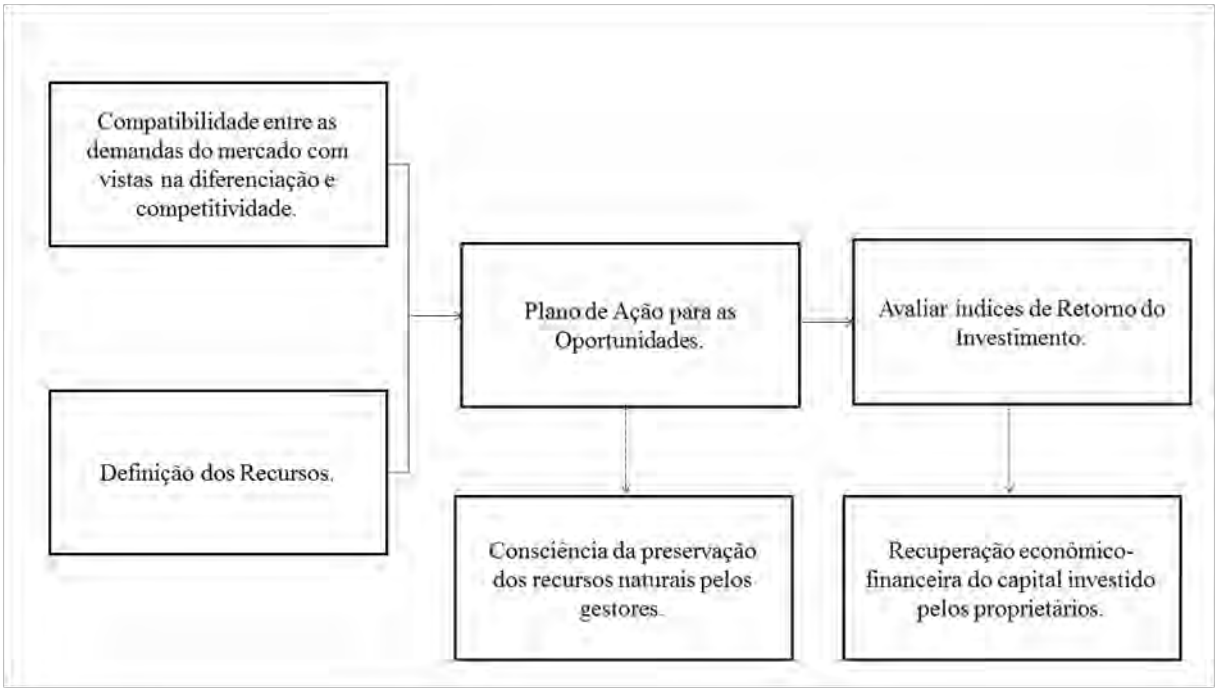
Com base nos dados coletados, propõem-se que o hotel invista mais recursos na aquisição de bicicletas e ofereça atividades mais diversificadas utilizando esses meios de transporte sustentáveis, como passeios ciclísticos em grupo. Também as cavalgadas podem ser incrementadas com vistas na exploração do território do hotel fazenda.

Sugeriu-se também, como forma de controle de economia de gastos, a conscientização dos clientes para o reuso das toalhas e roupas de cama, quando passíveis de reutilização pelo mesmo, diminuindo assim o uso de água e dos componentes químicos utilizados na lavação, que prejudicam o solo, como no caso dos detergentes.

Na pesquisa documental realizada, observou-se que os gastos mais relevantes em termos monetários são os relativos ao consumo da água e da energia elétrica. Propõe-se, então, realizar investimentos em um sistema de captação da água da chuva, para reduzir gastos com consumo de água tratada. Além disso, para diminuir gastos com o consumo de energia elétrica, um investimento em um sistema de controle de energia por meio de chave cartão pode contribuir neste intuito.

4.3 Etapas da análise da viabilidade de investimentos

Na Figura 1 apresenta-se uma proposta de etapas da análise da viabilidade de investimentos de sustentabilidade para o hotel fazenda objeto de estudo.



Fonte: Elaboração própria (2016).

Figura 1: Etapas da análise da viabilidade de investimentos de sustentabilidade

A análise da viabilidade de implementação dos investimentos propostos para a redução dos impactos ambientais é uma hélice tríplice de compatibilidade entre as demandas do mercado, com vistas na diferenciação e competitividade, a consciência da preservação dos recursos naturais pelos gestores e a recuperação econômico-financeira do capital investido pelos proprietários. Investimentos sustentáveis são um diferencial para o empreendimento e, consequentemente, tendem a agregar valor aos seus proprietários.

A viabilidade de investimentos de sustentabilidade requer um plano de definição dos recursos que serão aplicados, com prazos e taxas de retorno definidas. Para a realização das ideias sustentáveis propostas faz-se necessário a elaboração de um plano de ações para as oportunidades, juntamente com a consciência da preservação dos recursos naturais pelos gestores. A avaliação dos índices de retorno de investimento é necessária para averiguar o período de tempo em que a recuperação econômico-financeira do capital investido pelos proprietários voltará para o hotel.

Para analisar a viabilidade de investimentos de sustentabilidade do hotel fazenda objeto de estudo propõe-se que as etapas apresentadas sejam seguidas. Assim, inicialmente deve ser realizada uma pesquisa de mercado, envolvendo os investimentos sustentáveis propostos. Na sequência, faz-se um levantamento dos recursos financeiros necessários para realizar a implementação das sugestões expostas. O sistema de captação de água da chuva foi estruturado neste estudo com o intuito da redução de gastos com água tratada. O volume deste investimento depende da precipitação da chuva no local, da área do telhado para a captação da água via calhas, de cisternas e caixas d'água. Calculou-se um gasto de implementação desta iniciativa em torno de R$ 7.000,00.

Com o intuito de diminuir os gastos com a energia elétrica do hotel em análise, foi proposto um investimento em cartões chave, muito utilizados no ramo hoteleiro. O investimento inicial para implementar esta iniciativa depende da completude desejada, que vai

desde um simples cartão chave com um preço individual de R$ 100,00, até um sistema mais completo, que proporciona diversos controles mais sofisticados, ao preço unitário de R$ 693,00. Para esses investimentos, os fornecedores pesquisados garantem o retorno do investimento entre seis a doze meses.

O sistema de transportes sustentáveis já vem sendo adotado pelo hotel fazenda em questão. Todavia, sugere-se uma ampliação desses investimentos já realizados pelo hotel fazenda objeto de estudo. O retorno que esses investimentos podem trazer ao hotel fazenda é a satisfação dos seus clientes, uma vez que essas práticas acabam se tornando uma diversão para os clientes.

5 CONCLUSÕES

Este estudo objetivou analisar a viabilidade de investimentos de sustentabilidade em um hotel fazenda. Para tal foi realizado um estudo de caso, considerando como categorias de análise as práticas de investimentos de sustentabilidade, captação de água da chuva, sistema de chave cartão, transporte sustentável e controle de economia de gastos.

As entrevistas com gestores do hotel fazenda pesquisado revelaram que já existem algumas iniciativas de investimentos de sustentabilidade e que há interesse e receptividade para os novos investimentos propostos. Para analisar a viabilidade desses investimentos de sustentabilidade foi apresentada uma proposta que compõe-se de etapas a serem seguidas, configurando uma hélice tríplice de compatibilidade entre as demandas do mercado, com foco na diferenciação e competitividade, a consciência da preservação dos recursos naturais pelos gestores e a recuperação econômico-financeira do capital investido pelos proprietários.

Conclui-se que é possível conciliar a sustentabilidade em um hotel fazenda com um controle de gastos de recursos finitos do meio ambiente, inclusive com destaque para a diferenciação dos serviços oferecidos ao mercado. No entanto, os resultados da pesquisa precisam ser considerados com cautela, uma vez que não podem ser extrapolados para além do estudo de caso realizado e das categorias de análise investigadas.

Dadas as limitações decorrentes da estratégia de pesquisa adotada, recomenda-se que esta pesquisa seja replicada em outros hotéis fazenda que possam manifestar interesse em práticas de investimento de sustentabilidade. Outras categorias de análise podem ser consideradas com o mesmo propósito. Outra recomendação é fazer um levantamento em hotéis fazenda que tem implementado ações nesta direção, com o intuito de considera-las em pesquisas a serem realizas em profundidade.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. **O bom negócio da sustentabilidade**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

ALMEIDA, F. **Os desafios da sustentabilidade: uma ruptura urgente**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

ARAÚJO, G. C.; MENDONÇA, P. S. M. O processo de adequação à sustentabilidade empresarial a partir das normas internacionalmente reconhecidas. In: Encontro Nacional Sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, 2007, Curitiba. **Anais...** Curitiba, Engema, 2007.

BARDIN, L. **Análise de conteúdo**. Lisboa, Portugal: Edições 70, 2009.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123**, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 28 mar. 2016.

BRASIL. Ministério do Turismo. **Portaria nº 100**, de 16 de junho de 2011**.** Institui o Sistema Brasileiro de Classificação de Meios de Hospedagem (SBClass), estabelece os critérios de classificação destes, cria o Conselho Técnico Nacional de Classificação de Meios de Hospedagem (CTClass) e dá outras providências. Disponivel em: <http://www.turismo.gov.br/legislacao/?p=175>. Acesso em: 23 mar. 2016.

CADASTUR. **Sistema brasileiro de classificação de meios de hospedagem**. Disponível em: <http://www.classificacao.turismo.gov.br/MTUR-classificacao/mtur-site/downloadCartilha.action?tipo=3>. Acesso em: 23 mar. 2016.

CARRENHO, C. R.; FIGUEIREDO, R. S.; SABINO, J. Percepção de atores sociais quanto ao uso de tecnologias alternativas e mitigadoras de impacto ambiental por empreendimentos hoteleiros em Bonito, Mato Grosso do Sul. **Revista Brasileira de Gestão & Desenvolvimento Regional**, v. 8, n. 2, p. 244-275, 2012.

COMPANHIA ENERGÉTICA DE MINAS GERAIS. **Programa de combate ao desperdício de energia: otimização energética - hotéis**. Revista com resultados do estudo de otimização de energética realizado pelo setor hoteleiro de Minas Gerais no período de 1994 a 1996. Belo Horizonte: CEMIG, 1996

DIAS, R. **Gestão ambiental: responsabilidade social e sustentabilidade**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ETZKOWITZ, H. **Hélice tríplice: universidade-indústria-governo: inovação em movimento**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2009.

FERRAZ, A.C.; TORRES, I. **Transporte público urbano**. São Carlos: Rima, 2004.

FERREIRA, D. D. M.; FERREIRA, L. F. O ensino de gestão ambiental nos cursos de administração de empresas nas IES (Instituições de Ensino Superior) do Estado de Santa Catarina: um estudo exploratório. In: Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 4., 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Niterói: Universidade Federal Fluminense, 2008.

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

GONÇALVES, S. S.; HELIODORO, P. A. (2007). A contabilidade ambiental como um novo paradigma. **Revista Universo Contábil**, v. 1, n. 3, p. 84-96, 2007.

HOLANDA, A. P.; CARDOSO, V. I. C.; OLIVEIRA, J. D.; DE LUCA, M. M. M. Investimentos em responsabilidade social: análise comparativa das empresas concessionárias de serviços públicos e não concessionárias listadas no ISE, da BM&FBovespa. **Pensar Contábil**, v. 14, n. 53, p. 26-34, 2012.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Diagnóstico dos resíduos sólidos urbanos**. 2012. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/relatoriopesquisa/121009_relatorio_residuos_solidos_urbanos.pdf>. Acesso em: 28 mar. 2016.

JAYAWARDENA, C.; POLLARD, A.; CHORT, V.; CHOI, C.; KIBICHO, W. Trends and sustainability in the Canadian tourism and hospitality industry. **Worldwide Hospitality and Tourism Themes**, v. 5, n. 2, p. 132-150, 2013.

KASIM, A.; GURSOY, D.; OKUMUS, F.; Wong, A. The importance of water management in hotels: a framework for sustainability through innovation. **Journal of Sustainable Tourism**, v. 22, n. 7, p. 1090-1107, 2014.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Fundamentos de metodologia cientifica**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LAMEIRA, V. J.; NESS, W. L.; QUELHAS, O. L. G.; PEREIRA, R. G. Sustentabilidade, valor, desempenho e risco no mercado de capitais brasileiro. **Revista Brasileira de Gestao de Negocios**, v. 15, n. 46, p. 76-90, 2013.

LUBCZYK, D. S. G.. **Sustentabilidade ambiental e estratégia competitiva na hotelaria: um estudo de caso da roteiros de charme**. 2013. Monografia (Graduação em Turismo) - Unicentro, Irati, PR, 2013.

MAGALHÃES M. R. A.; BATISTA, A. V.; PINTO, R. F.; MORETTI, S. L. A. Análise no turismo de eventos sob a perspectiva do planejamento, estratégia e sustentabilidade. **REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 1, n. 1, p. 69-82, 2011.

PASCZUK, P. A. **Gestão ambiental em meios de hospedagem: o caso do Hotel Fazenda das 100 Árvores - Castro/Pr**. 2008. Monografia (Graduação em Turismo) - Unicentro, Irati, PR, 2008.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às Ciências Sociais. In: BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3. ed. atual.São Paulo: Atlas, 2006. pp. 76-97.

SÁBATO, J.; BOTANA, N. La ciência y la tecnologia em el desarrollo futuro de América Latina. **Revista de la Integracion**, v. 3, p. 15-26, 1968.

SANTOS, J. V.; FERREIRA, R. C. **Planejamento ambiental**. Curitiba: Instituto Federal do Paraná, 2011.

SAVITZ, A. W.; WEBER, K. **A empresa sustentável: o verdadeiro sucesso é o lucro com**

responsabilidade social e ambiental. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). **Centro Sebrae de Sustentabilidade: Hotel Fazenda**. Disponível em: <http://sustentabilidade.sebrae.com.br/portal/site/Sustentabilidade/menuitem.98c8ec93a7cfda8f73042f20a27fe1ca/?vgnextoid=5830308dee328310VgnVCM1000002af71eacRCRD#sthash.BxBSLlyO.dpuf>. Acesso em: 30 mar. 2016.

SILVA, R. F. C. Turismo, desenvolvimento sustentável e direito humano: o programa "Viaja Mais, Melhor Idade**"**. **Revista Brasileira de Pesquisa em Turismo**, v. 6, n. 3, p. 290-304, 2012.

SILVA, F. C.; CHITOLINA, J. C.; NAKAJIMA, G. T. Especiação de metais pesados em solo tratado com composto de lixo urbano. **Holos Environment**, v. 13, n. 1, p. 1-8, 2013.

SLOAN, P.; LEGRAND, W.; CHEN, J. S. **Sustainability in the hospitality industry: Principles of sustainable operations**. 2. ed. New York: Routledge, 2013.

STEPHANOU, J. Gestão de resíduos sólidos: um modelo integrado que gera benefícios econômicos, sociais e ambientais. In: **Sustentabilidade: resultados de pesquisas do PPGA/UFRGS**. Porto Alegre, EA/UFRGS, 2013. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/sustentabilidade/?cat=15>. Acesso em: 28 mar. 2016

TACHIZAWA, T. **Gestão ambiental e responsabilidade social corporativa: estratégias de negócios focadas na realidade brasileira**. São Paulo: Atlas, 2004.

VELLANI, C. L.; RIBEIRO, M. S. Sustentabilidade e contabilidade. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 11, p. 187-206, 2009.

VIERA, E. V.; HOFFMANN, V. E. Práticas de sustentabilidade ambiental para empreendimentos turísticos hoteleiros: aplicação de um modelo. In: Seminário de Pesquisa em Turismo do Mercosul, 4., 2006, Caxias do Sul. **Anais...** Caxias do Sul: Universidade de Caxias do Sul, 2006.

YIN, R. K. **Estudo de caso: planejamento e métodos**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2015..

Avaliação de Sustentabilidade: Eficiência Energética em Edifícios de uma Universidade Comunitária

Stephane Louise Boca Santa (stephanelou.bs@gmail.com)
Mestranda em contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina

Emanuele Engelage (manuengelage@hotmail.com.br)
Mestranda em contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina

Elisete Dahmer Pfitscher (elisete.dahmer@ufsc.br)
Doutora em engenharia de produção pela Universidade Federal de Santa Catarina

Altair Borgert (altair@borgert.com.br)
Doutor em engenharia de produção pela Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo

Esta pesquisa tem como objetivo analisar o grau de sustentabilidade de um edifício em uma universidade comunitária, direcionando-se à sua eficiência energética. Por tanto, visa contribuir para a literatura, ao dar base para a aplicação do sistema SICOGEA em outros edifícios. Também contribui com a universidade em análise, que poderá utilizar os dados e recomendações para sustentar a tomada de decisão relacionada à gestão de sua eficiência energética. Quanto aos resultados encontrados, após a análise dos dados obtidos com a aplicação de uma lista de verificação, constatou-se a sustentabilidade energética do edifício para cada grupo e subgrupo estabelecido. O índice global de sustentabilidade da universidade foi de 48%, o que pode ser considerado regular, ou seja, que visa atender somente a legislação. Por isso, acredita-se que a instituição pode realizar melhorias com vistas a alcançar um índice mais eficiente. Ao levar em consideração os itens deficitários, sugere-se as seguintes ações: introduzir licitação sustentável; utilizar sensores de presença nos edifícios; controlar a luminosidade; utilizar sistema de aquecimento solar da água; criar projetos luminotécnicos; empenhar-se para a obtenção de selos e certificações; buscar evitar multas e indenizações ambientais; e aplicar auditoria ambiental. Entretanto, esclarece-se que estas são sugestões que devem ser levadas em consideração juntamente com questões financeiras e dentro do planejamento da instituição, pois a análise de sua sustentabilidade financeira foi considerada boa e, idealiza-se que permaneça.

Palavras chave: Avaliação de Sustentabilidade, Eficiência Energética, Edifícios, Universidade Comunitária

Sustainability Assessment:
Energy Efficiency in Buildings of a Community University

Abstract

This research aims to analyze the degree of sustainability of a building in a community university, leading to its energy efficiency. Therefore, aims to contribute to the literature, to provide a basis for the application of SICOGEA system in other buildings. Also contributes to the university in question that can use the data and recommendations to support decision making related to the energy efficiency management. In relation with the results found, after the analysis of data obtained with the use of a checklist, it was established the energy sustainability of the building for each group and subgroup established. The overall rate of the University sustainability was 48%, which can be classified as regular, that is, that aims to deal with only the legislation. Therefore, it is believed that the institution can make improvements to achieve a more efficient index. By taking into consideration the deficit items, the following is suggested: introducing sustainable procurement; using presence sensors in buildings; control the brightness; use solar heating system water; create lighting projects; strive to obtain stamps and certifications; seek to avoid environmental fines and indemnity; and implement environmental audit. However, it is clarified that these are suggestions that should be taken into consideration with financial and within the institution planning questions, because the analysis of financial sustainability was considered good and, idealizes that remain.

Key-words: Sustainability Assessment, Energy Efficiency, Buildings, Community College.

1 INTRODUÇÃO

A introdução de práticas sustentáveis têm ganhado notoriedade nas considerações gerenciais, principalmente em função da conscientização e responsabilização dos gestores, das exigências do mercado, da pressão dos *stakeholders* e sociedade em geral, e do atendimento à legislação ambiental. Esta percepção obriga as organizações a adotarem políticas de controle, preservação e recuperação ambiental, que objetivem além do ganho financeiro, criar uma melhor imagem ao adequar suas perspectivas e objetivos à atitudes ecoeficientes (RIBEIRO; SANTOS, 2012; BASU; BAI; PALANIAPPAN, 2014).

Em função da construção civil possuir grande impacto ambiental, decorrente da elevada emissão de carbono durante seus processos e do consumo elevado de recursos naturais finitos, especialmente de energia, os edifícios passam a ter significativa representatividade no que se tange a busca pela sustentabilidade. Em decorrência disso, diversas pesquisas tem sido elaboradas no sentido de buscar maneiras pelas quais as organizações tornem suas edificações sustentáveis e alcancem assim, a adequação ao Triple Bottom Line, ou seja, o equilíbrio entre os objetivos ambientais, econômicos e sociais (CASTRO-LACOUTURE et al., 2009. RECH et al., 2015).

Quanto a questão da sustentabilidade em edifícios, um dos itens levados em consideração com maior rigor, tem sido a eficiência energética. Casals (2006) analisou as condições gerais para a regulamentação da energia em diferentes edificações e verificou esquemas de certificação para o controle eficaz e a limitação do consumo de energia para o setor da construção civil. Segundo o autor, há necessidade de se introduzir instrumentos e

medidas específicas para gerenciar o impacto energético neste segmento. Salienta-se que um dos empecilhos encontrados é o fato de que muitas vezes, julga-se complexo uma equipe de arquitetos e engenheiros trabalhar em conjunto nos aspectos multidisciplinares de uma construção (CASALS, 2006).

Dall‟o; Speccher e Bruni (2012) estudaram as auditorias energéticas dos edifícios, propondo uma metodologia para que esta seja realizada de forma adequada. Segundo os autores, a auditoria energética tem vários objetivos, dentre eles a redução do consumo de energia, gestão de custos e gestão do impacto ambiental (DALL‟O; SPECCHER; BRUNI, 2012).

Outro fator de relevância quanto a questão energética de edificações, é que este fator tem uma parcela significativa de responsabilidade quando o objetivo é conquistar alguma certificação ou selo ambiental, principalmente aquelas especificas deste segmento, ou seja, as que visam prioritariamente a eficiência energética.

As instituições de ensino apresentam grande influência na sociedade, servindo como disseminadoras do conhecimento e, portanto, como referência e intermediadora de instruções também quanto a gestão ambiental. Em função disso, julga-se que estas deveriam ser as primeiras a levar em consideração estes quesitos, com vistas ao alcance da sustentabilidade, da eficiência energética e da conquistas de selos e certificações, pois assim, poderiam influenciar futuros gestores e a sociedade como um todo na conscientização da importância e da necessidade de adequação à estas práticas.

Com base neste contexto, esta pesquisa tem como objetivo analisar o grau de sustentabilidade de um edifício em uma universidade comunitária, direcionando-se à sua eficiência energética. Assim, visa contribuir para a literatura através da aplicação do sistema SICOGEA voltado a edificações, a fim de servir como base para replicações em outros edifícios e, desta forma, consolidar a utilização de um sistema eficaz. Também contribui de forma prática com a universidade em análise, uma vez que esta poderá utilizar os dados e recomendações apresentados para sustentar a tomada de decisão relacionada à gestão de sua eficiência energética.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Neste tópico são apresentados estudos e conceitos relacionados a gestão ambiental, sistemas de gestão ambiental e avaliação da sustentabilidade de edifícios.

2.1 Gestão Ambiental

Os impactos ambientais oriundos dos processos da cadeia produtiva, suas consequências e potenciais efeitos futuros, promovem crescente preocupação quanto à temática ambiental (CLOCK, BATIZ, DUARTE, 2011; RIBEIRO, SANTOS, 2012). Esta concepção tem incentivado o engajamento das organizações às atitudes sustentáveis, uma vez que os consumidores começam a priorizar produtos, serviços e empresas com atitudes ecologicamente corretas e a legislação ambiental passa a ser cada vez mais efetiva e rigorosa (RIBEIRO, SANTOS, 2012).

Neste sentido, o gerenciamento ambiental pode representar um diferencial estratégico importante para as organizações, uma vez que incorpora os princípios e valores do

desenvolvimento sustentável, que segundo a ONU (1991) é aquele que satisfaz as necessidades presentes sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades.

Salienta-se que atitudes sustentáveis envolvem mais do que responsabilidade ambiental, mas a integração desta às ações voltadas à economia e sociedade, onde busca-se um constante equilíbrio entre redução de custos, atendimento às metas de lucros, diminuição na geração de poluentes e resíduos, minimização de desperdícios e utilização racional dos recursos naturais disponíveis (ARANTES; JABBOUR; JABBOUR, 2014).

Segundo Muza, Silveira e Pfitscher (2014) a gestão ambiental refere-se a adequação, implantação e ordenação de diferentes ações, no intuito de reduzir a interferência do homem nos diversos ecossistemas. Para os autores, estas ações consistem em saber alocar os recursos existentes da melhor forma possível.

Barbieri (2004) e Tinoco e Kraemer (2011) também trazem diferentes conceituações para gestão ambiental. Ambas refere-se a introdução de diretrizes e atividade de planejamento, controle e supervisão, que visam reduzir ou eliminar os efeitos negativos causados pela ação humana no meio ambiente, na busca por maior qualidade dos processos também sob a perspectiva socioambiental (BARBIERI, 2004; TINOCO E KRAEMER, 2011).

Dentre as diversas metodologias e ferramentas de gestão com viés sustentável, pode-se destacar os sistemas de gestão ambiental (SGA). Os SGA atuais originaram-se dos sistemas de qualidade e possibilitam às organizações controlar o impacto ambiental de suas atividades (TINOCO E KRAEMER, 2011).

2.2 Sistema de Gestão Ambiental (SGA)

O SGA permite a interação sustentável entre a instituição e o meio ambiente e garante que as exigências legais possam ser cumpridas através da adequação aos requisitos e demandas ambientais. Os elementos básicos de um SGA são: comprometimento e política; planejamento; implementação; análise crítica e melhoria (COSTA, 2012).

Segundo Tinoco e Kraemer (2011) os sistemas de gestão ambiental atribuem procedimentos e práticas para desenvolver, aperfeiçoar ou conservar políticas ambientais. Para tanto, buscam mensurar e avaliar os níveis de sustentabilidade de determinada organização, a fim de servir como subsídio à identificação de deficiências e questões a serem aperfeiçoadas e, portanto, visam auxiliar na tomada de decisão ecoeficiente (TINOCO E KRAEMER, 2011).

Na implementação de um SGA deve-se levar em consideração todos os aspectos da atividade exercida pela organização e os impactos significativos desta no meio ambiente. A partir desta análise, desenvolve-se as ações a serem introduzidas ou adaptadas. Conforme Tinoco e Kraemer (2011, p. 101) “um SGA possibilita uma abordagem estruturada para estabelecer objetivos, para atingi-los e para demonstrar que foram atingidos”, por isso a necessidade de um estudo prévio das atividades evolvidas.

Um exemplo de sistema de gestão é o Sistema Contábil Gerencial Ambiental – SICOGEA, que foi elaborado por Pfitscher (2004) e desde então, tem sido aprimorado e aplicado para os mais diversos setores e instituições, públicas e privadas. O SICOGEA é um sistema amplo e abrangente, composto por 3 etapas que, por sua vez, contemplam diversas fases.

A primeira etapa do SICOGEA consiste em buscar pessoas interessadas no processo, formar os grupos de trabalho, discutir os serviços e práticas da instituição, dentre outras atividades. A segunda etapa visa realizar um diagnóstico das atividades poluidoras, ou seja, aquelas que ocasionam impactos ambientais. E a terceira etapa diz respeito à investigação e mensuração de aspectos financeiros, econômicos e operacionais. Para esta pesquisa, aplica-se somente esta última etapa.

Salienta-se que a terceira etapa do SICOGEA consiste em realizar um levantamento do grau de sustentabilidade e desempenho ambiental da organização, que pode variar de 0 a 100%. Para tanto, baseia-se em uma lista de verificação composta por grupos e sub-grupos, direcionada à atividade da instituição ou às especificidades que se deseja analisar. Após coletados os dados, estes geralmente são analisados juntamente com os demonstrativos financeiros para buscar traçar um parecer geral do objeto em análise (PFITSCHER, 2014).

2.3 Avaliação da Sustentabilidade de Edifícios

Os edifícios têm impacto significativo e crescente sobre o meio ambiente, devido ao fato da construção civil ser responsável por grande parte das emissões de carbono, além de consumir um número considerável de recursos naturais, especialmente de energia. Em razão disso, uma série de pesquisas tem sido realizadas com vistas a encontrar maneiras de tornar as edificações sustentáveis e obter benefícios que abrangem conjuntamente os âmbitos ambiental, econômico, financeiro e social (CASTRO-LACOUTURE et al., 2009).

Segundo o Ministério do Meio Ambiente (2016) para serem consideradas sustentáveis, as construções devem levar em consideração algumas características, tais como: o planejamento do canteiro de obras; o conforto ambiental do edifício; a eficiência energética; a gestão de materiais, insumos e recursos; a metodologia do projeto; os recursos hídricos; a relação com o meio ambiente; as técnicas construtivas; entre outras.

As construções sustentáveis surgiram como uma nova filosofia de construção, que visa mitigar o impacto ambiental decorrente das edificações. Entretanto, esta concepção ainda não é vista como atraente pela maioria das construtoras, devido as alegações de adições nos custos e investimentos necessários. Isto posto, um sistema gerencial que auxilie não apenas na gestão ambiental mas também financeira, pode auxiliar no controle e planejamento destes recursos (CASTRO-LACOUTURE et al., 2009).

Pitt et al. (2009) realizaram um levantamento dos métodos e sistemas disponíveis para medição de sustentabilidade em edifícios, dos quais destacam-se a eco-quantidade, a avaliação do ciclo de vida, o sistema de gestão ambiental, as eco-casas, os selos ecológicos, os eco-pontos e o estudo do impacto ambiental. Dentre estes, esta pesquisa direciona-se ao estudo dos sistemas de gestão ambiental voltado a eficiência energética.

Sob esta perspectiva e ao considerar também a implantação de medidas corretivas e não apenas introdutórias, Dall „O', Specher e Bruni (2012) acreditam que a auditoria pode ser uma ferramenta eficaz para promover a eficiência energética nos edifícios já existentes e considerados potenciais consumidores de energia. Neste sentido, a auditoria energética tem como objetivo a redução do consumo de energia, bem como a gestão de custos e a gestão dos impactos ambientais como um todo.

Salienta-se que a eficiência energética é uma característica relevante nas construções sustentáveis, no entanto, é necessário analisar também os edifícios já construídos e avaliar o seu nível de sustentabilidade, com vistas a adequá-lo às normas ambientais, especialmente

aquelas referentes à energia. No que tange a eficiência energética, diversas medidas são passíveis de adaptação e ajustamento, como por exemplo a troca de instalações, iluminação, equipamentos eletrônicos, entre outros. Porém, tanto para avaliar a sustentabilidade dos edifícios quanto para gerenciar os recursos disponíveis, torna-se necessário a existência de um sistema de gestão ambiental.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

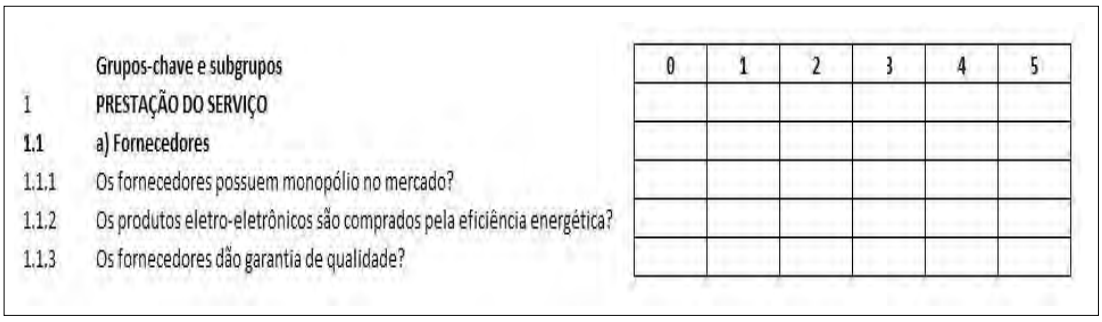
O enquadramento metodológico desta pesquisa está demonstrado na Tabela 1.

Tabela 1 – Enquadramento Metodológico

	Enquadramento	Pesquisa	Referências
Objetivos da Pesquisa	Descritiva	Identificar objetivos, custos e benefícios	Beuren (2009)
Procedimentos Técnicos	Estudo de caso	Identificação de dados	Marconi e Lakatos (2010)
Abordagem do estudo	Qualitativa	Visa analisar, compreender e contribuir	Richardson (2014)

Fonte: Beuren (2009); Marconi e Lakatos (2010); Richardson (2014); Dados da pesquisa.

Quanto ao cálculo de sustentabilidade do edifício em análise, utiliza-se o Sistema Contábil Gerencial Ambiental – SICOGEA. Em uma primeira etapa, forma-se a base de dados com artigos que fundamentam o referencial teórico. Com base na literatura, cria-se a lista de verificação, cuja configuração é exemplificada na Figura 1.



	Grupos-chave e subgrupos	0	1	2	3	4	5
1	PRESTAÇÃO DO SERVIÇO						
1.1	a) Fornecedores						
1.1.1	Os fornecedores possuem monopólio no mercado?						
1.1.2	Os produtos eletro-eletrônicos são comprados pela eficiência energética?						
1.1.3	Os fornecedores dão garantia de qualidade?						

Figura 1 – Modelo de Lista de Verificação

Fonte: Dados da Pesquisa

A lista de verificação é composta pelos grupos-chave e pelos subgrupos. Os grupos-chave envolvem: prestação de serviço; recursos humanos; *marketing*; e finanças e contabilidade. E os subgrupos são compostos por: fornecedores; ecoeficiência do processo; recursos humanos; atendimento aos acadêmicos; gestão estratégica; responsabilidade social; indicadores contábeis; indicadores gerenciais; e auditoria ambiental. Dentro destes subgrupos poderão ser realizados quantos questionamentos forem necessários para obter uma conclusão referente a sustentabilidade (SOUZA, 2011).

Após esta etapa, é necessário que uma pessoa responsável pelos edifícios responda a lista de verificação, para, posteriormente, efetuar-se os cálculos pertinentes. Destaca-se que

este preenchimento também é possível através da observação do pesquisador, dependendo do que se deseja avaliar. Neste estudo, designou-se uma pessoa da própria instituição, uma vez que esta possui conhecimentos aprofundados de todas as instalações, em função de ser a responsável pelo seu planejamento, construção e manutenção.

Outra possibilidade é a realização de ponderações de pesos para os grupos que considera-se mais relevante na avaliação. A avaliação vai de 0 a 5 (escala likert), sendo zero o resultado mais deficitário e 5 o melhor resultado.

Para a identificação do nível de sustentabilidade, após o preenchimento da lista de verificação, é necessário efetuar o cálculo conforme expresso na Tabela 2:

Tabela 2 – Cálculo do Índice de sustentabilidade

Índice geral de sustentabilidade da empresa	
Pontos possíveis	X
Pontos alcançados	Y
Escore	(Y / X) * 100 = Z%

Fonte: Adaptado de Nunes et. al (2009, apud Pfitscher, 2014)

O índice encontrado neste cálculo deve ser analisado conforme descrição da Tabela 3.

Tabela 3 – Resultado do índice de sustentabilidade

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

Fonte: Adaptado de Nunes et. al (2009 apud Pfitscher, 2014)

Após esta etapa, identifica-se os itens mais deficitários e os mais satisfatórios no que se refere à sustentabilidade predial da instituição, e apresenta-se um parecer geral dos mesmos. Além do mais, a análise dos itens deficitários propicia a identificação de possibilidades de melhorias do processo, auxiliando a gestão para sua adequação.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Com base nos procedimentos acima descritos, realiza-se a análise dos dados obtidos na aplicação da lista de verificação, para identificar a sustentabilidade energética do edifício em cada grupo e subgrupo estabelecido.

Neste sentido, o grupo “prestação de serviço” obteve um índice de sustentabilidade de 49%, caracterizando-se como o grupo com maior índice de sustentabilidade na instituição. No entanto, cabe destacar que este percentual corresponde a um índice considerado regular, se observadas as faixas estabelecidas na Tabela 3. Isso significa que a sustentabilidade predial para este requisito, concebe-se de tal forma que atende somente a legislação.

A composição do grupo “prestação de serviço” se dá pelos seguintes subgrupos: fornecedores (índice de 46%) e ecoeficiência do processo (índice de 53%). Vale ressaltar, que dentre todos os questionamentos realizados, somente ao subgrupo ecoeficiência do processo foi atribuído peso 2, todos os demais obtiveram peso 1.

Dentre os questionamentos realizados neste item para composição da avaliação, pode-se destacar questões relacionadas aos fornecedores, a eficiência energética, normas de segurança do edifício, ventilação, pintura, ar-condicionado, equipamentos em geral, aquecimento solar da água, entre outros. Destaca-se os itens que a instituição julgou com melhor sustentabilidade (classificação 5): consumo eficiente de energia, órgão próprio para gerenciar as edificações, plano de prevenção para incidentes graves, pintura clara nos edifícios, manutenção e termostato dos ar-condicionados.

O segundo grupo da lista de verificação é o “recursos humanos”, que não possui subgrupos. Este requisito obteve um índice sustentabilidade de 47%, também considerado regular em função das classificações estabelecidas, e, portanto, tem-se que este atende apenas a legislação. Este grupo é composto por questionamentos referente à consciência dos gestores referente às construções, o comprometimento do corpo gerencial, e ações de conscientização junto aos colaboradores.

O grupo *marketing* obteve índice de sustentabilidade de 42%. Este grupo é composto pelos seguintes subgrupos: atendimento aos acadêmicos (53%); gestão estratégica (28%); e responsabilidade social (80%).

No subgrupo gestão estratégica, destaca-se o item “a missão da instituição demonstra a sua preocupação com o meio ambiente?”, em função de ter-se atribuído a maior pontuação (4 pontos). A fim de verificar se esta resposta corresponde à realidade, verificou-se a missão descrita pela instituição e contatou-se que de fato vê-se refletido a questão da sustentabilidade, uma vez que esta é “produzir e difundir conhecimento, contribuindo com o desenvolvimento regional sustentável e a formação profissional cidadã”. Destaca-se ainda, dentro deste subgrupo, a inexistência de selos ou certificações para os edifícios.

O subgrupo responsabilidade social foi o que obteve o maior índice de sustentabilidade, no entanto, é o que possui menor contribuição no índice geral. Este cenário não provém do nível de importância deste requisito, mas sim pelo fato de ter-se somente um questionamento. O questionamento realizado foi se há sustentabilidade financeira na instituição e a resposta foi correspondente a 4, isto é, 80% de sustentabilidade financeira e consequentemente, social.

O grupo finanças e contabilidade obteve um índice de 48% e é composto pelos subgrupos indicadores contábeis (60%), indicadores gerenciais (60%) e auditoria ambiental (20%). Salienta-se que o subgrupo auditoria ambiental obteve o menor índice de sustentabilidade, sendo que os itens que o compõe são: plano de qualidade ambiental, controle de conformidade dos edifícios com regulamentações, e existência de ações emergenciais como medida preditiva.

O Quadro 1, apresenta todos os índices de sustentabilidade por grupos e subgrupos, inclusive o índice geral.

Quadro 1 – Índice de sustentabilidade por grupos-chave e subgrupos

Índice de sustentabilidade por grupos-chave e subgrupos			
Grupos-chave e subgrupos	**Pontos possíveis**	**Pontos alcançados**	**Sustentabilidade**
1 Prestação do serviço	**46**	**22,4**	**49%**
a) Fornecedores	7	3,2	46%
b) Ecoeficiência do processo	36	19,2	53%
2 Recursos humanos	**3**	**1,4**	**47%**
3 Marketing	**9**	**3,8**	**42%**
c) Atendimento aos acadêmicos	3	1,6	53%
d) Gestão estratégica	5	1,4	28%
e) Responsabilidade Social	1	0,8	80%
4 Finanças e Contabilidade	**10**	**4,8**	**48%**
f) Indicadores contábeis	5	3	60%
g) Indicadores gerenciais	2	1,2	60%
h) Auditoria ambiental	3	0,6	20%
Total	**68**	**32,4**	**48%**

Fonte: adaptado de Pfitscher (2004); Nunes (2009) apud Ulhmann (2011); Souza (2011)

Conforme pode-se perceber no Quadro 1, o índice global de sustentabilidade corresponde a 48%. Ao tomar por base as faixas de classificação demonstradas na Tabela 3, considera-se este índice regular, ou seja, que atende somente a legislação. Por isso, acredita-se que a instituição pode realizar melhorias e adaptações, com vistas a atingir um índice mais eficiente. Através do Gráfico 1, é possível ter a visualização dos subgrupos que precisam ser melhorados.

Gráfico 1 – Sustentabilidade dos Grupos-Chave

Fonte: Dados da pesquisa

Contudo, verifica-se a necessidade em se obter melhorias em todo o processo, levando em consideração o índice global e os índices de cada grupo-chave e subgrupos. Assim, em função dos itens cuja verificação julgou-se precários, sugere-se incluir ou adaptar as seguintes ações:

- Licitação sustentável;
- Sensores de presença nos edifícios;
- Controle da luminosidade;
- Sistema de aquecimento solar da água;
- Projetos luminotécnicos;
- O empenho para a obtenção de selos e certificações;
- Evitar multas e indenizações ambientais;
- Auditoria ambiental

Entretanto, esclarece-se que estas são sugestões que devem ser levadas em consideração juntamente com questões financeiras e dentro do planejamento da instituição, pois a análise de sua sustentabilidade financeira foi considerada boa e, idealiza-se que permaneça.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esta pesquisa teve como objetivo analisar o grau de sustentabilidade de um edifício em uma universidade comunitária, direcionando-se à verificação de sua eficiência energética, e utilizando, para tanto, o sistema SICOGEA. Para a adaptação da lista de verificação, levou-se em consideração a literatura referente a edificações sustentáveis e a realidade observada na instituição. Desta forma, estabeleceu-se grupos-chave e subgrupos, para os quais apropriou-se diferentes e variados itens de investigação.

O grupo-chave de maior destaque foi a prestação de serviço, com um índice de sustentabilidade de 49%, sendo considerado o mais relevante. Este percentual corresponde a um resultado regular, se consideradas as classificações de desempenho estabelecidas. Isso quer dizer que as práticas sustentáveis da instituição para este requisito ocorrem apenas suficientemente para atender a legislação. O grupo-chave com menor destaque foi *marketing*, com 42%, também considerado um resultado regular. Dentro deste grupo, salienta-se o fato de a instituição não possui selos ou certificações relacionadas aos edifícios.

Dentre todos os subgrupos, o que teve maior destaque foi a responsabilidade social enquadrado no grupo *marketing*, pois atingiu um índice de sustentabilidade de com 80% correspondendo a uma avaliação boa. Já o subgrupo com menor destaque foi a auditoria ambiental, que faz parte do grupo finanças e contabilidade e refere-se à questões como conformidade dos edifícios, plano de qualidade ambiental e ações emergenciais.

O índice global referente a eficiência energética do edifício analisado nesta instituição, corresponde a 48%, o que pode ser considerado uma avaliação regular, ou seja, que atende somente a legislação. Por isso, levando em consideração os itens precários, sugere-se as seguintes ações: licitação sustentável; sensores de presença nos edifícios; controle da luminosidade; sistema de aquecimento solar da água; projetos luminotécnicos; o empenho para a obtenção de selos e certificações; evitar multas e indenizações ambientais; e auditoria ambiental. Estas sugestões visam dar direcionamento à tomada de decisão ecoficiente da instituição, principalmente no que se refere à sua eficiência energética, desde que sejam consideradas conjuntamente ponderações de cunho financeiro e estratégico.

Sugere-se ainda para trabalhos futuros que seja analisado a sustentabilidade do edifício de forma geral e não apenas considerando a eficiência energética. Também propõe-se que esta pesquisa seja replicada em outros edifícios, seja na própria instituição onde realizou-se pesquisa, ou em outras, para fins de comparação.

REFERÊNCIAS

ARANTES, A. F.; JABBOUR, A. B. L. de S.; JABBOUR, C. J. C. Adoção de práticas de Green Supply Chain Management: mecanismos de indução e a importância das empresas focais. **Production,** v. 24, n. 4, p. 725-734, 2014.

BARBIERI, J. C. **Gestão ambiental empresarial:** conceitos, modelos e instrumentos. São Paulo. Saraiva, 2004.

BASU, R. J.; BAI, R.; PALANIAPPAN, P. L. K. A strategic approach to improve sustainability in transportation service procurement. **Transportation Research Part E: Logistics and Transportation Review**, v. 74, p. 152-168, 2014.

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

BRASÍLIA. MINISTÉRIO DO MEIO AMBIENTE. **Cartilha de Construções Sustentáveis**. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/publicacoes/responsabilidade-socioambiental/category/90-producao-e-consumo-sustentaveis>. Acesso em: 28 mar. 2016.

CASALS, X. G. Analysis of building energy regulation and certification in Europe: Their role, limitations and differences. **Energy And Buildings,** v. 38, n. 5, p.381-392, 2006.

CASTRO-LACOUTURE, D.; SEFAIR, J. A.; FLÓREZ, L.; MEDAGLIA, A. L. Optimization model for the selection of materials using a LEED-based green building rating system in Colombia. **Building And Environment,** v. 44, n. 6, p.1162-1170, 2009. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.buildenv.2008.08.009>. Acesso em: 08 abr. 2016.

CLOCK, M.; BATIZ, E. C.; DUARTE, P. C. Redução do impacto ambiental e recuperação de custos por meio da Logística Reversa: estudo de caso em empresa de distribuição elétrica. **Revista Eletrônica Produção em Foco**, v. 1, n. 1, 2011.

COSTA, C. A. G. da. **Contabilidade ambiental:** mensuração, evidenciação e transparência. São Paulo: Atlas, 2012.

DALL‟Ơ‟, G.; SPECCHER, A.; BRUNI, E. The Green Energy Audit, a new procedure for the sustainable auditing of existing buildings integrated with the LEED Protocols. **Sustainable Cities And Society,** v. 3, p.54-65, 2012. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1016/j.scs.2012.02.001>. Acesso em: 08 abr. 2016.

MARCONI, M. de A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MUZA, T. N.; SILVEIRA, M. L. G. da; PFITSCHER, E. D. Aplicação do Sistema contábil gerencial ambiental (SICOGEA) em uma Instituição Federal de Ensino e Tecnologia. In: Congresso UFSC de controladoria e finanças, 2014, Florianópolis. **Anais...** Florianópolis: Universidade Federal de Santa Catarina, 2014. p. 1-13. Disponível em: <http://dvl.ccn.ufsc.br/congresso/arquivos_artigos/artigos/907/20140425101956.pdf>. Acesso em: 11 abr. 2014.

ONU - Organizações das Nações Unidas. **Relatório da comissão mundial sobre meio ambiente e desenvolvimento:** Nosso Futuro Comum. 2. ed. São Paulo: FGV, 1991. Disponível em: <http://pt.scribd.com/doc/12906958/Relatorio-Brundtland-Nosso-Futuro-Comum-Em-Portugues#scribd>. Acesso em: 09 abr. 2016.

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

PFITSCHER, E. D. **Avaliação de Sustentabilidade:** evolução de um sistema de gestão ambiental. Curitiba: Appris, 2014.

PITT, Michael et al. Towards sustainable construction: promotion and best practices. **Construction Innovation: Information, Process, Management**, v. 9, n. 2, p. 201-224, 2009. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1108/14714170910950830>. Acesso em: 03 abr. 2016.

RECH, M.; MACHADO, D. G.; RECKZIEGEL, V.; SOUZA, M. A. de. Práticas de sustentabilidade voltadas à green logistic: um estudo multicaso em empresas de cosméticos atuantes no brasil. In: Simpósio Internacional de Gestão de Projetos, Inovação e Sustentabilidade. **Anais...** IV SINGEP, São Paulo, 08, 09 e 10 de nov. 2015.

RIBEIRO, R. B.; SANTOS, E. L. Análise das práticas estratégicas da logística verde no gerenciamento da cadeia de suprimentos. **Revista de Administração da Fatea.** v. 5, n. 5, p. 20 - 40, 2012.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social:** métodos e técnicas. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SOUZA, V. D. de. Sustentabilidade Ambiental: Estudo Em Uma Instituição De Ensino Público No Oeste Catarinense. 2011. 76 f. Monografia (Especialização) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

TINOCO, J. E. P.; KRAEMER, M. E. P. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2011.

UHMANN, V. O. **Contribuições ao desenvolvimento do Sistema Contábil Gerencial Ambienal – Geração 2**: Proposição da terceira geração do método. 2011. 113f. Dissertação (Mestrado em Contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

Demonstração do Valor Adicionado: estudo sobre a distribuição da riqueza nas empresas com as marcas mais valiosas do mercado brasileiro

Felipe Almeida Reusch (felipe.reusch@gmail.com)
Graduando em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE/UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Suliani Rover (sulianirover@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Luiz Felipe Ferreira (luiz.felipe@ufsc.br)
Doutor em Engenharia Ambiental (UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo
A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) apresenta a contribuição social de uma organização para quatro principais *stakeholders*: funcionários, governo, valor destinado a terceiros e valor destinado aos acionistas. Já a marca é um ativo intangível e para que se alcance valorização é necessário obter confiança, ética, convivência, interdependência e outros fatores que influenciam sua avaliação no mercado. Assim, é por conta do reconhecimento da marca pela sociedade que a empresa deveria ter o compromisso de devolver parte da riqueza à comunidade, uma vez que a mesma participou de sua construção. Tendo em vista o tema, a presente pesquisa tem o objetivo de verificar qual é a correlação entre a distribuição da riqueza e o valor das marcas mais valiosas do mercado brasileiro. Para isso foi aplicado o coeficiente de correlação de Pearson às variáveis analisadas. Deste modo, a destinação da riqueza total atingiu uma correlação fraca com o valor da marca e uma correlação moderada para as destinações a capitais próprios e a funcionários com valor da marca. Também foi constatado que a maior quantia distribuída foi relativa a impostos, taxas e contribuições e o grupo que deteve a menor destinação foi o capitais de terceiros.

Palavras chave: Demonstração do Valor Adicionado (DVA), Marcas, Distribuição de riquezas.

Value Added Statement (VAS): study on the distribution of wealth in the companies with the most valuable brands in the Brazilian market

Abstract
The Value Added Statement (VAS) presents the social contribution of an organization to four main stakeholders: employees, government, amount allocated to third parties and value for shareholders. Already the brand is an intangible asset and for achieving enhancement is necessary to obtain trust, ethics, coexistence, interdependence and other factors that influence their assessment on the market. Thus, it is because of the brand recognition by society that the company should have a commitment to return part of the wealth to the community, since it

participated in its construction. In view of the subject, this research aims to find what is the correlation between the distribution of wealth and the value of the most valuable brands in the Brazilian market. For this we applied the Pearson correlation coefficient of the variables analyzed. Thus, the allocation of total wealth reached a low correlation with the value of the brand and a moderate correlation for allocations to equity and employees with the brand value. It was also found that the largest amount was distributed on taxes and contributions and the group stopped the smallest allocation was the third party capital.

Key-words: The Value Added Statement (VAS), Brand, Distribution of wealth.

1 INTRODUÇÃO

O gerenciamento do valor é um dos principais fatores da área de finanças que envolve praticamente todos os gestores da organização e diversas áreas do conhecimento.

Na esfera contábil as informações podem ser geradas com o objetivo de assessorar as tomadas de decisões e na gestão de recursos e pessoas. E pela necessidade de salvaguardar a qualidade das informações e padronizar as práticas contábeis em consonância com as normas internacionais fortalecendo o mercado de capitais brasileiro foi criada a Lei 6.404/76 e a Lei 11.638/07.

A última tornou obrigatória a apresentação da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) e a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC) somando deste modo o caráter social às demonstrações financeiras, porque expõem os benefícios sociais gerados por determinada empresa a partir do conhecimento da origem e a distribuição das riquezas.

Umas das principais riquezas a ser administrada, a marca, é fonte de benefícios de uma empresa que não pode ser registrado nas demonstrações contábeis, no caso ser de origem interna, podendo, desta forma, gerar reflexos ao valor adicional das empresas.

Neste contexto, surge o questionamento: Como é a destinação da riqueza nas empresas brasileiras que detém as marcas mais valiosas do mercado? A reflexão leva ao objetivo da pesquisa que é verificar a correlação entre as destinações das riquezas expostas na DVA e o valor da marca das empresas mais valiosas do mercado brasileiro entre os anos de 2010 e 2015.

A pesquisa se justifica pelo fato do valor da marca ser alterado ou não pela oscilação das destinações das riquezas, tendo em vista que a DVA é uma demonstração de grande importância para o estudo socioeconômico da empresa, ou seja, como os agentes influenciaram para a criação de sua riqueza e de que modo foi distribuída para seus *stakeholders.*

Os grupos de interesses como os clientes, investidores e acionistas, funcionários, fornecedores, governo e a comunidade são os formadores da empresa e cada organização detém uma relação singular com esses grupos. Tais relações suprem a demanda de um ou mais interessados, desta forma, o valor da marca está intrinsecamente ligado ao grau de satisfação e participação dos agentes envolvidos.

Medir a satisfação dos envolvidos nas organizações envolve subjetividade, pois há incertezas ligadas a sensações e sentimentos humanos o que impede uma medida exata para

quaisquer cenários. Sentimentos esses que tornam a marca, ativos intangíveis de difícil mensuração e com características particulares, o que faz com que as empresas de diferenciem uma das outras e influenciem o modo de participação dos *stakeholders*.

Os gestores buscam diferenciar seus produtos e serviços de seus concorrentes, diferenças que influenciam na tomada de decisão do cliente. O principal fator que reluz nesse cenário é a marca de uma empresa, que exprime no símbolo, produto ou nome a identidade da empresa. Identidade essa que detém a "impressão digital" que diferencia as empresas.

O estudo tem por justificativa saber como as empresas analisadas se relacionam com a sociedade e o reflexo nas avaliações de suas marcas. Para averiguar a relação com a sociedade são utilizadas as destinações das riquezas das organizações expostas nas DVA.

O presente trabalho está dividido em cinco capítulos, o primeiro aborda a introdução, em que é definido o tema, problema, objetivo e justificativa bem como a organização do artigo. O segundo capítulo trata da fundamentação teórica. Na terceira parte tem-se a metodologia que indica a técnica para a análise dos dados coletados. O quarto capítulo aborda a análise e discussão dos resultados, em que se estuda a destinação das riquezas nas empresas analisadas. O último capítulo encerra o trabalho com as considerações finais, trazendo também possíveis propostas para pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Demonstrações do Valor Adicionado

Na macroeconomia o valor adicionado serve como cálculo para expressar o produto interno bruto. Já contabilmente tal valor é explícito na DVA, em que a união das duas áreas do conhecimento é evidenciada por Santos (2007) ao explicar que dentro do processo produtivo, a DVA é o acréscimo na valorização de um ativo.

Miranda *et al*. (2002) apontam que na economia o cálculo é realizado de maneira antecipada, porque considera a produção total ao chegar ao valor do produto nacional. Assim, a contabilidade se distingue na apreciação ao levar em consideração os produtos realmente vendidos.

Deste modo, ao mudar a base de cálculo alteram-se as informações ao curto prazo, entretanto, ampliando a visão para o longo prazo as duas ciências se unem, pois, a produção será vendida ao longo de um determinado período.

A Lei 11.638 de 2007 tornou obrigatória a DVA para empresas com capital aberto e organizações com total do ativo superior a 240 milhões de reais ou receita bruta superior a 300 milhões de reais.

De Luca (1998, p.28), afirma que "A Demonstração do Valor Adicionado (DVA) é um conjunto de informações de natureza econômica. É um relatório contábil que visa demonstrar o valor da riqueza gerada pela empresa e a distribuição para os elementos que contribuíram para sua geração".

Cunha, Ribeiro e Santos (2005, p. 9) esclarecem que:

> A DVA permite, além da identificação da riqueza gerada exclusivamente pela empresa, a identificação daquela recebida em transferência, apresentando, ainda, um mapeamento de como essas riquezas são distribuídas aos seus diversos beneficiários: empregados, governo, financiadores externos e sócios ou acionistas.

Portanto, a DVA apresenta dois focos: o econômico demonstrando a capacidade de gerar valor e as riquezas recebidas e o cunho social ao explicitar para quais e quanto é destinado de riquezas aos diferentes grupos que a compõem.

De acordo com o CPC 09 (2008) a parte de destinação das riquezas da DVA deve conter no mínimo a distribuição para: pessoal e encargos; impostos, taxas e contribuições; juros e aluguéis; e dividendos e lucros retidos ou prejuízo dos exercícios.

O primeiro grupo pessoal engloba salários, 13 salário, férias, comissões, horas extras, participações nos resultados, assistência médica, alimentação, transporte e valores destinados ao FTGS. E, em seguida, há a quantia que é destinada ao governo federal, estadual e municipal, formando os grupos de impostos, taxas e contribuições. O terceiro é a remuneração de capital de terceiros, apresentando as remunerações dos financiadores externos que está subdividida em juros, aluguéis e outros, por último e não menos importante, a remuneração aos acionistas e sócios, e o valor que foi mantido na organização. Deste modo os investidores obtêm uma visão ampliada de como a organização se relaciona com a comunidade.

No meio acadêmico há pesquisas relacionadas à DVA, porém não foi abordada a relação da destinação das riquezas demonstradas na DVA com o valor da marca. Cosenza (2003) analisou a eficácia informativa da demonstração do valor adicionado. Deste modo o autor utilizou-se de evidências bibliográficas que fundamentassem o problema abordado. Também houve o estudo de caso da empresa Natura, o qual confirmou a eficácia da DVA para informar o papel dos distintos agentes econômicos na formação de valor para a empresa e a responsabilidade socioeconômica para a distribuição das riquezas.

Cunha, Ribeiro e Santos (2005) determinam em seu estudo a DVA como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza. No estudo, foram analisadas DVAs de 416 empresas diferentes setores entre os anos de 1999 e 2000, em que os autores afirmam a importância da DVA como um avaliador da distribuição da riqueza das organizações tendo em vista o maior número de agentes que influenciam na sua criação.

Diante disso, nota-se um avanço nos estudos sobre a DVA a partir de 2008 com a aprovação do CPC 09. Mas há uma incipiência no Brasil sobre estudos relacionados à marca das organizações nacionais, demonstrando um extenso campo de pesquisa a ser analisado.

2.2 Ativos intangíveis: marcas

Os ativos são responsáveis por gerar riquezas para as organizações. As empresas devem deter a propriedade ou os direitos e comprovar a capacidade de obter benefícios futuros com os mesmos.

> A característica fundamental [dos ativos] é a sua capacidade de prestar serviços futuros à entidade que os controla individual ou conjuntamente com outros ativos e fatores de produção, capazes de se transformar, direta ou indiretamente, em fluxos líquidos de entrada de caixa. Todo ativo representa, mediata ou imediatamente, direta ou indiretamente, uma promessa futura de caixa (IUDICIBUS, 2000, p. 142).

Os ativos são subdivididos em intangíveis e tangíveis, em que os intangíveis representam os entes não palpáveis, invisíveis, aqueles que não possuem forma e não existem fisicamente.

> Ativos intangíveis podem ser definidos como um conjunto estruturado de conhecimento, práticas e atitudes da empresa que, interagindo com seus ativos tangíveis, contribui para a formação do valor das empresas (KAYO, 2002, p. 14).

Na esfera contábil há algumas distorções para a mensuração de tais ativos nas demonstrações das empresas, devido ao alto grau de subjetividade para a valorização dos mesmos.

> O ideal é que o modelo da contabilidade financeira se ampliasse de modo a incorporar a avaliação dos ativos intangíveis e intelectuais de uma empresa, como produtos e serviços de alta qualidade, funcionários motivados e habilitados, processos internos e eficientes e consistentes, e clientes satisfeitos e fiéis. A avaliação dos ativos intangíveis e capacidade da empresa seriam particularmente úteis, visto que, para o sucesso das empresas da era da informação, eles são mais importantes do que os ativos físicos e tangíveis (KAPLAN; NORTON, 1997, p. 7).

Deste modo, conforme o CPC 04 (2010), os entes sem existência física que são capazes de gerar fluxos de caixa futuro e pertencem por direito a uma organização são classificados como ativos intangíveis. Esses ativos podem ser: marcas, franquias, *goodwill, softwares* desenvolvidos, banco de dados, direitos de explorações, licenças, ponto de comércio, patentes, etc.

A entidade tem com a sua marca umas das principais fontes de riquezas, que segundo Schmidt e Santos (2002) representam diretos conferidos a outrem sendo originada por gastos com propaganda, nome comercial, símbolos, desenhos e logotipos usados pela empresa.

Segundo a *American Marketing Association* (AMA, 1960), a marca é um nome, sinal, símbolo ou design, ou uma combinação de tudo isso destinado a identificar produtos ou serviços de um fornecedor ou grupo de fornecedores para diferenciá-los de outros concorrentes.

Perez e Famá (2006) avaliaram os ativos intangíveis e o desempenho empresarial com o objetivo de demonstrar a importância dos ativos intangíveis na geração de valor aos acionistas. Deste modo, destacaram as organizações com maior parcela de ativos intangíveis geraram maior valor para seus acionistas. Mas os entraves de maiores proporções estão na mensuração destes ativos, que inicialmente só podem ser identificados em notas complementares.

A marca é um dos principais termômetros de como a entidade é reconhecida pelo mercado, seu prestígio, benefício gerado ao cliente, competitividade no setor que está inserida e o valor agregado à sua atividade fim. Desta forma, a marca é utilizada como atrativo para consumidores e investidores, sendo de grande importância sua valoração. Por apresentar um grau elevado de subjetividade, a marca não pode ser contabilizada pela empresa se tiver origens internas, para evitar fraudes ou erros e ainda para não apresentar informações distorcidas ao usuário descumprindo o principal papel da contabilidade. Não obstante, existem formas de calcular o valor de tal ativo gerado internamente, pois os valores são essenciais para suprir usurários interessados na fusão e aquisição de empresas; processo de falência; inventário; decisões estratégicas de produção, novos produtos e, áreas de atuação.

Oliveira e Luce (2011) enquadram os conceitos, abordagens e estudos no Brasil sobre o valor da marca. Para tanto, utilizaram-se da técnica *desk research* e também houve o

levantamento do tema nos congressos e periódicos que detém relevância no cenário brasileiro. Os autores concluíram que a partir de 2007 houve o crescimento das pesquisas, mas são incipientes os estudos sobre o tema. Da mesma forma há diferentes pontos de vista sobre o valor da marca. Alguns autores focam na visão do consumidor sobre o valor, outros se utilizam de conceitos e abordagens, e há também estudos com a abordagem de cunho financeiro e contábil, tendo como base a visão da firma.

3 METODOLOGIA

3.1 Procedimentos metodológicos

A pesquisa apresenta caráter exploratório, porque visa exibir dados e guiar a formulação de hipóteses, tem ainda a natureza documental, pois fundamenta-se na interpretação e análise de dados.

A coleta de dados foi por meio de dados secundários nos demonstrativos (DVAs), obtidas por meio do website da BM&FBOVESPA e os valores das marcas coletados do *Ranking Interband* das empresas que detém as marcas mais valiosas do mercado brasileiro.

E os dados foram analisados por meio dos coeficientes de correlação de Pearson, que segundo Garson (2009) é uma medida que associa a força do grau da relação entre duas variáveis quantitativas, ou seja, ela mede a variância em comum entre dois dados.

O *Ranking Interbrand* com as marcas mais valiosas foi criado em parceira com a *London Business School* e leva em conta o grau de importância aos consumidores, funcionários, fornecedores e investidores para a valorização de tal ativo intangível. Salienta-se que aproximadamente 60% das marcas do ranking foram excluídas do estudo por fazer parte de empresas que detém duas ou mais marcas no seu portfólio ou por não estarem contidas nos anos analisados. As demais empresas apresentam as demonstrações no site da BM&FBOVESPA (2016), onde foram coletadas.

Tendo em vista a limitação, a amostra final é composta por 10 empresas compreendidas nos anos de 2010 a 2015. As empresas investigadas foram: Itaunibanco Holding S.A, Banco Bradesco S.A, Petróleo Brasileiro S.A Petrobras, Banco do Brasil S.A, Natura Cosméticos S.A, Telefônica Brasil S.A, Lojas Renner S.A, Oi S.A, Cia Hering, Lojas Americanas S.A. Tais organizações estão inseridas nos seguintes setores da economia: financeiro, energia, cosméticos, telecomunicações, varejo e vestuário.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Distribuição das riquezas

As empresas analisadas obtiveram totais a distribuir acima de 649 milhões de reais e inferiores a 194 bilhões de reais ao longo do período analisado, conforme mostra a Tabela 1.

Empresas	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Itaú	36.061.000	36.706.000	37.219.000	42.166.000	52.158.000	44.532.000
Bradesco	27.700.385	30.140.405	31.787.820	31.205.094	37.763.955	29.340.796
Petrobras	157.052.562	181.081.017	181.789.416	193.121.000	146.440.000	169.931.000
Banco do Brasil	35.814.663	39.837.940	38.900.629	36.689.807	39.702.567	38.413.622
Natura	3.107.632	3.148.989	3.699.280	4.138.893	4.564.447	6.272.471
Vivo	11.040.535	21.456.011	26.312.403	24.688.576	25.179.243	31.167.140
Renner	1.563.369	1.813.647	2.155.013	2.617.414	3.278.998	3.766.752
Oi	8.039.394	7.470.091	19.265.015	20.265.531	16.884.640	22.717.734
Cia Hering	649.434	871.009	908.530	940.334	911.351	779.970
Lojas Americanas	2.870.639	3.158.606	3.364.920	3.796.510	4.450.487	5.283.238

Fonte: Autores

Tabela 1 - Valor adicionado total a distribuir ao longo do período analisado (em milhares de R$)

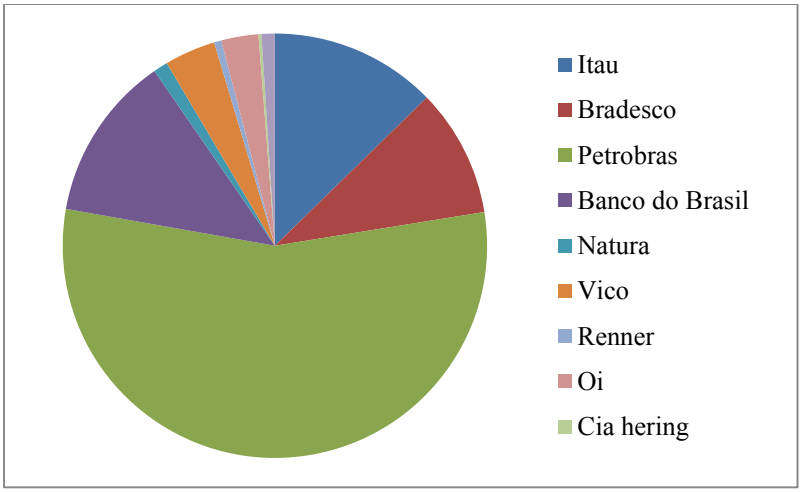
Nos seis anos consecutivos a Hering teve a menor distribuição de riquezas e a Petrobras foi a empresa que concedeu a maior quantia. As cinco companhias com as principais destinações são demonstradas na Tabela 2.

Empresas	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Média
Petrobras	1º	1º	1º	1º	1º	1º	R$ 171.569.166
Itaú	2º	3º	3º	2º	2º	2º	R$ 41.473.667
Banco do Brasil	3º	2º	2º	3º	3º	3º	R$ 38.226.538
Bradesco	4º	4º	4º	4º	4º	5º	R$ 31.323.076
Vivo	5º	5º	5º	5º	5º	4º	R$ 23.307.318

Fonte: Autores

Tabela 2 - Ranking do valor adicionado total a distribuir (em milhares de R$)

A Figura 1 ilustra as maiores distribuições de riquezas pelas empresas investigadas, ao longo do período analisado, corroborando a Tabela 2.



Fonte: Autores

Figura 1 - Valor Adicionado total a distribuir

Ainda em relação ao valor adicionado a distribuir, também é possível verificar outro resultado ao se analisar os setores, conforme apresenta a Tabela 3.

Setores	Qtd	Total	Média	Máximo	Mínimo	Desvio Padrão
Financeiro	3	R$ 666.139.683	R$ 37.007.760	R$ 52.158.000	R$ 27.700.385	R$ 5.892.168
Energia	1	R$ 1.029.414.995	R$ 171.569.166	R$ 193.121.000	R$ 146.440.000	R$ 17.345.321
Cosméticos	1	R$ 24.931.712	R$ 4.155.285	R$ 6.272.471	R$ 3.107.632	R$ 1.180.534
Telecomun.	2	R$ 234.486.313	R$ 19.540.526	R$ 31.167.140	R$ 7.470.091	R$ 7.452.726
Varejo	2	R$ 38.119.593	R$ 3.176.633	R$ 5.283.238	R$ 1.563.369	R$ 1.076.596
Vestuário	1	R$ 5.060.628	R$ 843.438	R$ 940.334	R$ 649.434	R$ 110.149

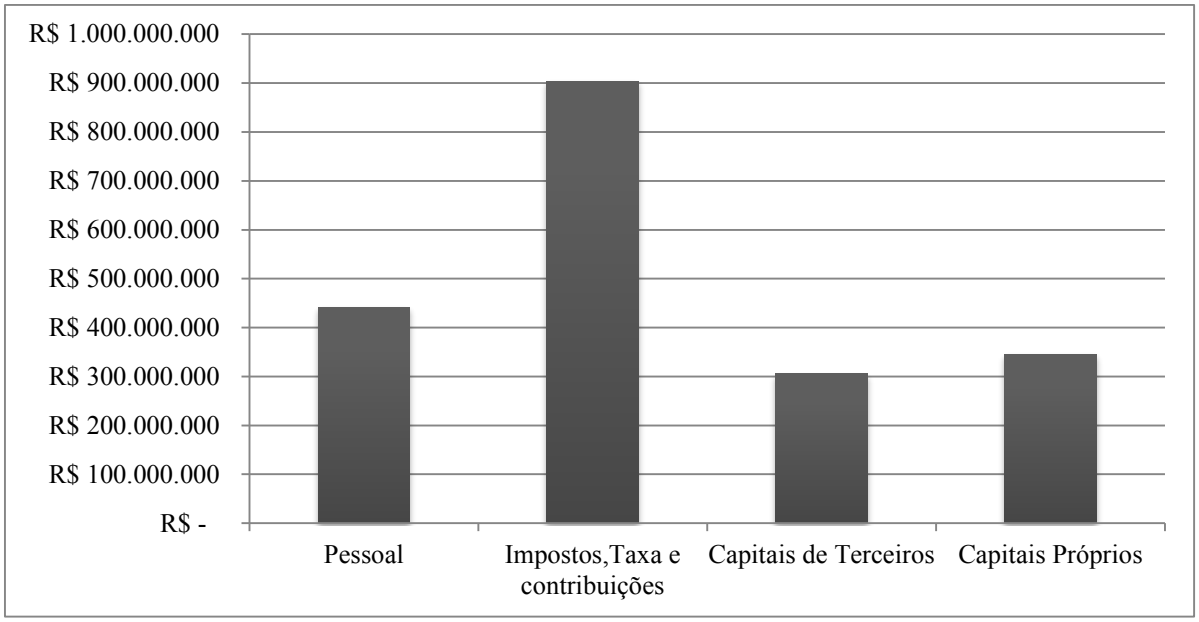
Fonte: Autores

Tabela 3 - Média, máximo, mínimo e desvio padrão da destinação por setor (em milhares de R$)

O setor financeiro (Itaú, Bradesco e Banco do Brasil) apresenta a segunda maior média dos setores analisados, devido a grande participação na economia nacional. A empresa Petrobras é a única empresa que representa o setor de energia, entretanto, obteve os maiores valores referentes ao total, média, valor máximo e mínimo das destinações, fato justificado pelo monopólio nacional na comercialização de petróleo e derivados.

4.2 Modo de destinação aos grupos: pessoal, governo, capitais de terceiros e capitais próprios

Em todos os anos pesquisados, o principal destino das riquezas foi para o Governo na forma de impostos, taxas e contribuições. Em relação ao grupo que obteve menos destinação há o destaque para os Capitais de Terceiros entre os anos de 2010 a 2015 (Figura 2). Pode-se identificar que a destinação para os funcionários foi a segunda maior, seguida pela destinação aos acionistas que ficou em terceiro, levando como base o total destinado.



Fonte: Autores

Figura 2 - Destinação das riquezas entre os quatro grupos (em milhares de R$)

Ao analisar a média da distribuição para os grupos por setor notam-se algumas peculiaridades. O setor financeiro que obteve maior média na destinação para capitais próprios, ou seja, os acionistas foram os que mais receberam riquezas nos bancos entres os anos analisados. Também o setor de cosméticos apresenta uma singularidade ao ter maior média de destinação para o grupo pessoal. Já os demais setores do estudo tiveram como o governo seu maior receptor de riquezas (Tabela 4).

Setor	Pessoal	Governo	Capitais Terceiros	Capitais Próprios
Financeiro	R$ 14.056.996	R$ 7.619.641	R$ 919.808	R$ 14.411.315
Energia	R$ 25.108.294	R$ 102.627.367	R$ 34.523.120	R$ 9.310.384
Cosméticos	R$ 4.155.285	R$ 1.728.227	R$ 761.886	R$ 757.989
Telecomunicações	R$ 2.020.440	R$ 10.478.404	R$ 5.282.522	R$ 1.648.883
Varejo	R$ 626.655	R$ 1.118.521	R$ 1.076.887	R$ 354.570
Vestuário	R$ 212.337	R$ 990.651	R$ 54.586	R$ 289.752

Fonte: Autores.

Tabela 3 – Média, máximo, mínimo e desvio padrão da destinação por setor (em milhares de R$)

4.3 Valores das marcas

Nos seis anos consecutivos, a marca mais valiosa foi a Itaú seguida pelo Bradesco, em segundo lugar, em que o valor máximo da Itaú foi observado em 2015 com a quantia de 24,544 bilhões de reais, como é representado na Tabela 5.

Empresas	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Itaú	20.651.000	24.294.000	22.237.000	19.329.000	21.687.000	24.544.000
Bradesco	12.381.000	13.633.000	15.141.000	14.085.000	15.124.000	16.240.000
Petrobras	10.805.000	11.608.000	10.693.000	8.736.000	7.201.000	4.128.000
Banco do Brasil	10.497.000	11.309.000	12.299.000	11.839.000	10.461.000	9.788.000
Natura	4.652.000	5.666.000	7.308.000	7.455.000	7.640.000	6.862.000
Vico	1.468.000	1.700.000	2.118.000	2.632.000	2.700.000	2.630.000
Renner	780.000	835.000	940.000	842.000	783.000	959.000
Oi	472.000	514.000	589.000	699.000	686.000	442.000
Cia Hering	144.000	209.000	389.000	616.000	769.000	584.000
Lojas Americanas	601.000	703.000	662.000	757.000	817.000	985.000

Fonte: Autores

Tabela 3 – Média, máximo, mínimo e desvio padrão da destinação por setor (em milhares de R$)

A empresa que obteve menor valor da marca até 2013 foi a Hering e nos dois anos seguintes a Oi, que obteve a marca menos valorizada (Tabela 6).

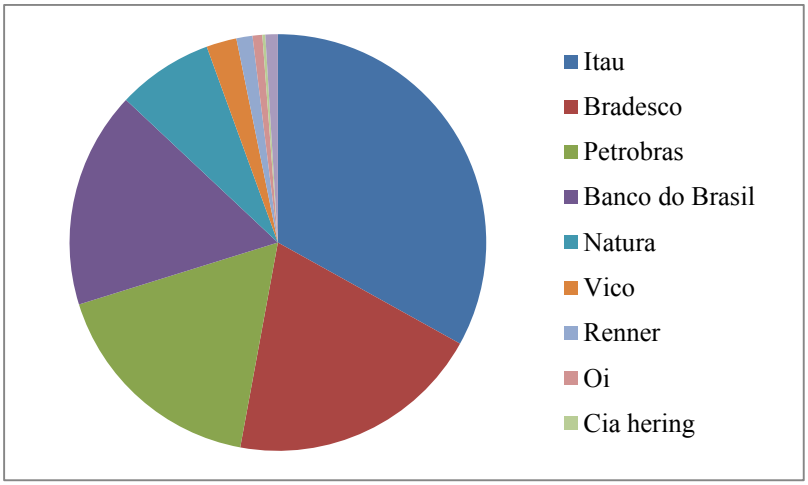
Empresas	2010	2011	2012	2013	2014	2015	MÉDIA
Itaú	1º	1º	1º	1º	1º	1º	R$ 22.123.667
Bradesco	2º	2º	2º	2º	2º	2º	R$ 14.434.000
Petrobras	3º	3º	4º	4º	5º	5º	R$ 8.861.833
Banco do Brasil	4º	4º	3º	3º	3º	3º	R$ 11.032.167
Natura	5º	5º	5º	5º	4º	4º	R$ 6.597.167

Fonte: Autores

Tabela 6 – Ranking das cinco marcas mais valiosas do estudo (em milhares de R$)

No decorrer dos seis anos foi identificado ainda que o Banco do Brasil se valorizou mais em relação à Petrobras, assumindo a terceira posição a partir de 2012. A Natura também se destacou em relação a sua marca, ultrapassando a Petrobras nos últimos dois anos. Deste modo, há uma clara desvalorização da única representante do setor de energia, no presente estudo.

A Figura 3 esboça as maiores marcas das empresas investigadas, o que vai ao encontro da Tabela 6.



Fonte: Autores

Figura 3 - Valor das marcas

Complementando, a Tabela 7 apresenta as estatísticas descritivas das marcas pesquisadas, segregadas por setor.

Setores	Qtd	Total	Média	Máximo	Mínimo	Desvio Padrão
Financeiro	3	R$ 285.539.000	R$ 15.863.278	R$ 24.544.000	R$ 9.788.000	R$ 4.981.786
Energia	1	R$ 53.171.000	R$ 8.861.833	R$ 11.608.000	R$ 4.128.000	R$ 2.823.256
Cosméticos	1	R$ 39.583.000	R$ 6.597.167	R$ 7.640.000	R$ 4.652.000	R$ 1.187.396
Telecomun.	2	R$ 16.650.000	R$ 1.387.500	R$ 2.700.000	R$ 442.000	R$ 931.853
Varejo	2	R$ 9.664.000	R$ 805.333	R$ 985.000	R$ 601.000	R$ 117.796
Vestuário	1	R$ 2.711.000	R$ 451.833	R$ 769.000	R$ 144.000	R$ 246.045

Fonte: Autores

Tabela 7 – Média, máximo, mínimo e desvio padrão das marcas dos setores. (em milhares)

A Tabela 7 retrata a hegemonia do setor financeiro no valor de suas marcas, pois duas empresas que compõem o setor são as mais valiosas nos anos analisados. Há o destaque para a Natura, a única representante do setor de cosméticos que está entre as mais bem colocadas e sua média é próxima ao setor de energia que possui faturamentos superiores.

4.4 Correlações das variáveis: distribuição das riquezas e valores das marcas

Para correlacionar o valor das marcas e a distribuição das riquezas utilizou-se o coeficiente de correlação de Pearson (r), em que se mede o grau de correlação entre duas variáveis. O coeficiente assume o intervalo entre -1 a 1, onde: -1 demonstra uma correlação linear perfeita, mas negativa; zero indica que não há uma correlação linear; e, 1 significa uma correlação linear positiva. A interpretação em relação aos valores é representada na Tabela 8.

Intervalos	Níveis de correlação
r > 0,9	Muito forte
0,7 < r < 0,9	Forte
0,5 < r < 0,7	Moderada
0,3 < r < 0,5	Fraca
0 < r < 0,3	Desprezível

Fonte: Autores

Tabela 8 - Níveis de correlação

Em relação à Tabela 8, destaca-se Há que valores acima de 0,9 há uma correlação muito forte, 0,7 a 0,9 há correlação forte, 0,5 a 0,7 há correlação moderada, 0,3 a 0,5 há correlação fraca e de 0 a 0,3 indica uma correlação desprezível.

Entre o valor da marca e o total da destinação o coeficiente ficou em 0,33632, ou seja, uma correlação fraca (Tabela 9). Ao correlacionar o valor distribuído a pessoal, governo, remuneração de capitais de terceiros e remuneração a capitais próprios com o valor da marca obteve-se coeficientes de correlações entre os níveis de desprezíveis e moderadas.

Variáveis	R múltiplo
Valor Adicionado Total a Distribuir	0,336325057
Pessoal	0,62083706
Governo	0,141299765
Remuneração de Capitais de Terceiros	0,013633826
Remuneração de Capitais Próprios	0,632661306

Fonte: Autores.

Tabela 9 - Correlação de Pearson

Portanto, a variável que possui maior correlação com os valores das marcas é a destinação a capitais próprios com o coeficiente em 0,6326. Também, próximo a esse coeficiente está a destinação ao pessoal com 0,6208, mostrando que os acionistas e funcionários das empresas detém importância moderada para com o valor da marca.

5 CONCLUSÕES

A pesquisa teve por objetivo verificar qual é a correlação entre a distribuição da riqueza e o valor das marcas mais valiosas do mercado brasileiro para tanto analisou 10 empresas entre os anos de 2010 a 2015, que publicaram suas demonstrações financeiras na BM&FBOVESPA.

Percebeu-se que o valor da destinação da riqueza concentra-se no setor estatal, sendo responsável por aproximadamente 45% no acumulado do período estudado (2010 a 2015) e, para capitais de terceiro foi a menor destinação, com 15%, o que evidencia a alta carga tributária no Brasil.

Neste contexto os resultados demonstraram que não há uma forte correlação entre o valor da marca e o total do valor a destinar, ou seja, nem sempre quando o valor de uma das variáveis aumenta o mesmo acontece com a outra.

Mas na amostra analisada há o destaque para o coeficiente de correlação entre o valor destinado a capitais próprios e o valor da marca, isto porque o valor da marca é um importante ativo intangível da empresa e deve ser avaliada com cautela pelos acionistas em vista sua influência em todas as áreas da instituição.

Verificou-se uma correlação moderada entre as riquezas destinadas ao pessoal e os valores das marcas. O que se mostra importante, visto que o capital intelectual dos colaboradores são fontes de inovações para as organizações e funcionários.

A destinação ao Governo e aos capitais de terceiros obtiveram correlações desprezíveis com os valores das marcas, tendo em vista o menor grau de participação direta na gestão ou tomadas de decisões das organizações.

Diante dos resultados, recomenda-se para trabalhos futuros, foco na análise da correlação em um determinado setor do mercado brasileiro, como por exemplo, o setor financeiro, que possui marcas fortes em âmbito nacional. Sugere-se também uma pesquisa com uma amostra e em um espaço de tempo superior, fato que trará maior embasamento ao estudo.

6 REFERÊNCIAS

AMA, *American Marketing Association's Dictionary*. Disponível em: http://www.marketingpower.com/_layouts/Dictionary.aspx?dLetter=B. Acesso em: fev. 2016.

BM&FBOVESPA, Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br> Acesso em: Abril 2016.

BRASIL. **Lei n.º 6.404**, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Texto compilado e consolidado. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: Fevereiro 2016.

BRASIL. **Lei n.º 11.638**, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ Leis/L6404consol.htm>. Acesso em: Fevereiro 2016.

CPC – COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTABEIS. **Pronunciamento Técnico CPC - 04**: ativo intangível. Disponível em <http://www.cpc.org.br/pdf/CPC_04.pdf>. Acesso em: Fevereiro 2016.

CPC – COMITE DE PRONUNCIAMENTOS CONTABEIS. **Pronunciamento Técnico CPC – 09**: Demonstração do Valor Adicionado. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/175_CPC_09.pdf Acesso em: Fevereiro 2016.

COSENZA, José Paulo; GALLIZO, José Luiz; JIMENEZ, Fernando. A participação dos agente econômicos no valor adicionado: estudo empírico na indústria siderúrgica brasileira no período 1996/2000, **Contabilidade Vista & Revista**, v. 13, n. 2, p. 37-65, ago. 2002.

CUNHA, Jacqueline Veneroso Alves; RIBEIRO, Maísa de Souza; SANTOS, Ariovaldo. A demonstração do valor adicionado como instrumento de mensuração da distribuição da riqueza. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.16 n. 37, São Paulo Jan./Apr.2005. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rcf/v16n37/v16n37a01.pdf. Acesso em: Março 2016.

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

FILHO, Dalson Britto Figueiredo; JUNIOR, José Alexandre da Silva. Desvendando os Mistérios do Coeficiente de Correlação de Pearson (r). **Revista Política Hoje**, Vol. 18, n. 1, 2009. Disponível em: http://www.revista.ufpe.br/politicahoje/index.php/politica/article/viewFile/6/6 Acesso em: Abril 2016.

GARSON, G. David. (2009), ***Statnote: Topics in Multivariate Analysis*.** Disponível em: http://faculty.chass.ncsu.edu/garson/PA765/statnote.htm. Acesso em: Janeiro 2016.

GOULART, André Moura Cintra. O conceito de ativos na contabilidade: um fundamento a ser explorado. **Revista contabilidade e finanças**, vol.13 no28, São Paulo, Jan./Apr. 2002. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n28/v13n28a04.pdf. Acesso em: Março 2016.

INTERBRAND, **Creating and Managing Brand Value**. Disponível em: http://www.rankingmarcas.com.br/ Acesso em: Abril 2016.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 6. ed., 2000.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **A estratégia em ação: *balanced scorecard*.** Rio de Janeiro: Editora Campus, 1997.

KAYO, Eduardo Kazuo. A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível-intensivas: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas. Tese (Doutorado em Administração) - FEA/USP, 2002.

MIRANDA, Luiz Carlos; SILVA, Ana Paula Ferreira; RAMOS, Walter de Jesus Oliveira; SOUZA, Erica Xavier de Souza. Análise financeira da Demonstração do Valor Adicionado (DVA) das empresas do setor elétrico brasileiros. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 13, n. 3, p. 71-92, dez. 2002.

OLIVEIRA, Marta Olivia Rovedder; LUCE, Fernando Bins. O valor da marca: conceitos, abordagens e estudos no Brasil. **READ. Revista Eletrônica de Administração** (Porto Alegre), vol.17 no.2, Porto Alegre, Maio/Agos. 2011. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/read/v17n2/08.pdf. Acesso em: Março 2016.

PEREZ, Marcelo Monteiro; FAMA, Rubens. Ativos intangíveis e o desempenho empresarial. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.17 n.40, São Paulo, Jan./Apr.2016. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rcf/v17n40/v17n40a02.pdf. Acesso em: Março 2016.

SANTOS, Ariovaldo dos. **Demonstração do valor adicionado**: como elaborar e analisar a DVA. 2. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

SCHMIDT, Paulo; SANTOS, José L. **Avaliação de ativos intangíveis**. São Paulo: Atlas, 2002.

Desempenho dos indicadores econômicos financeiros e a sustentabilidade ambiental de empresas com Certificação da ISO 14001

Ariane Gaspar (arianegaspar@unochapeco.edu.br)
Graduada em Ciências Contábeis - Unochapeco

Daniela Di Domenico
Mestre em Ciências Contábeis – FURB (didomenico@unochapeco.edu.br)

Silvana Dalmutt Kruger
Doutoranda em Contabilidade – UFSC (silvanak@unochapeco.edu.br)

Resumo
Este estudo tem por objetivo analisar resultados dos índices econômicos e financeiros de empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Ambiental (ISE). Incorporando a classificação dos relatórios de sustentabilidade ambiental do ano de 2014 por meio de um check-list da norma a certificação da ISO 14001:2004. O estudo busca responder se empresas com índices econômicos e financeiros satisfatórios, também se destacam na evidenciação da sustentabilidade ambiental conforme a IS0 14001:2004. Para tanto se realizou uma pesquisa com caráter descritivo, por meio de pesquisa documental, sendo uma análise de cunho quantitativo. A amostra foi composta por 40 empresas listadas na BM&FBovespa com carteira ISE no ano de 2014. Conforme resultados cerca de 54% das empresas evidenciaram 80% dos quesitos a norma ISO 14001. Observa-se que 13,5% não atingiram uma evidenciação superior a 50% dos requisitos. Constatando que 49% das organizações se classificaram como ótimas, 28% como boas, e 23% classificadas como regular. Os resultados indicam que o desempenho ambiental das organizações não teve influência nos resultados econômicos e financeiros no ano de 2014, as empresas com melhor desempenho ambiental não obtiveram os melhores resultados financeiros. Destaca-se no entanto que as empresas certificadas com a norma IS0 14001:2004, possuem melhor desempenho ambiental.

Palavras-chave: Índices econômico-financeiros. Sustentabilidade ambiental. ISO 14001:2004.

Abstract
This study aimed to analyze the results of economic and financial ratios of listed companies in the Environmental Sustainability Index (ISE). Entering the classification of environmental sustainability reports from the year 2014 through a checklist of standard certification ISO 14001: 2004. The study seeks to answer if companies with economic and financial ratios satisfactory, also stand out in the disclosure of environmental sustainability as the IS0 14001: 2004. For that we conducted a survey of descriptive, through documentary research, being a quantitative nature of the analysis. The sample consisted of 40 companies listed on the BM& FBovespa ISE portfolio in the year 2014. As results about 54% of the companies showed 80% of the questions to ISO 14001. It is observed that 13.5% did not reach a higher disclosure to 50% of requirements. Noting that 49% of organizations were classified as excellent, 28% as good, and 23% classified as regular. The results indicate that the environmental performance of organizations had no influence on the economic and financial results in 2014, companies with better environmental performance not achieved the best financial results. It is noteworthy however that the companies certified with the standard IS0 14001: 2004 have improved environmental performance.
Keywords: economic and financial indices. environmental sustainability. ISO 14001: 2004.

1 INTRODUÇÃO

Nos dias atuais não se pode falar em sucesso financeiro sem a inclusão da sustentabilidade ambiental, ou seja, para manter-se no mercado é necessário além da viabilidade econômica e financeira, a preocupação com o meio ambiente, com a utilização dos recursos naturais e com a sociedade na qual está inserida (NASCIMENTO, 2010).

Segundo Matarazzo (2003), as análises dos resultados das demonstrações buscam sempre trazer as principais e mais relevantes informações no momento das tomadas de decisões, pois, conhecer e interpretar o significado de cada informação, proporciona a busca de resultados precisos. Para se mensurar a situação econômica e financeira de uma empresa, se utiliza dos resultados das principais demonstrações contábeis, que são Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício (DRE). A primeira demonstração é avaliada de um modo mais econômico, patrimonial e a segunda com percepção de situação financeira.

A análise dos índices econômicos financeiros por meio das principais demonstrações divulgadas é um fundamental instrumento para avaliação dos desempenhos passados, presentes e futuros da entidade. Contudo as questões ambientais, na atualidade exigem que as empresas tenham atitude e postura diferenciada para operar com seus negócios, desenvolvendo assim estratégias que antecipem as formas de lidar com os problemas ambientais (SEHNM et al., 2012).

A contabilidade sendo uma ciência social procura atender as necessidades de seus usuários. Assim, disponibiliza uma soma de demonstrativos contábeis, que são utilizado para demonstrar além da situação econômica, financeira e patrimonial da empresa, o seu relacionamento com o meio ambiente, imparcial de exigências legais (BEUREN et al., 2010). Com a incorporação de variáveis ambientais na gestão e estratégia de negócios das organizações, as mesmas garantem uma boa imagem junto aos clientes. Trazendo vantagens e benefícios econômicos (SEHNM et al., 2012).

De acordo Macedo et al. (2008) a sociedade está atenta para a conduta das empresas. As exigências crescem por parte dos consumidores em relação às informações sobre os produtos e serviços oferecidos, bem como o tratamento junto aos colaboradores e especialmente ao meio ambiente. Em épocas passadas, um acidente que causasse danos ao meio ambiente poderia passar despercebido. Porém, atualmente a sociedade cobra sistematicamente e constantemente uma postura ética e coerente por parte das empresas e de seus gestores.

Neste contexto a pesquisa questiona: Qual o desempenho dos indicadores econômicos financeiros e a sustentabilidade ambiental de empresas com certificação da ISO 14001? O objetivo geral é analisar os indicadores econômicos financeiros e a sustentabilidade ambiental de empresas com certificação da ISO 14001.

O estudo se justifica pelas grandes mudanças da esfera do setor econômico-financeiro e com a sua constante mutação no cotidiano, ou seja, a busca por uma postura social correta. Para tanto devem ser levados em consideração essencialmente os índices econômicos financeiros e índices ambientais sustentáveis, pois estes contemplam várias áreas, como política, social, ecológica, econômica, entre outras (FARIAS et al., 2014).

Para Brondani et al. (2006) a contabilidade possui um papel fundamental de incentivar as empresas a implantarem gestões ambientais com o objetivo final de preservação do meio ambiente, sem esquecerem de tratar os retornos que esta prática traz a empresa. Diante do exposto, fica evidente a necessidade da busca pelo sucesso financeiro em conjunto com práticas sustentáveis, garantindo assim a permanência da empresa no mercado e da preservação dos recursos naturais.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste tópico abordam-se os conceitos e importância dos indicadores econômicos e financeiros, bem como da sustentabilidade ambiental e de estudos correlatos relacionados ao tema de pesquisa.

2.1 Índices econômicos e financeiros

Os indicadores constituem a metodologia de análise mais usada, sendo seu principal objetivo fornecer uma visão ampla da situação econômico-financeira das empresas. Com este fim, a contabilidade supre os diversos grupos de usuários com relatórios capazes de auxiliar a formulação de indicadores financeiros e que permitem a mensuração do desempenho econômico-financeiro das entidades, ajudando no processo das tomadas de decisões (MELO; ALMEIDA; SANTANA, 2012).

Os indicadores econômicos e financeiros para De Souza et al., (2011), auxiliam na interpretação dos dados contidos nas demonstrações, sendo esse um método amplamente utilizado que tem por objetivo mensurar a situação econômica e financeira da empresa possibilitando uma avaliação dos números evidenciados em distintos períodos da entidade.

No momento da análise de balanço, a organização consegue proporcionar informações importantes no processo de decisões futuras e propor ideias para melhorar o que não está de acordo com as metas financeiras e econômicas estabelecidas pela administração, além de possibilitar identificação de pontos fracos buscando a melhoria dos mesmos (MEDEIROS, et al., 2012).

Embora haja diversas categorizações de índices, podem considerar-se os calculados com base nas demonstrações contábeis: índice de liquidez ou ciclo operacional, índice de endividamento ou dependência de recursos de terceiros e índices de rentabilidade ou de eficiência econômica (BACKS; NEWTON, 2010).

Conforme Sant' Anna (2011), o índice de liquidez geral mede a capacidade da empresa em cumprir suas obrigações a curto e longo prazo, ou seja, evidencia qual a situação financeira em relação aos compromissos financeiros. E de acordo com Medeiros et al., (2012) é por meio da aplicação dos índices de liquidez que as organizações retiram importantes informações que possibilitam a empresa se antecipar a possíveis problemas de solvência no futuro, mantendo assim uma saúde financeira adequada aos objetivos da mesma.

Contudo além do índice de liquidez geral, a entidade pode analisar os índices de liquidez corrente, índice de liquidez seca e o índice de liquidez imediata. Padoveze, (2010) ressalta respectivamente o objetivo de análise de cada um dos índices. A liquidez corrente verifica a capacidade de pagamento da empresa em curto prazo. A liquidez seca tem o mesmo objetivo que a liquidez corrente, contudo excluindo os estoques do ativo circulante, no sentido que transforma essa parcela do ativo em apenas valores recebíveis. E o indicador de liquidez imediata considera apenas os ativos financeiros disponíveis para serem utilizados em qualquer pagamento em curto prazo.

Os Índices de Endividamento conforme Backes e Newton (2010), avaliam a composição e aplicação dos recursos da empresa. Este índice está diretamente ligado ao capital de terceiros, tanto a curto quanto em longo prazo. Contudo o índice de endividamento geral retrata a participação de terceiros em relação ao total do passivo.

De acordo com estudo de Passaia et al., (2011), o índice de endividamento identifica o percentual das obrigações totais correspondente a dívidas de curto prazo da entidade. De forma, quanto menor for este índice, melhor, pois, é muito mais proveitoso para a empresa que suas dívidas sejam de longo prazo, assim ela terá mais tempo para buscar ou gerar recursos para saldá-las. Em outras palavras, Medeiros et al., (2012), indica que o índice possibilita conhecer o nível de endividamento de uma organização, mostrando qual a real proporção de recursos próprios e de terceiros na empresa, permitindo saber qual dessas fontes a entidade utiliza em maior número. Partindo do princípio de que o objetivo de uma empresa é

sempre a obtenção de lucro, a aplicação dos índices de rentabilidade permite mensuração desses lucros em relação ao volume de investimentos realizados em determinados períodos na organização (MEDEIROS et al., 2012).

Os indicadores econômicos indicam as margens de lucros de uma organização, o retorno de capitais investidos e velocidade das operações realizadas. Sendo os mais utilizados para análise, o índice de rentabilidade, índice de retorno sobre investimentos e índice de retorno sobre o patrimônio líquido. Os índices de rentabilidade ou retorno indicam a análise do lucro *versus* custos e despesas para sua obtenção, ou seja, quanto maior for o índice de rentabilidade melhor (OLIVEIRA et al., 2010).

Conforme Marion (2012), o índice de rentabilidade das entidades se representa a partir da Taxa de Retorno sobre Investimentos (TRI) que é um índice que parte do ponto de vista da empresa, significa que a cada real investido a um ganho de retorno. E o índice de Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido (TRPL), um índice do ponto de vista dos proprietários, que traz resultados do valor investido na entidade.

2.2 Sustentabilidade ambiental

A cada dia a escassez de recursos naturais está sendo causado pelo uso e consumo sem controle, sendo somado ao indiscriminado crescimento da população mundial e à grande intensidade dos impactos ambientais. Nesse contexto, o paradigma da sustentabilidade dos sistemas econômicos e ambientais tornou-se um tema em evidência, estratégico e urgente dentro das empresas (PEREIRA et al., 2013).

Tamanha é a exigência em relação responsabilidade e sustentabilidade ambiental das empresas, que no ano de 2005 se iniciou como uma ideia pioneira o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) sendo essa uma ferramenta usada para análises comparativas de performances das empresas listadas na BM&FBovespa. Buscando aspectos da sustentabilidade corporativa, eficiência econômica, equilíbrio ambiental, justiça social e governança corporativa (BM&FBovespa, 2015).

O ISE amplia o entendimento sobre as empresas e grupos comprometidos com a sustentabilidade, mostrando o nível de compromisso com o desenvolvimento sustentável, transparência e prestação de contas. Indicando a natureza do produto, além do desempenho empresarial nas dimensões econômico-financeira, social e ambiental das entidades (BM&FBovespa, 2015).

Segundo Mendonça et al., (2014) atualmente para as organizações atender às tantas exigências do mercado, as normas internacionais de sistemas de gestão ambiental foram criadas com a necessidade de padronização de conceitos de qualidade com o intuito de proporcionar uma competitividade semelhante a qualquer organização, independentemente de sua dimensão e ramo de atuação.

Conforme a norma ABNT NBR ISO 14001:2004 para a entidade obter a certificação da ISO 14001 seis passos devem ser seguidos sendo eles: 1) Desenvolver uma política ambiental; 2) Identificar as atividades da empresa, produtos e serviços que possuam impacto significativo com o meio ambiente; 3) Identificar requisitos legais e regulatórios; 4) Identificar as prioridades da empresa e definir objetivos e metas de redução de impacto ambiental; 5) Ajustar a estrutura organizacional da empresa para atingir estes objetivos, atribuindo responsabilidades, realizando treinamentos, comunicando e documentando; 6) Checar e corrigir o programa SGA.

A normativa ISO 14001, que constitui a certificação de sistemas de gestão ambiental é um dos instrumentos mais utilizados atualmente pelas empresas, que desejam implantar sistemas diretamente voltados ao cumprimento de requisitos legais, estimulando à prevenção da poluição, tanto como as exigências ambientais relacionadas (AGUIAR; CÔRTES, 2014).

No Brasil, está ocorrendo um grande esforço para se competir com o mercado global, tanto por meio de mudanças estratégicas, quanto pela melhora dos padrões de qualidade, e a certificação da ISO 14001 juntamente com o ISE, as entidades estão vendo esses recursos como estratégias para que se tornem mais competitivas no mercado (RAMOS et al., 2006).

2.3 Estudos correlatos

Os estudos correlatos apresentados demonstram resultados sobre pesquisas semelhantes à análise de indicadores econômicos financeiros e sustentabilidade ambiental nas empresas de variados mercados de atuação, como os de Di Domenico et al. (2014), Cesar e Silva Junior (2002), Macedo (2009) e Ceretta (2009).

O estudo de Di Domenico et al., (2014) tem por objetivo verificar a relação entre os indicadores ambientais e os indicadores econômico-financeiros das empresas relacionadas no Guia Exame de Sustentabilidade. A pesquisa é caracterizada como descritiva, com análise documental e de cunho quantitativo. A amostra é composta por 41 empresas relacionadas no guia exame de sustentabilidade no ano de 2013. Os resultados do estudo apontam que os investimentos ambientais não ultrapassaram 4,28% da receita bruta total das empresas. De modo geral, os resultados do estudo evidenciam fraca ou inexistente relação entre os indicadores ambientais e os diversos indicadores econômico-financeiros analisados.

Conforme estudo de Cesar e Silva Junior (2008) que visa investigar a relação entre a performance social e ambiental e a performance financeira das empresas com ações negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA). Evidenciou-se a performance social e ambiental das empresas a partir dos indicadores sociais internos; indicadores sociais externos e indicadores ambientais, extraídas dos balanços sociais. Verificou-se que tanto ROA quanto ROE não têm relação com os indicadores ambientais das empresas. Resultou-se também que tanto ROA quanto ROE têm relação estatisticamente significante com os indicadores sociais internos e externos. Foi testado também o retorno do ativo no ano posterior ao das variáveis explicativas (ROAt+1), bem como o retorno sobre o patrimônio líquido (ROEt+1), porém os resultados indicam que não existe relação.

O estudo de Macedo, (2009) compara o desempenho contábil- financeiro de empresas socialmente responsáveis por meio do uso de indicadores de Liquidez, Endividamento e Lucratividade. Busca-se observar se é possível verificar algum impacto relevante da responsabilidade social nestes índices contábil- financeiros. De cada uma das empresas selecionadas, foram coletadas informações disponíveis referentes aos seguintes indicadores, medidos em pontos: liquidez corrente, liquidez geral, participação de capital de terceiros, composição de curto prazo do endividamento, rentabilidade do ativo e rentabilidade do patrimônio líquido chegando ao resultado que, apesar de o princípio se imaginar que existissem diferenças entre empresas socialmente responsáveis e outras empresas sem esta característica, não se observaram diferenças significativas, pode-se perceber que a responsabilidade social corporativa passou a ser ao longo do tempo uma das principais credenciais para o desempenho positivo nos negócios.

Outro estudo com objetivo de verificar se existe relação entre os investimentos sócios ambientais e o desempenho financeiro empresarial é o de Ceretta (2009), que foi realizado utilizando a análise de dados em painel com uma amostra de 59 empresas que operam no Brasil, com balanço disponível em meio eletrônico, dos anos de 2005 a 2008. Os dados foram analisados com a metodologia de análise de dados em painel. As análises realizadas na amostra selecionada para esse estudo apresentaram dois resultados. O estudo apresenta uma evolução das relações entre investimentos socioambientais e performance financeira, uma vez que identifica relações positivas estatisticamente significativas num prazo relativamente curto de quatro anos.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O desenvolvimento de um artigo requer sempre a adoção de procedimentos metodológicos, evidenciando principalmente a trajetória percorrida para chegar ao resultado (SILVA; ZUCCOLOTTO, 2014). Em relação aos métodos utilizados, essa pesquisa tem caráter descritivo, sendo realizada por meio de uma pesquisa documental com abordagem quantitativa aos dados que foram coletados.

Quanto aos objetivos caracteriza-se como pesquisa descritiva. Conforme Beuren e Raupp (2003), o principal objetivo da pesquisa descritiva é realizar a descrição das características de determinada população. Sendo seu destaque o padrão na coleta de dados.

Quanto aos procedimentos foi feito por meio de levantamento e pesquisa documental. O procedimento de levantamento é uma interrogação direta a um grupo de pessoas que se quer conhecer. Segundo Gil (1999, p. 70) "a pesquisa de levantamento se caracteriza pela solicitação de informações e dados, de um número significativo de pessoas a cerca de um tema ou um problema estudado. Esse tipo de pesquisa coleta informações de todos os integrantes do universo pesquisado".

Quanto à abordagem do problema foi feita por meio de uma análise quantitativa de aspectos econômicos-financeiros e ambientais. De acordo com Richardson (1999, p.70) "a pesquisa quantitativa se caracteriza na quantificação na coleta de informações e no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, sendo por média, desvio padrão, percentual".

A amostra é composta por empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), na BM&FBovespa. A coleta de dados se realizou por meio dos relatórios de sustentabilidade das mesmas do ano de 2014, e o check list com 38 itens, possibilitou atribuir uma classificação às empresas analisadas, averiguando quantos critérios e requisitos as entidades atendem referente a norma da certificação da ISO14001. As informações contidas no relatório foram evidenciadas se estavam completas (IC), se estavam incompletas (II), se as informações eram genéricas (IG) ou e se a informação era ausente (IA). Respectivamente cada categoria tinha um peso, sendo IC 6 pesos, II 4 pesos, IG 2 pesos, IA 1 peso, conforme Quadro 1.

Categoria	Posição	Significado	Peso
IC	Informação Completa	A informação prevista encontra-se presente e completa no relatório sustentabilidade ambiental.	6
II	Informação Incompleta	A informação encontra-se no relatório de sustentabilidade ambiental, porém, de maneira incompleta.	4
IG	Informação Genérica	A informação prevista encontra-se no relatório de sustentabilidade ambiental, porém, de maneira geral, pouco especifica.	2
IA	Informação Ausente	A informação prevista não se encontra no relatório de sustentabilidade ambiental.	1

Fonte: ADAPTADO DE BEUREN, BOFF e HEIN (2008).

Quadro 1 - Categorização da qualidade das informações.

Na sequência, multiplicou-se a quantidade de critérios atendidos no check list evidenciados pelo relatório de responsabilidade ambiental de 2014 somando com respectivo peso de cada informação evidenciada (IC=6; II=4; IG=2 e IA=1), obteve-se a pontuação final de cada empresa, ou seja, uma empresa apresentou 15 critérios a certificação da ISO 14001, distribuídas em 5 IC, 3 II e 7 IG, essas quantidades lhe deram uma pontuação final de 56 pontos (5X6; 3x4; 7X2=56).

Após a categorização da evidenciação e atribuição da pontuação para cada uma das empresas, a pontuação total foi classificada em ruim, Insuficiente, Regular, Boa e Ótima, considerando a menor e a maior pontuação, conforme exposto no Quadro 2.

Pontuação Final	Classificação da Evidenciação
0 a 40	Ruim
41 a 81	Insuficiente
82 a 122	Regular
123 a 163	Bom
164 a 204	Ótimo

Fonte: Adaptado de BEUREN, BOFF e HEIN (2010).

Quadro 2 - Classificação e evidenciação dos relatórios de sustentabilidade

Também foram analisados os indicadores econômicos e financeiros das entidades, sendo os índices de liquidez, os índices de estrutura e endividamento e os índices de rentabilidade, que estão apresentados no Quadro 3.

Indicadores	Variáveis
Índices de Liquidez	
Liquidez Corrente	Ativo circulante / Passivo Circulante
Liquidez Geral	Ativo Circulante + Ativo Realizável a Longo Prazo / Passivo Circulante + Passivo não circulante
Índices de Estrutura e Endividamento	
Índice de Participação do Capital de Terceiros	Passivo Circulante + Passivo não circulante / Passivo Circulante + Passivo não circulante + Patrimônio Líquido
Índice de Capital Próprio ao Capital de Terceiro	Patrimônio Líquido / Passivo Circulante + Passivo não circulante
Índices de Rentabilidade	
Taxa de Retorno sobre Investimentos (TRI)	Lucro Líquido / Ativo Total
Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido (TRPL)	Lucro Líquido / Patrimônio Líquido

Fonte: MARION (2012).

Quadro 3 - Índices econômicos e financeiros.

A análise foi realizada por meio de Tabelas com auxílio de software Excel, no qual foram inseridas as respectivas variáveis relacionando os resultados coletados do check list com as informações dos relatórios de sustentabilidade.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este tópico apresenta os resultados evidenciados no estudo, sendo realizados a partir da análise detalhada dos relatórios de sustentabilidade das empresas listadas na BM&FBovespa com carteira ISE do ano de 2014, verificando a conformidade das informações contidas nos relatórios ambientais em relação a norma regulamentadora que conduz a certificação da ISO 14001.

O principal objetivo dessa pesquisa é averiguar se os relatórios ambientais da amostra continham ou não as informações necessárias a certificação da ISO 14001 e se o resultado de seus indicadores econômicos e financeiros correspondiam aos índices ambientais. Dentre as 40 empresas listadas no ISE, somente 7 foram excluídas da amostra por falta de informações nos relatórios ambientais e por falta de dados para os cálculos dos indicadores econômicos e financeiros.

A Tabela 1 demonstra o total de pontos obtidos por cada empresa quanto à qualidade das informações contidas nos relatórios ambientais.

	IC	6 PNTO	II	4 PNTO	IG	2 PNTO	IA	1 PNTO	TOTAL	%
CCR	0	**0**	1	**4**	3	**6**	36	**36**	46	22,55
AES Tietê	2	**12**	9	**36**	2	**4**	1	**1**	53	25,98
Fibria	1	**6**	11	**44**	13	**26**	15	**15**	91	44,61
Itausa	1	**6**	13	**52**	14	**28**	12	**12**	98	48,04
Santander	2	**12**	11	**44**	16	**32**	11	**11**	99	48,53
Cielo	6	**36**	8	**32**	12	**24**	14	**14**	106	51,96
Tim	7	**42**	7	**28**	15	**30**	11	**11**	111	54,41
Bic Banco	11	**66**	5	**20**	11	**22**	13	**13**	121	59,31
Sul America	12	**72**	4	**16**	22	**44**	2	**2**	134	65,69
Telefonica	11	**66**	7	**28**	18	**36**	4	**4**	134	65,69
Copasa	10	**60**	5	**40**	12	**24**	13	**13**	137	67,16
Eletrobras	14	**84**	6	**24**	11	**22**	9	**9**	139	68,14
Cemig	13	**78**	12	**48**	8	**16**	7	**7**	149	73,04
Gerdau	16	**96**	7	**28**	12	**24**	5	**5**	153	75,00
Sabesp	18	**108**	7	**28**	9	**18**	6	**6**	160	78,43
Suzano	15	**90**	12	**48**	9	**18**	4	**4**	160	78,43
Klabin	22	**132**	0	**0**	11	**22**	7	**7**	161	78,92
Oi	19	**114**	7	**28**	8	**16**	6	**6**	164	80,39
Cesp	21	**126**	3	**12**	13	**26**	3	**3**	167	81,86
Ecorodovia	21	**126**	4	**16**	11	**22**	4	**4**	168	82,35
Copel	14	**84**	7	**56**	10	**20**	9	**9**	169	82,84
Edp	22	**132**	4	**16**	12	**24**	2	**2**	174	85,29
Vale	24	**144**	1	**4**	11	**22**	4	**4**	174	85,29
BRF	22	**132**	7	**28**	4	**8**	7	**7**	175	85,78
Banco do Brasil	22	**132**	5	**20**	12	**24**	1	**1**	177	86,76
Tractebel	24	**144**	2	**8**	11	**22**	3	**3**	177	86,76
Braskem	22	**132**	6	**24**	12	**24**	0	**0**	180	88,24
Even	25	**150**	2	**8**	10	**20**	3	**3**	181	88,73
Bradesco	24	**144**	4	**16**	11	**22**	1	**1**	183	89,71
WEG	**25**	**150**	**3**	**12**	**9**	**18**	**3**	**3**	183	89,71
Light	27	**162**	3	**12**	5	**10**	5	**5**	189	92,65
CPFL	13	**78**	11	**88**	8	**16**	8	**8**	190	93,14
Coelce	24	**144**	8	**32**	7	**14**	1	**1**	191	93,63
ItauUnibanco	27	**162**	3	**12**	7	**14**	3	**3**	191	93,63
Natura	27	**162**	2	**8**	11	**22**	0	**0**	192	94,12
Embraer	27	**162**	3	**12**	10	**20**	0	**0**	194	95,10
Duratex	27	**162**	6	**24**	5	**10**	2	**2**	198	97,06
	618	**3.708**	216	**956**	**385**	**770**	**235**	**235**		

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 - Total de pontos por cada empresa da amostra.

A Tabela 1 demonstra a quantidade de pontos, classificados em informações completas (IC), informações incompletas (II), informações genéricas (IG) e informações ausentes (IA). Apresenta a quantidade de pontos e seus respectivos valores. Evidencia também a porcentagem de informações contidas nos relatórios com relação ao máximo de pontos que poderia atingir.

Verifica-se na Tabela 1, as três entidades que se destacam na amostra, sendo as empresas Duratex, Embraer e Natura, que obtiveram respectivamente 198, 194 e 192, pontos. As três apresentam um ótimo relatório de sustentabilidade, atendendo cerca de mais de 90% dos critérios a certificação da norma ISO 14001. Evidenciando que a diferença entre a Duratex primeira colocada e a Natura terceira colocada é de apenas seis pontos.

As organizações CCR e Aês Tiete, que foram as entidades que atingiram a menor pontuação de toda amostra, sendo que a entidade CCR obteve 22,55% dos quesitos a norma ISO 14001. E Aês Tiete evidenciou 25,98% das informações. Esses resultados condizem com estudo de Almeida (2015) que buscava a conformidade dos relatórios em relação a norma regulamentadora que norteia a NBC T 15, resultando também em uma baixa evidenciação de informações na NBC T 15 das mesmas entidades.

Empresas como EDP, Vale, BRF, Banco do Brasil e Tractebel obtiveram uma pontuação bem parecida, todas ficaram entre 174 e 177 pontos, ou seja, uma variação de 1%. A empresa vale evidenciou 24 informações (IC), observando que as três primeiras colocadas também obtiveram 27 informações (IC). O que decorreu para a empresa se classificar com uma menor pontuação foram as 11 informações (IG) contidas em seu relatório. Como exemplo o achado de Almeida (2015) condiz com o resultado deste estudo.

É importante ressaltar as demais empresas da amostra, que estão apresentando suas informações de maneira adequada, mas, também com dados insuficientes ou faltantes, que impossibilitaram a entidade obter uma pontuação melhor.

A Tabela 2 apresenta a classificação das empresas quanto ao atendimento das informações a norma ISO 14001.

Pontuação	Classificação	Pontuação Final	Empresas
0 a 40	Ruim		
41-81	Insuficiente	46	CCR
82- 122	Regular	81	Fibria
	Regular	85	AES Tietê
	Regular	98	Itausa
	Regular	99	Santander
	Regular	106	Cielo
	Regular	111	Tim
	Regular	117	Copasa
123- 163	Bom	121	BicBanco
	Bom	134	Sul America
	Bom	134	Telefonica
	Bom	139	Eletrobras
	Bom	141	Copel
	Bom	146	CPFL
	Bom	149	Cemig
	Bom	153	Gerdau
	Bom	160	Sabesp
	Bom	160	Suzano
	Bom	161	Klabin
164- 204	Ótimo	164	OI
	Ótimo	167	Cesp
	Ótimo	168	Ecorodovia
	Ótimo	174	EDP
	Ótimo	174	Vale
	Ótimo	175	BRF
	Ótimo	177	Banco do Brasil
	Ótimo	177	Tractebel
	Ótimo	180	Braskem
	Ótimo	181	Even
	Ótimo	183	Bradesco
	Ótimo	183	WEG
	Ótimo	189	Light
	Ótimo	191	Coelce
	Ótimo	191	Itau – Unibanco
	Ótimo	192	Natura
	Ótimo	194	Embraer
	Ótimo	198	Duratex

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Classificação ao atendimento das informações a norma ISO 14001.

A Tabela 2 apresenta a classificação das empresas quanto à evidenciação das informações contidas em seus relatórios de sustentabilidade de acordo com a norma da ISO 14001. A Classificação ocorre em Ruim (0 – 40), Insuficiente (41- 81), Regular (82- 122), Bom (123- 163) e ótimo (164-204).

A amostra é composta por 37 empresas, as classificações obtidas evidenciam que cerca de 48,6% se classificaram como ótimas, 29,7% se classificaram como boas, 18,9% se classificaram como regulares e 2,8% se classificaram como insuficientes.

Destacou- se as empresas classificadas como ótimas, a evidenciação de no mínimo 80% dos requisitos contidos no checklist ambiental. As melhores pontuações foram da Duratex, Embraer e Natura atingindo respectivamente a pontuação de 198, 194 e 192 pontos. Cada entidade atua em um ramo econômico no mercado, mas ambas se destacaram com seus relatórios de sustentabilidade.

Pode ser fazer uma análise das empresas classificadas como boas que evidenciaram no mínimo 59,3% dos requisitos que preenchiam o check list da ISO14001. O resultado alcançado por esse grupo de empresas se deve principalmente ao predomínio de informações completas (II) informações incompletas e informações ausentes (IA) contidas nos relatórios de sustentabilidade. No entanto as empresas classificadas como regulares atingiram uma evidenciação das informações de no mínimo 39,7%, seus relatórios demonstravam resultados confusos, com informações incompletas, ausentes e genéricas, de árdua compreensão os usuários externos.

A Tabela 3 apresenta a média dos indicadores econômicos e financeiros conforme sua classificação.

	Regular	**Bom**	**Ótimo**
Liquidez Corrente	1,27	1,70	1,65
Liquidez Geral	2,81	1,65	1,67
Índice de Participação do Capital de Terceiros	0,50	0,65	0,64
Índice de Capital Próprio ao Capital de Terceiro	1,73	0,59	0,65
Taxa de Retorno sobre Investimentos (TRI)	0,09	0,03	0,05
Taxa de Retorno sobre o Patrimônio Líquido (TRPL)	0,24	0,09	0,15
Índice Ambiental	99,57	145,27	181

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – Média de indicadores econômicos e financeiros e média ambiental conforme classificação

A Tabela 3 apresenta a média dos indicadores econômicos financeiros por classificação do atendimento das informações evidenciadas nos relatórios de sustentabilidade relacionadas a norma ISO 14001, estas informações estão qualificadas em regular (82-122), bom (123- 163) e ótimo (164- 204), conforme apresentados na tabela 2. A média do índice ambiental foi calculada com base nos totais de pontos obtidos em cada classificação por evidenciação.

Os índices de liquidez corrente e de participação do capital de terceiros na classificação regular se mostraram inferiores as classificações bom e ótimo. Quanto aos índices de liquidez geral, índices de capital próprio ao capital de terceiros, TRI e TRPL se evidenciaram superiores aos índices classificados. Em análise a esse resultado se constata que empresas que não obtiveram bons resultados em relação aos relatórios ambientais, se destacaram em seu índice de endividamento, sendo ele o menor das classificações.

Empresas classificadas como ótimas foram as que obtiveram o melhor indicador ambiental. No entanto ocorreu que quatro índices econômicos financeiros são inferiores a demais classificações. Sendo eles o índice de liquides geral, o índice de capital próprio ao capital de terceiros, a taxa de retorno sobre investimento e a taxa de retorno sobre o patrimônio líquido.

A Tabela 3 ressalta que os indicadores de melhor resultado são os índices que se classificaram como regulares, obtendo a melhor média de liquidez, endividamento e de grande relevância os melhores índices de rentabilidade de toda classificação. Porem apresenta uma variação negativa de 45% em relação ao melhor índice ambiental.

O resultado do estudo desenvolvido se assemelha ao estudo de Macedo et. al, (2012), destacando que, das dez empresas de maior destaque em termos de desempenho contábil-financeiro, apenas quatro são do grupo das empresas socioambiental responsáveis. Observando- se de uma maneira geral, que o grupo de empresas socioambientalmente responsáveis evidencia um desempenho contábil-financeiro médio superior.

A Tabela 4 apresenta os índices econômicos e financeiros de acordo com o setor econômico de atuação das empresas da amostra.

Setor Econômico de Atuação	Liquidez Corrente	Liquidez Geral	Índice de Participação do Cap. de Terceiros	Índice de Cap. Próprio ao Cap. de Terceiro	Taxa de Retorno sobre Investimentos (TRI)	Taxa de Retorno sobre o PL (TRPL)	Índice Ambiental
Alimentos/ Bebid.	1,83	1,77	0,57	0,76	0,06	0,14	175
Comércio	1,36	1,19	0,84	0,19	0,10	0,65	192
Construção	3,15	1,98	0,54	0,86	0,05	0,12	181
Energia Elétrica	1,16	1,69	0,63	0,66	-0,05	0,14	155,8
Finan e Seguros	1,70	1,27	0,79	0,27	0,03	0,14	150,83
Máquinas Indust.	2,40	1,77	0,57	0,76	0,08	0,19	183
Mineração	1,88	1,94	0,52	0,92	0,00	0,01	174
Outros	1,93	2,88	0,50	1,73	0,05	0,08	129,83
Papel e Celulose	2,34	1,92	0,55	0,91	0,02	0,06	121
Química	1,05	1,14	0,88	0,14	0,02	0,14	180
Siderur. Metalur	2,66	2,12	0,48	1,08	0,02	0,04	153
Software e Dados	1,33	1,30	0,77	0,30	0,17	0,75	106
Telecomunicações	1,19	1,56	0,68	0,55	0,00	-0,07	136,33
Transporte Servi.	0,72	1,36	0,74	0,35	0,07	0,27	168
Veículos e peças	2,28	1,59	0,63	0,58	0,03	0,08	194

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 - Índices econômicos e financeiros x média ambiental conforme setor econômico do mercado

A Tabela 4 tem por objetivo indicar a média dos índices econômicos e financeiros e a média dos índices ambientais das empresas conforme o setor econômico de atuação no mercado.

A análise se inicia nas empresas que se destacam no setor econômico do comércio, nesse grupo está inserida a empresa Natura S.A, uma entidade ícone em relação as suas atitudes e familiaridade com a sustentabilidade ambiental. Em evidencia se percebe o cuidado minucioso com o meio ambienta da entidade desde o momento que se obtém a matéria prima para fazer o produto. A natura se destaca estando com os melhores índices de rentabilidade, com seus baixos indicadores de endividamento e um índice de liquidez regular em relação aos outros setores econômicos. Esta análise condiz com resultados do estudo de Leite Filho, Prates e Guimaraes (2009), em que a natura se destacou na evidenciação dos indicadores do *Global Reporting Iniative* (GRI), apresentando um nível de 82%.

Outro mercado econômico com destaque é a setor químico, enquadra-se neste setor a empresa Braskem, uma indústria de grande destaque na produção de matéria prima para os plásticos. A mesma possui correlação com sustentabilidade ambiental, e responsabilidades de alto nível, em que ao ocorrer qualquer falha as consequências são irreversíveis. A entidade se destaca pela conquista de vários prêmios ligados a projetos e investimentos ambientais. A Braskem se destacou por seus indicadores de endividamento, sendo os mais baixos de todos os setores. Encontra-se na pesquisa de Macedo, Corrar e Siqueira (2012) que o desempenho das entidades pertencentes ao ISE apresentam resultados superiores em relação ao desempenho dos indicadores contábeis e financeiros, se comparando às demais empresas.

A empresa Embraer se enquadra no setor econômico de veículos e peças. Essa apresenta um índice de liquidez superior aos demais, evidenciando índices de rentabilidade inferiores, porem aponta a maior e melhor média ambiental de todos os setores, de 194. Um destaque para esse índice ambiental é o retorno de seus investimentos nos projetos de desempenho ambiental e a certificação da ISO 14001, conforme citado no seu relatório de sustentabilidade de 2014. Esse resultado confirma estudos de Macedo et. al. (2009) que demonstra que empresas com socialmente responsáveis não tem um desempenho econômico-financeiro superior as demais que não praticam a responsabilidade socioambiental. Contudo

estudos de Ceretta (2009) confirmam que empresas com os melhores índices ambientais, obtêm os melhores índices econômicos- financeiros.

Os desafios ambientais globais e locais estão diretamente ligados às atividades da construção civil. No ano de 2014, as crises hídricas e de energia colocaram assuntos ligados aos cuidados com o meio ambiente em pauta. Esse um grande destaque no relatório de sustentabilidade ambiental 2014 da empresa Even. A mesma apresentou índices de liquidez e endividamento superior aos demais, e indicadores de rentabilidade inferiores aos outros setores, no entanto a média ambiental de 181 foi a terceira melhor em relação as outras áreas do mercado.

As empresas que se enquadram no setor de papel e celulose desenvolvem atividades inteiramente ligadas ao meio ambiente. Nesse setor se enquadrou as organizações Fibria e Klablin, essas demonstram o terceiro maior índice de liquidez corrente, com um inferior indicador de liquides geral, ressaltando altos índices de endividamento com ínfero indicador de rentabilidade. Contudo sua média ambiental de 121 ficou em decimo primeiro lugar, tal média se justifica por relatórios de sustentabilidade apresentados com informações de maneira superficial, incompletas e ausentes. O resultado da análise condiz com estudos de Lugoboni et.al. (2013) que procurou identificar o nível da evidenciação as práticas ambientais e indicadores de desempenho econômico, social e ambiental de empresas no segmento do papel e celulose, os resultados mostram que houve uma evolução significativa na evidenciação.

As entidades AES Tietê, Eletrobrás, Copel, CPFL, Cemig, Cesp, EDP, Tractebel e Light, são organizações do setor econômico de energia elétrica, essa área se destacou por evidenciar o mais inferior dos índices de TRI de todos os setores, obtendo o sexto maior índice de liquidez geral, com indicadores de endividamento que ficaram na média com outros setores. A média ambiental de 155,8 ficou em sétima colocação com relação as outras áreas econômicas. Seus relatórios de sustentabilidade todas evidenciam resultados positivos em investimentos e projetos desenvolvidos, o que deixa a desejar são informações sobre ações de prevenção quanto algum acidente que possa ocorrer não consta nada sobre penalidades e multas ambientais.

As organizações classificadas em software e dados apresentam um índice de liquidez geral, índice de participação de capital de terceiros, e índices de rentabilidade superiores aos indicadores das empresas de telecomunicações, no entanto a área de telecomunicações foi superior com índices de liquidez corrente, índice de participação de capital próprio ao capital de terceiros e de maneira primordial evidenciou trinta pontos a mais no índice ambiental, obtendo uma média de 136,33.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Este estudo teve o objetivo de analisar os relatórios de sustentabilidade das empresas listadas na BM&FBovespa com carteira ISE no ano base de 2014, para verificar qual o nível de evidenciação dos relatórios de sustentabilidade de acordo com a norma ISO14001. Juntamente com a análise dos relatórios de sustentabilidade ambiental foi realizada uma análise com o resultado das demonstrações do ano de 2014, dos índices de liquidez, endividamento e rentabilidade das mesmas empresas.

Os resultados mostram que todas as empresas da amostra pesquisada evidenciam no mínimo 22,55% das informações aos requisitos a norma da ISO 14001:2004. Observam-se também as mais diversas maneiras de se demonstrar e mensurar investimentos e resultados obtidos por suas ações de desempenho ambiental. Cerca de 54% das empresas evidenciam 80% dos quesitos a norma ISO 14001. De toda a amostra pesquisada apenas 13,5% não atingiram uma evidenciação de 50% dos quesitos. Isso confirma que as organizações buscam constantemente demonstrar suas informações de maneira objetiva e de fácil compreensão aos demais usuários, engrandecendo seus relatórios de sustentabilidade ambiental.

Se constata que 49% das organizações se classificaram como ótimas, obtendo um índice ambiental apropriado a sua evidenciação. O que resultou uma classificação em ótimo foi a predominância de informações completas (IC) e informações genéricas (IG) em seus relatórios anuais de sustentabilidade ambiental. As classificadas como boas foram 28% da amostra, essas tiveram um predomínio de informações completas (IC) e informações incompletas (II) em seus relatórios. Quanto a classificação regular e ruim foram 23% das empresas predominando em seus relatórios com informações incompletas (II) e principalmente informações ausentes (IA).

Contudo se observa que quando se analisou índices de desempenho ambiental com os índices econômicos e financeiros percebe-se que as empresas classificadas como ótimas apresentam o melhor índice ambiental, porém seus resultados dos indicadores econômicos e financeiros foram inferiores aos demais. Empresas classificadas em bom obtiveram os indicadores econômicos e financeiros inferiores aos outros, estando com seu índice ambiental em segundo lugar. Quanto às classificadas como regulares apresentam seus indicadores econômicos e financeiros superiores às outras classificações bom e ótimo, porem o índice de desempenho ambiental dessa classificação foi inferior as demais.

Após se analisar os resultados obtidos por meio da identificação de informações nos relatórios ambientais e efetuar o cálculo dos indicadores econômicos e financeiros de cada uma das empresas da amostra estudada se tem a percepção que o desempenho ambiental de cada organização não tem uma influência significativa em seus resultados econômicos e financeiros no ano de 2014. Evidenciando que os melhores desempenhos ambientais não obtiveram os melhores resultados financeiros. Ressaltando que os melhores desempenhos ambientais ficaram com empresas que já são certificadas a norma da IS0 14001:2004.

Ser uma empresa socialmente responsável custa caro, quando organizações fazem investimentos em relação ao desempenho ambiental buscam um retorno financeiro positivo imediato. Adoção as práticas ambientais ainda são ações recentes no meio empresarial, podendo ser essa uma justificativa ao resultado dos estudos. Essas empresas que investiram em desempenho ambiental ainda não estão tendo o seu retorno financeiro.

Recomenda-se que se aplique esse estudo com essas mesmas características novamente as empresas pesquisadas, porém analisando além dos relatórios de sustentabilidade, outros índices econômicos financeiros, índices que tenham mais correlação ao assunto de desempenho a sustentabilidade ambiental. Aprofundando também a análise aos relatórios de sustentabilidade, quanto ao desempenho, evolução e qualidade das informações evidenciadas nos relatórios de um ano para o outro.

REFERÊNCIAS

BACKES, Newton Alexandre; DA SILVA, Wesley Vieira; ADÃO, Wevergton Junior; CORSO, Jansen Maia Del. Indicadores contábeis mais apropriados para mensurar o desempenho financeiro das empresas listadas na Bovespa**. Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios,** v. 2, n. 1, p. 117-135, 2010.

BEUREN, Ilse Maria; BOFF, Marines Lucia; HEIN, Nelson. Informações recomendadas pelo Parecer de Orientação n° 15/87 da CVM nos relatórios da administração de empresas familiares de capital aberto. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 8., 2008, São Paulo. **Anais ...** São Paulo: FEA/USP, 2008.

BRONDANI G., ROSSATO M. V., DE L. TRINDADE L. Contabilidade como fator de responsabilidade com o social e o ambiental. **Revista eletrônica de contabilidade do Curso de Ciências Contábeis da UFSM**, v. 3, n. 1, p. 1-21, 2006.

CERETTA, Paulo Sergio; DE BARBA, Fernanda Galvão; CASARIM, Fernando; KRUEL Maximiliano; MILANI, Bruno. Desempenho Financeiro e a Questão dos Investimentos Sócio-Ambientais**. Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 3, n. 3, p. 72-84, 2009.

CESAR, Jesuína Figueira; SILVA JÚNIOR, Annor. A relação entre a responsabilidade social e ambiental com o desempenho financeiro: um estudo empírico na Bovespa no período de 1999 a 2006. In: II **Congresso Anual Da Associação Nacionai Programas De Pós-Graduação Em Ciência Contábeis**. 2008, Salvador. Anais... Salvador: ANPCONT. 2008.

DE MELO, Emanuelle Cristine; DE ALMEIDA, Fernanda Maria; DA SILVA SANTANA, Gislaine Aparecida. Índice de sustentabilidade empresarial (ISE) e desempenho financeiro das empresas do setor de papel e celulose. **Revista Contabilidade e Controladoria-RC&C**, v. 4, n. 3, 2012.

DE SOUZA, Maira Melo; BORBA, José Alonso; BORGERT, Altair. Perda no valor recuperável de ativos: uma análise dos reflexos nos indicadores econômicos e financeiros no Setor Elétrico Brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 16, n. 1, p. 115-129, 2011.

DI DOMENICO, Daniela; MAGRO, Cristian. Bau Dal; KRUGER, Silvana Dalmutt; DAL-CIN, Daniela; LEITE, Mauricio. Relação de Indicadores de Gestão Ambiental com o Desempenho Econômico-financeiro de Empresas Listadas no Guia Exame de Sustentabilidade**. In: Engema - Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, 2014, São Paulo - SP**. Engema - Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, 2014.

DI DOMENICO, Daniela; Mazzioni, Sady; KRUGER, Silvana; ALMEIDA, Jardelino; PETRI, Sergio Murilo. As Práticas de Responsabilidade Socioambiental das Empresas Listadas no ISE em Conformidade com a Normativa NBCT.15. **In: Engema - Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, 2015, São Paulo - SP**. Engema - Encontro Internacional sobre Gestão Empresarial e Meio Ambiente, 2015.

DIEL, Fábio José; HEIN, Nelson; DIEL, Elisandra Henn; DE SOUZA, Taciana Rodrigues; BRIGHENTI, Josiane. Investimentos Ambientais e Desempenho Econômico Financeiro. **REUNA**, v. 19, n. 2, p. 113-134, 2014.

DO NASCIMENTO, Sabrina; COELHO, Ana Lucia de Araujo Lima; COELHO, Christiano; BORTOLUZZI, Sandro César; BEUREN, Ilse Maria. Indicadores de desempenho ambiental utilizados em pesquisas de avaliação de desempenho organizacional. **Revista de Administração da Unimep**, v. 9, n. 1, p. 95-111, 2011.

LEITE FILHO, Geraldo Alemandro; PRATES, Lorene Alexandre; GUIMARÃES, Thiago Neiva. Análise dos níveis de evidenciação dos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras A+ do Global Reporting Initiative (GRI) no ano de 2007. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, art. 3, p. 43-59, 2009.

LUGOBONI, Leonardo Fabris; Zittei, Vinicius Moreira; PEREIRA, Raquel da Silva; RODRIGUES, Graciane da Silva Pereira. Análise dos Relaórios de Sustentabilidade das Indústrias de Papel e Celulose. **Revista Metropolitana de Sustentabilidade**, v. 3, n. 3, p. 66-88, 2013

MACEDO, Marcelo Alvaro da Silva; CORRAR, Luiz João; DE SIQUEIRA, José Ricardo Maia. Análise comparativa do desempenho contábil-financeiro de empresas socioambientalmente responsáveis no Brasil. **Revista Base Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 9, n. 1, p. 13-26, 2012.

MACEDO, Marcelo Álvaro da Silva; SOUSA, Antonio Carlos; SOUSA, Ana Carolina Cardoso; CIPOLA, Fabrício Carvalho**.** Análise comparativa do desempenho contábil-financeiro de empresas socialmente responsáveis. **Pensar Contábil**, v. 11, n. 43, p. 13-26, 2009.

MEDEIROS, Flaviani Souto Bolzan; NORA, Lissandro Dorneles Dalla; BOLIGON, Juliana Andréia Rudel; DENARDIN, Elio Sergio; MURINI, Lisandra Taschetto. Gestão econômica e financeira: a aplicação de indicadores. **Simpósio em Excelência em Gestão e Tecnologia**, 2012.

MENDONÇA, Veridiana Zocoler; SPIR, Berenice Buso; NASSER, Flavia Aparecida Carvalho Mariano; PAGLIARINI, Maximiliano Kawahata; NASSER, Mauricio Domingues. Sistemas integrados de gestão na produção e pós-colheita de frutas no Brasil. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 4, n. 2, p. 218-236, 2014.

OLIVEIRA, Alessandro Aristides; DA SILVA, Andréia Regina; ZUCCARI, Solange Maria de Paula; RIOS, Ricardo Pereira. A Análise das Demonstrações Contábeis e sua Importância para Evidenciar a Situação Econômica e Financeira das Organizações**. Revista Eletrônica**: **Gestão e Negócios**, v. 1, n. 1, p. 1-13, 2010.

PASSAIA, Claudir; DA SILVA, Benedito A; DA SILVA, Elisangela Maria; DEMOZZI, Marluci. Análise Econômica Financeira com utilização de índices. **Revista Online de Ciências Sociais Aplicadas em Debates, Nova Mutum**, v. 1, n. 1, p. 26-45, 2011.

PEREIRA, Anisio; MELO, Silvia; SLOMSKI, Vilma; WEFFORT, Elionor Farah Jreige. Percepções de gestores sobre as contribuições do processo de certificação ISO 14001 nas práticas de gestão ambiental. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 7, n. 17, p. 73-88, 2013.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, v. 3, p. 76-97, 2003.

RICHARDSON, Roberto Jarry. Pesquisa social: métodos e técnicas. Ed 3. São Paulo: Atlas, 1999.

SANT'ANNA, Paulo Roberto; LONGO, Orlando Celso; BARONE, Francisco Marcelo; COVA, Carlos José Guimarães; OLIVEIRA, Fernando Augusto Lagoeiro. Tecnologia da Informação como ferramenta para a análise econômica e financeira em apoio à tomada de decisão para as micros e pequenas empresas. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 5, p. 1589-1611, 2011.

DISCLOSURE VOLUNTÁRIO DE INFORMAÇÕES AMBIENTAIS

Elisandra Henn Diel (hennelisandra@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professora da Faculdade Santa Rita, Palmitos - SC

Graciele Mattana (gracimattana@hotmail.com)
Graduação em Ciências Contábeis Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

Udinara Vanusa Zanchettin (udinara_smo@hotmail.com)
Graduação em Ciências Contábeis Universidade do Oeste de Santa Catarina - UNOESC

Fabio José Diel (f_diel@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ

Resumo:

Este estudo tem por objetivo analisar o nível de *disclosure* ambiental das empresas participantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da BM&FBOVESPA do ano de 2013. A pesquisa foi desenvolvida por meio de análise de conteúdo, através da consulta aos relatórios anuais de sustentabilidade, disponíveis nos *websites* das organizações. Foi reunida uma amostra de 30 empresas que compõe a carteira do ISE 2013, as quais suas atividades apresentam alto risco ambiental. Para atender ao objetivo geral, examinaram-se os Relatórios de Sustentabilidade das empresas pesquisadas e após a respectiva coleta de dados, foi calculada no *Microsoft Excel* a entropia da informação, que possibilitou identificar quais informações foram mais evidenciadas pelas companhias. Os resultados da pesquisa demonstraram que as empresas pesquisadas apresentam em seus relatórios um nível relevante de *disclosure* ambiental, porém, esperava-se que empresas participantes no ISE apresentassem um nível fornecimento de informações maior, uma vez que este índice, segundo a BM&FBOVESPA representa uma carteira de empresas com comprometimento com a sustentabilidade empresarial. Igualmente, constatou-se que as empresas de auditoria também podem contribuir para a atribuição de uma maior e melhor prestação de contas à sociedade, no que tange à divulgação da relação da empresa com o meio ambiente.

Palavras-chave: *Disclosure* Ambiental. Meio Ambiente. Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE), Entropia da Informação.

VOLUNTARY DISCLOSURE OF ENVIRONMENTAL INFORMATION

Abstract:

This study aimed to analyze the level of environmental disclosure of participants in the Corporate Sustainability Index companies (ISE) of BM&FBOVESPA in 2013. The research was conducted through content analysis, by consulting annual sustainability reports available the websites of the organizations. It has gathered a sample of 30 companies that make up the portfolio of the ISE 2013, which its activities have a high environmental risk. To meet the overall objective, we examined whether the

Sustainability Reporting of the companies surveyed and after its collection data was calculated in Microsoft Excel Entropy of Information, which enabled us to identify what information was most evidenced by companies. The survey results showed that the companies have in their reports a significant level of environmental disclosure, however, was expected to companies participating in the ISE presented a supply greater level of information, since this index, according to BM & FBOVESPA is a portfolio of companies with commitment to corporate sustainability. Also, it was found that audit firms can also contribute to the allocation of a bigger and better accountability to society regarding the disclosure of the company's relationship with the environment.

Keywords: Environmental Disclosure. Environment, Corporate Sustainability Index (ISE), Entropy of Information.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade ambiental tem se tornado um assunto importância e amplamente discutido nos últimos anos e não se refere a uma nova contabilidade, mas em um conjunto de informações que relatem adequadamente em termos econômicos, as ações de uma entidade sobre o meio ambiente que modifica seu patrimônio. Em razão das grandes transformações ocorridas na economia capitalista, as empresas buscam cada vez mais estratégias competitivas que reforçam a necessidade de inovação que procuram responder aos modelos de crescimento econômico aliados aos modelos ambientais e sociais. Nas últimas décadas, um longo caminho vem sendo percorrido pelas empresas na busca dessa articulação, chamada sustentabilidade empresarial (RAMOS et al., 2013).

Os interesses econômicos de responsabilidade ambiental devem ser integrados para que as empresas possam alcançar o novo padrão de desenvolvimento sustentável aceito globalmente. Em meio às demonstrações de atitudes de gestão da responsabilidade ambiental nas empresas, surge o ramo da Contabilidade Ambiental, uma vez que é seu dever identificar e avaliar os eventos econômicos e financeiros, relacionados com o meio ambiente, capazes de afetar o estado patrimonial e o resultado das entidades (BRAGA; SALOTTI, 2008).

Neste sentido, destaca-se que a BM&FBOVESPA procura promover a sustentabilidade e o investimento social privado, através do Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE, que é uma ferramenta de análise comparativa que mede o aspecto da sustentabilidade corporativa, baseada em eficiência econômica, equilíbrio ambiental, justiça social e governança corporativa (BM&FBOVESPA, 2014).

Considerando que as empresas participantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) utilizam os relatórios de sustentabilidade para tornar as informações e ações de responsabilidade social de conhecimento de seus usuários e para legitimar suas atividades com o intuito de melhorar sua imagem perante o público externo, surge o seguinte questionamento de pesquisa: *Qual o nível de disclosure voluntário de informações ambientais das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE)?* Assim, surge como objetivo de pesquisa evidenciar o nível de disclosure voluntário de informações ambientais das empresas listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE).

O estudo tem como justificativa o interesse em aprofundar-se no assunto referente à contabilidade ambiental, uma vez que as informações são fornecidas voluntariamente pelas empresas que estão preocupadas não somente em lucrar, mas em proporcionar um meio ambiente mais saudável á sociedade. Além disso, a pesquisa tem o intuito de verificar qual a real importância da contabilidade ambiental para as empresas, ressaltando o impacto provocado pelo *disclosure* de informações em seus investidores, devido à importância da evidenciação dos fatores voltados a empresa e o meio ambiente, no reconhecimento dos benefícios, riscos e impactos que possam ser causados, repassando à sociedade a transparência de uma organização.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico estão apresentados os tópicos de *disclosure* voluntário de informações ambientais, índice de sustentabilidade empresarial e os estudos relacionados à temática do estudo.

2.1 *Disclosure* Voluntário de Informações Ambientais

A evidenciação das informações ambientais tem como objetivo divulgar para os *stakeholders* informações relacionadas ao desempenho das entidades nas questões ambientais, e, além disso, divulgar toda a informação que afete o meio ambiente e o seu patrimônio. Este tem se tornando um grande desafio para a contabilidade da atualidade, já que tais informações podem ser evidenciadas voluntariamente (MONTEIRO; FERREIRA, 2012).

Diante da importância que tem o setor ambiental dentro das empresas, a divulgação das práticas adotadas em busca do desenvolvimento sustentável torna-se importância e necessária, para que a empresa seja bem vista pelo mercado e investidores. Nesse sentido, existem diferentes maneiras de evidenciar os ativos das empresas, que podem ser indicados de forma numérica ou textual; nota-se que ambas as formas contribuem para a divulgação das riquezas que as empresas possuem e são de suma importância para caracterizar as organizações (BORGES, 2010).

O *disclosure* de informações altera a percepção tanto dos usuários externos, quanto dos gestores da empresa. Além de ser um importante mecanismo de monitoramento dos gestores, serve como um instrumento de proteção dos direitos de acionistas minoritários que não possuem acesso a informações privilegiadas, ou seja, o *disclosure* contribui para a tomada de decisão dos mais diferentes e variados usuários das informações (ROVER, 2013).

As informações fornecidas primeiramente eram basicamente financeiras e atendiam as necessidades apenas de proprietários e financiadores das atividades da empresa. Conforme Tinoco e Kraemer (2008, p. 27) “ao longo do tempo, tem havido alterações quanto às informações que os usuários requerem, bem como aos diversos tipos de usuários que têm usado a Contabilidade como apoio a suas decisões”.

Com o advento da Lei 6.404/76 alterada pela 11.638/07, as organizações passaram a ter obrigatoriedade de divulgar um conjunto mínimo de informações aos seus usuários (MACHADO, 2010). Dentre os instrumentos para evidenciação das informações ambientais, nos relatórios anuais das empresas, destaca-se o Balanço Social

que contempla uma serie de informações de caráter qualitativo, as notas explicativas que complementam e explicam melhor as informações, quadros e demonstrativos suplementares, comentários do auditor e o relatório do conselho de administração e da diretoria (TINOCO; KRAEMER, 2008).

Portanto, os relatórios ambientais são meios que as empresas adotam para descrever e divulgar seu desempenho ambiental, compreendendo o fornecimento de informações auditadas ou não, referente aos eventos ou impactos das atividades operacionais no meio ambiente, que envolvam especificamente riscos, impactos, politicas, estratégias, custos, despesas, receitas, passivos e qualquer outra informação relevante ao seu desempenho ambiental, para aqueles interessados neste tipo de informação (TINOCO; KRAEMER, 2008).

2.2 Índice de Sustentabilidade Empresarial

Os investimentos socialmente responsáveis são processos que combinam a análise de questões ambientais, sociais, econômicas e de governança corporativa com o intuito de maximizar o retorno ao acionista. Neste sentido, o Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) tem por objetivo refletir o retorno de uma carteira composta por ações de empresas com reconhecido comprometimento com a responsabilidade social e a sustentabilidade empresarial, atuando também como promotor das boas práticas no meio empresarial brasileiro (ROSA; ENSSLIN, 2008).

A intensa competitividade do mercado, bem como o crescente aumento das exigências sociais e ambientais no que tange à atuação responsável no contexto empresarial, despertou nas organizações o interesse pelo desenvolvimento de práticas que preservem de forma sistêmica o interesse daqueles que, direta ou indiretamente, estão envolvidos em suas atividades. Procurando atender aos seus interesses, as organizações desenvolvem ações que completam as demandas ambientais e sociais, e ao mesmo tempo, promovem o desempenho empresarial no mercado, em decorrência da boa aceitação de seus produtos e serviços por parte da sociedade, passando a atribuir valor às empresas, garantindo que as atividades econômicas organizacionais apresentem um impacto ambiental e social favorável (FEITOSA et al., 2014).

A criação do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da Bolsa de Valores de São Paulo foi o primeiro passo para a criação de um índice capaz de computar preceitos éticos, sociais e ambientais na evolução e modernização da BM&FBOVESPA, após o lançamento do Novo Mercado e de Níveis Diferenciados de Governança Corporativa. De acordo com Marcondes e Bacarji (2010, p. 16) “o ISE representa a convergência de anseios de entidades do mercado por mais transparência e dos sonhos de organizações pioneiras no protagonismo da responsabilidade social, da defesa ambiental e da governança”.

Conforme a BM&FBOVESPA (2014) a missão do ISE é “induzir as empresas a adotarem as melhores práticas de sustentabilidade empresarial e apoiar os investidores na tomada de decisão de investimentos socialmente responsáveis”. Para participar do ISE as empresas devem se encaixar nas categorias disponíveis: a Elegível, a Treineira e o Simulado, sendo que a participação no Simulado é aberta a todas as empresas listadas na BM&FBOVESPA, enquanto as categorias, Elegível e Treineira, são abertas apenas para as emissoras das 200 ações mais líquidas.

De acordo com a BM&FBOVESPA (2014), o questionário a ser respondido é base do processo de seleção das empresas que compõe a carteira do índice, composto basicamente por dimensões de evidenciação que avaliam diferentes aspectos da sustentabilidade, tais como: dimensão de compromisso, alinhamento e transparência com o desenvolvimento sustentável; dimensão natureza do produto; dimensão governança corporativa; dimensões econômico-financeira, ambiental e social; dimensão mudanças climáticas. Portanto, considera-se que a evidenciação ambiental auxilia a manter a comunicação da empresa com as partes interessadas e possibilita as organizações a participarem de investimentos socialmente responsáveis, tais como o ISE.

2.3 Estudos Relacionados

A elaboração do presente estudo emerge da leitura de trabalhos com abordagens semelhantes.

No estudo de Murcia et al. (2008) analisaram a divulgação voluntária ambiental das Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs) de 2006, com base em uma amostra de empresas listadas na BOVESPA pertencentes a setores de alto impacto ambiental. Os resultados demonstraram que existe relação entre a informação ambiental apresentada de forma declarativa com uma notícia boa, divulgada no relatório da administração. Já a informação monetária está mais relacionada com uma notícia neutra. A análise de regressão confirmou com o fator "tamanho" e as variáveis "empresa de auditoria" e "participação no ISE" são relevantes em nível de significância de 5% para a explicação do *disclosure* voluntário ambiental nas demonstrações contábeis.

Rover et al. (2008) realizaram um estudo que teve como objetivo examinar as informações ambientais divulgadas voluntariamente pelas empresas brasileiras. Os resultados evidenciaram que a categoria com maior número de sentenças é a de "Políticas Ambientais", seguida pela de "Informações Financeiras Ambientais". A maioria das informações é declarativa, do tipo positiva localizada no Relatório da Administração e não auditada.

O estudo de Gubiani et al. (2010) teve como objetivo verificar o nível de *disclosure* das informações ambientais nos relatórios da administração das empresas de energia elétrica listadas no Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE). Constatou-se que há necessidade de maior divulgação a respeito das categorias dos impactos dos produtos e processos no meio ambiente, políticas de energia e informações financeiras ambientais, concluindo que as informações evidenciadas a respeito das informações ambientais não respeitam o princípio do *full disclosure* (divulgação plena).

3 METODOLOGIA

A pesquisa classifica-se quanto aos objetivos como descritiva, Gil (2008, p. 42) relata que "as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis".

Quanto aos procedimentos a pesquisa a pesquisa trata-se como uma pesquisa documental, que apresenta como característica principal a fonte de coleta de dados

restrita a documentos escritos ou não, podendo ser feita no momento em que o fato ou fenômeno ocorre ou depois (MARCONI; LAKATOS, 2005).

Já em relação a abordagem do problema a pesquisa será uma pesquisa quantitativa, que tem como característica o emprego de instrumentos estatísticos na coleta e tratamento de dados, com a intenção de garantir a precisão dos resultados, evitando distorções de análise e interpretação e procurando descobrir e classificar a relação entre as variáveis e a relação de causalidade entre fenômenos (RAUPP; BEUREN, 2006).

Para facilitar a coleta dos dados, a pesquisa utilizou como base um *checklist* de dimensões e itens elaborados para identificar as características da evidenciação das informações ambientais e sociais das empresas, adaptado dos estudos de Murcia et al. (2008). Para a seleção das empresas foi utilizado como critério às empresas listadas na carteira do ISE da BM&FBOVESPA, que vigorou de 07 de janeiro de 2013 a 03 de janeiro de 2014. No Quadro 1 apresenta-se as empresas da amostra.

EMPRESAS	
1 - Aes Tiete S.A.	16 - Even Construtora E Incorporadora S.A.
2 - Braskem S.A.	17 - Fibria Celulose S.A.
3 - Brf S.A.	18 - Gerdau S.A.
4 - Ccrs.A.	19 - Light S.A.
5 - Cemig Distribuição S.A.	20 - Natura Cosmeticos S.A.
6 - Cesp Cia Energética De São Paulo	21 - Oi S.A.
7 - Coelce Cia Energética Do Ceara	22 - Sabesp Cia Saneamento Basico Est. São Paulo
8 - Copasa Cia Saneamento De Minas Gerais	23 - Sul America S.A.
9 - Copel Cia Paranaense De Energia	24 - Suzano Papel E Celulose S.A.
10 - Cpfl Energia S.A.	25 - Telefonica Brasil S.A.
11 - Duratex S.A.	26 - Tim Participações S.A.
12 – Ecorodovias	27 - Tractebel Energia S.A.
13 - Edp Energias Do Brasil S.A.	28 - Vale S.A.
14 - Eletrobras Centrais Eletricas Do Brasil S.A.	29 - Weg S.A.
15 - Eletropaulo Metrop. Elet. São Paulo S.A.	30 - Ultrapar Participações S.A.

Fonte: Adaptado BM&FBOVESPA.

Quadro 1 – Empresas elegíveis, Carteira do ISE 2013 e respectiva caracterização

A carteira reuniu 51 ações de 37 companhias. Elas representam 16 setores e somam R$ 1,07 trilhão em valor de mercado (BM&FBOVESPA, 2014). Foram excluídas as instituições financeiras, ficando para compor a amostra um total de 30 empresas. A opção pela exclusão dessas empresas se deu pelo fato de suas atividades não apresentarem alto risco ambiental.

4 ANALISE DOS DADOS

A análise dos dados foi realizada de forma segregada por meio da entropia informacional contemplando as nove categorias do constructo. Desta forma é possível analisar os efeitos de cada dimensão de informação ambiental e social nas questões investigadas e no resultado do cálculo da entropia. Zeleny (1982) explica que quanto maior for o $e(d_i)$, menor é a informação transmitida e quanto mais próximo de zero for o $e(d_i)$, maior é o grau de entropia presente na questão. E no que se refere ao peso da questão, maior peso indica diversidade na divulgação das informações e maior dispersão do constructo e menor peso indica pouca oscilação na evidenciação das características de divulgação.

Os resultados da entropia informacional da categoria Políticas Ambientais estão demonstrados na Tabela 1, que corresponde à primeira categoria de dimensões de evidenciações ambientais e sociais:

N°	Questões do constructo Políticas Ambientais	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
1	Declaração das políticas/práticas/ações atuais e futuras	1	0	0,61
2	Estabelecimento de metas e objetivos ambientais	1	0	0,62
3	Declaração indicando que a empresa está em obediência (*compliance*) com as leis, licenças, normas e órgãos ambientais.	0,9904	0,2590	0,56
4	Parcerias ambientais	0,9893	0,2906	0,56
5	Prêmios e participações em índices ambientais	0,9971	0,0797	0,63
6	ISOs 9.000/14.000 e/ou 26.000	0,9863	0,3707	0,58
TOTAL		5,9631	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 1 - Entropia informacional do constructo Políticas Ambientais

Na Tabela 1 é possível notar que o maior $e(d_i)$ com valor de 1 refere-se as questões 1 e 2 respectivamente, destacando a declaração das políticas, praticas e ações atuais e futuras, presentes na empresa, bem como o estabelecimento de metas e objetivos ambientais, o que demonstra baixa entropia nestas questões, ou seja, as 30 empresas pertencentes à amostra evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa. Portanto, nessa dimensão, estas informações foram mais evidenciadas. Deste modo, os resultados da categoria corroboram com os encontrados por Murcia et al. (2008) que também constatou que a categoria Políticas Ambientais foi predominantemente evidenciada pelas empresas da amostra.

Na questão 6, referente aos ISOs 9.000/14.000 e/ou 26.000, é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9863, isso representa maior dispersão da informação, sinalizando que a mesma pode não estar sendo evidenciada por algumas companhias.

Assim, ao se calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Políticas Ambientais, verifica-se que as que apresentaram os maiores pesos foram 6, 4 e 3, sendo 0,3707, 0,2906 e 0,2590, respectivamente, essas sendo as de maior entropia informacional, ou seja, que há diversidade de característica de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Referente à categoria de Sistema de Gerenciamento Ambiental, expõem-se os resultados da entropia informacional na Tabela 2:

Nº	Questões do constructo Sistema de Gerenciamento Ambiental	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
7	Auditoria ambiental	0,9893	0,2157	0,59
8	Gestão ambiental	0,9973	0,0540	0,71
9	Desperdícios/Resíduos	0,9923	0,1548	0,69
10	Processo de acondicionamento (Embalagem)	0,9796	0,4096	0,48
11	Reciclagem	0,9918	0,1659	0,69
TOTAL		4,9503	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 - Entropia informacional do constructo Sistema de Gerenciamento Ambiental

Consoante a Tabela 2, verifica-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9973 refere-se a questão 8, destacando os dados sobre Gestão Ambiental presente na empresa, o que mostra baixa entropia, ou seja, indica que das 30 empresas pertencentes à amostra, 24 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa, sendo esta, para essa dimensão, a mais evidenciada.

No processo de acondicionamento (embalagem), que corresponde a questão 10, é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9796, significando que esse item apresenta maior dissipação da informação, indicando que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias ou elas não realizavam essas ações ambientais. Destaca-se na Tabela 11 que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1. Caso tivesse atingido, não estaria transmitindo nenhuma informação no grupo (ZELENY, 1982).

Quando calculado o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Sistemas de Gerenciamento Ambiental, observa-se que as que apresentaram os maiores pesos foram as questões 10 e 7, sendo 0,4096 e 0,2157 respectivamente, demonstrando que as mesmas possuem maior entropia informacional, ou seja, houve uma diversificação de evidenciação de informação sobre o processo de acondicionamento (embalagem) e Auditoria Ambiental, prevalecendo à ausência de informação nestas questões.

Correspondente à categoria Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente, demonstra-se na Tabela 3, os resultados da entropia informacional:

N°	Questões do constructo Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
12	Desenvolvimento de produtos ecológicos	0,9965	0,0610	1,43
13	Impacto na área de terra utilizada	0,9872	0,2235	2,10
14	Uso eficiente/Reutilização de água	0,9933	0,1166	2,43
15	Vazamentos e derramamentos	0,9810	0,3306	2,17
16	Reparos aos danos ambientais	0,9872	0,2235	2,20
17	Conservação e/ou utilização mais eficiente nas operações	0,9974	0,0446	2,57
TOTAL		5,9425	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 - Entropia informacional do constructo Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente

Em concordância com a Tabela 3, verifica-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9974 refere-se a questão 17, demonstrando os dados sobre conservação e/ou utilização mais eficiente nas operações dos produtos e processos, atestando baixa entropia, ou seja, demonstrando que das 30 empresas que compõe à amostra, 28 evidenciaram a informação declarativa, sendo esta a mais evidenciada nessa dimensão.

Na questão 15, atinente a vazamentos e derramamentos, é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9810, isso traduz que essa questão dispõe de maior dissipação da informação, indicando que os dados sobre este item não estão sendo evidenciados por algumas companhias ou, até mesmo, elas não realizavam essas ações ambientais. Constata-se também, na Tabela 12, que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Desta maneira, ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente, observa-se que as que apresentaram os maiores pesos foram as questões 15, 16 e 14, sendo 0,3306, 0,2235 e 0,1166, respectivamente, essas possuindo maior entropia informacional, isto

significa que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Demonstram-se na Tabela 4, os resultados da entropia informacional da categoria Energia:

N°	Questões do constructo Energia	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
18	Utilização de materiais desperdiçados na produção de energia	0,9787	0,2217	1,97
19	Discussão sobre a preocupação com a possível falta de energia	0,9857	0,1494	1,83
20	Desenvolvimento/exploração de novas fontes de energia	0,9875	0,1299	2,57
21	Investimentos ambientais	0,9879	0,1259	3,20
22	Custos/despesas ambientais	0,9642	0,3731	2,37
TOTAL		4,9041	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 - Entropia informacional do constructo Energia

De acordo com a Tabela 4, percebe-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9879 refere-se a questão 21, destacando as informações sobre investimentos ambientais presentes na empresa, o que demonstra baixa entropia, demonstrando que das 30 empresas correlacionadas na amostra, 18 evidenciaram a informação quantitativa monetária e não monetária, sendo esta a mais evidenciada nessa dimensão.

Na questão 22, no tocante a custos e despesas ambientais é verificado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9642, representando maior dissolução da informação, o que indica que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias.

Ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Energia, as que apresentaram os maiores pesos foram a 22, 18 e 19, sendo 0,3731, 0,2217 e 0,1494 respectivamente, que estão apresentando maior entropia informacional, ou seja, que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Os resultados da entropia informacional da categoria Informações Financeiras Ambientais estão demonstrados na Tabela 5:

N°	Questões do constructo Informações Financeiras Ambientais	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
23	Passivos/Provisões ambientais	0,9673	0,3815	2,07
24	Práticas contábeis de itens ambientais	0,9839	0,1878	2,33
25	Seguro ambiental	0,9804	0,2288	2,07
26	Ativos ambientais tangíveis e intangíveis	0,9827	0,2019	2,03
TOTAL		3,9143	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5 - Entropia informacional do constructo Informações Financeiras Ambientais

Percebe-se, na Tabela 5, que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9839 refere-se a questão 24, a qual dispõe de informações sobre práticas contábeis de itens ambientais. Este resultado demonstra baixa entropia, significando que das 30 empresas integrantes da amostra, 17 evidenciaram a informação declarativa. Deste modo, nessa dimensão, este tipo de informação foi mais evidenciado.

Diferente dos resultados da categoria encontrados por Gubiani et al. (2010), no qual não há nenhuma evidenciação a respeito das práticas contábeis de itens ambientais, de seguro ambiental e de ativos ambientais tangíveis e intangíveis. A subcategoria na

qual foi muito evidenciado trata-se de investimentos ambientais. Porém, as informações não possuem a devida qualidade, uma vez que na maioria das vezes as empresas mencionam que realizaram determinado investimento de natureza ambiental, sem detalhar como foi contabilizado, e há casos, que até o valor não é mencionado.

Na questão 23, respeitante a custos e despesas ambientais, é observado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9673, isso significa que essa questão apresenta maior dispersão da informação, sinalizando que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias. Nota-se ainda, na Tabela 14 que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Assim, ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria, Informações Financeiras Ambientais, constata-se que as questões 23 e 25 apresentaram maiores pesos, sendo respectivamente 0,3815 e 0,2288, demonstrando maior entropia informacional, isto é, há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Na Tabela 6, apresentam-se os resultados da entropia informacional da categoria Educação, Treinamento e Pesquisa:

Nº	Questões do constructo Educação, Treinamento e Pesquisa	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
27	Educação Ambiental (internamente e/ou comunidade)	0,9956	0,1624	2,97
28	Pesquisas relacionadas ao meio ambiente	0,9774	0,8376	2,73
TOTAL		1,9730	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 6 - Entropia informacional do constructo Educação, Treinamento e Pesquisa

Ao analisar a Tabela 6, verifica-se que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9956 refere-se a questão 27, realçando as informações sobre educação ambiental (internamente e/ou comunidade), revelando baixa entropia neste item, isto é, este resultado exprime que das 30 empresas pertinentes à amostra, 27 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa. Destarte, nessa dimensão, este tipo de informação foi mais evidenciada. Nesse sentido, os resultados da pesquisa corroboram com os resultados encontrados por Gubiani et al. (2010), no qual o *disclosure* foi satisfatório em termos de quantidade de evidenciação, principalmente com relação a subcategoria educação ambiental.

Na questão 28, concernente a pesquisas relacionadas ao meio ambiente, é constatado menor $e(d_i)$ com valor de 0,8867, apresentando maior propagação da informação neste item, apontando que os dados não estão sendo evidenciados por algumas companhias ou, possivelmente, elas não realizavam essas ações ambientais. Salienta-se que na Tabela 15 nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Assim, ao calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Educação, Treinamento e Pesquisa, atesta-se que a questão 28 apresenta o maior peso, sendo 0,8376, obtendo maior entropia informacional, isto significa que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Na Tabela 7, expõem-se os resultados da entropia informacional da categoria Mercado de Créditos de Carbono:

Nº	Questões do constructo Mercado de Créditos de Carbono	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
29	Projetos de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo (MDL)	0,9831	0,2581	2,27
30	Créditos de carbono	0,9825	0,2671	2,37
31	Emissão de Gases do Efeito Estufa (GEE)	0,9897	0,1565	3,03
32	Certificados de Emissões Reduzidas (CER)	0,9791	0,3183	2,37
TOTAL		3,9344	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 7 - Entropia informacional do constructo Mercado de Créditos de Carbono

É possível perceber, na Tabela 7, que o maior $e(d_i)$ com valor de 0,9897 refere-se a questão 31, destacando as informações sobre emissão de Gases do Efeito Estufa (GEE), o que demonstra baixa entropia neste item, ou seja, das 30 empresas alusivas à amostra, 22 evidenciaram a informação declarativa, sendo esta a mais evidenciada nessa dimensão. Os resultados desta categoria corroboram com os encontrados por Rover et al. (2008), quanto às especificações do "Mercado de Créditos de Carbono", no qual a maioria das evidenciações estão relacionadas às emissões de Gases do Efeito Estufa (GEE), sendo a maior parte evidenciada pelos setores de Exploração, Refino e/ou Distribuição de Combustíveis e de Papel de Celulose. Além disso, a categoria é caracterizada por notícias boas e pelo tipo de evidência declarativa.

Na questão 32, no tocante a Certificados de Emissões Reduzidas (CER), percebe-se menor $e(d_i)$ com valor de 0,9791, significando maior dispersão da informação neste item, sinalizando que os dados não estão sendo revelados por algumas companhias ou, até mesmo, elas não realizavam essas ações ambientais. Ressalta-se também na Tabela 16 que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Por conseguinte, ao se calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Mercado de Créditos de Carbono, verifica-se que a 32 e a 30 dispõe dos maiores pesos, sendo 0,3183 e 0,2671, respectivamente, sendo as questões com maior entropia informacional, expressando que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

Por fim, na Tabela 8, demonstram-se os resultados da entropia informacional da categoria Outras Informações Ambientais e Sociais:

Nº	Questões do constructo Outras Informações Ambientais e Sociais	Entropia $e(d_i)$	Peso da Questão	Média
43	Qualquer menção sobre sustentabilidade/ desenvolvimento Sustentável	0,9981	0,0615	3,50
44	Gerenciamento de florestas/ Reflorestamento	0,9852	0,4811	3,17
45	Conservação da biodiversidade	0,9902	0,3162	3,40
46	Relacionamento com o Consumidor	0,9956	0,1412	3,43
TOTAL		3,9692	1	

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 8 - Entropia informacional do constructo Outras Informações Ambientais e Sociais

Nota-se, na Tabela 8, que o maior e(di) com valor de 0,9981 corresponde a questão 43, destacando as informações referentes a qualquer menção sobre sustentabilidade/desenvolvimento sustentável, o que demonstra baixa entropia neste item, revelando que das 30 empresas pertencentes à amostra, 28 evidenciaram o mesmo

tipo de informação, neste caso a informação declarativa. Dessa forma, nessa dimensão, este tipo de informação foi mais evidenciada. Na questão 44, referente a gerenciamento de florestas/reflorestamento, é constatado menor $e(d_i)$ com valor de 0,9852, apresentando maior dissipação da informação e demonstrando que as informações sobre esta questão não estão sendo evidenciadas por algumas companhias ou, ainda, elas não realizavam essas ações ambientais. Destaca-se também na Tabela 18, que nenhuma questão do constructo desse grupo atingiu a máxima entropia $e(d_i)$ igual a 1.

Deste modo, constatou-se semelhança com os resultados encontrados no estudo de Gubiani et al. (2010), no qual se destaca que as subcategorias possuem menção sobre sustentabilidade ambiental e conservação de biodiversidade. Estas subcategorias foram bastante evidenciadas pelas empresas pertencentes ao estudo. Em contrapartida, ainda neste estudo, localizaram-se pouquíssimas evidenciações a respeito dos *stakeholders* e sobre o gerenciamento de florestas/reflorestamentos.

Consequentemente, ao se calcular o peso de cada questão em relação ao total de questões da categoria Outras Informações Ambientais e Sociais, verifica-se que apresentaram os maiores pesos as questões 44 e 45, sendo 0,4811 e 0,3162, respectivamente, atestando maior entropia informacional, expressando que há diversidade de informações entre a ausência de informação, a informação declarativa e a informação quantitativa monetária e não monetária.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar o nível de *disclosure* ambiental das empresas participantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) da BM&FBOVESPA do ano de 2013. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, documental, conduzida por meio de análise de conteúdo, com consulta aos relatórios anuais de sustentabilidade, disponíveis nos *websites* das organizações.

Nos relatórios de sustentabilidade publicados pelas empresas em relação à evidenciação ambiental, foi elencado três características de evidenciação, as quais foram atribuídas pontos: 1 para Ausência de Informação; 2 para Informação declarativa e 3 para Informação quantitativa monetária e não monetária. Através da análise descritiva pode-se observar que a característica predominante, com base no *checklist* de evidenciação, é a informação declarativa, seguida pela ausência de informação e informação quantitativa monetária e não monetária.

Referente à dimensão de Politicas Ambientais, verificou-se que as questões sobre a declaração das políticas, as praticas e ações atuais e futuras, presentes na empresa, bem como o estabelecimento de metas e objetivos ambientais, as 30 empresas pertencentes à amostra evidenciaram o tipo de informação declarativa. Além disso, na questão referente às ISOs 9.000/14.000 e/ou 26.000, verificou-se maior dispersão da informação, sinalizando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, bem como, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

No que se refere à dimensão Sistema de Gerenciamento Ambiental, sobre a Gestão Ambiental, verificou-se que das 30 empresas pertencentes à amostra, 24 evidenciaram o tipo de informação declarativa. Na questão referente ao processo de acondicionamento (Embalagem), verificou-se maior dissolução da informação, demostrando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre

esta questão, bem como, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Alusivo à dimensão Impacto dos Produtos e Processos no Meio Ambiente, verificou-se a questão sobre conservação e/ou utilização mais eficiente nas operações dos produtos e processos, das 30 empresas pertencentes à amostra, 28 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa.

Pertinente à dimensão Energia, foi constatado que a questão sobre investimentos ambientais presentes na empresa, das 30 empresas pertencentes à amostra, 18 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação quantitativa monetária e não monetária. Ademais, na questão referente a custos e despesas ambientais, verificou-se maior dispersão da informação, sinalizando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, bem como outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Relativo às Informações Financeiras Ambientais, constatou-se que a questão sobre práticas contábeis de itens ambientais, das 30 empresas pertencentes à amostra, 17 evidenciaram o mesmo tipo de informação, neste caso a informação declarativa. E, na questão referente a custos e despesas ambientais, averiguou-se maior dissipação da informação, mostrando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, igualmente, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

No tocante à dimensão Educação, Treinamento e Pesquisa, apurou-se que a questão sobre educação ambiental (internamente e/ou comunidade), das 30 empresas pertencentes à amostra, 27 evidenciaram o tipo de informação declarativa. Na questão referente a pesquisas relacionadas ao meio ambiente, averiguou-se maior disseminação da informação, sinalizando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, também, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Referente à dimensão Mercado de Créditos de Carbono, notou-se que a questão sobre emissão de gases do efeito estufa (GEE), das 30 empresas pertencentes à amostra, 22 evidenciaram o tipo de informação declarativa. Outrossim, na questão referente a certificados de emissões reduzidas (CER), constatou-se maior dispersão da informação, indicando que algumas empresas podem não estar evidenciando informações sobre esta questão, assim como, outras evidenciam informações declarativas e informações monetárias e não monetárias.

Neste sentido, os resultados da pesquisa atenderam ao objetivo proposto, permitindo concluir que as empresas integrantes do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) do ano de 2013, apresentam em seus relatórios, um nível relevante de *disclosure* ambiental. Porém, esperava-se que empresas participantes do ISE apresentassem maior *disclosure* ambiental, uma vez que este índice, segundo a BM&FBOVESPA (2015), representa uma carteira de empresas com comprometimento com a responsabilidade ambiental e a sustentabilidade empresarial. Igualmente, constata-se que as empresas de auditoria também podem contribuir para a atribuição de uma maior e melhor prestação de contas à sociedade, no que tange à divulgação da relação da empresa com o meio ambiente e sociedade.

REFERENCIAS

BM&FBOVESPA, A nova Bolsa. **Índice de Sustentabilidade Empresarial – ISE.** São Paulo, 2015. Acesso em: 2 jun. 2015.

BORGES, Ana Paula; ROSA, Fabrícia Silva da; ENSSLIN, Sandra Rolim. Evidenciação Voluntária das Práticas Ambientais: um estudo nas grandes empresas brasileiras de papel e celulose. **Revista Produção**, São Paulo, v. 20, n. 3, p. 404-417, jul./set. 2010.

BRAGA, Josué Pires; SALOTTI, Bruno Meirelles. Relação Entre Nível de *Disclosure* Ambiental e Características Corporativas de Empresas no Brasil. In: 5º CONGRESSO USP Iniciação Cientifica em Contabilidade – Padrões de Qualidade na Pesquisa Contábil, 2008, São Paulo. **Anais Eletrônicos.** São Paulo, 2008.

FEITOSA, Maria José da Silva; SOUZA, Natália Mary Oliveira de; GÓMEZ, Carla Regina Pasa. Princípios da Responsabilidade Social Empresarial nas Relações "Empresa-*Stakeholders*" como Fonte de Vantagem Competitiva. **Revista REUNIR - Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, Paraíba, v. 4, n. 1, p. 42-61, 2014.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. 11. reimpr. São Paulo: Atlas, 2008.

GUBIANI, Clésia Ana; SANTOS, Vanderlei dos; BEUREN, Ilse Maria. Informações Ambientais Evidenciadas pelas Empresas do Setor Elétrico Listadas no ISE. IN: SIMPOI 2010 – XIII SIMPÓSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGÍSTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 2010, São Paulo. **Anais Eletrônicos.** São Paulo, 2010.

MACHADO, Márcia Reis. **As Informações Sociais e Ambientais Evidenciadas nos Relatórios Anuais das Empresas:** a percepção dos usuários. 2010. 159 p. Tese (Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010.

MARCONDES, Adalberto Wodianer; BACARJI, Celso Dobes. **ISE – Sustentabilidade no Mercado de Capitais**. São Paulo: Report, 2010.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da Metodologia Cientifica**. 6. ed. 5 reimpr. São Paulo: Altas, 2005.

MARION, José Carlos. COSTA, Rodrigo Simão da. A uniformidade na evidenciação das informações ambientais. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, n. 43, p. 20-33, jan./abr. 2007.

MONTEIRO, Paulo Roberto Anderson; FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa. A Evidenciação da Informação Ambiental nos Relatórios Contábeis: um Estudo Comparativo com Modelo do ISAR/UNCTA. In: FERREIRA, Aracéli Cristina de Sousa (org); MAIA DE SIQUEIRA, José Ricardo (org); GOMES, Mônica Zaidan (org).

Contabilidade Ambiental e Relatórios Sociais. São Paulo: Atlas, 2012. cap. 11, p. 194-217.

MURCIA, Fernando Da-Ri; ROVER, Suliani; LIMA, Iran; FÁVERO, Luiz Paulo Lopez; LIMA, Gerlando Augusto Sampaio Franco de. *Disclosure* Verde nas Demonstrações Contábeis: Características da Informação Ambiental e Possíveis Explicações para a Divulgação Voluntária. **Revista UnB Contábil**, Brasília, v. 11, n. 1-2, p. 260-278, jan./dez. 2008.

MURCIA, Fernando Da-Ri; ROVER, Suliani; SOUZA, Flávia Cruz de; BORBA, José Alonso. Aspectos Metodológicos da Pesquisa Acerca da Divulgação de Informações Ambientais: proposta de uma estrutura para análise do *disclosure* ambiental das empresas brasileiras. **RGSA – Revista de Gestão Social e Ambiental**, São Paulo, v. 2, n. 2, p. 88-104, mai./ago. 2008.

RAMOS, Maria Olívia de Sousa; CARVALHO, Frederico Nacor Frazão; GOMES, Sonia Maria da Silva. Gestão Social e Ambiental. In: GOMES, Sonia Maria da Silva (org); GARCIA, Cláudio Osnei (org). **Controladoria Ambiental**: Gestão Social, Análise e Controle. São Paulo: Atlas, 2013. cap. 1, p. 1-22.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da Pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. In: BEUREN, Ilse Maria (org). 3. ed. 4. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

ROSA, Fabrícia Silva da; ENSSLIN, Sandra Rolim. Perfil do *Disclosure* Ambiental: uma investigação nos relatórios anuais e balanço social e ambiental da empresa Petrobras. In: XXVIII ENCONTRO NACIONAL DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO, A integração de cadeias produtivas com a abordagem da manufatura sustentável, 2008, Rio de Janeiro. **Anais Eletrônicos.** Rio de Janeiro, 2008.

ROVER, Suliani. ***Disclosure* Socioambiental e Custo de Capital Próprio de Companhias Abertas no Brasil.** 2013. 197 p. Tese (Programa de Pós-Graduação em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013.

ROVER, Suliani; MURCIA, Fernando Dal-Ri; BORBA, José Alonso; VICENTE, Ernesto Fernando Rodrigues. Divulgação de informações ambientais nas demonstrações contábeis: um estudo exploratório sobre o *disclosure* das empresas brasileiras pertencentes a setores de alto impacto ambiental. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, Ribeirão Preto/SP, v. 2, n. 3, p. 53-72, mai./ago. 2008.

TINOCO, João Eduardo Prudêncio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e Gestão Ambiental**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Evidenciação dos Impactos Ambientais como Instrumento de Transparência e Responsabilidade Socioambiental de Empresas Brasileiras do Setor de Papel e Celulose

Inês Peglow (inespeglow@gmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE/UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Suliani Rover (sulianirover@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo
O objetivo deste artigo é verificar se os impactos prováveis presentes dos Estudos Prévios de Impacto Ambiental (EIAs) e Relatórios de Impacto Ambiental (RIMAs), a partir de sua data de emissão, estão evidenciados nas demonstrações contábeis, nas notas explicativas e nos relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras no setor de papel e celulose. A metodologia é de abordagem qualitativa, com dados secundários, pois realiza-se uma pesquisa exploratória nos demonstrativos e relatórios. A escolha das empresas ficou restrita às empresas que obtiveram licenciamento ambiental, com os respectivos estudos e relatórios de impacto ambiental, emitidos após o ano de 2010. Assim dentre as sete empresas listadas na BM&FBovespa, apenas três desenvolveram um novo projeto de ampliação ou expansão das unidades, Klabin S.A., Fibria Celulose S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A. Na análise, verificou-se que as empresas divulgaram a existência de investimentos e gastos ambientais, e ainda que a Klabin S.A. e a Fibria Celulose S.A. demonstraram uma maior preocupação, frente à sociedade, ao divulgarem as multas e ações judiciais incorridas. Além disso, a Klabin S.A. apresentou maior transparência na divulgação dos impactos prováveis, constantes no RIMA, advindos do novo projeto. Os resultados demonstraram que, as divulgações dos impactos ambientais negativos ocorridos não se encontram identificados, apontando falta de transparência na evidenciação dos fatos ambientais.

Palavras chave: Evidenciação Ambiental, EIA, RIMA, Setor de Papel e Celulose.

Disclosure of Environmental Impacts to Transparency Tool and Social Responsibility of Brazilian Companies of the Paper and Cellulose Sector

Abstract
The purpose of this article is to verify if the likely impacts present on the Environmental Impact Statement (EIS) and Environmental Impact Reports (EIR), from the date of issue, are disclosed in the financial statements, the accompanying notes and sustainability report of Brazilian companies in the paper and cellulose industry. The methodology is a qualitative approach, using secondary data as an exploratory research is carried out in the statements and reports. The choice of companies was restricted to companies that have obtained environmental licensing, with their statements and reports of environmental impact, issued after 2010. Thus among the seven companies listed on the BM & FBOVESPA, only three developed a new expansion project or expansion of units, Klabin SA, Fibria Celulose SA and Suzano Papel e Celulose SA in the analysis, it was found that the companies disclosed the existence of investments and environmental costs, and that Klabin SA and Fibria Celulose SA

have shown a greater concern, front company to disclose the fines incurred and lawsuits. In addition, Klabin SA showed greater transparency in the disclosure of the likely impacts, contained in the EIR, arising from the new project. The results showed that the disclosures of the negative environmental impacts are not identify, it indicates a lack of transparency in the disclosure of environmental facts.

Keywords: Environmental Disclosure, EIS, EIR, Paper and Cellulose Sector.

1 INTRODUÇÃO

Algumas atividades desempenhas pelas empresas são consideradas como impactantes para o meio ambiente (Lei nº 10.165/2000), o que torna obrigatória a licença ambiental, pois existirá interação da referida atividade com o meio ambiente. Assim, de acordo com a Resolução do Conselho Nacional do Meio Ambiente (CONAMA) 001/86 deverão ser realizados o Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA) e o Relatório de Impacto Ambiental (RIMA), os quais deverão ser submetidos à aprovação do órgão público competente.

O EIA é construído por equipe multidisciplinar habilitada, que não tenha ligação direta ou indireta com os solicitantes do projeto. Dessa forma, conforme Resolução CONAMA 001/86, o estudo visa levantar impactos negativos e positivos, como também as medidas mitigadoras decorrentes do funcionamento do empreendimento. Tal levantamento leva em consideração as condições do solo, subsolo, ar, águas, clima, formas de vida, meio biológico, ecossistemas naturais e meio socioeconômico.

O RIMA, por sua vez, contém as conclusões do EIA, de uma linguagem de fácil entendimento e menos técnica, para a verificação das vantagens e desvantagens ambientais, sociais e econômicas, antes da implantação do empreendimento. Conforme ocorrerem os fatos mencionados no RIMA, deverá haver, por parte da empresa, a evidenciação dos mesmos nas demonstrações contábeis, notas explicativas e relatórios de sustentabilidade. De modo que , a inclusão dessas, propiciarão maior transparência por parte do empreendedor sobre os impactos de suas atividades e uma possível demonstração de responsabilidade socioambiental.

Portanto, o objetivo da pesquisa consiste em verificar se as informações presentes dos EIAs e RIMAs , estão evidenciadas nas demonstrações contábeis, notas explicativas e relatórios de sustentabilidade de empresas brasileiras do setor de papel e celulose. Com intuito de identificar o posicionamento das empresas frente à transparência e comprometimento com a responsabilidade socioambiental.

Atualmente, a sociedade vem exigindo informações sobre o uso e a exploração dos recursos naturais. Diante da necessidade de informações a respeito da sustentabilidade ambiental, as empresas estão utilizando essa ferramenta como um diferencial competitivo. Segundo Carvalho (2005), todas as empresas, no futuro perceberão que interagem com a natureza, e será por meio da contabilidade que acontecerá tal interação, com a divulgação para todos os usuários, inclusive sociedade, da informação contábil.

Em função da pouca exploração do presente tema nas pesquisas e a fim de saber identificar se há responsabilidade socioambiental ou se essas apenas cumprem o que consta nas normas e leis do seu segmento, ao que se refere ao meio ambiente, justifica-se um aprofundamento da evidenciação contábil em relação aos impactos ambientais provocados por atividades de algumas empresas, como no setor de papel e celulose, considerados potencialmente poluidores.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evidenciação dos fatos ambientais

A contabilidade ambiental tem por função, dentre outras, evidenciar os fatos que acontecem ao se desenvolver um projeto, levando em consideração o meio ambiente (COSTA, 2012). O objetivo é trazer aos usuários internos e externos informações de fatos ambientais que causam alteração no resultado patrimonial, através da verificação do patrimônio ambiental, bens, direitos e obrigações das empresas em relação ao meio ambiente/ uso de recursos naturais.

Ao identificar, avaliar e registrar na contabilidade os investimentos, gastos, multas e obrigações decorrentes da interação do meio ambiente - tendo em vista que esses afetam o patrimônio e o resultado da empresa - é possível obter melhor informação do desempenho e auxílio na tomada de decisão, bem como ajudar na direção de medidas na preservação do meio ambiente. O levantamento dos impactos ambientais não é obrigatório na divulgação dos demostrantivos contábeis, mas, para uma melhor transparência junto à sociedade, as empresas optam por divulgá-los (SILVA, 2008).

Os ativos ambientais, para Costa (2012, p.54),

> [...] representam os estoques dos insumos, peças e acessórios etc. utilizados no processo de eliminação ou redução dos níveis de poluição; os investimentos em máquinas, equipamentos, instalações etc., adquiridos ou produzidos com intuição de amenizar os impactos causados ao meio ambiente; os gastos com pesquisas, visando ao desenvolvimento de tecnologias modernas, de médio e longo prazo, desde que constituam benefícios ou ações que irão refletir em exercícios seguintes.

O autor ainda destaca que as características dos ativos ambientais mudam de uma empresa para outra, pois existem diferentes atividades econômicas, com diversos processos operacionais. As contas do ativo ambiental classificam-se em: estoques ambientais, investimento ambiental, imobilizado ambiental, depreciação, amortização e exaustão acumulada ambiental.

Já os passivos ambientais referem-se, conforme Ribeiro (2005),

> [...] aos benefícios econômicos ou aos resultados que serão sacrificados em razão da necessidade de preservar, proteger e recuperar o meio ambiente, de modo a permitir a compatibilidade entre este e o desenvolvimento econômico, ou em decorrência de uma conduta inadequada em relação a estas questões (RIBEIRO, 2005, p. 75).

O passivo ambiental decorre de obrigações presentes ou fatos passados no intuito de recuperar, reparar danos ambientais, ou ainda gastos com gestão ambiental. As contas do passivo ambiental se classificam em: provisões ambientais, degradação ambiental, obrigações fiscais ambientais e indenizações ambientais. O autor ainda acrescenta a conta contingências ambientais - ativos contingentes e passivos contingentes - que podem ser ativas ou passivas e só podem ser evidenciadas caso possam ser valoradas, em sentido contrário deve aparecer nas notas explicativas. Nessa conta, estão os possíveis danos ambientais em consequência de um evento futuro, podendo ser negativos ou positivos, que condizem com perda ou ganho para a empresa (CARVALHO, 2010).

As Normas Brasileiras de Contabilidade Técnicas nº 15 (NBC T 15 - INFORMAÇÕES DE NATUREZA SOCIAL E AMBIENTAL), aprovada pela resolução nº 1003/2004, trazem, obrigatoriamente, porém de forma complementar as demonstrações contábeis, a evidenciação de informações no relatório de sustentabilidade, anteriormente como balanço social. Conforme resolução nº 1003/04 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) – NBC T 15.1,

> [...] 15.1.3 - A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental, ora instituída, quando elaborada deve evidenciar os dados e as informações de natureza social e ambiental da entidade, extraídos ou não da contabilidade, de acordo com os procedimentos determinados por esta norma.
> 15.1.4 - A demonstração referida no item anterior, quando divulgada, deve ser efetuada como informação complementar às demonstrações contábeis, não se confundindo com as notas explicativas.
> 15.1.5 - A Demonstração de Informações de Natureza Social e Ambiental deve ser apresentada, para efeito de comparação, com as informações do exercício atual e do exercício anterior (RESOLUÇÃO nº 1003 de 2004 do CFC).

Quanto à relação da entidade com o meio ambiente, as informações devem ser evidenciadas, conforme como consta na resolução nº 1003/04 do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) da NBC T 15.2.4.1,

> a) investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente;
> b) investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados;
> c) investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade;
> d) investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade;
> e) investimentos e gastos com outros projetos ambientais;
> f) quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade;
> g) valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente;
> h) passivos e contingências ambientais (RESOLUÇÃO nº 1003 de 2004 do CFC).

Ainda podem-se citar o Balanço Social do IBASE (Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas) e Relatório GRI (*Global Reporting Initiative*), que são apresentados voluntariamente pelas empresas. O GRI é um acordo internacional, desenvolvido com uma visão de longo prazo, como um *multistakeholder*, que tem função de criar e difundir as direções para criação de relatórios de sustentabilidade aplicáveis plenamente e voluntariamente pelas empresas que almejam fornecer informação sobre as questões sociais, ambientais e econômicos dos seus produtos, serviços e atividades (COSTA, 2012).

Contudo, não há legislação para evidenciação dos fatos ambientais, sendo contabilizados pelas empresas que optarem por mais transparência, o que não ocorre com maioria daquelas que exercem atividades potencialmente poluidoras, pois, assim, evitam divulgar as informações ambientais, para que também não sejam demonstrados os impactos negativos que podem vir a causar danos à sua imagem.

2.2 Estudo Prévio de Impacto Ambiental (EIA) e Relatório de Impacto Ambiental (RIMA)

O EIA tem por objetivo levantar os impactos ambientais - que podem ser negativos e positivos - e as medidas mitigadoras, devido à existência de interação da empresa com o meio ambiente, decorrentes da implantação e operação de um novo projeto. Quando esses se concretizarem, desencaderão investimentos, receitas, despesas, custos, obrigações, movimentação de capitais, dentre outros, o que resultará em modificação no resultado do patrimônio. O EIA, segundo Carvalho (2010):

> [...] é um instrumento que, além de subsidiar ações de precaução, serve de base para o planejamento de ações na área ambiental por avaliar o meio ambiente antes da realização das atividades impactantes e inferir os danos que o empreendimento pode causar, fornecendo assim instrumentos para que os gestores avaliem e decidam sobre a viabilidade total, parcial ou inviabilidade deste no local escolhido para sua implementação (CARVALHO, 2010, p. 58).

O RIMA traz informações objetivas e de fácil entendimento para a compreensão de todos, como também exemplificados por quadros, gráficos, mapas, cartas e outras técnicas de *design* visual. Com o intuito de identificar vantagens e desvantagens da implementação do projeto, além das consequências ambientais, como previsto na Resolução CONAMA 001/86 do Ministério do Meio Ambiente, o RIMA,

> Art. 9º [...] refletirá as conclusões do estudo de impacto ambiental e conterá, no mínimo:
> I - Os objetivos e justificativas do projeto, sua relação e compatibilidade com as políticas setoriais, planos e programas governamentais;
> II - A descrição do projeto e suas alternativas tecnológicas e locacionais, especificando para cada um deles, nas fases de construção e operação a área de influência, as matérias primas, e mão-de-obra, as fontes de energia, os processos e técnica operacionais, os prováveis efluentes, emissões, resíduos de energia, os empregos diretos e indiretos a serem gerados;
> III - A síntese dos resultados dos estudos de diagnósticos ambiental da área de influência do projeto;
> IV - A descrição dos prováveis impactos ambientais da implantação e operação da atividade, considerando o projeto, suas alternativas, os horizontes de tempo de incidência dos impactos e indicando os métodos, técnicas e critérios adotados para sua identificação, quantificação e interpretação;
> V - A caracterização da qualidade ambiental futura da área de influência, comparando as diferentes situações da adoção do projeto e suas alternativas, bem como com a hipótese de sua não realização;
> VI - A descrição do efeito esperado das medidas mitigadoras previstas em relação aos impactos negativos, mencionando aqueles que não puderam ser evitados, e o grau de alteração esperado;
> VII - O programa de acompanhamento e monitoramento dos impactos;
> VIII - Recomendação quanto à alternativa mais favorável (conclusões e comentários de ordem geral) (RESOLUÇÃO CONAMA nº 001 de 1986 do Ministério do Meio Ambiente, art. 9º).

Os relatórios são necessários pela existência de modificações no meio ambiente. Considera-se impacto ambiental qualquer modificação das propriedades químicas, físicas e biológicas do meio ambiente, provocada por qualquer tipo de matéria ou energia decorrente das atividades humanas que possam afetar direta ou indiretamente, tais como: saúde, segurança e bem-estar da população; atividades sociais e econômicas; flora; fauna; condições estéticas e sanitárias do meio ambiente; e qualidade dos recursos ambientais. Isso requer a elaboração do estudo de impacto ambiental e relatório de impacto ambiental, os quais serão submetidos à liberação do orgão competente, e da Secretaria Especial do Meio Ambiente, como previsto na resolução CONAMA nº 001/86 nos artigos 1º e 2º.

Para a execução de um novo empreendimento, como disposto sobre Novo Código Florestal, conforme Lei nº 12.651 de 2012, é necessário observar a extensão de área mínima de preservação, considerando localização e bioma, conforme mostra a Tabela 1.

Bioma	**Localização**	**Percentual (%)**
Florestas	Amazônia Legal	80%
Cerrado	Amazônia Legal	35%
Campos Gerais	Amazônia Legal	20%
Demais biomas	Demais regiões	20%

Fonte: Autores, com base em BRASIL (2012).

Tabela 1 - Delimitação da área de Reserva Legal

De acordo com o artigo 12 da Lei nº 12.651, de 25 de maio de 2012, toda propriedade ou imóvel rural que tenha em sua área vegetação nativa, tais como florestas, cerrados, campos gerais e demais vegetações, deverá delimitar parte do território conforme descrito na Lei a título de Reserva Legal, sem invalidar a prática das normas das APPs - Áreas de Preservação Permante, com o intuito de preservar e incentivar a conservação de parte da natureza.

2.3 Pesquisas Anteriores

Pela importância do tema investigado, na sequência são apresentadas no Quadro 1, pesquisas relacionadas a este estudo que tratam sobre evidenciação e responsabilidade socioambiental.

Autor/Ano	Estudo
Nossa (2002)	O autor desenvolveu uma pesquisa de conteúdo nos relatórios ambientais de empresas brasileiras e internacionais do setor de papel e celulose para analisar e identificar as diferenças nas práticas atuais de evidenciação de informações ambientais nos relatórios ambientais específicos e ralatórios anuais.
Freitas e Strassburg (2007)	Os autores pesquisaram se há contabilização de investimentos e despesas com conservação nos processos operacionais para melhoramento do meio ambiente, recuperação e preservação dos ambientes impactados. As empresas analisadas foram do setor de papel e celulose: Aracruz, Klabin, Ripasa, Suzano e Votorantim. No resultado, constataram que há evidenciação, porém direcionadas ao reflorestamento, com vista em futuras áreas para produção da matéria prima, o que não confirma a conservação e recuperação da biodiversidade.
Rover *et al.* (2008)	Verificaram as informações ambientais divulgadas de forma voluntária pelas empresas listadas na BOVESPA com atividade de impacto ambiental. A pesquisa foi realizada com base nas informações das DFPs de 2006 e, os resultados evidenciam que o grupo com maioria de sentenças é a de políticas ambientais e, informações financeiras ambientais. E que, a maior parte das informações é declarativa, positiva, confirmando com a Teoria do *Disclosure* Voluntário.
Carvalho (2010)	Investigou responsabilidades ambientais de uma Sociedade Anônima obrigada à apresentação de licenciamento ambiental e seu resultad, tendo em vista a caracterização de evidenciar os fatos ambientais. A análise ocorreu em cinco empreendimentos: processador de oleaginosas; construção civil de um *shopping center*; ampliação de uma avenida e construção de um *shopping*; exploração mineral, fabricação e comércio de cimento; e implantação de agricultura irrigada. Foram encontrados 60 impactos negativos, evidenciando dois grupos de contas: passivo e PL, 92% para contas do passivo e 8% para a reserva para contingências ambientais.
Santos *et al*. (2012)	Verificaram se a identidade corporativa ambiental das empresas brasileiras de capital aberto esclarece o grau de *disclosure* verde, das 100 maiores empresas do ranking da Revista Exame de julho de 2010. Os resultados indicaram que as empresas constantes ISE da BM&FBovespa apresentam graus elevados de *disclosure* do que as não listadas. Concluíram que as empresas com forte identidade social corporativa ambiental são as com maior divulgação de informações socioambientais ou nível de *disclosure* verde.
Barbosa (2014)	A pesquisa analisou empresas do setor de papel e celulose, Suzano, Irani, Klabin, Melhoramentos, Fibria, verificando o cumprimento da NBC T-15. Os resultados indicaram que as empresas apresentaram mesmo grau de divulgação, com seis dos oito itens exigidos pela NBC T-15. Houve maior evidenciação do item investimentos e gastos com manutenção foram apresentados pela Irani, Klabin, Fibria e Suzano.
Rossi e Rios (2014)	Evidenciaram a importância de contabilizar os acontecimentos ambientais de maneira objetiva e clara em empresas de papel e celulose e petróleo e, se demonstraram como deveriam, segundo normas contábeis, os fatos ambientais para a comunidade e investidores. Dentre os resultados, a Petrobrás, se refere de maneira teórica às questões ambientais, a Klabin investe em torno de 3% em meio ambiente e, em esporte 7% e a Suzano, destina 40% da área total reserva como preservação ambiental.

Fonte: Autores.

Quadro 1 - Pesquisas anteriores sobre evidenciação e responsabilidade socioambiental

3 METODOLOGIA

O presente artigo é de abordagem qualitativa, utilizando dados secundários, pois se trata de uma pesquisa exploratória nos demonstrativos de EIA, RIMA, demonstrativos contábeis, relatório de sustentabilidade e notas explicativas, os quais encontram-se nos sites oficiais das empresas. Além disso, foi realizada uma pesquisa bibliográfica, baseada em leis, decretos, resoluções, conceitos contábeis e ambientais.

Foram selecionadas empresas de Sociedade Anônima, de capital aberto, que têm obrigações legais de divulgação dos demonstrativos, inicialmente, a partir das sete empresas listadas no site da BM&FBovespa, no setor de papel e celulose, por ser este considerado um setor potencialmente poluidor. As empresas Celulose Irani S.A., Cia Melhoramentos de São Paulo, Fibria Celulose S.A., Klabin S.A., Santher Fabricação de Papel Santa Terezinha S.A., Suzano Holding S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A. fizeram parte deste estudo.

A análise ficou restrita às empresas que obtiveram licenciamento ambiental, como previsto na Resolução CONAMA 001/86, com os respectivos EIAs e RIMAs, emitidos após o ano de 2010. Como o período de análise considerado foi a partir da data constante dos documento, com isso, as empresas que solicitaram o RIMA foram: Fibria Celulose S.A., com relatório emitido em 29/04/2011; Klabin S.A, emissão em 27/04/2012, e, Suzano Papel e Celulose S.A., em 03/05/2010.

A análise dos dados foi realizada mediante a apresentação de um quadro com os impactos prováveis encontrados dos estudos prévios e relatórios de impacto ambiental e, com base em tais informações, foi verificado se tais fatos foram evidenciados nos demonstrativos contábeis, relatórios de sustentabilidade e notas explicativas. Contudo, também investigado o posicionamento das empresas frente à transparência e comprometimento com a responsabilidade socioambiental.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O Quadro 2 apresenta as empresas da amostra, bem como, identifica as companhias que solicitaram o RIMA, e o período da divulgação de informações do novo projeto no relatório de sustentabilidade.

Empresas	EIA/RIMA	Data de emissão RIMA	Relatório de sustentabilidade
Celulose Irani S.A.	-	-	-
Cia Melhoramentos de São Paulo	-	-	-
Fibria Celulose S.A.	X	29/04/2011	2011 a 2014
Klabin S.A.	X	27/04/2012	2012 a 2014
Santher Fabricação de Papel Sta Terezinha S.A.	-	-	-
Suzano Holding S.A.	-	-	-
Suzano Papel e Celulose S.A.	X	03/05/2010	2010 a 2014

Fonte: Autores, com base nas empresas listadas no site da BM&FBovespa.

Quadro 2 - Empresas listadas no site da BM&FBovespa, no setor de papel e celulose

Dentre as sete empresas inicialmente analisadas, apenas três desenvolveram um novo projeto de implantação, ampliação ou expansão de suas unidades: Klabin S.A., Fibria Celulose S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A. Portanto, as análises foram efetuadas nos relatórios de sustentabilidade, demonstrações contábeis e notas explicativas, os quais constam

divulgados de 2010 a 2014, pela Klabin S.A., Fibria Celulose S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A..com intuito de identificar os impactos ambientais da implantação do novo projeto, segundo constam no RIMA e ainda, o posicionamento das empresas frente à responsabilidade socioambiental.

A Fibria Celulose S.A. informou a obtenção do licenciamento ambiental para o projeto Três Lagoas, no relatório de sustentabilidade de 2011. Enquanto que nos documentos de 2012 e 2013, houve apenas o informativo de que a "empresa está preparada para, no momento oportuno, expandir sua capacidade de produção com o projeto de ampliação em Três Lagoas" (FIBRIA, 2011; 2012; 2013). O RIMA emitido pela empresa para ampliação da unidade industrial de Três Lagoas II - Mato Grosso do Sul, no relatório de sustentabilidade do ano de 2014 consta que o projeto está em fase de avaliação e estudos técnicos, e que não foi colocado em prática até o momento. A empresa divulgou em 14 de maio de 2015, a aprovação da construção da nova linha de produção de celulose da unidade Três Lagoas II, que estima iniciar as funções no final de 2017 (FIBRIA, 2014a).

No relatório de sustentabilidade da Klabin S.A., sobre o novo projeto denominado de Projeto Puma, consta que em 2012, houve elaboração do EIA e RIMA, "que avaliou multidisciplinarmente aspectos sociais, históricos e ambientais tais como a qualidade da água, do ar e do solo do local de instalação, nível de ruído, investigação arqueológica, entre outros elementos passíveis de monitoramento com a implementação da fábrica" (KLABIN, 2012). Em 2013, no relatório de sustentabilidade, a empresa informou o início da construção do novo projeto, além do destaque para a relevância de identificar os impactos do transporte e contar com atendimento a necessidades socioambientais do Projeto Puma (KLABIN, 2013).

Enquanto em 2014, a referida empresa divulgou a realização do diagnóstico socioambiental, onde mencionaram os temas relevantes sobre os possíveis impactos do Projeto Puma na comunidade, que "são do âmbito dos direitos humanos – renda média; emprego e renda; atendimento médico e hospitalar; sistema educacional; violência e drogas; violência no trânsito; e fortalecimento da cultura local" (KLABIN, 2014a).

A Suzano Papel e Celulose S.A. divulgou, em 2010, a solicitação do licenciamento ambiental para ampliação do projeto Unidade Imperatriz - Maranhão, conforme relatório de sustentabilidade. Em 2011, houve a solicitação do licenciamento ambiental, e o projeto encontra-se em andamento, com o início da operação previsto para 2013. No final de 2012, a unidade Imperatriz estava com 92% concluído do avanço físico das obras de infraestrutura, que contam com uma equipe de gestão integrada de riscos, que fazem o mapeamento e monitoramento, com planos de ação para a mitigação dos impactos. O projeto Unidade Imperatriz começou a operar em dezembro de 2013 e, iniciou suas atividades certificada pelo FSC® (*Forest Stewardship Council®)*. Em 2014, constam as informações de funcionamento da Unidade Imperatriz, conforme ocorrem sobre as outras unidades em operação (SUZANO, 2010; 2011; 2012; 2013; 2014a).

Em relação às terras da Klabin S.A., segundo relatório de sustentabilidade de 2014, como descrito na Tabela 2, totalizaram 491 mil hectares, sendo 211 mil hectares de florestas nativas preservadas e 239 mil hectares de florestas plantadas, cerca de 43% de áreas preservadas. No período, foram plantados 16 mil hectares, sendo 14 mil hectares em terras próprias e parcerias, e 2 mil hectares em terras de terceiros (KLABIN, 2014a).

A Fibria Celulose S. A. mantém em torno de 35% de suas áreas conservadas, ou seja, 346 mil hectares (Tabela 2), por meio de proteção, restauração, manejo e integração, a partir de plantios florestais, buscando também diminuir as pressões externas e os fatores de degradação que possam atuar sobre esses fragmentos. A empresa realizou a restauração de 10.641 hectares até o final de 2014, informando também que a biodiversidade existente nas

áreas florestais é objeto de estudo e monitoramento que visam proteger, conhecer e ampliar as espécies de fauna e flora nativas (FIBRIA, 2014a).

A área florestal das empresas estudadas, em 2014 (Tabela 2) estão mencionadas no relatório de sustentabilidade, as terras da Suzano Papel e Celulose S.A. somaram cerca de 1,06 milhão hectares, sendo 463 mil hectares de florestas preservadas, 519 mil hectares de florestas plantadas e 78 mil hectares plantadas em Programa de Parceria Florestal. Do total de 1,06 milhão hectares, 40% são reservados à preservação dos biomas, Amazônia, Mata Atlântica, Cerrado e áreas transicionais, e 38 mil destinados para infraestrutura. Ainda no ano de 2014, diz ter firmado o compromisso ambiental de recuperar e preservar aproximadamente 3,6 mil hectares de espécies nativas de Cerrado e Mata Atlântica até 2020 no Estado de São Paulo (SUZANO, 2014a).

Empresas/Terras	Florestas Nativas Preservadas	Florestas Plantadas	Total
Klabin S. A.	211 mil hectares	239 mil hectares	491 mil hectares
Fibria Celulose S. A.	346 mil hectares	642 mil hectares	989 mil hectares
Suzano Papel e Celulose S. A.	463 mil hectares	519 mil hectares	1,06 milhão hectares

Fonte: Autores, com base nos Relatórios de Sustentabilidade da Klabin, Fibria e Suzano (2014)

Tabela 2 - Informações referente as terras da Klabin, Fibria Celulose e Suzano em dezembro de 2014

As florestas próprias e todo o ciclo da produção da Klabin S.A. são certificadas pelo *Forest Stewardship Council® (*FSC®), desde 1998, que se refere as práticas de manejo florestal. No relatório de sustentabilidade, encontra-se divulgado um projeto ocorrido em 2014, no qual a empresa auxiliou 42 produtores fomentados a receberem também a certificação, da região do Médio Tibagi - Paraná. Por meio desse projeto a empresa foi indicada pela *Carbon Disclosure Project* (CDP), desde 2006, como a que mais incentivou as boas práticas de manejo florestal e assegurou pelo segundo ano consecutivo a sua presença no Guia Exame de Sustentabilidade. O objetivo que a empresa almeja é alcançar 100% da madeira utilizada no processo de produção certificada, para garantir uma cadeia de valor livre de desmatamento, além disso foi eleita pelo Guia Você S/A como uma das 150 melhores empresas para você trabalhar no Brasil, o qual foi desenvolvido pela Fundação Instituto de Administração da Universidade de São Paulo (FIA), em conjunto com a Editora Abril, que valoriza o comprometimento e a qualidade da liderança e dos colaboradores (KLABIN, 2014a).

Em relação às reclamações e queixas, como divulgado no relatório de sustentabilidade de 2014 pelos canais de ouvidoria das unidades florestais (SC, PR e SP) sobre impactos ambientais, foram um total de 337, das quais 334 foram consideradas procedentes e dessas 293, solucionadas. Além disso, houve 328 reclamações e denúncias, consideradas procedentes, relacionadas à impactos na sociedade, das quais 324 foram solucionados (KLABIN, 2014a).

No relatório de sustentabilidade de 2010, a Klabin S.A. divulgou o Balanço Social Anual, Modelo IBASE (Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas), onde está informado o grupo Indicadores Ambientais evidenciando investimentos em meio ambiente, relacionados com a operação e produção, porém nos anos de 2011 e 2012, constam divulgados como Investimento Ambiental, na tabela dos Principais Indicadores. Ao analisar o relatório de sustentabilidade de 2013, detectou-se que a empresa investiu em tecnologia e iniciativas de proteção ambiental, o que se subentende por investimento ambiental. No ano de 2014, trouxe investimentos e gastos ambientais para proteção ambiental. Além disso, em

2013, divulgou uma multa referente à infração administrativa determinada pelo Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento, por ultrapassar o limite tolerável na produção de corretivo de acidez/ lama de cal. (KLABIN, 2010; 2011; 2012; 2013; 2014a).

Conforme informado no relatório de sustentabilidade foi divulgado que em janeiro de 2014, as ações da empresa passaram a ser negociadas no Nível 2 de Governança Corporativa da BM&FBovespa e que, desde 2002 a empresa integrava o Nível 1. Informam ainda que integraram pela segunda vez a carteira do Índice de Sustentabilidade Empresarial (ISE) que reune as ações das empresas que destacaram-se pelo alto nível de comprometimento com a sustentabilidade, e em 2015 continua na carteira do ISE em vigor entre 5 de janeiro de 2015 e 2 de janeiro de 2016 (KLABIN, 2014a).

Em relação à implantação do Projeto Puma na cidade de Ortigueira - PR (Tabela 3), obteve avanços significativos nas obras de construção da nova unidade industrial de celulose com o custo previsto de R$ 7,2 bilhões. Desse valor, até o final de 2014, 31% representaram o desembolso financeiro e 38% o físico da obra. As principais áreas de terraplanagem tiveram seu processo concluído, enquanto as fases de construção civil e preparação das fundações começaram no início de 2014 e seguiram ao longo do ano e os gastos efetuados pelas obras do Projeto Puma em 2014, totalizaram R$ 2,4 bilhões, os quais constam evidenciados como obras e instalações em andamento, conforme notas explicativas, na composição do Ativo Imobilizado, com isso encontra-se nas demonstrações contábeis no Balanço Patrimonial. A fábrica acrescentará 1,5 milhão de toneladas de celulose à capacidade com inauguração e início de produção previstos para o início de 2016 (KLABIN, 2014a; 2014b)

No relatório de sustentabilidade de 2011, a Fibria Celulose S.A. divulgou que decidirá, a data para a implantação do projeto na unidade Três Lagoas, no final de 2012, com investimento previsto em R$ 3,6 bilhões (FIBRIA, 2011).

Os gastos efetuados, com o Projeto Unidade Imperatriz - MA em 2014, conforme notas explicativas da Suzano Papel e Celulose S.A. totalizaram cerca de R$ 4,8 bilhões (Tabela 3), os quais foram evidenciados na conta Imobilizado em Andamento, conta essa que está evidenciada no Ativo Imobilizado no Balanço Patrimonial, como consta nas demonstrações contábeis de 2014 (SUZANO, 2014b).

Empresa/ Investimento	Gastos até 2014	Previstos	Total do projeto
Klabin S. A.	2,4 bilhões	4,8 bilhões	7,2 bilhões
Fibria Celulose S.A.	-	3,6 bilhões	-
Suzano Papel e Celulose S.A.	4,8 bilhões	-	4,8 bilhões

Fonte: Autores, com base nos Relatórios de Sustentabilidade.

Tabela 3 - Investimentos Projeto Puma - Klabin, Unidade Três Lagoas II - Fibria e Unidade Imperatriz - Suzano

Em vista do projeto da Klabin S.A. ainda estar em fase de desenvolvimento segundo relatório de sustentabilide de 2014, a análise foi a partir das informações encontradas no EIA e RIMA da fase de implantação. Nessa fase, foram mencionados 17 impactos prováveis (Quadro 3), que referem-se aos meios: físico, biótico e socioeconômico, sendo 13 negativos, 3 positivos e 1 positivo/negativo. Conforme divulgação do serviço de ouvidoria da empresa constam do relatório de sustentabilidade 225 queixas e reclamações em 2014 relacionadas aos impactos ambientais do projeto, das quais 30 recebidas e processadas, representando 13% do total de reclamações. Do total de 30 reclamações, 25 foram resolvidas. Além disso, houve 64 reclamações e denúncias relacionadas aos impactos na sociedade, das quais apenas 38 foram solucionadas (KLABIN, 2014a).

Em razão do Projeto Unidade Imperatriz da Suzano Papel e Celulose S.A. estar em fase de operação, a análise partiu das informações encontradas no RIMA na fase de implantação e operação, que se referem aos meios: físico, biótico e socioeconômico. Na implantação, foram informados 19 impactos prováveis (Quadro 3), sendo 14 negativos, 4 positivos e 1 positivo/negativo. Enquanto na fase de operação do projeto, foram informados 16 impactos prováveis, 11 negativos, 4 positivos e 1 positivo/ negativo.

Impactos prováveis	RIMA	Demonstrações Contábeis	Notas Explicativas	Relatório de Sustentabilidade
Alteração da topografia e movimentação de terra	Klabin/Suzano			
Alteração da qualidade do ar	Klabin/Suzano			Klabin
Alteração da qualidade do rio/córrego do Cinzeiro	Klabin/Suzano			Klabin
Alteração do patrimônio arqueológico	Klabin/Suzano			
Alteração na característica das águas superficiais	Suzano			
Alteração na qualidade do solo e/ou das águas devido à disposição inadequada de resíduos	Klabin/Suzano			Klabin
Alteração nos ecossistemas aquáticos	Klabin/Suzano			Klabin
Alteração visual da paisagem natural	Klabin/Suzano			Klabin
Aumento de acidentes com avifauna	Klabin			Klabin
Aumento do risco de acidentes	Klabin/Suzano			Klabin
Aumento dos riscos de atropelamento de animais	Klabin/Suzano			Klabin
Aumento na arrecadação tributária	Klabin/Suzano		Klabin/ Suzano	Klabin/Suzano
Desmobilização de mão de obra temporária	Klabin/Suzano			
Incentivo da economia local	Klabin/Suzano			Klabin/ Suzano
Geração de empregos diretos e indiretos	Klabin/Suzano		Suzano	Klabin/ Suzano
Geração de ruído	Klabin/Suzano			Klabin
Interferência na navegação de barcos para transporte, turismo e pesca	Suzano			
Risco socioambiental/ Interferência na infraestrutura urbana	Klabin/Suzano			Klabin
Remoção da vegetação e hábitat terrestre	Klabin/Suzano			Klabin
Remoção de vegetação em APP para construção	Suzano			

Fonte: Autores, com base nos Relatórios de Impacto Ambiental da Klabin e Suzano.

Quadro 3 - Comparativo das informações dos Relatórios de Impacto Ambiental (RIMA), com as demonstrações contábeis, notas explicativas e relatórios de sustentabilidade da Klabin e Suzano

De acordo com o Sistema de Partes Interessadas (SISPART), canal de diálogo ativo com a comunidade da Suzano Papel e Celulose S.A. constam do relatório de sustentabilidade em 2014, 24 reclamações relacionadas a impactos causados pelas suas atividades, onde, 80% foram resolvidas e o restante constava em análise, grande parte referente à reforma de cercas e manutenção de estradas (SUZANO, 2014a). Conforme notas explicativas de 2014, a empresa informou estar em andamento com cerca de 220 processos cíveis, provisionados na conta Provisão para Contingência, quando é provável a ocorrência da perda, no montante de R$ 2.558 mil, que encontra-se evidenciada no Passivo do Balanço Patrimonial, relacionado a assuntos de natureza possessória, indenizatória, relacionados a acidente de trabalho, ambiental, dentre outros (SUZANO, 2014b), além disso, na análise dos relatórios de sustentabilidade de 2010 à 2014, a empresa divulga destinações para investimentos em meio ambiente e programas socioambientais.

Na verificação do relatório de sustentabilidade de 2014, a Suzano Papel e Celulose S.A. do Nível 1 da BM&FBovespa, e passou a integrar o ICO_2 (Índice Carbono Eficiente), o

qual verifica a intensidade de emissões de GEE (Gases do Efeito Estufa). A empresa informa também que foram listadas na carteira do ISE da BM&FBovespa, por dez anos consecutivos. Houve ainda diversos reconhecimentos pela maneira de atuar como constam do relatório de sustentabilidade de 2014, concedido por revistas e jornais como: os *rankings* Valor 1.000, efetuado pelo jornal *Valor Econômico,* trata-se das 1.000 Maiores Empresas de 2014; Melhores e Maiores, revista *Exame*; Melhores do Agronegócio, como a melhor companhia do setor de Papel e Celulose pela revista *Globo Rural*; Destaques do Setor na categoria Responsabilidade Socioambiental, prêmio dado pela ABTCP – Associação Brasileira Técnica de Celulose e Papel (SUZANO, 2014a).

Foi analisada, a Fibria Celulose S.A. e conforme mencionado no relatório de sustentabilidade de 2014, que é resultante da incorporação da Aracruz Celulose S.A. pela Votorantim Celulose e Papel S.A., iniciando oficialmente as atividades no dia 1º de setembro de 2009, resultando na criação da líder global em produção de celulose no mercado (FIBRIA, 2014a). Ao avaliar as notas explicativas da empresa foi verificada a existência de práticas contábeis para a divulgação e registro de ativos contingentes, passivos contingentes e obrigações legais. Além disso, no relatório de sustentabilidade, consta divulgado que houve investimentos socioambientais (FIBRIA, 2014a; 2014b).

No relatório de sustentabilidade de 2014, a Fibria Celulose S.A. integrou pelo segundo ano consecutivo o ISE da BM&FBovespa e fez parte dos índices *Dow Jones* de Sustentabilidade, nas categorias: Global e Mercados Emergentes, da Bolsa de Valores de Nova York (NYSE), além de todas as unidades da empresa serem certificadas pelo *Forest Stewardship Council*® (FSC®) (FIBRIA, 2014a). Segundo relatório de sustentabilidade de 2014, a empresa obteve reconhecimentos pelo Guia Exame de Sustentabilidade, sendo a Empresa mais Sustentável do ano, pelos guias Melhores da IstoÉ e Época Negócios 360º, como a melhor Empresa do Setor de Papel e Celulose, e pelo anuário As Melhores do Dinheiro Rural, como a melhor companhia em Gestão da Cadeia Produtiva (FIBRIA, 2014a).

A Fibria, conforme relatório de sustentalidade de 2014, em 2012 incorreu em uma ação judicial por excesso de carga, pelo Ministério Público Federal (MPF), com determinação que os caminhões não trafeguem mais com excesso de peso e não havia provisão registrada para esse processo, com probabilidade de perda possível. A companhia ainda é parte em procedimentos ambientais e sete ações, desses cinco são Ações Civis Públicas que indagam o licenciamento do plantio de eucalipto em SP e ES. Outro procedimento iniciado em 2014 refere-se a uma multa do órgão ambiental de Mato Grosso do Sul, que debate o provável lançamento de efluentes no rio Paraná. Além desses, há um Termo de Ajuste de Conduta (TAC) estipulado com o Ministério Público da Bahia, através da Promotoria de Justiça Ambiental Regional de Teixeira de Freitas, devido aos contratos de incentivos acertado com proprietários de terras com danos ambientais (FIBRIA, 2014a).

Por fim, consta ainda, informado pelo Fale com a Fibria (serviço de comunicação) destinado as reclamações e queixas referente aos impactos na sociedade, que em 2014 receberam 1.153 registros, com 353 considerados improcedentes, e 659 procedentes, dos quais 141 encontram-se em aberto para análise (FIBRIA, 2014a).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa consistiu em verificar se as informações presentes no EIA e RIMA foram evidenciados nas demonstrações contábeis, nas notas explicativas e nos relatórios de sustentabilidade das empresas brasileiras, Klabin S.A., Fibria Celulose S.A. e Suzano Papel e Celulose S.A., do setor de papel e celulose, a fim de identificar o

posicionamento das empresas frente à transparência e o comprometimento com a responsabilidade socioambiental.

Ao analisar a Klabin S.A., pode-se destacar que a maioria das informações sobre os possíveis impactos do Projeto Puma, conforme RIMA, encontram-se mencionados no relatório de sustentabilidade, porém, não foi encontrado evidenciação para impactos ambientais que tenham ocorrido durante a implantação do novo projeto ou em relação a produção e operação da empresa nos documentos analisados.

Os impactos prováveis do RIMA da Suzano Papel e Celulose S.A. não constam nos documentos analisados e, não há registro da ocorrência de danos ambientais referente ao novo projeto ou mesmo das atividades e operação da empresa. Assim, detectou-se falta de informação dos fatos negativos, o que parece indicar inexistência de transparência dos impactos ambientais, o que é semelhante aos resultados da pesquisa de Rover *et al*. (2008).

A Fibria Celulose S.A., por outro lado, apesar de ter obtido o licenciamento ambiental em 2011, não iniciou a construção da nova unidade industrial de produção de celulose em Três Lagoas - MS, o que foi informado que ocorreria em 2015, com conclusão das obras prevista para o final do ano de 2017 e assim, não se pode, neste artigo, aprofundar as análises.

Constatou-se que as empresas divulgaram nos relatórios de sustentabilidade aqui analisados, a existência de investimentos ambientais, porém os mesmos não foram identificados nas demonstrações contábeis e notas explicativas. Ao que se referem as reclamações, queixas e denúncias recebidas sobre os impactos ambientais em 2014, as empresas não identificaram os impactos reconhecidos das reclamações e como tais questões foram resolvidas.

Em consulta ao sistema de certificação do Conselho Brasileiro de Manejo Florestal (*Forest Stewardship Council* – FSC), houve a confirmação do recebimento do selo FSC para as três empresas analisadas, que reconhece a produção responsável de produtos florestais.

Em relação às atividades, percebeu-se que há divulgação seja pelas próprias empresas, por meio de seus relatórios de sustentabilidade, seja pela imprensa (jornais e revistas) ou ainda por instituições certificadoras, o que ocorreu em todos os anos analisados. Contudo, tal fato não é claro com relação as informações sobre os impactos ambientais negativos, apenas divulgam impactos considerados prováveis de acontecer nos relatórios de sustentabilidade. Notou-se que não houve transparência na evidenciação dos fatos ambientais nas demonstrações contábeis e notas explicativas, e relatórios de sustentabilidade, na utilização da contabilidade ambiental de forma voluntária. Destaca-se que a Fibria Celulose S.A. e a Klabin S.A. demonstraram uma maior preocupação em divulgar as multas e ações judiciais ocorridas e que constam nos relatórios de sustentabilidade.

A verificação ficou restrita à análise das demonstrações contábeis, notas explicativas e relatório de sustentabilidade, ao período de 2010 à 2014, assim como, ao RIMA, considerando apenas os impactos prováveis mencionados na fase de implantação para Klabin S.A., e a fase de implantação e operação para Suzano Papel e Celulose S.A..

Por fim, sugere-se, por conta de ter sido detectado por esta pesquisa, projetos em andamento, a fase de operação do Projeto Puma da Klabin S.A. e a implantação e operação do projeto da Fibria Celulose S.A., dar sequência, acompanhado os fatos e registros por parte das referidas empresas.

6 REFERÊNCIAS

BARBOSA, Eliedna de Sousa et al. Evidenciação das Informações Ambientais segundo a NBC T-15: Um Estudo nas Empresas do Setor de Papel e Celulose de 2006 a 2010. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 4, n. 1, p. 19 – 41, 2014. Disponível em: <http://revistas.ufcg.edu.br/reunir/index.php/uacc/article/view/108>. Acesso em: 08 abr. 2016.

BM&FBOVESPA. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/>. Acesso em: 19 mai. 2015.

BRASIL. **Lei n. 12651**, de 25 de maio de 2012. Dispõe sobre a proteção da vegetação nativa. Palácio do Planalto. Brasília, DF, 25 maio 2012. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12651.htm>. Acesso em: 14 mar. 2016.

BRASIL. Ministério do Meio Ambiente, Conselho Nacional do Meio Ambiente, CONAMA. **Resolução CONAMA nº 001/86**, de 23 de Janeiro de 1986. Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/conama/>. Acesso em: 02 jun. 2015.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. A Contabilidade como Instrumento de Evidenciação de Fatos Ambientais. **VI Encontro Nacional da ECOECO**, Brasília, 2005. Disponível em: <http://www.ecoeco.org.br/publicacoes/encontros/110-vi-encontro-nacional-da-ecoeco-brasilia-df-2005>. Acesso em: 11 abr. 2016.

CARVALHO, Gardênia Maria Braga de. **Contabilidade ambiental**: teoria e prática.2. ed.2ª reimpr. Curitiba: Juruá, 2010.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Aprova a NBC T 15 - Informações de natureza social e ambiental. Resolução nº 1.003, de 19 de Agosto de 2004. Brasília, 2004.

COSTA, Carlos Alexandre Gehm. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Editora Atlas, 2012.

FREITAS, Claudia C de Oliveira de; STRASSBURG, Udo. Evidenciação das informações ambientais nas demonstrações contábeis de empresas do setor de papel e celulose brasileiras. **VI Seminário do Centro de Ciências Sociais aplicadas de Cascavel**, SC, 2007. Disponível em: <http://www.unioeste.br/campi/cascavel/ccsa/VISeminario/trabalhos.html>. Acesso em: 03 mai. 2015.

FIBRIA. **Relatório de Sustentabilidade 2014a**. Disponível em: <http://www.fibria.com.br/r2014/RelatorioFibria_BR.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2015.

FIBRIA. **Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas 2014b**. Disponível em: <http://fibria.infoinvest.com.br/ptb/5939/43680.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2015.

FIBRIA. **Relatório de Sustentabilidade 2013**. Disponível em: <http://www.fibria.com.br/relatorio2013/shared/relatorio-de-2013-firmes-no-rumo-20maio2014.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2015.

FIBRIA. **Relatório de Sustentabilidade 2012**. Disponível em: <http://www.fibria.com.br/rs2012/fibria-relatorio-de-sustentabilidade-2012.pdf>. Acesso em: 22 mai.2015.

FIBRIA. **Relatório de Sustentabilidade 2011**. Disponível em: <http://www.fibria.com.br/rs2011/Fibria_Relatorio_de_Sustentabilidade_2011.pdf>. Acesso em: 22 mai. 2015.

FOREST STEWARDSHIP COUNCIL. Disponível em: <https://br.fsc.org/pt-br/fsc-brasil>. Acesso em: 09 mar. 2016.

KLABIN. **Relatório de Sustentabilidade 2014a**. Disponível em: <http://rs.klabin.com.br/pdf/relatorio2014_alt21.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.

KLABIN. **Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas 2014b**. Disponível em: <http://klabin.infoinvest.com.br/ptb/2641/43996.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.

KLABIN. **Relatório de Sustentabilidade 2013**. Disponível em: <http://rs2013.klabin.com.br/arquivos/GRI_KLABIN_2014.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.

KLABIN. **Relatório de Sustentabilidade 2012**. Disponível em: <http://rs2012.klabin.com.br/assets/RS_Klabin_2012_FINAL.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.
NOSSA, Valcemiro; CARVALHO, Luiz N. G. de. Uma análise do conteúdo do disclosure ambiental de empresas do setor de papel e celulose em nível internacional In: ENANPAD, 27, 2003, Atibaia. **Anais**... São Paulo: ANPAD, 2003. 1 CD-ROM
RIBEIRO, Maisa de Souza. **Contabilidade ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2005.
ROSSI, Mariana Ferreira; RIOS, Ricardo Pereira. A importância da contabilidade ambiental na evidenciação de investimentos sustentáveis. São Paulo: **Revista Eletrônica Gestão e Negócios**, v. 5, n. 1, 2014. Disponível em: <http://www.facsaoroque.br/novo/publicacoes/publi_atual_adm_2014.html>. Acesso em: 03 mai. 2015.
ROVER, Suliani et al. Divulgação de informações ambientais nas demonstrações Contábeis: um estudo exploratório sobre o *disclosure* das empresas brasileiras pertencentes a setores de alto impacto ambiental. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 3, p. 53 – 72, 2008. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/rco/article/view/34713>. Acesso em: 17 mar. 2016.
SANTOS, Paulo Sérgio Almeida et al. Nível de disclosure verde e a reputação corporativa ambiental das companhias brasileiras de capital aberto. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 9, n. 18, p. 63 – 82, 2012. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/issue/view/1938/showToc>. Acesso em: 29 mar. 2016.
SILVA, Benedito Gonçalves. **Contabilidade ambiental:** sob a ótica da contabilidade financeira. Curitiba: Juruá, 2008.
SUZANO. **Relatório de Sustentabilidade 2014a**. Disponível em: <http://suzano.infoinvest.com.br/ptb/5203/Relatrio%20de%20Sustentabilidade%202014-na.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.
SUZANO. **Demonstrações Contábeis e Notas Explicativas 2014b.** Disponível em: <http://ri.suzano.com.br/ptb/5022/44759.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.
SUZANO. **Relatório de Sustentabilidade 2013**. Disponível em: <http://suzano.infoinvest.com.br/ptb/5002/RELATRIODESUSTENTABILIDADE2013.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.
SUZANO. **Relatório de Sustentabilidade 2012**. Disponível em: <http://suzano.infoinvest.com.br/ptb/4567/RELATRIODESUSTENTABILIDADE2012.pdf>. Acesso em: 19 mai. 2015.
SUZANO. **Relatório de Sustentabilidade 2011**. Disponível em: <http://suzano.infoinvest.com.br/ptb/4215/relatorio_sustentabilidade_2011.pdf>. Acesso em: 19 mai.2015.
SUZANO. **Relatório de Sustentabilidade 2010**. Disponível em: <http://suzano.infoinvest.com.br/ptb/3801/RAS2010.pdf>. Acesso em: 19 mai.2015.

Governança Corporativa: proposição de hipóteses sobre o relacionamento entre e mecanismos internos e desempenho

Sílvio Parodi Oliveira Camilo (parodi@unesc.net)
Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Socioeconômico -PPGDS-UNESC
Doutorado em Administração e Turismo- UNIVALI – Estratégias nas Organizações

Rosilene Marcon (rmarcon@univali.br)
Programa de Pós-Graduação em Administração -PPGA-UNIVALI
Doutorado em Engenharia de Produção- UFSC – Área de Finanças

Cesar Medeiros Cupertino (cupertino.cmc@gmail.com)
Programa de Pós-Graduação em Administração -PPGA-UNIVALI
Doutorado em Engenharia de Produção - UFSC – Área de Finanças

Resumo

Este artigo tem como objetivo propor hipóteses de pesquisas a partir de correntes teóricas que estudam os mecanismos internos de governança corporativa, as atividades do conselho de administração e influência da estrutura de propriedade no desempenho da empresa. A literatura tem destacado a importância dos mecanismos internos no valor das firmas, dessa maneira este estudo analisa as relações entre os mecanismos de governança, as atividades essenciais do conselho de administração, as categorias de propriedade e a influência do controle em decisões internas que afetam o desempenho. Dentre as tipologias de mecanismos discutidas pela literatura, interessa analisar tais mecanismos internos de governança e suas influências no desempenho firma. Como mecanismo interno, o conselho de administração, ao mediar esses interesses conflitantes, além de monitorar as ações e resultados proporcionados pelo agente, tem exercido outras atividades essenciais. Com base nesses campos de estudo, foram formuladas seis hipóteses a serem exploradas em futuros estudos empíricos. A primeira hipótese instiga pesquisas empíricas relacionadas a atratividade das firmas por sinalizarem alto valor de mercado e se esse fator é um direcionador de mudança no controle acionário. A segunda, segregada em duas proposições, propõe investigação sobre as características e perfil dos membros do *board*, especialmente os papéis de representatividade, e os efeitos no desempenho. Por fim, sugere-se examinar nas categorias de propriedade, o grau de concentração de voto, a influencia dos controladores nos custos de agência e os efeitos nas decisões de investimentos e no desempenho da firma.

Palavras-chave: Mecanismos de governança, Conselho de Administração, Estrutura de propriedade.

Corporate Governance: hypotheses proposition on the relationship between and internal mechanisms and performance

Abstract

This article aims to propose research hypotheses from theoretical schools studying the internal mechanisms of corporate governance, the board of directors of the activities and influence of ownership structure on company performance. The literature has highlighted the importance of internal mechanisms in the value of firms, thus this study analyzes the relationship between governance mechanisms, the essential activities of the board of directors, ownership categories and the influence of control on internal decisions that affect performance. Among the types of mechanisms discussed in the literature, it is interesting to analyze such internal

governance mechanisms and their influence on performance firm. As an internal mechanism, the board of directors, to mediate these conflicting interests, and monitor actions and results provided by the agent has exercised other essential activities. Based on these fields of study were formulated six hypotheses to be explored in future empirical studies. The first hypothese instigates empirical research related to attractiveness of firms by signposting high market value and if this factor is a change of driver in control. The second, divided into two propositions, proposes research on the characteristics and profile of the board members, especially the representation of papers, and effects on performance. Finally, it is suggested to examine the property categories, the degree of concentration of voting, the influence of the controlling agency costs and the effects on investment decisions and performance of the firm.
Keywords: Mechanisms of governance, Board of directors, Ownership structure.

1 INTRODUÇÃO

Estruturas de governança corporativa e seus mecanismos têm sido recorrente na literatura em finanças especialmente no âmbito das relações entre interesses de propriedade, gestão e desempenho. Dentre os mecanismos, investigações sobre a estrutura de propriedade e as atividades do conselho de administração se tornaram relevantes na harmonização dos interesses e relações entre o proprietário e o agente, bem como no âmbito externo com os demais *stakeholders*. Com o propósito de mitigar problemas relacionais entre os direitos de propriedade e a agência, assim como alinhar diversos interesses, as firmas e instituições de mercado desenvolveram mecanismos de monitoramento e controle (FAMA, 1980; FAMA; JENSEN, 1983). Normas legais foram estabelecidas em diversos países, promovendo novos regramentos e impondo padrões às organizações, como observado nos estudos empíricos que abordaram composição, estrutura e mecanismos de governança, desenvolvidos por Daily e Dalton (1994a, 1994b), Rediker e Seth (1995), Hart (1995), Dedman (2000), Hillman, Cannella Jr e Paetzold (2000), Denis e McConnell (2003), Spira e Bender (2004), Ionescu (2012), Goel e Sapra (2015).

Denis e McConnell (2003) classificaram os mecanismos de governança internos a estrutura de propriedade e o conselho de administração. Naturalmente, tais mecanismos de governança tem se aperfeiçoado, pois, o propósito central é alinhar interesses entre os acionistas (controladores e minoritários) e gestores, mitigando conflitos, e, nesse sentido, o conselho de administração possui papel central. Daí a importância do estabelecimento de mecanismos de harmonização de interesses, onde sua efetividade contribui proteger e criar valor ao acionista. Dentre as tipologias de mecanismos discutidas pela literatura, interessa neste estudo analisar os mecanismos internos de governança, especialmente seus efeitos no desempenho firma.

Os direitos de propriedade são determinantes à direção das estratégias centrais e, por sua vez, a performance da firma (DEMSETZ; LEHN, 1985; SHLEIFER; VISHNY, 1986; CHO, 1998; THOMSEN; PEDERSEN, 2000; BOHREN; ODEGGARD, 2004). As características do controlador influenciam na composição do conselho de administração. Já o conselho de administração, ao mediar esses interesses conflitantes, além de monitorar as ações e resultados proporcionados pelo agente, tem exercido outras atividades essenciais. O trabalho seminal de Zahra e Pearce II (1989) foi importante na análise do papel dos conselheiros e suas contribuições ao desempenho. Nesse trabalho, sobre as atividades dos conselheiros, destacam-se duas correntes teóricas, a da teoria da agência e a da dependência de recursos, com visões distintivas. A primeira, entende que cabe ao conselho foco no monitoramento, assim preservando os interesses dos acionistas. A segunda, aborda o papel proativo dos conselheiros estreitando laços com o ambiente e contribuindo com a performance da firma.

Donaldson e Preston (1995) enfatizaram a necessidade da firma desenvolver ligações apropriadas com *stakeholders* na busca da agregação de valor à empresa. Em outra abordagem, Flak e Rose (2005) apontaram a importância das relações externas com os *stakeholders*, observando o potencial de negócios demandados por agências reguladoras governamentais e a ampliação de relações com o setor público como possibilidades de maximização de resultados. Este papel de representação externa permite compreender o contexto no qual a organização compete, amplia o controle do ambiente e induz ações internas que visem reduzir a incerteza (PFEFFER; SALANCIK, 2003).

Nesse sentido, atividades exercidas pelo conselho de administração são fundamentais ao desempenho da corporação, destacando-se o estreitamento com o ambiente por meio de representação externa (AGUILERA; JACKSON, 2003; BRENNAN, 2006). A literatura sobre os mecanismos de governança das firmas e os efeitos no desempenho reivindica novas contribuições sobre a dinâmica dos negócios, dos indivíduos em contextos distintos e as atividades do conselho de administração (BRENNAN, 2006; ELSAYED, 2009).

O presente estudo, a partir da literatura que aborda os mecanismos internos de governança, visa contribuir formulando hipóteses a serem testadas em novas direções de pesquisa. Estas proposições são importantes porque possibilitam explorar, tanto no âmbito teórico como empírico, mecanismos que importam em questões estratégicas relacionadas ao desempenho da firma. No desenvolvimento do texto apresenta-se o histórico da governança corporativa, destacando a origem e os avanços dos mecanismos de governança; os mecanismos internos de governança; o conselho de administração e o seu papel na organização; e a estrutura de propriedade e controle e suas relações com o desempenho e com o conselho de administração. Ao final, as conclusões, assim como as limitações do estudo e sugestões para pesquisas futuras.

2 ANTECEDENTES DA LITERATURA E HIPÓTESES

Esta seção, inicialmente, apresenta resenha histórica das principais teorias que compreendem a governança corporativa. Em seguida o trabalho aborda os mecanismos de governança, internos e externos, com ênfase nos relacionamentos em propriedade, conselho e gestão. Destaca as atividades dos membros do *board* a luz das teorias da agência e da dependência de recursos. Ao final, discute a estrutura de propriedade e sua relação com a performance da firma.

2.1 HISTÓRICO DA GOVERNANÇA CORPORATIVA

As discussões teóricas decorrentes da segregação entre propriedade e controle das corporações foram importantes para a compreensão das organizações (DEMSETZ, 1996), sobretudo no século passado, que foi caracterizado pela expansão das organizações empresariais e pelo desenvolvimento do mercado de capitais. Esse fenômeno produziu forte impacto na estrutura de domínio e controle das firmas, submetendo-as a mutações e aos efeitos da dissociação entre propriedade e controle, o que afetou sobremodo os processos de tomada de decisão. Com isso, as organizações foram desenvolvendo mecanismos se adaptando a outros, conduzidos pelo mercado, que dizem respeito ao relacionamento entre firma, principal e gestor. Nessa relação entre o principal (acionista) e o gestor (agente), só os acionistas não estão limitados a regras em relação a seus interesses, pois detêm a liberdade de mobilidade social, seja alienando participações ou firmando acordos com os demais acionistas.

No aspecto gerencial, a teoria dos *stakeholders*, creditada a Freeman (1994), afirma que os agentes têm de satisfazer uma variedade de interesses (por exemplo, os dos

trabalhadores, clientes, fornecedores e organizações da comunidade local) que podem influenciar nos resultados da empresa. A par disso, a ampliação dos *stakeholders* nas relações geradas pelo capital social (JONES, 1995) passou a exigir constante *disclosure* e *accountability* das organizações. Pressionadas por exigência de resultados, as grandes corporações têm como foco a apresentação do melhor desempenho possível, tornando os gestores um objetos de centralidade da lente observacional. As exigências do mercado foram moldando o sistema de governo das firmas, premido por regras de âmbito interno e externo cujo objetivo foi o de atender interesses.

A dispersão do capital, com o afastamento do acionista controlador (principal) da condição de administrador da firma, possibilitou o surgimento de interesses difusos internos e externos. Mecanismos de harmonização que visam ao equilíbrio de interesses foram propostos por investigadores, sendo relevante o papel do conselho como mediador entre os acionistas e o agente.

Historicamente, o Relatório *Cadbury* (CADBURY COMMITTEE, 1992) —resultado do trabalho do Comitê de Finanças em Governança Corporativa instituído pelo Banco da Inglaterra em 1991, após número considerável de escândalos contábeis nas companhias inglesas, e presidido por Adrian Cadbury — foi pioneiro ao sugerir regras de funcionamento relacionadas à direção e ao controle das companhias. Com uma revisão cuidadosa do papel dos conselhos de administração e de sua composição de responsabilidades, esse trabalho deu importante impulso ao tema. Adrian Cadbury, ao codificar as melhores práticas no sistema de governo das empresas, no Reino Unido, atribuiu responsabilidades ao agente, ao conselho de administração, aos *shareholders* e à auditoria. Embora o Relatório *Cadbury* tenha influenciado os sistemas de governo das organizações no mundo inteiro, não existe uniformidade na aplicação dessas sugestões entre as empresas.

Na visão de Starkey (1995), a estrutura dos organismos internos e o processo de tomada de decisão e controle dentro da organização são encapsulados pela expressão "governança corporativa" (GC). Em complemento, o autor diz que o outro lado da moeda "é representado pela prestação de contas, monitoramento, avaliação e controle dos agentes para assegurar os interesses dos acionistas e de outros *stakeholders*" (p. 838). GC foi entendida por Shleifer e Vishny (1997, p. 737) como "uma forma de os fornecedores de financiamento às corporações assegurarem retorno de seus investimentos".

Com a evolução das discussões, em 1998, o interesse da *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OCDE) no sistema de governança corporativa resultou numa proposição de normas e diretrizes (CADBURY, 2000) que colaborou com as firmas e governos para melhorar a competitividade e atrair investimentos. Adotado pelo Banco Mundial em 1998, esse código, intitulado *Principles of corporate governance in the commonwealth*, teve seus princípios disseminados em escala mundial.

Cadbury (2000, p. 2), baseando-se na definição do Comitê no Reino Unido, fez referência à CG como "o sistema pelo qual as companhias são dirigidas e controladas". Para esse autor, o sistema de estrutura e de poder na GC está diretamente associado à princípios regulatórios e normativos. Denis e McConneel (2003), após analisarem os sistemas de GC de diversos países, definiram governança corporativa como um conjunto de mecanismos institucionais e baseados no mercado que induz os controladores da companhia (aqueles que tomam decisões, considerando como a companhia deveria ser operada) para decisões que maximizem o valor da companhia para seus proprietários (os fornecedores de capital).

No Brasil, o sistema vem sendo aperfeiçoado por influência do mercado internacional, especialmente a partir de diretrizes norte-americanas e alemãs. O regramento das empresas americanas e do mercado mundial promoveu modificações no mercado doméstico, tais como: a institucionalização do Novo Mercado na Bolsa de Mercadorias e Futuros do Estado de São Paulo (BM&FBovespa); as novas exigências regulatórias; a

propagação do Código do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC); e as recomendações da Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

O estudo de Lima, Maciel e Libonati (2008) analisou implicações decorrentes da Seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley (SOX) nos controles internos das empresas nacionais e concluiu que os custos de manutenção da empresa no mercado americano, em razão das exigências legais, inviabilizam a permanência naquele mercado. Os efeitos produzidos por essa norma atingiram as empresas que negociam títulos registrados na *Securities and Exchange Comission* (SEC), inclusive as estrangeiras. O objetivo da norma foi o de recuperar o nível de confiabilidade dos investidores, tornando a relação dos executivos e da auditoria externa independente, além de promover melhorias na forma, transparência e uniformidade na prestação de contas ao mercado.

Por conta disso, houve avanço das empresas listadas no Brasil influenciadas por iniciativas do Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) que, inspirado em relatórios internacionais, sugeriu um padrão de sistema de governo às firmas, referendado pelo Código de Governança Corporativa. No entanto, é bom registrar, importantes iniciativas decorrentes da competição de mercado, das instituições e governos, contribuíram para a difusão das melhores práticas pelas empresas brasileiras (SILVEIRA, 2005).

As regulações mais impactantes do mercado, como aprovação da Lei 9.457, de 05 de maio de 1997, o lançamento da regulamentação de práticas diferenciadas em dezembro de 2000, a Lei n° 10.303, de 31 de outubro de 2001, bem como a publicação da Cartilha de Governança Corporativa pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) em junho de 2002, resultaram em iniciativas que estimularam o desenvolvimento do mercado de capitais, promovendo melhorias das práticas de governança corporativa nas empresas brasileiras. De fato, o mercado reagiu de modo favorável, especialmente com a criação do Índice de Governança Corporativa (IGC), que compreende as firmas listadas nos Níveis 1 e 2 e no Novo Mercado (SILVA, 2006).

Esses avanços no mercado de capitais do Brasil, inspirados na Lei *Sarbanes-Oxley*, exigiram das firmas que aderiram voluntariamente a novos mecanismos de controle comprometimento com determinados valores, dentre os quais transparência das informações (*disclosure*), prestação responsável de contas (*accountability*), senso de justiça e equidade no tratamento aos acionistas (*fairness*) e conformidade às leis (*compliance*) (ANDRADE; ROSSETTI, 2006).

Em síntese, essa nova ordem no mercado, afetada pelo movimento internacional e por regulações da *Securities and Exchange Comission* (SEC), colaborou para dar mais credibilidade ao mercado, preservando fontes de capital menos custosas, como os fundos de pensão, e respondendo a exigências de investidores. Para o êxito dessa tarefa foi necessária vontade política das instituições. Em decorrência de toda essa dinâmica, as relações entre os atores e suas responsabilidades ficaram mais sensíveis. O foco no gerencialismo, modelado pela visão no desempenho e instrumentos de controle, resultou em modificação substancial na relação entre o principal e o agente.

Algumas definições de GC previamente apresentadas neste estudo demonstram que há diversidade na literatura, representada por múltiplas e distintas classificações. Para Starkey (1995), por exemplo, a GC busca preservar o sistema de relações entre o principal-agente e os *stakeholders.* Já na visão de Shleifer e Vishny (1997) e Denis e McConneel (2003), há predominância dos aspectos contratuais vinculados ao regime de monitoramento. A definição do Comitê Cadbury (CADBURY, 2000) tem um sentido de preservação dos sistemas de estrutura e de poder na GC, associado a princípios regulatórios e normativos.

2.2 MECANISMOS DE GOVERNANÇA

De acordo com a literatura que investiga esse tema, o sistema de governança das firmas é constituído por certos mecanismos internos e externos que visam minimizar os problemas de agência. Esta subseção apresenta as categorias desses mecanismos e como eles se integram e se relacionam com a estrutura da firma. De acordo com o propósito do presente estudo, analisam-se os mecanismos controle interno constituídos pelo conselho de administração a estrutura de propriedade e controle.

Importante destacar que sob a ótica da teoria da agência, aliás, predominante em investigações que abordam os problemas estruturais e relacionais da firma (KRAUSE; BRUTON, 2014), mecanismos de controle têm por objetivo mitigar os problemas de agência, alinhando interesses dos acionistas à administração, constituída pelos agentes e os membros do conselho de administração. Alguns estudos seminais que abordaram os mecanismos de monitoramento e controle indicaram a importância das especificações em termos de extensão e aprofundamento, como os de Fama (1980) e Fama e Jensen (1983).

Rediker e Seth (1995), ao examinarem os determinantes e efeitos dos mecanismos de governança de empresas americanas, com base na revista Fortune 500, utilizaram as seguintes categorias: a) ameaça de aquisição; b) oportunidade de trabalho pelo mercado; c) estrutura de propriedade; d) conselho de administração; e) estrutura da organização; f) sistema de mútuo monitoramento. Esses autores, identificaram que os padrões de governança se mantêm nas grandes corporações independentemente da performance obtida. Em adição, encontraram que nas firmas de menor tamanho, modificações nos padrões de governança quando os resultados são negativos. Em geral, há muitas combinações de mecanismos para encontrar o alinhamento entre os interesses do agente e os dos acionistas, a exemplo daquelas entre monitoramento com conselheiros externos, incentivos com ações aos gestores e mútuo monitoramento por conselheiros internos e proprietários.

Hart (1995) apresentou cinco categorias de mecanismos de controle: a) conselho de administração; b) *proxy* de fuga (voto por meio de procuração); c) acionistas numerosos; d) aquisições hostis; e) estrutura de financiamento. O conselho é um importante mecanismo por ser o responsável por indicar o agente e, ao mesmo tempo, incumbir-se do monitoramento e das relações com os acionistas e demais *stakeholders*, exercendo, assim, atividades endógenas e exógenas. A *proxy* de fuga é um instrumento de poder que pode ser invocado pelos mandatários, convencendo acionistas ou grupos a mudarem o voto, caso haja razões suficientes que indiquem gestão temerária ou, até mesmo, articulada por agentes com vistas à sua manutenção na gestão. Acionistas com participação mais representativa têm maior poder em influenciar certas decisões. Aquisições hostis podem ser decorrentes de gerenciamento na base de avaliação da companhia, possibilitando vantagens ao novo controlador. A administração da estrutura de capitais da firma possibilita visibilidade do valor da companhia; os acionistas podem definir o nível de endividamento a ser monitorado.

Os mecanismos de governança corporativa são instituições econômicas e legais que podem ser modificadas por políticas de processos, algumas vezes para melhor (SHLEIFER; VISHNY, 1997). Os mecanismos de controle visam assegurar a proteção aos acionistas e evitar ou minimizar possíveis conflitos de interesses. Denis e McConnell (2003) classificaram os mecanismos de governança em internos e externos. Dentre os internos, consideraram: a) o conselho de administração; b) a estrutura de propriedade. Em relação aos externos: a) o mercado de aquisições; b) o sistema legal. Os estudos indicaram que a mudança de representação nos conselho*s* é resultante do interesse dos acionistas, que têm a incumbência, dentre suas funções, de maximizar valor. Mas suas atividades por vezes não são tão claras, especialmente quando se encontra parte representativa de conselheiros internos (*insiders*).

Com base nas legislação que estabelece as atividades e competências da Assembleia Geral Ordinária, dos acionistas e gestores das sociedades por ações (BRASIL, 1976, 2010), permite-se ilustrar mediante a Figura 1 as relações externas e internas, no âmbito da firma, e

destacar os mecanismos de controle no âmbito da nominada governança corporativa. Conforme exposto, compõem os mecanismos internos a estrutura de propriedade e o conselho de administração.

No Brasil, os membros do conselho de administração são eleitos pelos acionistas; a eles se subordinam e prestam contas (art. 133 da Lei 6.404/76). O conselho, por sua vez, indica os diretores (agentes), em assembleia geral ordinária, monitora suas atividades e controla a geração de valor. Fazem parte da administração da firma o conselho de administração e a diretoria; todavia, somente os diretores exercem a representação da companhia. Os diretores, por delegação do conselho, realizam o gerenciamento da firma, a qual os empregadores estão subordinados. Os mecanismos externos de Governança Corporativa, como o mercado, o sistema legal e regulatório e as instituições, agem no sentido de promover equilíbrio das relações e interesses dos acionistas, da firma, dos agentes e das instituições do ambiente.

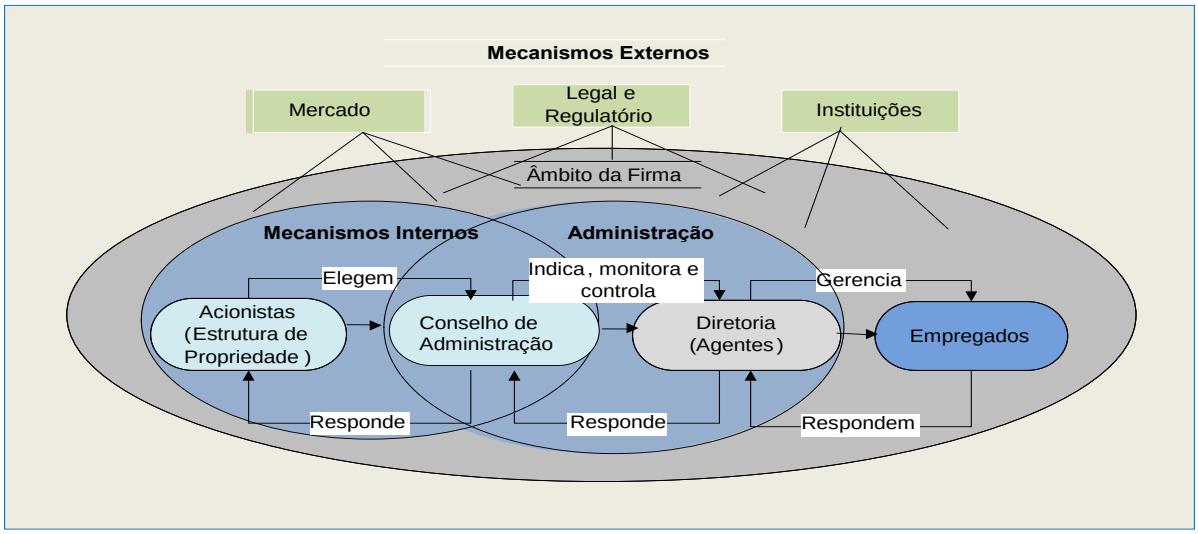


Figura 1 - *Design* dos mecanismos de governança
Fonte: Elaborado pelos autores

Quanto à estrutura de propriedade, Denis e McConnell (2003) asseveraram que o controlador que detém menor participação acionária exerce maior controle sobre a companhia. Destacam que esse fato demonstra certa incongruência, pois quem tem maior participação deveria ter maior preocupação em criar mecanismos que lhe assegurem controle.

Sobre o ângulo externo, destacaram que o valor da companhia configura uma referência do interesse de mercado, pois quando o *market-to-book* (razão do valor de mercado da firma pelo valor escritural) apresenta um distanciamento importante, há o incentivo para investidores externos adquirirem o controle. Os autores apontaram que o sistema legal se encontra amplamente padronizado após as recomendações e exigências da *Securities and Exchange Comission* (SEC). Diante dessas considerações, pode-se derivar a seguinte hipótese:

H1: *A relação entre o valor de mercado e o valor escritural (Market-to-book) influencia a mudança da estrutura de propriedade (controle acionário) das firmas.*

2.3 CONSELHO DE ADMINISTRAÇÃO

O *board,* com mecanismo interno de governança, é um importante objeto de estudo em muitas pesquisas que se interessam por suas atividades e relações com a estrutura interna e com o ambiente (PFEFFER, 1972; FAMA, 1980; FAMA; JENSEN, 1983; ZAHRA; PEARCE II, 1989; HART, 1995; HILLMAN, CANNELLA JR.; PAETZOLD, 2000; DENIS; MCCONNELL, 2003). Zahra e Pearce II (1989) analisaram as influências do conselho de administração no desempenho das firmas em quatro perspectivas teóricas: a legalista, a classe hegemônica, a teoria da agência e a dependência de recursos. O estudo foi estruturado nas seguintes perspectivas: o papel do conselho, a definição operacional do papel do conselho, as origens teóricas, as variáveis de interesse, critérios de avaliação da performance e suporte empírico. Destacaram que sob a perspectiva legalista o papel do conselho tem ênfase na representação e proteção dos interesses dos acionistas, sem interferência nas operações da firma. Já na classe hegemônica identificaram forte relação com a perpetuação do poder e controle do *status* capitalista, inclusive com relevante influência social e econômica nas instituições.

Nesse trabalho, Zahra e Pearce II (1989), considerando as perspectivas por analisadas, duas correntes foram predominantes, a da teoria da agência e a da dependência de recursos. Para a teoria da agência, o conselho deve exercer um papel interno de intenso monitoramento e de preservação de interesses dos acionistas. Já para a teoria de dependência de recursos, o conselho está mais vinculado ao ambiente externo, exercendo, portanto, um papel mais proativo e contributivo ao valor da firma (Quadro 1).

Modificações relacionadas ao sistema de governança das firmas, ao longo dos anos, foram incorporando mecanismos de controle externo com vistas a proteger o mercado, os acionistas, os investidores e os demais *stakeholders*. No aspecto estrutural, o poder interno das firmas foi sendo moldado, conjuntamente, por práticas do mercado e normas reguladoras das companhias listadas que fizeram surgir atores e órgãos distintos em suas funções e interesses, tais como: acionistas, agentes, conselheiros de administração e conselheiros fiscais.

Cada organismo exerce diferente função, porque os interesses nem sempre são convergentes. Por exemplo, se os acionistas priorizarem dividendos e maximização no valor das ações, seu foco será a valorização da firma no mercado acionário, na busca de resultados imediatos. Já o gestor pode ter interesse em administrar a firma com eficácia, para que possa ser mais bem remunerado, visando adquirir reconhecimento e reputação (BACON, CORNETT; DAVIDSON, 1997).

O conselho de administração, ao cumprir a missão de equilibrar os interesses dos gestores e dos acionistas (AGRAWAL; KNOEBER, 1996), assume um papel que exige destacável competência. Dentre as funções do conselho de administração estão as atividades externas que contribuem na performance das firmas (AGUILERA; JACKSON, 2003). Suas relações com o ambiente externo, disputando recursos do interesse da firma, foram consideradas como fundamentais dada a escassez de recursos e os competidores pertencentes à arena de competição (PFEFFER, 1972; BOULTON, 1978). Recentemente o estudo de Melkumov e Khoreva (2015), ao analisar os efeitos do capital humano externo dos conselheiros sobre as atividades do conselho na firma, sugeriu implicações positivas ao monitoramento e provimento de recursos.

Contribuir para minimizar as incertezas é uma atividade complementar que pode ser exercida em benefício da empresa (BAZERMAN; SCHOORMAN, 1983). Nesse sentido, Boyd (1990), ao relacionar o tamanho do conselho à incerteza ambiental, sugeriu que ele deve ser bastante amplo para fornecer informações e recursos necessários à firma e deve permanecer bastante pequeno para agir eficientemente. O que Boulton (1978) já havia enfatizado a necessidade de se incrementar as atividades relacionais do *board* com o ambiente, criticando sua composição. Em suma, o efeito esperado dessa assertiva é que o conselho de administração da firma seja, ao mesmo tempo, mais compacto e constituído de

conselheiros com experiência relacional com o ambiente externo. A exploração desses canais de conexão possibilita a captação de negócios e a geração de resultados à firma, garantindo o fluxo de recursos essenciais à continuidade e à geração de valor.

DIMENSÃO	PERSPECTIVAS	
	TEORIA DA AGÊNCIA	**TEORIA DA DEPENDÊNCIA DE RECURSOS**
Papel do conselho	O principal papel do conselho é monitorar as ações dos agentes (executivos), assegurar a eficiência deles e proteger os interesses dos principais (proprietários).	1. Os conselheiros são mecanismos de cooptação para extrair recursos vitais para a performance da companhia. 2. Os conselheiros servem de fronteira para divisão dos papéis. 3. Os conselheiros realçam a legitimidade da organização.
Definição operacional do papel do conselho	1. Maximização de riqueza aos acionistas. 2. Reduzindo os custos de agência. 3. Selecionando e recompensando os agentes. 4. Avaliando os agentes e a performance da companhia. 5. Tomando decisões estratégicas e controlando.	1. Escaneando o ambiente. 2. Representando a firma junto à comunidade. 3. Assegurando recursos valiosos.
Origens teóricas	Economia e finanças	Teoria organizacional e sociologia
Variáveis de interesse	- características - processos - contribuições estratégicas	- composição - características
Critério de avaliação da performance	- sobrevivência - baixos custos operacionais - lucratividade	- crescimento em termos de recursos - realização de metas - posição relativa no mercado
Suporte empírico	Moderado	Forte

Quadro 1 – Perspectivas no conselho de administração
Fonte: Adaptado de Zahra e Pearce II (1989, p. 293)

Flak e Rose (2005), com base em Donaldson e Preston (1995), adaptaram a teoria dos *stakeholders* à governança eletrônica, com a finalidade de demonstrar a importância dos negócios gerados por instituições governamentais. Segundo eles, relacionamentos que ampliem as conexões das firmas com entidades governamentais, sejam de caráter institucional, colaborativo ou transacional, são importantes para a fixação de laços com essas entidades.

Investigações sobre o papel do conselho de administração ganham relevância no equacionamento endógeno entre os proprietários e o agente, bem como no âmbito exógeno, no relacionamento com os demais interessados (KRAUSE; BRUTON, 2014). O que os *stakeholders* esperam e como o conselho pode contribuir foram indagações propostas por Brennan (2006) ao discorrer sobre as atividades do conselho correlacionadas à performance. O autor mapeou as atividades exercidas pelo conselho de administração e registrou aquelas que se mostraram fundamentais ao desempenho da corporação, classificando-as em três grupos: delineamento da estratégia, monitoramento e controle, representação externa — todas prestam apoio à gestão nos interesses da firma. Com esse extrato, o autor identificou na literatura 19 papéis comumente exercidos pelo conselho que guardam implicações no desempenho. Especificamente, no grupo de práticas exógenas, destacou as seguintes atividades: promoção do prestígio e da reputação da companhia, participação no

relacionamento com organismos externos, assistência à organização na obtenção de recursos escassos, atuação como embaixador e prestação de suporte e aconselhamento ao gestor.

Outros estudos avaliaram positivamente a associação entre o relacionamento do conselho com entidades do ambiente organizacional e a desempenho das firmas (BRENNAM, 2006; ELSAYED, 2009). As atribuições de responsabilidade do conselho de administração nas companhias são de fundamental importância para o equilíbrio entre os atores interessados no desempenho sustentável da firma. Isso porque, asseguram o funcionamento dos mecanismos internos, produzindo a redução dos custos de agência (SILVEIRA, 2006).

Relacionar a firma ao ambiente externo é importante (PFEFFER, 1972; ZAHRA; PEARCE II, 1989; BOYD, 1990; PEARCE II; ZAHRA, 1992; DAILY; DALTON, 1994a, 1994B; HILLMAN, CANNELLA JR; PAETZOLD, 2000) e a teoria da dependência de recursos entende que, dentre as atribuições do conselho de administração, deve-se incluir o papel de se relacionar com o ambiente externo. Desses estudos empíricos se depreende que quanto mais representativa a participação de conselheiros independentes e a presença do sistema com segregação de funções entre o *Chief Executive Officer* (CEO) e o *Board Chairperson*, mais intenso é o compartilhamento entre conselhos (*interlock*). Há relação estreita entre a composição do *board* e o ambiente externo. Conselhos são estruturados com a finalidade de cooptar ou parcialmente absorver importantes instituições externas com as quais as firmas estabelecem relações de interdependência.

A experiência e o histórico do conselheiro, o tamanho do conselho, o número de *interlocks* e as características dos membros do conselho podem ser importantes indicadores do grau de orientação da organização (SHROPSHIRE, 2010). A seleção de membros-*outsiders* com ricos-recursos pode fornecer inestimáveis vínculos com o ambiente. Justamente é o que Shropshire (2010) enfatiza ao destacar as características dos conselheiros. Aqueles com experiência externa têm conhecimentos relevantes do ambiente, com enorme potencial informacional. Com base nesse pressuposto, o autor indaga: "Quais conselheiros são mais propensos a transmitir informações ou experiências?" (p. 251). Conselheiros com *background* mais intensos, munidos de um conjunto de habilidades construídas pela exposição externa, podem contribuir com informações relevantes nas discussões e deliberações internas.

Essas formulações pressupõem pluralidade na composição dos membros do conselho de administração, a partir da reunião de conselheiros com experiência em questões relacionadas a controle, gestão, estratégia e em política. As organizações podem adotar várias estratégias para reduzir incertezas (BAZERMAN; SCHOORMAN, 1983) e a melhor composição do conselho deve estar alinhada com os direcionadores estratégicos da firma. Os atributos do conselho influenciam a performance da firma (ZAHRA; PEARCE II, 1989); daí a relevância do conselho face à incerteza e à dependência ambiental. Por isso a literatura atribui importante papel político a ser exercido pelo conselho de administração na interação com o ambiente externo (GOLDMAN; ROCHOLL; SO, 2009). Isso permite supor que:

H2a: *Firmas mais intensivas em membros do conselho de administração com experiência em política têm melhor desempenho.*

H2b: *Firmas com membros do conselho de administração com experiência em representatividade institucional têm melhor desempenho.*

2.4 Estrutura de Propriedade e Controle

O alinhamento de interesses entre acionistas (controladores e minoritários), conselho de administração e gestores se mostra importante fonte geradora de desempenho satisfatório.

A estrutura de propriedade e controle é um mecanismo determinante para a performance. Conforme as categorias em que se enquadram os acionistas controladores, há variações no desempenho e, por consequência, no valor da firma (DEMSETZ; LEHN, 1985; SHLEIFER; VISHNY, 1986; CHO, 1998; THOMSEN; PEDERSEN, 2000; BOHREN; ODEGGARD, 2004).

Demsetz e Lehn (1985) avaliaram o relacionamento entre a concentração de propriedade e a maximização de valor de um conjunto de firmas. Classificaram o proprietário em duas categorias, familiar ou individual e investidores institucionais, encontrando grande concentração de propriedade em firmas de origem familiar e de participação (*holdings*). Concluíram que as variáveis tamanho da firma, a instabilidade na taxa de lucro, a regulação da firma, se é ou não instituição financeira e o tipo de indústria, mostraram-se significativamente relacionadas à variabilidade da estrutura de propriedade. Além da categoria na qual o proprietário se enquadra, é influente no valor da firma a presença desse acionista na gestão (SHLEIFER; VISHNY, 1986). Isso beneficia os minoritários em relação ao custo de agência e permite ações corporativas.

Analisando a participação de acionistas na gestão, Cho (1998) considerou a relação entre a estrutura de propriedade e o valor da firma em dois estágios. Primeiramente, relacionou estrutura de propriedade e investimentos e, após, investimentos e valor. Concluiu que a estrutura de propriedade é determinante dos investimentos, e estes, por sua vez, estão relacionados à geração de valor para a firma com base no mercado. Todavia, ao testar a simultaneidade entre as variáveis, descobriu que a estrutura de propriedade é função do valor de mercado da firma, inferindo que o inverso não é verdadeiro, ou seja, a estrutura de propriedade não afeta o valor da firma.

Thomsen e Pedersen (2000) examinaram o impacto da estrutura de propriedade na performance de 453 firmas europeias, considerando o grau de concentração de voto e a identidade dos proprietários. Quanto à identidade, os autores classificaram os acionistas em cinco categorias: bancos, investidor institucional, companhias não financeiras, indivíduos/família e governo. Os achados apontaram para diferenças de relacionamento entre a concentração de voto das categorias e os indicadores de performance. Destacaram que a identidade dos acionistas apresenta importantes implicações na performance e na estratégia das corporações.

Faccio e Lang (2002) analisaram a estrutura de propriedade e controle de 5.232 corporações de 13 países do oeste europeu e classificaram os proprietários em seis tipos: família, instituições financeiras, governo, corporações não financeiras, *holdings* e diversos tipos. Identificaram, como os demais estudos, predominância do controle familiar, especialmente em firmas não financeiras e de menor porte. Bohren e Odegaard (2004), ao analisarem as formas de interação e o efeito causal entre governança e performance, distinguiram os investidores em cinco categorias: governo, indivíduos, instituições financeiras, não financeiras e internacionais. Ao discorrerem sobre essa relação, entenderam que, devido à jovialidade da teoria da governança, as inferências de seus estudos podem não ser conclusivas, principalmente nas análises univariadas. Em razão da falta de clareza sobre a endogeneidade ou exogeneidade das variáveis, sugeriram ampliar as relações, considerando, por exemplo, equações simultâneas para qualificar o poder explicativo entre mecanismos de governança e performance. Desses estudos podem se propor as seguintes hipóteses:

H3a: *A identidade dos acionistas controladores influencia em decisões de investimento das firmas.*

H3b: *O grau de concentração de voto influencia em decisões de investimento das firmas.*

Em outra consideração, Pandya e Bathala (2013) discutiram a influencia da estrutura de propriedade na performance da firma, quando a participação do controlador é intensiva no conselho de administração. Nesse estudo não encontraram efeitos distintivos entre companhias com prevalência de conselheiros *outsiders*. Krause e Bruton (2014) avaliaram a participação dos conselhos nos processos decisórios. Inferindo que a aproximação mais frequente dos membros do conselho mitigam custos de agência, logo, questionam os pressupostos teóricos da teoria da agência. Unindo esses estudos, pode-se explorar se a afinidade entre os membros dos conselho com os agentes afeta pressupostos da teoria da agência. A participação mais frequente em reuniões e atividades internas revela certo grau de atenção dada por membros do board à firma, constituindo-se uma *proxy* para representar esta conformidade.

H4: *Acionistas controladores com assento no board minimizam custos de agência e geram melhores desempenho.*

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

De acordo com Whetten (1989) a condução de pesquisas teóricas e empíricas pode produzir a elaboração de modelos a serem levados a testes. Tanto por meio de hipóteses quanto de proposições. No presente caso, por ser um estudo hipotético-dedutivo (FERNANDEZ; BÊRNI, 2012), o objetivo central foi o de construir hipóteses a serem futuramente submetidas a teste.

Seguindo orientações de Sparrowe e Mayer (2011) foram apresentadas investigações empíricas com modelos distintivos; procurou-se desenvolver as hipóteses mediante argumentos claros e lógicos. A partir disso, foram estabelecidos relacionamentos entre variáveis baseadas no campo de estudo investigado. Em síntese, fundamentado nos estudos antecedentes sobre mecanismos internos de governança foram derivadas as hipóteses propondo relações entre variáveis possíveis de serem testadas.

A seguir apresentam-se as conclusões, compreendendo as limitações e sugestões para futuros estudos.

4 CONCLUSÕES

Sob o aspecto histórico, o século XX foi marcado pela expansão das organizações empresariais e o desenvolvimento do mercado de capitais. Esse expansionismo promoveu mudanças importantes na estrutura de poder das organizações e discussões teóricas sobre a segregação entre a propriedade e o controle das corporações tem sido disseminadas. Estudos concernentes aos efeitos dessa separação tem sugerido investigações no campo da estratégia e das finanças corporativas.

Mecanismos de governança foram aperfeiçoados, não perdendo de vista o propósito central, qual seja o alinhamento de interesses entre os acionistas (controladores e minoritários), o conselho de administração e os gestores. Nesse aspecto, o desafio da organização passou a ser o de fazer uso de mecanismos de harmonização de interesses para preservar o coletivo. Maximizar o valor da firma importa em promover benefícios aos acionistas. Nesse sentido, os mecanismos de governança tornam-se instrumentos importantes para o equilíbrio da relação propriedade-gestão.

Em síntese, com base nos antecedentes teóricos e empíricos, este estudo, baseado no método hipotético-dedutivo, se propôs e formulou seis hipóteses para que sejam testadas. A primeira proposição instiga pesquisas empíricas relacionadas a atratividade das firmas por

sinalizarem alto valor de mercado e se esse fator é um direcionador de mudança no controle acionário. A segunda, segregada em duas proposições, propõe investigação sobre as características e perfil dos membros do *board*, especialmente os papéis de representatividade, e os efeitos no desempenho. Por fim, merece um exame sobre as categorias de propriedade, o grau de concentração de voto se os efeitos nas decisões de investimentos, dado que este tipo de direcionador importa em expectativas de resultados futuros.

Compreender a estrutura das firmas e sua lógica de funcionamento, como as organizações gerenciam problemas entre o proprietário e o agente, desenvolvem e aprimoram esse conjunto de mecanismos, tem sido do interesse dos pesquisadores. Com base nesses campos de estudos, este trabalho sugere novas investigações empíricas que possam explicar a influência dos membros do conselho, especialmente no aspecto relacional ao ambiente, e os benefícios obtidos à firma. Em outra medida, o mecanismo interno propriedade e controle assume um papel fundamental, justamente por ser influente nas decisões atreladas a administração da empresa.

Este trabalho poderia ter explorado e integrado mecanismos de governança com base em correntes teóricas alternativas, considerando, inclusive, mecanismos não aqui compreendidos, por isso presente certas limitações. A partir das hipóteses propostas, esse trabalho pode avançar por intermédio de estudos empíricos que possam testar as relações delineadas, aprofundando as tipologias de propriedade, assim explorando o *background* dos conselheiros e suas contribuições ao acionista. Igualmente, novos estudos podem avançar valendo-se de análise multivarias distintivas, com uso de métodos e técnicas de pesquisa que possam capturar esses efeitos.

5 REFERÊNCIAS

AGRAWAL, Anup; KNOEBER, Charles. Do some outside directors play a political role? **Journal of Law & Economics**, v. 44, n. 1, p. 179-198, 2001.

AGUILERA, R. V; Jackson, G. The cross-national diversity of corporate governance: Dimensions and determinants. **Academy of Management Review**, 28(3): 447-465, 2003.

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança corporativa**: fundamentos, desenvolvimento e tendências. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BACON, Curtis J.; CORNETT, Marcia Millon; DAVIDSON, Wallace N. III The conselho de administração and dual class recapitalizations. **Financial Management**, v. 26, n. 3, p. 5-22, 1997.

BAZERMAN, Max H.; SCHOORMAN, F. David. A Limited rationality model of interlocking directorates. **Academy of Management Review**, v. 8, N. 2, p. 206-271, Apr. 1983.

BOHREN, Øyvind; ODEGAARD, Bernt Arne. Governance and performance revisited. **Social Science Research Networks**, Feb. 2004. ECGI - Finance Working Paper No. 28/2003; EFA 2003 Annual Conference Paper No. 252. Disponível em <http://papers.ssrn.com/sol3/ papers.cfm? abstract_id=423461> Acesso em: 04 jun. 2008.

BOYD, Brian. Corporate Linkages and organizational environment: a test of the resource dependence model. **Strategic Management Journal,** v. 11, n. 6, p. 419- 430, Oct. 1990.

BOULTON, William R. The evolving board: a look at the board's changing roles and information needs. **Academy Management Review**, v. 3, n. 4, p. 827-836, Oct. 1978.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações.

BRASIL. Lei nº 10.303, de 31 de outubro de 2001. Altera e acrescenta dispositivos na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, que dispõe sobre as Sociedades por Ações, e na Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, que dispõe sobre o mercado de valores mobiliários e cria a Comissão de Valores Mobiliários.

BRENNAN, Niamh. Boards of directors and firm performance: is there an expectations gap? **Corporate Governance**, v. 14, N. 6, p. 577-593, Nov. 2006.

CADBURY COMMITTEE. **The report of the committee on financial aspects of corporate governance**. Londres: Cadbury Committee, Dec. 1992.

CADBURY, Sir Adrian. The corporate governance agenda. **An International Review**, v. 8, n. 1, Jan. 2000.

DAILY, Catherine; DALTON, Dan R. Bankruptcy and corporate governance: the impact of board composition and structure. **Academy of Management Journal**, v. 37, n. 6, Dec. 1994a.

DAILY, Catherine; DALTON, Dan R. Corporate governance and the bankrupt firm: an empirical assessment. **Strategic Management Journal**, v. 15, n. 8, Oct. 1994b.

DEDMAN, Elisabeth. An investigation into the determinants of UK board structure before and after cadbury. **Corporate Governance**, v. 8, n. 2, Apr. 2000.

DEMSETZ, Harold. Owner and control: a review. **International Journal of the Economics of Business**, v. 3, n. 1, 1996.

DEMSETZ, Harold; LEHN, Kenneth. The structure of corporate ownership: causes and consequences. **Journal of Politics Economy**, v. 93, n. 6, p. 1155-1177, 1985.

DENIS, Diane K.; McCONNELL, John. International corporate governance. **Journal of Financial and Quantitative Analysis**, v. 38, n. 1, Mar. 2003.

DONALDSON, T.; PRESTON, L. E. The stakeholder theory of the corporation: concepts, evidence and implications. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 1, p. 65-91, Jan. 1995.

FACCIO, Mara; LANG, Larry H. P. The ultimate ownership of western european corporations. **Journal of Financial Economics**, v. 65, n. 3, p. 365-395, 2002.

FAMA, E. F. Agency problems and the theory of the firm. **Journal of Political Economy**, v. 88, p. 288-307, 1980.

FAMA, E. F; JENSEN, M. Separation of ownership and control. **Journal of Law Economics**, v. 26, p. 301-305, 1983.

FERNANDEZ, B. P. M.; BÊRNI, D. A. **Os Métodos da Ciência**. In: BÊRNI, Duilio de Avila; FERNANDEZ, Brena Paula Magno. (Orgs) Métodos e Técnicas de Pesquisa. São Paulo: Saraiva, 2012.

FLAK, Leif Skiftenes; ROSE, Jeremy. Stakeholder governance: adapting Stakeholder theory to e-government. **Communications of Association for Information Systems**, v. 16, p. 642-664, 2005.

FREEMAN, R. E. The politics of stakeholder theory. **Business Ethics Quartely**, v. 4, n. 4, p. 409–421, 1994.

GOEL, Meghna; SAPRA, Ritu. Impact of Corporate Governance Mechanisms on Capital Structure of Firms. **International Journal of Multidisciplinary Approach & Studies**, v. 2, n. 4, 2015.

GOLDMAN, E.; ROCHOLL, J.; SO, J. Do politically connected boards affect firm value? **Review of Financial Studies**, **forthcoming**, 2009.

HART, Oliver. Corporate governance: some theory and implications. **The Economic Journal**, v. 105, p. 678-689, 1995.

HILMANN, Amy J. CANNELLA Jr., Albert; PAETZOLD, Ramona L. The resource dependence role of corporate directors: strategic adaptation of board composition in response to environmental change. **Journal of Management Studies**, v. 7, n. 2, Mar. 2000.

IONESCU, Luminita. The valuation impact of firm-level corporate governance mechanisms. **Economics, Management and Financial Markets**, v. 7, n. 4, p. 233, 2012.

JONES, T. M. Instrumental stakeholder theory: a synthesis of ethics e economics. **Academy of Management Review**, v. 20, n. 2, p. 404-437, 1995.

KRAUSE, Ryan; BRUTON, Garry. Agency and Monitoring Clarity on Venture Boards of Directors. **Academy of Management Review**, v. 39, p. 111-114, 2014.

LIMA, Douglas Araújo de; MACIEL, Carolina Veloso; LIBONATI, Jeronyno José. Os impactos gerados na adequação da estrutura de controles internos de uma empresa brasileira às exigências da Seção 404 da Lei Sarbanes-Oxley: um estudo de caso. In: ENCONTRO ANUAL DA ANPAD, XXXII, 2008, Rio de Janeiro. **Anais...** Rio de Janeiro: ANPAD, 2008. CD-ROM.

PANDYA, Dishant; BATHALA, Chenchu. Board of Directors and Exchange Requirements: Operating Performance of Traditionally Insider Controlled Boards. **Journal of Applied Financial Research**, v. 1, p.88-102, 2013.

PFEFFER, J. Size and composition of corporate boards of directors: the organization and its environment. **Administrative Science Quarterly**, v. 17, p. 218-229, 1972.

REDIKER, Kenneth J.; SETH, Anju. Boards of directors and substitution effects of alternative governance mechanisms. **Strategic Management Journal**, v. 16, p. 85-99, 1995.

SHLEIFER, Andrei; VISHNY, Robert W. Large shareholders and corporate control. **Journal of Political Economy**, v. 94, n. 3, 1986.

SHROPSHIRE, Christine. The Role of the Interlocking Director and Board Receptivity in the Diffusion of Practices. **Academy of Management Review**. April 1, 35:2 246-264, 2010.

SILVA, Edson Cordeiro da. **Governança corporativa nas empresas**: guia prático de orientação para acionistas. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli da. **Governança corporativa e estrutura de propriedade**: determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil. São Paulo: Saint Paul Institute of Finance, v. 1. 250 p., 2005.

SPARROWE, Raymond.; MAYER, Kyle J.. From the editors: Publishing in *AMJ* - Part 4: Grounding hypotheses. **Academy of Management Journal**, 54(6): 1098-1102, 2011.

SPIRA, Laura F.; BENDER, Ruth. Compare and contrast: perspectives on board committees. **Corporate Governance**, v. 12, n. 4, p. 489-499, Oct. 2004.

STARKEY, Ken. Opening up corporate governance. **Human Relations**, v. 48. n. 8, p. 837-844, 1995.

ZAHRA, Shaker A.; PEARCE II, John A. Boards of directors and corporate financial performance: a review and integrative model. **Journal of Management**, v. 15, n. 2, p. 291-334, June 1989.

Indicador bibliométrico dos impactos socioambientais e econômicos advindos da implantação de usinas hidrelétricas no Brasil

Zacarias Távora (zacariastavora@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração Unochapecó

Odilon Luiz Poli (odilon@unochapeco.edu.br)
Doutor em Educação

Rodrigo Barichello (rodrigo.b@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção

Resumo:
O contexto atual de construção de hidrelétricas no Brasil apresenta diversas controvérsias, pautadas especialmente na contradição existente entre o discurso oficial e focado nos benefícios gerados por esses empreendimentos. Observam-se, neste contexto, os importantes impactos socioambientais e econômicos irreversíveis, provocados pela construção das usinas e evidenciados pelas experiências daqueles que vivenciam essas transformações. Este artigo se propôs a identificar as características das publicações em periódicos da área Ciências Sociais e Ambientais referentes à temática dos impactos socioambientais e econômicos advindos da implantação de hidrelétricas no Brasil, no período de 2000 a 2015. A pesquisa se caracteriza como quantitativa e de análise exploratório-descritiva dos artigos publicados, com análise bibliométrica da produção indexada. Como resultado da pesquisa foi possível verificar as características metodológicas de artigos científicos que evidenciaram a preocupação com impactos socioambientais e econômicos advindos da implantação de usinas hidrelétricas no Brasil principalmente no período de 2012 a 2015 a maior proporção dos artigos foram publicados por dois autores. A rede de coautorias evidenciou o total de trabalhos publicadas no período e 2000 a 2016 e os coautores que mais publicaram no período; a abordagem metodológica mais aplicada foi a documental seguida da bibliográfica; a técnica de estudo mais aplicada foi a de análise de conteúdo e quanto a abordagem do problema, o método qualitativo foi o mais evidenciado. Conclui-se que a interface entre desenvolvimento econômico, impactos ambientais e sociais é uma preocupação em destaque e permanente no debate contemporâneo.

Palavras-chave: construção de hidrelétricas, impactos sociais, ambientais e econômicos.

Bibliometric index of social, economic and environmental impacts caused by hydroelectric plants in Brazil

Abstract:
The building of hydroelectric dams in Brazil presents several controversial issues, especially based on the contradiction of official discourse focused on the benefits generated by these projects. The important irreversible social, environmental and economic impacts caused by the construction of the plants and evidenced by those who experienced these changes should be taken into account. Current paper identifies the characteristics of publications in scientific journals of the Social and Environmental Sciences on the environmental and economic impacts caused by hydroelectric plants in Brazil, from 2000 to 2015. The quantitative,

exploratory and descriptive research is foregrounded on articles and on the bibliometric analysis of the indexed production. Research verified the methodological characteristics of scientific articles that showed concern for environmental and economic impacts due to the construction of hydroelectric plants in Brazil mainly between 2012 and 2015, most of which published by two authors. The co-authorships network showed total research published in the period and their co-authors. Documental and bibliographical methodologies were the most applied methodological approaches, whereas content analysis was the more applied study technique and the qualitative method was employed to deal with the issue. Results reveal that the interface between economic, environmental and social impacts is a relevant and permanent concern in contemporary debate on the problem.
Keywords: Construction of hydroelectric plants; social, environmental and economic impacts.

1. INTRODUÇÃO

A produção científica dos pesquisadores fundamenta a capacidade de cumprir com uma de suas funções: a criação de novos conhecimentos. A produção do conhecimento científico está integrada à pesquisa, a qual segue princípios metodológicos para que a validade dos seus resultados seja assegurada e que resultem na produção científica o que deverá ser registrado e assim, comunicados aos públicos da ciência, representados pela comunidade científica nacional e internacional.

Pautado em um empenho coletivo, o trabalho científico está sempre sujeito à comprovação de outros membros da comunidade científica e os processos de comunicação em ciência são fundamentais para o seu desenvolvimento (CAMPANÁRIO, 2004).

Entre as razões que levam um pesquisador a publicar sua produção intelectual em periódicos, estão as de salvaguardar a propriedade intelectual, divulgar resultados pesquisados, ser reconhecido pela comunidade científica, melhorar o seu status intelectual, obter ascensão profissional e manter identificação com os pares que realizam pesquisas similares. Adicionalmente, a publicação de artigos em periódicos é a forma definitiva de divulgação dos resultados de uma investigação e o principal meio formal utilizado na comunicação científica (MOURA, 1997).

Diante desta possibilidade, o enfoque do estudo foi buscar dados científicos relacionados aos grandes empreendimentos hidrelétricos associados a significativos impactos ambientais, sociais e econômicos. Sendo assim, a justificativa deste estudo foi o de examinar as particularidades metodológicas das pesquisas científicas desenvolvidas na área ambiental, social e econômica após a implantação das usinas hidrelétricas por meio do estudo bibliométrico.

Alegando ser um fator limitante, a produção de energia é tida como essencial para o desenvolvimento econômico e qualidade de vida. Isto ocorre devido à existência de formas de produção de energia que traz prejuízos ambientais, podendo comprometer as condições de existência digna das pessoas afetadas. Nesse aspecto, é de se destacar a posição do Brasil no cenário mundial, uma vez que o país tem um alto percentual de sua energia proveniente de uma fonte considerada limpa. Além disso, o Brasil está entre as 24 nações que produzem 90% de toda a energia disponível no mundo, sendo considerado o país com maior potencial hidrelétrico do planeta (ANEEL, 2015). O modelo energético nacional assenta-se na fonte hídrica e, por isso, 79% de toda a energia produzida nacionalmente advém das mais de duas

mil barragens construídas, que produziram deslocamentos estimados de, no mínimo, 1 milhão de pessoas (MAB, 2014).

A partir disso, entende-se que a interface entre o desenvolvimento econômico, a saúde e o meio ambiente é uma agenda de destaque e permanente no debate contemporâneo que permeia a questão das hidrelétricas e seu impacto na metamorfose imposta pelas construções, perpassando os modos vida e de trabalho das populações que vivem no território que será inundado, ou seja, a questão social (GIONGO; MENDES; SANTOS, 2015).

A questão ambiental, incorporada aos mercados e às estruturas de regulação da sociedade, passou a ser vista cada vez mais como um elemento essencial a ser considerado no processo de gestão (GOBBI; BRITO, 2005).

De acordo com o campo de abrangência da gestão ambiental nas empresas, ao longo das últimas décadas, foi sendo ampliado e seu conceito expandido, incluindo as repercussões sociais das ações ambientais e a elevação destas preocupações para o nível estratégico das empresas (NASCIMENTO, 2005).

A gestão ambiental é vista como um conjunto de procedimentos para gerir ou administrar uma organização, de forma a obter o melhor relacionamento com o meio ambiente (MAIMON, 1996) Portanto, a gestão ambiental consiste na administração dos recursos e das operações das empresas visando à preservação do meio ambiente e/ou a recuperação de áreas degradadas por suas atividades (TINOCO; KRAEMER, 2004).

Diante do exposto, é inegável que as bases não sustentáveis do crescimento econômico das últimas décadas vêm degradando imprudentemente os recursos naturais e aumentando de forma significativa as desigualdades sociais (SILVEIRA; ARAÚJO NETO, 2014).

Sendo assim, este estudo propôs a identificação das características das publicações em periódicos da área Ciências Sociais e Ambientais referentes à temática dos impactos socioambientais e econômicos advindos da implantação de hidrelétricas no Brasil, no período de 2000 a 2015.

2. REVISÃO DA LITERATURA

O desenvolvimento econômico de uma região depende diretamente de condições de infraestrutura econômica básica para o suporte das mais variadas atividades da sociedade, com relevância as indústrias e comércios. A energia elétrica é uma dessas condições, pois gera força motriz responsável pela produção de bens e serviços e proporciona melhor qualidade de vida e conforto à sociedade.

Entretanto, o setor elétrico ocupa posição estratégica nos debates nacionais sobre a questão ambiental desde as décadas de 70 e 80, quando foram implantados grandes empreendimentos hidrelétricos que, embora contribuam para o desenvolvimento do país, foram responsáveis por enormes impactos sociais e ambientais (BRASIL, 2006). Por esse motivo, um dos princípios basilares do planejamento do setor elétrico é o do desenvolvimento sustentável. Para atender à demanda futura de energia elétrica é que se torna necessária a expansão de sua geração no Brasil, mediante a elaboração e análise de alternativas de implantação de novas usinas, considerando-se os componentes tecnológicos, econômicos e socioambientais (BRASIL, 2006). Não há como negar que a energia é um fator estruturante da sociedade atual, o planejamento do setor elétrico deve levar em consideração os fatores social, econômico e ambiental (MORET; FERREIRA 2014).

2.1 Usinas Hidrelétricas - Matriz Energética Brasileira

O incentivo à construção de hidrelétricas teve seu ápice com o início da crise do petróleo de 1973 e 1979. O governo fomentou essa nova alternativa, visando à massificação do uso de energia elétrica para aquecimento e geração de vapor, com tarifas diferenciadas, a energia advinda do meio hidráulico foi a aposta do governo para expansão da indústria. Seria uma nova fonte de captar recursos, que além de obter forma para saldar a dívida advinda de compromissos financeiros internacionais, para concepção das hidrelétricas, também reduziria a importação de petróleo. Com isso, tem-se o início das indústrias de equipamentos elétricos para se obter calor através da eletricidade, calor na forma indireta causando um efeito colateral para os setores produtivos, os consumidores residenciais ou comerciais brasileiros (DNAEE, 1983).

A energia hidroelétrica passa a ter papel primordial como fonte principal e confiável para potencializar o desenvolvimento, diante de um país com grande possibilidade de expansão de hidrelétricas por todo seu território. A possibilidade de energia em longa escala é fator atrativo para as indústrias de diversos setores, como o automobilístico e de eletrodomésticos.

Segundo pesquisas feitas pelo sistema Eletrobrás (2016), os projetos de infraestrutura para energia elétrica, mesmo sendo planejados para benefício direto da sociedade, causam impactos negativos significativos sobre o meio ambiente e às populações próximas aos empreendimentos. Os impactos de uma usina hidrelétrica sobre o meio ambiente, bem como, os efeitos do uso dos recursos naturais em suas áreas de influência, têm diversas magnitudes e abrangências. Os elementos de projeto potencialmente causadores de impacto ambiental ocorrem nas fases de planejamento, construção, enchimento do reservatório, desativação do canteiro de obras e operação do empreendimento. Os impactos ambientais previstos devem ser suavizados da melhor forma possível, permitindo que as medidas mitigadoras ou compensatórias sejam implementadas no momento adequado.

A relação entre desenvolvimento e crescimento econômico está diretamente associada ao aumento do consumo de energia e dos recursos naturais, tendendo a distorcer o conceito de sustentabilidade. Souza (2000) argumenta que a origem da degradação ambiental está diretamente ligada aos interesses políticos e econômicos, estes por sua vez determinam a ocupação do território tornando mais ou menos intensa, decorrente da forma que a política orientadora trabalha com a ocupação. Neste sentido, se observa a necessidade do compromisso da sociedade para que o processo de desenvolvimento econômico e de sustentabilidade tenham legitimidade.

2.2 Impactos Sociais, Ambientais e Econômicos

Os empreendimentos hidrelétricos estão diretamente associados aos significativos impactos ambientais, sociais e à saúde e têm sua viabilidade atrelada à obtenção das respectivas licenças ambientais.

Alterações no modo de vida, frequentemente são associadas ao alagamento de áreas povoadas e que antes eram fonte de subsistência para populações ribeirinhas, da fauna e flora local, na formação do reservatório e o deslocamento compulsório, ruptura social, a mudança no bioma com interferência na cadeia alimentar e alteração nos processos de produção nativa de base agroextrativista e na caça (QUEIROZ; VEIGA, 2010). As usinas hidrelétricas

construídas no Brasil resultaram em mais de 34.000 km^2 de terras inundadas para a formação dos reservatórios, e na expulsão ou "deslocamento compulsório" de cerca de 200 mil famílias, todas elas populações ribeirinhas diretamente atingidas (CMB, 2000).

O custo social de empreendimentos hidrelétricos reflete-se nos indicadores sociais da região, os quais, no caso brasileiro, geralmente já apresentam elevados índices de pobreza expressos no *status quo* da educação, saúde, saneamento, habitação e trabalho das áreas afetadas (FEARNSIDE, 2001).

A desapropriação e o reassentamento estão acompanhados de impactos nas atividades de subsistência, sobretudo, onde a mitigação se torna ineficaz a quem está ligado à vida ribeirinha com base na agricultura, caça, pesca e extração vegetal. Este processo foi agravado pela dinâmica demográfica e social, observada pelo deslocamento migratório das populações atraídas pelo empreendimento (ELETRONORTE, 2010). Portanto são várias as ações que modificam o perfil da sociedade de cada município e região, as mais impactantes são as de reassentamentos, desapropriações e migrações que transformam o sistema populacional microrregional. Com os reassentamentos, as cidades lindeiras podem perder habitantes que comercializam seus produtos, dão sustentação ao comércio e outras atividades. Por outro lado, municípios vizinhos podem receber novos munícipes que geram transformações socioeconômicas, ambientais e culturais. Assim, tanto nos municípios atingidos quanto nos municípios limítrofes podem ocorrer mudanças acentuadas de curto e longo prazo.

Segundo Bermann (2007), entre os problemas ambientais decorrentes da implantação de hidrelétricas pode se citar: alterações do regime hidrológico, assoreamento dos reservatórios, emissão de gases de efeito estufa e decorrente proliferação de vetores transmissores de doenças endêmicas.

Já no âmbito econômico, o impacto na região é percebido diretamente pela injeção de recursos gerados pela construção em projetos de aproveitamento dos reservatórios para lazer, pesca e turismo, compensação das áreas alagadas no pagamento de *royalties* em cada município, além, do desenvolvimento gerado pela energia que, frequentemente é algo que perpassa a região atingida sendo transferida para outras localidades que necessitam de eletricidade. No curto prazo, o volume de capital injetado na região para construção e a instalação de uma usina, geram um crescimento econômico e um otimismo com o futuro da economia local. No entanto, o inverso pode ocorrer após a construção e as mudanças nas diretrizes de transferência dos recursos advindos com a geração da energia e o pagamento das compensações.

3. METODOLOGIA

A pesquisa caracteriza-se como exploratória-descritiva, realizada por meio da bibliometria. De acordo com Pritchard, (1998) pesquisa bibliométrica de forma geral, pode ser definida como a aplicação da matemática aos livros, artigos e outros meios de comunicação. Por sua vez, a bibliometria é entendida como a medida de bibliografia, ou seja, a medida quantitativa das publicações científicas de um pesquisador ou instituição, em geral em periódicos com seleção arbitrada, e a medida qualitativa destas publicações através de indicadores que incluem estudos comparativos de publicações e citações.

Quanto à abordagem do tema, este estudo é classificado como sendo quantitativo, mensurando e quantificando os dados do fenômeno estudado, estatisticamente. De acordo com Richardson (2008), o método é caracterizado pelo emprego da quantificação nas modalidades de coleta e no tratamento de informações através de técnicas estatísticas.

O estudo teve como base de coleta os artigos publicados em periódicos nacionais e internacionais. Foram selecionadas publicações reunidas em 135 periódicos de Ciências Sociais Aplicadas e Ambiental. Esta opção de seleção da amostra das bases de publicações caracteriza-se como intencional e não-probabilística, motivada pela premissa de que regularmente publicam artigos relacionados à área ambiental.

Quanto ao período de abrangência, a pesquisa considerou as publicações de 2000 a 2015, em virtude da ascensão nos últimos anos do número de artigos científicos publicados na área ambiental, com ênfase nos padrões de sustentabilidade e impactos que decorrem da intervenção no ambiente afetado na construção e operação das Usinas Hidrelétricas, contemplando o debate na questão dos conflitos sociais, econômicos e ambientais.

Os artigos analisados nos periódicos indexados foram obtidos por meio da busca eletrônica, nas bases de dados *Scielo, Spell, Science Direct* e *Portal da Capes*, incluindo o da base internacional de dados *Scopus.*

A coleta de dados ocorreu nos meses de setembro a dezembro de 2015. Segundo Mazzioni, Di Domenico e Cunha (2014) as fases integrantes do processo de seleção da amostra podem ser assim descritas: i) seleção das palavras aplicadas no filtro de busca da base de dados; ii) coleta dos dados na base de dados; iii) definição da amostra, por meio da leitura dos títulos, dos resumos e das palavras-chave. Para a coleta dos artigos, foram adotadas três termos de busca: “Hidrelétricas e impactos econômicos”, “Hidrelétricas e impactos sociais”, “Hidrelétricas e impactos ambientais”. Foram considerados os artigos que apresentaram esses termos no título ou no resumo do artigo. Cabe salientar que determinados artigos, apesar de apresentarem alguma dos termos definidos, foram excluídos da amostra da pesquisa, por não terem foco específico nas discussões relativas às obras que afetam a área ambiental e social, na abordagem em questão da discussão, a construção e operação das Hidrelétricas.

No estudo bibliométrico, verificou-se: a quantidade de autores por artigo; o tipo de pesquisa quanto ao seu objetivo: exploratória, descritiva explicativa; os procedimentos metodológicos adotados: estudo de caso, bibliográfico, documental, pesquisa de campo, levantamento/survey e experimental; as técnicas de coleta de dados adotadas: entrevista, análise de conteúdo e questionário, o tipo de pesquisa quanto, a abordagem do problema: qualitativo e/ou quantitativo.

Por fim, foi verificada a quantidade de publicações por autor, visando conhecer os autores que mais publicaram na área da pesquisa; analisada a quantidade de referências sobre a área para produzir os artigos; além de terem sido listadas as obras mais citadas e respectivas autorias.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para a melhor descrição dos dados, a análise dos resultados foi dividida em duas subseções: 5.1 enquadramento dos artigos em categorias e 5.2 De acordo com a base de coleta. Nestas seções, procedeu-se a análise quantitativa das variáveis do estudo observadas em duzentos e trinta e nove (239) artigos.

4.1 Enquadramento dos artigos em categorias

A partir da leitura e interpretação dos artigos que compuseram a amostra, identificou-se que todos os artigos poderiam ser enquadrados basicamente em dez categorias. A categorização evidencia que ao discutir o tema impactos ambientais, não ha como excluir

fatores relacionados que emergem desta proposta. Abaixo o quadro 1 apresenta as categorias a a saber:

Categoria	Critérios
Desenvolvimento Sustentável	Dados quanto à expansão das usinas hidrelétricas e projetos sustentáveis aplicados
Compensação Ambiental	Dados referentes às usinas hidrelétricas que apresentam as medidas compensatórias, ou seja, aquelas destinadas a compensar impactos ambientais negativos, tomadas voluntariamente pelos responsáveis por esses impactos, ou exigidas pelo órgão ambiental competente.
Direitos humanos	Dados que relatassem a qualidade de vida dos assentados e população em geral quanto a um ambiente não degradado, ou seja, população que sofreram de alguma forma com as construções de barragens nas questões ambientais, sociais ou econômicas
Conflitos econômicos	Artigos relatando a pressão sobre os recursos naturais; especulação imobiliária; elevação do custo de vida; perda de bens; transformações no mercado de trabalho, provocando desemprego, marginalização social, e/ou abertura de novos mercados; falência de empresas; empobrecimento regional; perda de recursos turísticos atuais e potenciais e/ou criação de novas oportunidades.
Impactos Sociais e Ambientais	Dados publicados quanto aos impactos socioambientais; efeitos por meio de um conjunto complexo de inter-relações; impacto relacionado com as populações atingidas pelo alagamento das propriedades, casas, áreas produtivas e até cidades inteiras, impactos pelas perdas de laços comunitários, separação de comunidades e famílias, destruição de igrejas, capelas, locais sagrados para comunidades indígenas e tradicionais que muitas vezes vivem isoladas. Ainda, dados de alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente.
Saúde e Riscos Ambientais	Dados referentes a doenças que surgiram com a implantação das usinas hidrelétricas.
Desastre Ambiental	Evidencias de dados publicados quanto a contaminação da água após a implantação de reservatório.
Desequilíbrio Ecológico	Dados evidenciando o desaparecimento de algumas espécies devido a alteração do *habitat.a*pós implantação das hidrelétricas
Percepção Ambiental	Evidência de dados publicados quanto à preocupação com o ambiente em buscar opções para obtenção de energia sustentável, recuperação da área degradada, dos direitos humanos dos assentados e população em geral.
Proteção Ambiental	Dados referentes a instrumentos legais de proteção do ambiente incluindo aprovações e licenças ambientais,

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1: Categorização e enquadramento do contexto dos artigos no período de 2000 a 2015.

Na Tabela 1, apresenta-se a distribuição do número de artigos publicados no período trienal nas categorias contextualizadas.

Categorias	Ano				Total
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015	
Desenvolvimento sustentável	7	3	11	20	41
Compensação Ambiental	1	0	5	4	10
Direitos humanos	7	0	14	21	42
Impactos Sociais e Ambientais	2	0	7	23	32
Conflitos Econômicos	2	3	0	4	9
Saúde e Riscos Ambientais	0	0	0	3	3
Percepção Ambiental	5	8	16	25	54
Desastre ambiental	1	3	0	9	13
Desequilíbrio ecológico	1	9	11	12	33
Proteção ambiental	0	0	3	0	3
Total	26	25	67	121	239

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 – Categorização e enquadramento do contexto dos artigos no período de 2000 a 2015

Após o levantamento dos artigos científicos da área ambiental e leitura do contexto foi possível identificar categorias quanto aos impactos socioambientais e econômicos advindos com a implantação de usinas hidrelétricas e, a partir desse levantamento, identificar categorias de enquadramento dos mesmos. Nota-se que a categoria Percepção Ambiental foi a que apresentou maior número de publicações no período de 2012 a 2015.

Uma possivel explicação para o resultado obtido é decorrente da maior conscientização das pessoas quanto a importância de preservação dos recursos naturais e as possibilidades de execução de projetos sustentáveis e, com isso, a obtenção de energia sustentável.

4.2 De acordo com a base de coleta

Do levantamento da bibliometria, apresentam-se as seguintes análises: a) o número de artigos analisados; b) a quantidade de autores por artigo; c) quanto a da rede de coautoria entre autores; d) quanto à abordagem dos objetivos da pesquisa: exploratória, explicativa e descritiva; e) quanto aos procedimentos; f) quanto à técnica de coleta de dados uilizada: entrevista, análise de conteúdo, questionário; g) quanto à abordagem do problema: qualitativo, quantitativo.

a) o número de artigos analisados

Foram coletados 239 artigos que continham pelo menos um dos termos de busca definidos para a investigação, sendo que os artigos analisados, dirigidos fundamentalmente à construção de Hidrelétricas e seus impactos no ambiente (social, ambiental e econômico).

Ano	Número de artigos analisados
2000-2003	26
2004-2007	25
2008-2011	67
2012-2015	121
Total Geral	239

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Apresenta o número de artigos analisados em periódicos no período de 2000 a 2015

É notável que no período de 2012 a 2015 foi o marco das publicações referentes aos temas pesquisados. Isso pode ser devido a maior conscientização mundial quanto à importância da preservação do meio ambiente que resultou em um planejamento rígido quanto ao processo de implantação das usinas. Cabe ainda ressaltar a preocupação na elaboração de projetos sustentáveis evidenciados nos artigos deste período.

b) Quantidade de autores por artigo

A Tabela 3 indica a quantidade de autores por artigo que publicaram no período de 2000 a 2015.

Autor(es) por artigo	Número de artigos	Número total de autores	%
1	52	52	21,8%
2	69	138	28,9%
3	66	198	27,61
4	23	92	9,63%
5	17	85	7,11%
6	8	48	3,34
7	1	7	0,41%
8	1	8	0,41%
9	2	18	0,87
TOTAL	239	646	100,0

Fonte: Dados da pesquisa

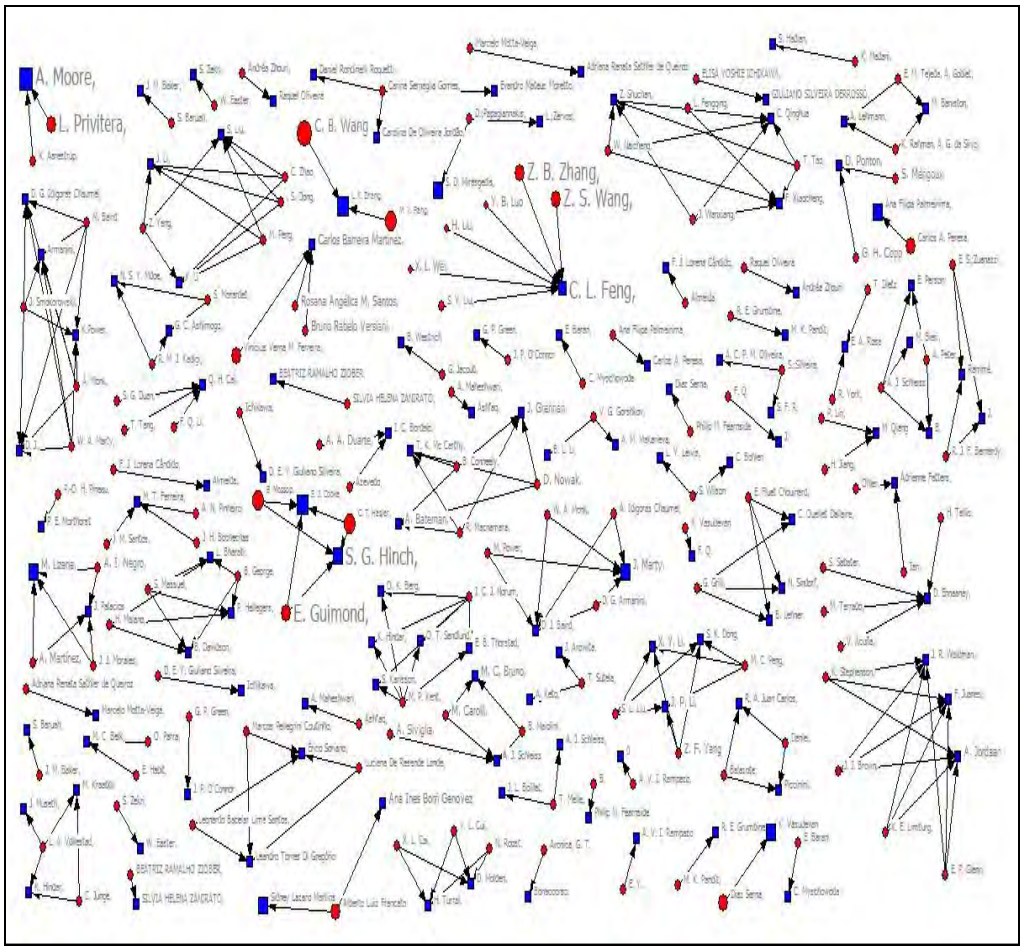
Tabela 3 – Quantidade de autores por artigo que publicaram artigos no período de 2000 a 2015.

De acordo com a Tabela 3, duzentos e trinta e nove (239) artigos foram publicados por seiscentos e quarenta e seis autores, sendo apenas 21,8% de autoria individual. Nota-se que a maior incidência na produção dos artigos é de dois autores (28,90%), seguido pelas obras com

três autores (27,61%), e com uma autoria (21,80%). Quando se analisa as publicações com mais de um autor, tem-se que 78,20% da amostra, evidenciando a colaboração entre os autores.

a) Rede de coautoria entre autores.

A Figura 1 apresenta graficamente a rede de pesquisadores e publicações no período analisado.



Fonte: Dados da pesquisa

Figura 1- Representação de um terço do total analisado das redes de coautorias

Nota-se que na Figura 1 são indicadas as coautorias de dois ou mais autores, demonstrando a formação de rede de coautoria com autores que publicam em áreas correlatas ao tema de pesquisa no período 2000-2015. As linhas indicam que há laços entre os autores e 52 efetuaram publicações científicas de forma individual. As obras individuais foram excluídas da ilustração, para melhor configuração didática da rede, destacando-se as relações existentes nos artigos com mais de dois autores.

d) Quanto à abordagem dos objetivos: exploratória, explicativa e descritiva.

A Tabela 4 indica o quantitativo de artigos segregados pelo tipo de pesquisa quanto aos seus objetivos.

Ano	Abordagem dos objetivos			Total
	Exploratória	Explicativa	Descritiva	
2000-2003	13	10	3	26
2004-2007	9	10	6	25
2008-2011	43	5	19	67
2012-2015	80	7	34	121
Total	145	32	63	239

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Abordagem dos objetivos nos artigos em periódicos no período de 2000 a 2015.

Observa-se na Tabela 4 a quantidade de artigos que abordaram seus objetivos nas diferentes abordagens; exploratório, explicativo e descritivo. A maior quantidade de artigos classifica-se quanto aos seus objetivos como exploratório. Entretanto observa-se que no período de 2012-2015 foi o período que se destacou com artigos objetivando a exploração do tema . Isto possivelmente é devido a publicações dos relatórios (EIA RIMA) comprovando algumas dados dos impactos ambientais

e) Quanto à abordagem dos procedimentos

Na Tabela 5 são indicadas as abordagens dos procedimentos empregadas nos duzentos e trinta e nove artigos.

Abordagem Metodológica	Período analisado				Total
	2000-2003	2004-2007	2008-2011	2012-2015	
Estudo de caso	3	8	9	8	28
Bibliográfico	3	4	18	24	49
Documental	11	5	19	23	58
Experimental	1	1	8	14	24
De campo	-	-	2	15	17
Levantamento/Survey	-	-	-	02	02
Estudo de caso e Bibliográfico	1	1	4	8	14
Estudo de caso e Documental	3	3	2	17	25
Bibliográfico e Documental	4	3	5	10	22
Total	26	25	67	121	239

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 – Abordagem metodológica indicada nos artigos analisados em periódicos no período de 2000 a 2015.

Quanto ao procedimento empregado, foi possível observar que alguns artigos foi empregado mais de um procedimento, tanto estudo de caso e bibliográfico, estudo de caso e documental quanto bibliográfico e documental. A abordagem metodológica bibliográfica foi a mais utilizada (2012-2015), seguida da documental e artigos que apresentaram a associação do procedimento documental e estudo de caso. para o mesmo período. Isso é devido à quantidade de artigos que no momento retratam os impactos socioambientais e econômicos gerados pela implantação das usinas hidrelétricas e a comprovação dos dados quanto aos impactos já vivenciados pós implantação das hidrelétricas

f) Quanto à técnica de coleta usada: entrevista, análise de conteúdo, questionário.

A análise dos artigos quanto à técnica usada pode ser visualizada na Tabela 6.

Abordagem das técnicas usadas	**Ano**				**Total**
	2000-2003	**2004-2007**	**2008-2011**	**2012-2015**	
Entrevista	1	1	5	6	13
Análise de conteúdo	23	24	57	99	203
Questionário	0	0	4	9	13
Entrevista e análise de conteúdo	1	-	1	4	6
Análise de conteúdo e questionário	1	-	-	3	4
Total	26	25	67	121	239

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6: Técnica usada nos artigos analisados em periódicos científicos no período de 2000 a 2015.

Os dados indicaram que a análise de conteúdo foi a técnica mais aplicada no período de 2000 a 2015. A justificativa para a escolha da técnica pode ser devido às possibilidades de aplicação da mesma, pois segundo Bardin (2002) esta análise permite ao pesquisador a análise de conteúdo, como um conjunto de técnicas de análise das comunicações que faz uso de procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição do conteúdo das mensagens.

g) Quanto à abordagem dos problemas: qualitativo ou quantitativo

Após a leitura e interpretação dos artigos foi possível evidenciar a abordagem dos problemas em qualitativo, quantitativo e ou a associação de qualitativo e quantitativo.

Quanto a abordagem dos problemas			
Ano	**Qualitativo**	**Quantitativo**	**Total**
2000-2003	25	1	26
2004-2007	26	6	31
2008-2011	58	14	72
2012-2015	108	17	125
Total	217	38	255

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 – Abordagem dos problemas de artigos analisados em periódicos no período de 2000 a 2015.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa qualitativa foi a mais aplicada (217 artigos) em relação ao método quantitativo (38). Foram identificados artigos que utilizaram as duas formas de abordagem. Este número de artigos com abordagem qualitativa dos dados está associado com o maior número de artigos que utilizaram a abordagem da técnica análise de conteúdo. Assim, a abordagem qualitativa aplica-se ao estudo da história, das relações, das representações, das crenças, das percepções e das opiniões, produto das interpretações que os seres humanos fazem de como vivem, constroem seus artefatos e a si mesmos, sentem e pensam (FONTANELLA; RICAS; TURATO, 2008).

5. CONCLUSÕES

A análise dos artigos publicados nos periódicos analisados, a partir de um estudo bibliométrico, permitiu verificar as características metodológicas de artigos científicos que evidenciassem a preocupação com impactos sociais, econômicos e ambientais advindos da implantação de grandes hidrelétricas no Brasil no período de 2000 a 2015. Ainda, após a leitura dos artigos observando o enfoque e contextualização dos mesmos, foi possível o enquadramento dos artigos em categorias. Os dados bibliométricos quanto aos impactos socioambientais e econômicos advindos das implantações das usinas hidrelétricas são preocupantes, pois ao se deparar com dados comprovados dos impactos gerados, obriga uma mudança emergencial para as possibilidades de recuperação das áreas degradadas e direitos humanos desconsiderados.

Sendo assim, os principais resultados do estudo bibliométrico foram: o período com maior número de artigos publicados de 2012 a 2015; a maior proporção dos artigos possui dois autores (28,9%), seguida de três autores (27,61%) e artigos publicados por apenas um autor, (21,8%). A rede de coautorias evidenciou o total de trabalhos publicadas no período e 2000 a 2015 e os coautores que mais publicaram no período; a abordagem metodológica mais aplicada foi a documental (58) seguida da bibliográfica (49); a análise de conteúdo foi técnica de estudo mais aplicada (203 artigos) e quanto à abordagem do problema, o método qualitativo (217) foi o mais evidenciado. A partir disso, entende-se que a interface entre desenvolvimento econômico, impactos ambientais e sociais é uma preocupação em destaque e permanente no debate contemporâneo que permeia a questão das hidrelétricas na concepção imposta pela construção deste tipo de impedimento.

Por fim, como recomendação para estudos futuros sugere-se uma análise das redes de

pesquisa, com intuito levantar se os autores que publicam em mais de um grupo, com o mesmo tema ou similar, estão desenvolvendo a continuidade dos estudos ou apenas replicando o mesmo conhecimento. Com o levantamento, pode-se se ter uma análise progressiva a respeito da evolução e continuidade da pesquisa em grupos de pesquisa ou redes de autores.

6. REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE ENERGIA ELÉTRICA (ANEEL). **Energia hidráulica**, 2015. Disponível em: <http://www.aneel.gov.br/arquivos/PDF/atlas_par2_cap3.pdf>. Acesso em: 22 out. 2015.

BARDIN, Laurance. **Análise de Conteúdo.** Lisboa: Edições 70, 2002. 288 p.

BERMANN, Célio. Impasses e controvérsias da hidreletricidade. **Revista Estudos Avançados**. v.21, n.59. p.139-153. 2007.

BRASIL. Ministério de Minas e Energia. Empresa de Pesquisa Energética. A questão socioambiental no planejamento da expansão da oferta de energia elétrica. Brasília, DF: EPE, 2006.

CAMPANARIO, Juan Miguel. Que importancia tienen los procesos de comunicación em ciencia?. Universidad de Alcalá de Henares, Madrid, España. Projeto financiado pelo Ministerio de Educación, Cultura y Desportos. Disponível em: <http://www2.uah.es/jmc/webpub/portada.html>. Acesso em: 22 out. 2015.

CMB – Comissão Mundial de Barragens. **Barragens e desenvolvimento – uma nova estrutura para a tomada de decisão**. UK/USA: Earthscan, 2000. 404p.

DEPARTAMENTO DE ÁGUAS E ENERGIA ELÉTRICA (DNADEE). **Programa de substituição de energéticos importados por eletricidade**. Brasília: Ministério das Minas e Energia, 1983.

ELETROBRAS. **Ações Ambientais em Usinas Hidrelétricas.** 2016. Disponível em: <http://www.eln.gov.br/opencms/opencms/pilares/meioAmbiente/acoesAmbientais/usinaHidreletrica.html>. Acesso em: 10 abr. 2016.

ELETROBRAS. **Manual do sistema de gestão ambiental – UHE Tucuruí.** Brasília: Eletronorte, 2010. 31 p.

FEARNSIDE, Philip. Environmental impacts of Brazil´s Tucuruí dam: unlearned lessons for hydroelectric development in Amazonia. **Environmental Management.** v. 27, n.3, p.377-396. 2001.

FERREIRA, Dilson Batista; MORETTI, Ricardo de Sousa Moretti. A contribuição de tecnologias de energia passiva para a eficiência energética e qualidade ambiental de escolas públicas: o caso do uso da luz natural em escolas de climas tropicais. **Revista Arquitetura e Urbanismo,** n.11, p.208 – 221. 2014.

FONTANELLA, Bruno José Barcellos; RICAS, Janete; TURATO, Egberto Ribeiro. Amostragem por saturação em pesquisas qualitativas em saúde: contribuições teóricas. **Cadernos de Saúde Pública***,* Rio de Janeiro, v. 24, n.1, p. 17-27. 2008.

GIONGO, Carmem Regina; MENDES, Jussara Maria Rosa; SANTOS, Fabiane Konowaluk. Desenvolvimento, saúde e meio ambiente: contradições na construção de hidrelétricas. **Revista Serviço Social & Sociedade**. São Paulo, n. 123, p. 501-522. 2015.

GOBBI, Beatriz Christo; BRITO, Mozar José. Gestão ambiental como prática social em uma organização produtora de celulose: uma análise interpretativa. In: ENANPAD, 29., 2005, Curitiba. **Anais... .** Brasília: Anpad, 2005. p. 1 - 16.

MAIMOM, Dalia. **Passaporte verde: gestão ambiental e competitividade.** Rio de janeiro: Qualitymark. 1996. 111 p.

MAZZIONI, Sady; DI DOMENICO, Daniela; CUNHA, Paulo Rroberto. Inovação e desempenho financeiro: produção intelectual em periódicos internacionais. **Revista Gestão Contemporânea**. Porto Alegre, n. 16., p.126 – 147. 2014.

MOURA, Eurides. ITA: Avaliação da produção científica (1991-1995). In: WITTER, Geraldina Porto. **Produção Científica.** São Paulo: Atlas, 1997. p. 235-248.

Movimento Dos Atingidos Por Barragens (MAB). (**Reassentamento urbano de Belo Monte já apresenta problemas.** 2014. Disponível em: <ttp://www.mabnacional.org.br/noticia/reassentamento-urbano-belo-monte-j-apresenta-problema>. Acesso em: 18 dez. 2015.

NASCIMENTO, Luis Felipe. Gestão socioambiental estratégica: a percepção de executivos de pequenas e médias empresas americanas. In: ENANPAD, 29., 2005, Curitiba. **Anais... .** Brasília: Anpad, 2005. p. 1 - 10.

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

QUEIROZ, Adriana Renata Sathler de; MOTTA-VEIGA, Marcelo. Análise dos impactos sociais e à saúde de grandes empreendimentos hidrelétricos: lições para uma gestão energética sustentável. **Revista Ciência & Saúde Coletiva**, v. 17, n. 6, p. 1387-1398. 2012.

Richardson, Roberto Jarry**. Pesquisa Social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SILVEIRA, Missifany; ARAÚJO NETO, Mário Diniz de. Licenciamento ambiental de grandes empreendimentos: conexão possível entre saúde e meio ambiente. **Revista Ciência e saúde coletiva**, v. 19, n. 9, p. 3829-3838. 2014.

SOUZA, Marcelo Pereira de. **Instrumentos de gestão ambiental: fundamentos e prática**. São Carlos: Riani Costa. 2000. 108 p.

TINOCO, Joao Eduardo Prudencio; KRAEMER, Maria Elisabeth Pereira. **Contabilidade e gestão ambiental**. São Paulo: Atlas, 2004.

Indicadores de Sustentabilidade socioeconômica e ambiental de UHE: Aplicação de Metodologia para avaliação das maiores usinas hidrelétricas do Brasil

Zacarias Távora (zacarias.tavoral@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração

André Mateus Bertolino (andre.bertolino@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração

Rodrigo Barichello (rodrigo.b@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção

Claudio Alcides Jacoski (claudio@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção

Resumo:
Atualmente a atividade empresarial é implementada levando em conta os aspectos de sustentabilidade. O objetivo do presente estudo foi à aplicação dos parâmetros da Nota Técnica DEA 21/10 quanto aos índices de avaliação de sustentabilidade das três maiores usinas hidrelétricas do Brasil: Itaipu, Belo Monte e Tapajós. Realizou-se a comparação dos índices de sustentabilidade destas usinas. O procedimento metodológico utilizado no trabalho foi a busca de dados junto a fontes oficiais de informações referentes aos impactos dos projetos desenvolvidos com ênfase a sustentabilidade. Constatou-se pelo estudo que os problemas ambientais que a literatura cita como componentes dessa área se mostraram muito bem trabalhados em empresas de grande porte sendo possível a integração e aplicação de projetos sustentáveis nas usinas hidrelétricas.

Palavras - chave: sustentabilidade, gestão de projetos, problemas ambientais.

Project indicators sustainable in power plants

Abstract:
Currently all business activity is implemented taking into account the aspects of sustainability. The aim of this study was to apply the Technical Note DEA 21/10 regarding the evaluation of sustainability indexes of the three major hydroelectric plants in Brazil : Itaipu , Belo Monte and Tapajós and compare the sustainability indexes of these plants . The methodological procedure was to search the databases and references with the information official sources regarding the impacts of the projects developed with an emphasis on sustainability. It was found in the study that the environmental problems that literature cites as components of this area were very well worked in large companies with possible integration and implementation of sustainable projects in hydroelectric plants.
Keywords: sustainability , project management , environmental problems.

1. INTRODUÇÃO

As complexidades do mundo moderno e as rápidas modificações impostas pelo processo de globalização, tanto em caráter econômico quanto tecnológico criaram na sociedade e principalmente no mundo empresarial a necessidade de analisarem com mais cautela a decisão quanto investimentos e concepção de obras no mundo organizacional.

A gestão de projetos torna-se um alicerce fundamental, no planejamento para a construção de hidrelétricas e pós construção no seu funcionamento, onde através de ferramentas pode ser ter um melhor acompanhamento das ações das empresas ao logo do tempo que esta estiver em operação.

No Brasil a matriz energética é em grande parte provinda de hidroelétricas. Noventa por cento (90%) da energia elétrica consumida no Brasil é de origem hidráulica, sendo que o potencial hidráulico a explorar do País é cerca de 75% do porcentual total dos 270 mil MW (ANEEL, 2005). Alguns questionamentos de como é gerenciado a sustentabilidade após implantação das usinas hidrelétricas e de como é acompanhado todo o processo de operação é o que abordará esta discussão.

Atualmente vive-se uma época de mudanças significativas, onde o tema hidrelétrica e sustentabilidade, com interesse não só dos investidores diretos, mas também de toda comunidade internacional representada através do Project Management Institute (PMI), management body of knowledge (PMBOK), promovendo uma gestão de projetos e otimização de recursos. Além disso, a gestão de projetos permite respostas mais rápidas às mudanças do mercado e sua aplicação reduz as perdas financeiras por meio de monitoramento e controle, afirma Chiavegatto, (2003) presidente do capítulo mineiro do Project Management Institute (PMI).

As organizações têm aplicado o gerenciamento de projetos a fim de obter bons resultados na administração do exercício do seu negócio, sendo que as que aplicam de modo coerente tem colhido bons frutos conseguindo alinhar a estratégia da organização para onde o gerenciamento aponta, ou seja, sustentabilidade. A sustentabilidade está atrelado há um mercado em constante mudança e inovação e que exige padrões sustentáveis da empresa.

Diante dos fatos, deve-se considerar que o êxito não é tão fácil para este tipo de gerenciamento, pois cada grupo de interessados tem sua perspectiva sobre as ações da organização. Macohon; Figueiredo; Raifur Kos (2005) exige-se cada vez mais dos empresários tanto em nível de planejamento como no operacional tomada de decisão sucessiva, a partir da identificação de situações futuras que se pretende atingir, do desenvolvimento de alternativas e seleção de um ou mais cursos de ação que conduzam aos resultados esperados.

Atualmente com o aumento da demanda mundial por energia elétrica somado à crescente movimentação em prol de atividades ecologicamente sustentáveis, têm estimulado os países a buscarem fontes alternativas de fornecimento energético. O desenvolvimento destas fontes tem por objetivo viabilizar o incremento da oferta de energia e, paralelamente, reduzir a dependência mundial de combustíveis fósseis e nuclear.

Sendo assim, o objetivo deste estudo foi de buscar informações nas Nota Técnica Dea 21/10 quanto a aplicação de projetos sustentáveis em três maiores usinas hidrelétricas do país hidrelétricas: Usina de Itaipu no estado do Paraná, Usina de Belo Monte próximo ao município de Altamira, no norte do Pará e a usina hidrelétrica São Luiz do Tapajós no Rio Tapajós no Pará, analisando a implicação de tais obras através de indicadores de sustentabilidade e do meio socioeconômico relativas à aplicação destes projetos.

2. REVISÃO DA LITERATURA - SUSTENTABILIDADE

O agravamento da crise ecológica, na segunda metade do século XX as discussões sobre o desenvolvimento sustentável tornou-se emergencial. Neste século foi a época em que o conceito de desenvolvimento significava apenas crescimento econômico. Surge neste período uma percepção de que este modelo de desenvolvimento causava intensa degradação ambiental e, por consequência, progressiva escassez de recursos. Era necessária, a incorporação da questão ambiental aos processos de desenvolvimento (SOUZA, 2000).

Segundo Barbieri, Vasconcelos, Andreassi (2010), o movimento pelo desenvolvimento sustentável parece ser um dos movimentos sociais mais importantes deste início de século e milênio. São muitas as iniciativas voluntárias, relacionadas com o desenvolvimento sustentável, subscritas por empresas de diversos setores, como bancos, seguradoras, hotéis, indústrias químicas. Na sociedade atual, os valores ligados ao desenvolvimento sustentável e ao respeito às políticas ambientais têm sido institucionalizados em maior ou menor grau nos diversos países pela mídia, pelos movimentos sociais e ambientalistas, e pelos governos. Como resposta a essas pressões institucionais, surgem novos modelos organizacionais, vistos como os mais adequados para o novo ciclo que se inicia, como é o caso das organizações inovadoras sustentáveis (BARBIERI, 2007). A definição de sustentabilidade mais difundida é a da Comissão Brundtland (WCED, 1987), a qual considera que o desenvolvimento sustentável deve satisfazer às necessidades da geração presente sem comprometer as necessidades das gerações futuras. Ainda, sustentabilidade pode ser composta de três dimensões que se relacionam: econômica, ambiental e social. Essas dimensões são também conhecidas como *tripple bottom line*. (CLARO; CLARO; AMÂNCIO, 2008).

O conceito do Triple Bottom Line (TBL) ganhou destaque nas discussões devido ao fato de criar um modelo que balizaria as discussões sobre o tema, tornando o assunto mais atrativo para as organizações que ainda não haviam se sensibilizado. Desde então, muitas organizações passaram a comunicar seus desempenhos econômico, ambiental e social e suas inter-relações, baseadas neste conceito (ISENMANN; BEY; WELTER, 2007).

2.2 Usinas Hidrelétricas no Brasil (UHE)

O incentivo a construção de usinas hidrelétricas (UHE) teve seu ápice com o início da crise do petróleo de 1973 e 1979. O governo fomentou essa nova alternativa, visando a massificação do uso de energia elétrica para aquecimento e geração de vapor, com tarifas diferenciadas, esta forma de energia advinda do meio hidráulico foi a aposta do governo para expansão da indústria. Seria uma nova fonte de captar recursos, que além de obter forma para saldar a dívida advinda de compromissos financeiros internacionais, para concepção das hidrelétricas, também reduziria a importação de petróleo (DNAEE, 1983).

Com isso, tem-se o início das indústrias de equipamentos elétricos para se obter calor através da eletricidade, calor na forma indireta causando um efeito colateral para os setores produtivos, os consumidores residenciais ou comerciais brasileiros (DNAEE, 1983). E por conseguinte, destaca-se também, a concepção de grandes obras derivadas do período militar, como as usinas hidrelétricas de Itaipu, Tucuruí e Balbina, agregadas a uma concepção de outros megaprojetos como Transamazônica e Usinas Nucleares de Angra. (BERMANN, 2003).

Na década de 1970, o Brasil buscou várias iniciativas para dinamizar a infraestrutura como uma das principais condições para o crescimento econômico. Levando em consideração

o fato do país ser abundante em recursos hídricos, acreditava-se que a construção de usinas hidrelétricas, pudessem ser um suporte para que a economia e a infraestrutura energética alavancassem sem causar danos ao meio ambiente (ROMAM; SOUZA, 2009).

O processo de desenvolvimento das civilizações esteve associado ao grau de exploração e uso das fontes de energia dispostas na natureza, sendo que as necessidades energéticas dos seres humanos estão em constante evolução. Dentre as diversas tecnologias de conversão de uma forma de energia em outra, a eletricidade tem sido fundamental para a industrialização e o desenvolvimento econômico dos países (SILVA N., 2006, FARIAS; SELLITTO, 2011, SILVA C., 2013).

A expectativa de escassez das fontes não renováveis e os problemas socioambientais causados pelo seu uso, como, por exemplo, os acidentes com vazamento de petróleo no mar e o aumento da concentração de CO2 e de CH4, liberados pela queima dos combustíveis fósseis, colocou em questão o modelo de desenvolvimento capitalista vigente (MENKES, 2004, SILVA C., 2013).

Os avanços nos estudos referentes à questão energética apontam que os aspectos puramente técnicos, ou seja, envolvendo apenas a oferta e demanda de energia, são muito simples e não apresentam soluções para o problema do crescimento e desenvolvimento sustentável (SILVA C., 2013). De acordo com Pinto Junior; De Almeida (2007, p. 22), "a importância da oferta e da demanda de energia para o desempenho do sistema econômico é um resultado das múltiplas interações entre as diferentes dimensões que envolvem o setor energético".

Diante deste cenário, iniciaram-se discussões a respeito de um modelo alternativo, que promovesse crescimento econômico, geração de emprego e proteção ao meio ambiente (MENKES, 2004). Ao mesmo tempo, ocorreu o amadurecimento de pesquisas em alternativas energéticas que pudessem viabilizar o incremento da oferta de energia e reduzir a dependência mundial de combustíveis fósseis e nuclear (SILVA N., 2006, SILVA C., 2013).

A sociedade atual, exige das organizações a postura pautada em valores ligados ao desenvolvimento sustentável e ao respeito às políticas ambientais o que têm sido institucionalizados em maior ou menor grau nos diversos países pressionados pela mídia, pelos movimentos sociais e ambientalistas, e pelos governos. Como resposta a essas pressões institucionais, surgem novos modelos organizacionais, vistos como os mais adequados para o novo ciclo que se inicia, como é o caso das organizações inovadoras sustentáveis (BARBIERI, VASCONCELOS, ANDREASSI, 2010).

Para a prosperidade econômica, muitos consideram que não basta fazer a contabilidade de lucros e perdas da maneira tradicional, mas modificar para refletir a agenda do desenvolvimento sustentável. Por exemplo, verificar como a empresa pode ser economicamente viável no longo prazo (BHAMRA; LOFTHOUSE, 2007). Muitas vezes, há descompasso entre a dimensão econômica e as demais, e isso se deve aos resultados de decisões tomadas anteriormente que se traduzem no presente como limitações por representarem investimentos com longa vida útil remanescente, como também reflexo de aprendizado obtido no passado (BARBIERI; SIMANTOB, 2007).

Para o pilar ambiental, as organizações devem considerar o seu impacto no meio ambiente. Isso pode incluir, entre outras coisas, o consumo de recursos. Avaliação do uso de recursos renováveis e não renováveis, das emissões de gases, do uso de água e de terra, da geração de rejeitos. Como a sociedade não pode funcionar sem o meio ambiente, e pode-se

argumentar que isso é uma pré-condição, então esse pilar pode ser considerado o mais importante (NATTRAS; ALTOMARE; HAWKEN, 2001).

3. METODOLOGIA

A metodologia utilizada neste trabalho foi a de análise de índices de sustentabilidade por meio da NOTA TECNICA DEA 21/10. Esta análise possibilitou um entendimento referente a interferência no meio natural e socioambiental diante das obras de UHE possibilitando avaliar impactos positivos e negativos. Os índices de sustentabilidade e sociais foram construídos de acordo com informações disponíveis em bases de dados e fontes oficiais os quais contém dados para construção dos índices e informações tanto dos impactos positivos quanto dos impactos negativos. Os indicadores foram elencados em lista e reduzidos em razão da disponibilidade da informação e da qualidade e precisão dos mesmos. Para melhor descrição dos dados levantados, os indicadores foram divididos e classes ambiental e socioeconômica, e por sua vez cada um recebeu um tipo de metodologia de quantificação, de acordo com critérios descritos na NOTA TÉCNICA DEA 21/10, através de métrica simples dividida em classes: muito baixa, muito alta, baixa, média e alta. Os intervalos dos indicadores assumem valores de acordo com a legislação em vigor contidos em referências bibliográficas e a experiência de trabalhos anteriores.

A pesquisa caracteriza-se como exploratória - descritiva e documental realizada por meio de levantamento bibliográfico nas bases de dados e agências reguladoras do governo. Para a coleta dos artigos, foram adotadas três palavras-chave Hidrelétricas, gestão de projetos, Hidrelétricas e sustentabilidade. Foram considerados documentos onde constavam essas palavras-chave no título ou no resumo dos documentos.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

As hidrelétricas são caracterizadas por seus defensores como fonte de “energia limpa” para estimular o “crescimento econômico sustentável” ou para usar um termo atualmente na moda de acordo com a “economia Verde”. Entretanto, as hidrelétricas têm enormes impactos, muitos dos quais não são amplamente conhecidos pelo público em geral, não são considerados no planejamento e na viabilidade econômica, ou não são devidamente avaliados no atual sistema de licenciamento ambiental no Brasil e em muitos outros países.

Os dados para elaborar as planilhas juntamente para os índices foram obtidos junto a fontes oficiais ambientais, como por exemplo, IBAMA, ICM-Bio, IBGE, IPEA e no documento Nota Técnica DEA-21/10 - metodologia para avaliação da sustentabilidade de UHE e LT.

O acompanhamento do desempenho ambiental é feito por indicadores dos efeitos referentes à intensidade de utilização de energia. Ao interpretar esses indicadores, tem-se uma perspectiva dos impactos dos projetos no ambiente e sociedade. A seguir são comparados os indicadores das três maiores usinas do país, o que possibilita verificar de que forma e intensidade a hidrelétricas interferem com seus projetos nas regiões de implantação, estruturalmente, socialmente e politicamente na sua tarefa de fornecer energia. Na tabela 1 temos a classificação dos índices de sustentabilidade.

De acordo nota técnica DEA-21/10, cada indicador foi submetido a uma métrica simples, pela qual lhe é atribuída uma classificação. Foram consideradas cinco classes, desde

“muito baixa” até “muito alta”, passando por três níveis intermediários: “baixa”, “média” e “alta”.

Classificação	Índice
Muito Baixa	$i \leq 0,2$
Baixa	$0,2 < i \leq 0,4$
Média	$0,4 < i \leq 0,6$
Alto	$0,6 < i \leq 0,8$
Muito alta	$0,8 < i \leq 1,0$

Fonte**:** Dados da pesquisa

Tabela 1 - Classificação dos índices de sustentabilidade.

Os critérios de sustentabilidade exigem dos empresários tanto em nível de planejamento como no operacional tomada de decisão sucessiva, a partir da identificação de situações futuras que se pretende atingir, do desenvolvimento de alternativas e seleção de um ou mais cursos de ação que conduzam aos resultados esperados (MACOHON; FIGUEIREDO; RAIFUR KOS (2005).

Os indicadores descritos na Tabela 2 refletem as ações de três hidrelétricas: Usina de Itaipu no estado do Paraná, Usina de Belo Monte próximo ao município de Altamira, no norte do Pará e a usina hidrelétrica São Luiz do Tapajós é uma usina em projeto no Rio Tapajós no Pará. O acesso integrado à informação já disponível sobre temas relevantes para o desenvolvimento, assim como apontam a necessidade de geração de novas informações. Servem para identificar variações, comportamentos, processos e tendências; estabelecer comparações entre países e entre regiões dentro do Brasil; indicar necessidades e prioridades para a formulação, monitoramento e avaliação de políticas; e enfim, por sua capacidade de síntese, são capazes de facilitar o entendimento ao crescente público envolvido com o tema.

Na concepção dos lagos que alimentam as usinas hidrelétricas ha interferência em rios e ambientes que ladeiam o reservatório podendo ser físico, biótico e socioeconômico, esta interferência pode ser analisada através de índices desenvolvido através da relação da área alagada em km2, e a potência instalada, em MW, possibilitando a comparar os prós e contras da formação do lago e melhoria ao entorno provindas da geração de energia. O cálculo para obter o indicador é desenvolvido através da divisão da área alagada pela potência instalada.

$$\text{Índice} = \frac{\text{Área alagada}}{\text{Potência instalada MW}}$$

Quanto ao índice de área alagada de acordo com a tabela 2 onde temos a representação das classes do indicador de área alagada valores em km²/mw, temos Itaipu 0,034 e Belo monte 0,045 com índice muito alto e Tapajós com índice muito alto 0,089.

Classes	Intervalos das classes
Muito Alto	$i \leq 0,25$
Alto	$0,25 < i \leq 0,50$
Média	$0,50 < i \leq 0,75$
Muito Baixa	$i > 1,0$

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 - Classes do indicador de área alagada valores em km²/MW

Quanto ao indicador de perda de vegetação apresenta-se os seguinte valores em km², a Belo Monte com perda de vegetação 175 baixa, Tapajós 369 - baixa, e Itaipu com 1500 - muito baixa de acordo com a tabela 3. Dados deste indicador demonstra os efeitos das inundações expresso em km², englobando a formação do reservatório da instalação e seus processos meio até o funcionamento da hidroelétrica.

Classes	**Intervalos das Classes**
Muito Alta	$i \leq 5$
Alta	$5 < i \leq 25$
Média	$25 < i \leq 100$
Muito Baixa	$i > 400$

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Classes do indicador de perda de vegetação valores em km²

O indicador de trecho de rio alagado classificado conforme Tabela 4, demonstra efeitos negativos decorrentes da mudança de fluxo do rio para formar o lago. O Trecho de rio alagado Belo Monte com 228 km2, Itaipu com 350 km2 e Tapajós 353 km2 todos se enquadram no índice muito baixo.

Classes	**Intervalos das classes**
Muito Alta	$i \leq 20$
Alta	$20 < i \leq 50$
Média	$50 < i \leq 100$
Baixa	$100 < i \leq 200$
Muito Baixa	$i > 200$

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4. Classes do indicador de trecho de rio alagado Valores em km^2

O indicador classificado de acordo com a tabela 5, a avaliação dos os efeitos das UHE em UC. A Lei nº 9.985, de 18 de julho de 2000, que instituiu o SNUC, define UC como sendo o "espaço territorial, recursos ambientais, incluindo as águas jurisdicionais, com características naturais relevantes, legalmente instituído pelo Poder Público, com objetivos de conservação e limites definidos, sob regime especial de administração, ao qual se aplicam garantias adequadas de proteção". Interferência em UC se caracterizou por Belo Monte - muito baixa, Itaipu - muito alto e Tapajós - muito baixa.

Classes	Intervalos das classes
Muito Alta	UHE não interfere em UC (distância superior a 10 km)
Alta	UHE localizada até 10 km de UC de uso sustentável
Média	UHE localizada até 10 km de UC de proteção integral
Baixa	UHE afeta UC de uso sustentável
Muito Baixa	UHE afeta UC de proteção integral

Fonte**:** Dados da pesquisa

Tabela 5 – Classes do indicador de interferência em UC

Quanto a interferência em APCB que é denominada como área que potencialmente vira no futuro a se tornar uma UC. Classificado de acordo com a Tabela 6 onde por sua vez os divide a caracterização pelos seguintes índices: Belo Monte com índice muito baixo, Itaipu com Índice muito alto e Tapajós com índice muito baixo.

Classes	Intervalos das classes
Muito Alta	i = 50
Alta	Alta 50 < i = 100
Média	Média 100 < i = 150
Baixa	Baixa 150 < i = 200
Muito Baixa	Muito Baixa i > 200

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6 – Classes do indicador presença e/ou proximidade de APCB

Quanto ao indicador de população afetada classificado de acordo com a Tabela 7 temos a divisão na seguinte forma Belo monte - muito baixa que afetou 50 000 mil pessoas, Itaipu - muito baixo que afetou 42 444 mil pessoas e Tapajós - baixa, que afetou 2,3 mil pessoas.

Classes	Intervalos das classes
Muito Alta	$i \leq 500$
Alta	$500 < i \leq 1.000$
Média	$1.000 < i \leq 2.500$
Baixa	$2.500 < i \leq 5.000$
Muito Baixa	$i > 5.000$

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 – Classes do indicador de população afetada Número de pessoas

Quanto a Interferência em TI, classificado de acordo com a tabela 8, que é os impactos em terras indígenas temos Belo monte com índice muito baixo, Itaipu com índice muito alto e Tapajós com índice muito baixo, sendo que no momento da concepção no

território de Itaipu havia indígenas que foram afetados pela obra já em Belo Monte e Tapajós este é um fato atual que ainda gera discussões, sobre a mitigação se esta realmente ocorreu de forma coerente.

Classes	Intervalos das classes
Muito Alta	não afeta TI (distância superior a 10km)
Alta	afeta indiretamente TI e se situa a 10km ou mais da mesma
Média	afeta indiretamente TI e se situa a menos de 10km da mesma
Baixa	afeta diretamente e a área atingida é igual ou inferior a 20% da área total da TI
Muito Baixa	afeta diretamente a afeta aldeia ou a área atingida é superior a 20% da área total da TI.

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 8 – Classes do indicador presença e/ou proximidade de Terra Indígena

Já os dados da infraestrutura classificado de acordo com a Tabela 9, de como as hidrelétricas interferem nas cidades que estas são concebidas, se caracterizou por Belo Monte ter um índice de 0,78 muito baixo, Itaipu 4, muito baixo e Tapajós 0,39 como sendo um índice baixo.

Classes	Intervalos das classes
Muito Alta	$i \leq 0,05$
Alta	$0,05 < i \leq 0,10$
Média	$0,10 < i \leq 0,20$
Baixa	$0,20 < i \leq 0,50$
Muito baixa	$i > 0,50$

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 9 – Classes do indicador de interferência na infraestrutura

Quanto ao índice de interferência na comunicação e circulação regional classificado de acordo com a Tabela 10, as três se caracterizaram com sendo muito baixo, sendo que ha mudanças significativas com a concepção das três obras e o índice se caracteriza por quanto mais baixo mais afeta a população ao seu entorno.

Classes	Intervalos das classes
Muito alta	Não interfere na circulação e comunicação
Alta	Interfere temporariamente na circulação e comunicação local
Média	Interfere temporariamente na circulação e comunicação local e regional
Baixa	Interfere na circulação regional, alterando as formas de organização do território, com possíveis reflexos no rearranjo da hierarquia
Muito Baixa	Compromete a circulação local, impossibilitando a população diretamente atingida de utilizar caminhos determinados pelas relações estabelecidas

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 10 – Classes do indicador de interferência na comunicação e circulação regional

No Quadro 1 encontram-se resumidos os índices apresentados no discorrer do texto.

Dimensão	**Belo monte**	**Itaipu**	**Tapajós**
Área alagada	516 km^2	479 km^2	722 km^2
Capacidade	11 233	14 000	8040
Índice	0,045	0,034	0,089
Perda de vegetação	120 - 175 - baixa	1500 - muito baixa	369 - baixa
Trecho de rio alagado	228 km^2	1,350 km^2	353 km2
Interferência em UC	Muito baixa	Muito alto	Muito baixa
Interferência em APCB	Muito baixa	Muito alto	Muito baixa
População afetada	Muito baixa - 50 000 mil pessoas	Muito baixa - 42444 pessoas	Baixa - 2,3 mil pessoas
Interferência em TI	Muito baixa	Muito alto	Muito baixa
Interferência na infra estrutura	3 x 28 000\106 768=0,78 = muito baixo	3 x 40 000\30000= 4 = muito baixo	3 x 13 000 \ 97.704 =0,39 = baixa
Interferência em áreas urbanas	Muito alto	Muito baixa	Muito alto
Interferência na circulação e comunicação regional	Muito baixa	Muito baixa	Muito baixa

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 1 – Demonstração dos índices de sustentabilidade e comprometimentos sociais entre as maiores usinas hidrelétricas do Brasil

Segundo pesquisas feitas pelo sistema Eletrobrás (2004), os projetos de infra-estrutura para energia elétrica, embora sejam planejados para benefício direto da sociedade, também causam impactos negativos significativos sobre o meio ambiente e às populações próximas aos empreendimentos. Os efeitos do uso dos recursos naturais em suas áreas de influência bem como os impactos de uma usina hidrelétrica sobre o meio ambiente têm diversas magnitudes e abrangências. Os elementos de projeto potencialmente causadores de impacto ambiental ocorrem nas fases de planejamento, construção, enchimento do reservatório, desativação do canteiro de obras e operação do empreendimento. Os impactos ambientais previstos devem ser demarcados no tempo, de forma a permitir que as medidas mitigadoras ou compensatórias possam ser implementadas no momento adequado.

A discussão, da transparência e demonstração dos reais impactos das hidrelétricas que mitigam suas ações danosas na medida do possível, em comparação com a imagem que a

indústria hidrelétrica e o governo têm promovido, e em comparação com muitas outras opções de geração de energia, fornecem uma forte razão para uma mudança no setor de energia do Brasil, incluindo a eliminação das exportações de produtos intensivos em energia, o incentivo à eficiência, e o investimento em fontes eólica e solar. Os projetos hidrelétricos, no caso brasileiro, assumem especial importância porque "a hidroeletricidade é a base do suprimento energético do Brasil" tratando-se, na maioria dos casos de hidrelétricas de grande porte situadas a grande distância dos centro consumidores. As obras hidrelétricas, em geral, produzem grandes impactos sobre o meio ambiente, que são verificados ao longo e além do tempo de vida da usina e do projeto, bem como ao longo do espaço físico envolvido. Segundo Rosa (1995), a hidroeletricidade, para a situação brasileira, é considerada a melhor solução técnica e econômica, em face dos riscos ambientais e dos custos, se comparada com a energia nuclear.

Em 1993 algumas entidades americanas, entre elas o DEPA (Danish Environmental Protection Agency), de quem foi a iniciativa, começaram a preparar um guia específico para os aspectos ambientais nos projetos de construção civil. Em 1996 foi publicada a versão preliminar de um Manual de Administração Ambiental para Projetos de Construção Civil. A finalização ocorreu em 1997, já com o estabelecimento de regras claras para o uso sustentável do meio ambiente no que tange aos projetos de construção civil (RODRIGUES, *et. al.,* 2006).Sendo também a melhor alternativa de geração elétrica quando comparada com a termoeletricidade a combustíveis fósseis, pois tem como vantagens o fato de ser renovável e disponível no país o menor custo.

No entanto, além dos benefícios energéticos devem ser considerados os efeitos prejudiciais do empreendimento. Conforme o "Manual de Gestão Ambiental para Obras Hidráulicas de Inaproveitamento", (SECRETARIA DE ENERGIA DA REPÚBLICA ARGENTINA, 1987), os projetos hidrelétricos devem ter como objetivo elevar a qualidade de vida da população promovendo o uso racional e sustentável do recurso. Para isso, a gestão ambiental deve começar nas fases iniciais do projeto, passando pela etapa de construção e continuar ao longo da vida útil da usina; a fim de minimizar os efeitos negativos e maximizar os benefícios do empreendimento.

A gestão ambiental também pode contribuir para melhorar o design e funcionalidade da obra, contribuindo para a redução de seus custos globais, minimizando imprevistos, atenuando conflitos e ajudando na preservação da obra e do meio ambiente. No entanto, na concepção de Ridgdway (1999) é emergencial a superação da falta de integração entre os processos de gestão ambiental mais amplos e os processos de gestão de projetos. Para a autora, mesmo que o Estudo de Impactos Ambientais (EIA) e Relatório de Impacto Ambiental (RIMA) sendo uma ferramenta útil para a identificação dos impactos ambientais e de elaboração de mecanismos de resposta, ainda não basta para a implementação das ações requeridas, que ocorrem ao longo do ciclo de vida do projeto. A explicação para esta situação é porque o EIA não é focado nos processos de gestão de projetos: planejamento, implementação, controle, encerramento e avaliação. Esta ressalva também é válido para o que ocorre com a mesma norma ISO 5 14001.

Uma respeitada entidade não governamental o Project Management Institute (PMI), com representação em vários países, onde o objetivo é estudar e padronizar técnicas de gestão de projetos, visando trazer para a realidade dos gerentes de projetos a preocupação ambiental, incluiu, em seu guia específico para a construção civil, o chamado Project Management Body of Knowledge (PMBOK, 2000), um capítulo que trata da Gestão Ambiental em Projetos. Considerando este guia, o gerenciamento ambiental em projetos incluem os processos

requeridos para assegurar que os impactos que envolvem a execução do projeto fiquem dentro dos limites declarados e requeridos por permissão legal.

De acordo com o PMBOK (2003), a gestão ambiental em projetos envolve três processos:

• Planejamento ambiental: consiste em identificar as características do ambiente onde se dará a construção; quais padrões ambientais são relevantes para o projeto; determinar quais impactos o projeto trará ao meio ambiente; e como identificar e satisfazer os padrões ambientais.

• Segurança ambiental: avaliação dos resultados do gerenciamento ambiental sobre bases formais para prover a segurança de que o projeto satisfará padrões ambientais relevantes.

• Controle ambiental: Monitorar resultados específicos do projeto para determinar se eles estão de acordo com os padrões ambientais estabelecidos e também identificar caminhos para eliminar causas insatisfatórias de performance.

Tomando como exemplos as empresas citadas pode se verificar que as políticas versam sobre meio ambiente com aval do presidente da empresa que norteia os processos de gestão ambiental da organização, com suas ações pautadas em aspectos como preservação e proteção ambiental, não poluição da natureza, relação simbiótica da organização com o meio ambiente, conscientização dos stakeholderes, respeito da legislação, leis; acompanhamento e aprimoramento contínuo nas obras; responsabilização, inclusive do gerente de obra, sobre eventuais danos ambientais e não conformidade com a legislação e com a política ambiental da empresa. Essa empresa foi uma das foi uma das primeiras do setor a ter uma área específica para meio ambiente. E ainda, além desta coordenação central, a preocupação foi disseminada para as obras e hoje, para cada uma delas, há um profissional de meio ambiente responsável por fazer a articulação com o sistema de gestão ambiental.

A política ambiental das empresas contemplam aspectos gerais, podendo ser implantada em diversos modelos de obras, norteando suas ações de acordo com o que norteia a sustentabilidade. A empresa Andrade Gutierrez tenta respeitar os padrões sustentáveis, adota a ISO 14001, e princípios descritos no PMBOK (2003). O limitante para adoção por inteiro de padrões do ISO e do PMBOK é o fato da visão do guia ser larga e abrangente no que tange gestão ambiental, engloba todas as fases do projeto desde Implementação/Construção e de Acompanhamento/Controle dos projetos.

5. CONCLUSÕES

A oferta de energia tende a aumentar significativamente para o crescimento que se espera da economia e isto deve ser feito de forma sustentável. A matriz energética brasileira, que hoje é considerada limpa e renovável, é composta em sua maioria por hidrelétricas. As térmicas a gás, carvão ou petróleo são grandes geradoras de gases do efeito estufa e energia que geram é cara devido ao gasto com os combustíveis. E também não tem flexibilidade, ou seja, demoram em ser conectadas ao sistema elétrico. As nucleares, além de caras, são potencialmente perigosas.

As conclusões deste trabalho estão voltadas para a aplicabilidade do padrão de excelência em gestão contido na metodologia PMBOK, dentro do propósito de contribuir para o incremento dos conhecimentos afins, especialmente nas ligações entre a teoria e prática no gerenciamento de projeto. Como elencado no texto, projetos com a magnitude de usinas

hidrelétricas causam impactos de igual grandeza não só no meio ambiente, mas também na vida social local.

Constatou-se pelo estudo que os problemas ambientais que a literatura cita como componentes dessa área se mostraram muito bem trabalhados em empresas de grande porte como a Andrade Gutierrez e a Camargo Corrêa sendo possível a integração e aplicação de projetos sustentáveis nas usinas hidrelétricas. Essas empresas citadas desenvolveram atividades de educação ambiental e melhor gerenciamento de recursos prevendo a sustentabilidade e meio ambiente comprovado quando o trabalho de integração da gestão ambiental à gestão de projetos foi desenvolvido em conjunto com uma empresa de consultoria e resultou no SIGO - Sistema de Gestão Integrada de Obras. Já a usina

O PMI / PMBOK foi o norteador para as duas empresas, sendo que seus modelos de gestão integrada, naquilo que é pertinente, possuem pontos de contato claros com a metodologia preconizada por este instituto. A nova área de gestão ambiental criada pelo PMI para o PMBOK da construção civil ainda é algo recente mas tão logo poderá ser aplicada para que também tenha-se êxito na construção civil.

No que tange a metodologia, os fatores socioambientais que acompanham as discussões para expansão do setor hidroelétrico e de oferta de energia, os projetos tem que adequar as estratégias de implantação que acompanham a expansão do setor elétrico, discutidas e apresentadas no PDE e sua NOTA TÉCNICA DEA 21/10. Estes documentos apresentam critérios e procedimentos para concepção de índices de sustentabilidade na analisa dos projetos de UHE.Os índices são uma forma de analisar os impactos destas das usinas ao meio ambiente diante do processo de mitigação, ou seja, a interação dos empreendimentos com o meio natural e o meio socioeconômico. Nos casos analisados Itaipu, Belo Monte e Tapajós, notou - se que embora as obras em sua implantação respeitem as leis e seus respectivos Estudos de Impactos, ha fatores como a cultura e costumes que não podem ser mitigados, onde por sua vez é preciso que reflexões e outros direcionamentos sobre o tema.

Assim, abordando exemplos de empresas que conseguiram aplicar com sucesso e esforço às normas e exigências legais e atingirem de forma ampla o mercado de grandes construções, inclusive fora do país, comprova-se que é possível estar bem estruturado no que se refere às exigências ligadas ao meio ambiente e a gestão de seus projetos.

REFERENCIAS

ANEEL, Agência Nacional de Energia Elétrica. **Banco de Informações de** Geração. Disponível em http://www.aneel.gov.br/aplicacoes/capacidadebrasil/GeracaoTipoFase.asp. Acesso em: 05 jan. 2015.

BARBIERI, José Carlos; SIMANTOB, Moysés Alberto. **Organizações inovadoras sustentáveis: uma reflexão sobre o futuro das organizações**. 1ª edição. São Paulo: Atlas, 2007. 118p.

BARBIERI, Jose Carlos; VASCONCELOS, Isabella Freitas Gouveia de; ANDREASSI, Tales. Inovação e Sustentabilidade: Novos Modelos e Proposições. **Revista de Administração de Empresa,** São Paulo, v. 50, n. 2, p.146-154, 2010.

BERMANN, Célio. **Energia no Brasil: Para Quê? Para Quem? Crise e Alternativas para um desenvolvimento sustentável**. 2ª edição. São Paulo: Livraria da Física, 2003. 139p.

BHAMRA, Tracy; LOFTHOUSE, Vick. **Design For Sustainability : A Practical Approach.** Gower Publishing, Ltd, 1997. 184 p.

CLARO, Priscila Borin de Oliveira; CLARO, Danny Pimentel; AMÂNCIO, Robson Amâncio. Entendendo o conceito de sustentabilidade nas organizações. **Revista de Administração**. São Paulo, v.43, n.4, P. 289 -300. 2008.

DEPARTAMENTO DE ÁGUAS E ENERGIA ELÉTRICA (DNADEE). **Programa de substituição de energéticos importados por eletricidade**. Brasília: Ministério das Minas e Energia, 1983.

ELETROBRAS. **Ações Ambientais em Usinas Hidrelétricas.** 2004. http://www.eln.gov.br/opencms/opencms/pilares/meioAmbiente/acoesAmbientais/usinaHidreletrica.html. Acesso em: 05 jan. 2015.

FARIAS, Leonel Marques; SELLITTO, Miguel Afonso. Uso da energia ao longo da história: evolução e perspectivas futuras. **Revista Liberato**, Novo Hamburgo, v.12, n. 17, p. 01–106, 2011.

ISENMANN, Ralf; BEY, Christoph.; WELTER, Markus. Online reporting for sustainability issues**. Business Strategy and the Environment**, v. 16, p. 487-501, 2007.

MACOHON, Edson Roberto; FIGUEIREDO, Marcelo; RAIFUR KOS, Sônia. Planejamento de negócios, a sua relevância no sucesso empresarial. . In: SEMINÁRIO DE PESQUISA UNIVERSIDADE, PESQUISA, SOCIEDADE E TECNOLOGIA, 17., 2005, Guarapuava. **Anais... .** Guarapuava: Unicentro, 2005.

MENKES, Monica. **Eficiência energética, políticas públicas e sustentabilidade.** 2004. 295 f. Tese (Doutorado) - Curso de Desenvolvimento Sustentável, Universidade de Brasília, Brasília, 2004.

NATTRAS, Brian; ALTOMARE, Mary; HAWKEN, Paul. **The Natural Step for Business.** Canada: **New Society Publishers**, 2001. 240 p.

PINTO JUNIOR, Helder Queiroz; DE ALMEIDA, Edmar Fagundes**. Economia da energia: fundamentos econômicos, evolução histórica e organização industrial**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

PMBOK**. Construction. Guide to de Project Management Body of Knowledge**, 2003, Project Management Institute, Newton Square, Pennsylvania. 2003.

_____. **Guide to de Project Management Body of Knowledge**, 2000, Project Management Institute, Newton Square, Pennsylvania. 2000.

RIDGWAY, Bronwyn. The project cycle and role of EIA and EMS. **Journal of Environmental Assessment Policy and Management** , v. 1, n. 4, p. 393-405, 1999.

RODRIGUES, Ivete; CARNEIRO, Wanderley; FONTENELLE, Eduardo Cavalcante; PETRONI, Liége Mariel. Integração entre Gestão Ambiental e Gestão de Projetos no Setor da Construção no Brasil: Estudos de Caso. **Revista ANPAD,** São Paulo. p.1 – 16. 2004.

ROMAN, Fabio Luiz; SOUZA, Mariângela Alice Pieruccini. Análise do Impacto Socioeconômico da Usina Hidrelétrica de Salto Caxias nos municípios lindeiros ao Reservatório. In: ENCONTRO PARANAENSE DE PESQUISA EXTENSÃO EM CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS, 4., 2009, Cascavel. **Anais... .** Cascavel: Unioeste, 2009. p. 1 - 20.

ROSA, Luiz Pinguelli; SIGAUD, gia OV , bre a. **Estado, Energia Elétrica e Meio Ambiente: O Caso das Grandes Barragens.** Rio de Janeiro: COOPE/UFRJ, 1995.184p.

SECRETARIA DE ENERGIA DA REPÚBLICA ARGENTINA. Manual de Gestion, Ambiental para Obras Hidraulicas de Aprovechamento Energetico. Buenos Aires: Governo da Argentina, 1987. 113 p.

SILVA, Christian Luiz da. Energias renováveis: construção de uma matriz de decisão multicritério para opção da matriz tecnológica. **Projeto de Pesquisa CAPES**. Curitiba. 2013.

SILVA, Neilton F. da. **Fontes de energia renováveis complementares na expansão setor elétrico brasileiro: o caso da energia eólica**. 2006. 267 f. Tese (Doutorado) Curso de Planejamento Estratégico, Universidade de Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006.

SOUZA, Marcelo Pereira de. **Instrumentos de gestão ambiental: fundamentos e praticas**. São Carlos: Riani Costa. 2000. 112p.

World Commission on Environment and Development (WCED**). Report of the World Commission on Environment and Development: Our Common Future.** Oxford University, 1987.

Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS): Uma análise das Mesorregiões de Santa Catarina

Ramone da Silva (ramone.2908@hotmail.com)
Graduanda de Ciências Contábeis (UFSC)

Denize Demarche Minatti Ferreira (dminatti@terra.com.br)
Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC)

Alessandra Rodrigues Machado de Araujo (alermdearaujo@hotmail.com.br)
Mestranda em Contabilidade (UFSC)

Resumo:
Este estudo tem como objetivo comparar o índice de desenvolvimento sustentável das Mesorregiões de Santa Catarina, que são subdivisões do estado criadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sendo elas: serrana, norte catarinense, sul catarinense, oeste catarinense, Vale do Itajaí e grande Florianópolis. Esses indicadores envolvem a dimensão sociocultural, ambiental, econômica e politica institucional. A coleta dos dados foi feita no site da Federação Catarinense de Municípios (FECAM) e os índices referem-se ao ano de 2014. A pesquisa caracteriza-se como explicativa, com coleta de dados secundários e de caráter qualitativa. Os indicadores analisados são apresentados com valores que variam de zero a um, sendo que quanto mais alto o valor, maior é seu desenvolvimento sustentável. Das seis regiões catarinenses analisadas cinco apresentaram valores considerados MÉDIOS e apenas a região serrana apresentou valor MÉDIO BAIXO.

Palavras chave: Sustentabilidade, Indicadores Sustentáveis, Desenvolvimento Municipal.

Sustainable Municipal Development Index: An analysis of Santa Catarina Mesoregions

Abstract:
This study aimed to compare the sustainable development index of mesoregions Santa Catarina, which are state subdivisions created by the Brazilian Institute of Geography and Statistics (IBGE), which are: mountain, north of Santa Catarina, south of Santa Catarina, west of Santa Catarina, Vale do Itajaí and Florianópolis. These indicators involve the socio-cultural dimension, environmental, economic and institutional policy. Data collection was done on the site of the "Federação Catarinense de Municípios" (FECAM) and the indexes refer to the year 2014. The research is characterized as explanatory, with collection of secondary data and qualitative character. The indicators analyzed are presented with values ranging from zero to one, and the higher the value is, the greater sustainable development. Five of the six regions of Santa Catarina analyzed presented values considered MEDIUM and only the mountain region had value MEDIUM LOW.

Keywords: *Sustainability, Sustainable Indicators, Municipal Development*.

1 INTRODUÇÃO

A partir do final do século XX iniciou-se um crescimento mundial voltado a consciência da sociedade sobre questões ambientais, resultante de um processo de desenvolvimento. Com o aumento da crise ambiental, junto às reflexões da sociedade, surgiu um novo conceito, o de desenvolvimento sustentável. Para Vieira (1995), a dissipação de uma "consciência ecológica" e o aumento das declarações diplomáticas geraram um contraste com a incapacidade da maioria das nações de enfrentar as questões ambientais globais.

Em busca de avaliar o grau do desenvolvimento da sustentabilidade, foram desenvolvidas ferramentas capazes de quantificar e qualificar, mais adequadamente, esse termo inicialmente teórico, tornando-se prático e podendo agir com uma base de dados para auxiliar em tomadas de decisões. Uma dessas ferramentas são os indicadores de sustentabilidade, que será o objeto desse estudo. Para Marzall e Almeida (2000), os indicadores são instrumentos para captar dados sobre determinado fato, que tem como característica se adequar a um conjunto de dados, utilizando o essencial dos fatores analisados. A utilização de indicadores tornou-se uma maneira de supervisionar complexos sistemas, considerados, pela sociedade, relevantes e que precisa de controle (MEADOWS, 1998).

Devido as políticas sustentáveis, o processo de criação de indicadores de sustentabilidade cresceu nas últimas décadas. Uma das instituições que elaboraram seus próprios indicadores foi a Federação Catarinense de Municípios (FECAM), que criou o Sistema de Índices de Desenvolvimento Municipal Sustentável (SIDMS), que por meio de quatro dimensões é possível comparar o desempenho sustentável dos municípios de Santa Catarina.

Com base nesse contexto, surge o seguinte questionamento: Qual o comportamento dos indicadores de desenvolvimento sustentável das seis Mesorregiões de Santa Catarina? O objetivo desse estudo é analisar os indicadores de desenvolvimento sustentável das seis Mesorregiões de Santa Catarina.

Esta pesquisa justifica-se por apresentar uma avaliação do desempenho dos índices sustentáveis das Mesorregiões de Santa Catarina, com intuito de colaborar para a tomada de decisões entre os gestores públicos.

A contribuição deste artigo está voltada para a gestão pública de cada município, pois é possível observar, com as análises feitas, quais os principais impedimentos das regiões catarinenses para melhoria dos seus índices sustentáveis, principalmente em relação comparativa entre todos os municípios. Segundo Helou Filho (2010), para que resultados possam ser acompanhados de forma permanente, é essencial procurar recursos tecnológicos na gestão pública, contribuindo com eficiência para sua administração.

Este artigo está organizado no seguinte formato: Inicialmente uma introdução, com os principais aspectos do artigo, em seguida a revisão da literatura, apresentando os conceitos sobre desenvolvimento sustentável, indicadores de sustentabilidade e Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS). Segue o artigo, com a metodologia utilizada no estudo, em sequência, a análise dos resultados, as conclusões e, por fim, as referências que dão base ao artigo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Para dar suporte teórico à pesquisa, apresentam-se neste tópico os temas Desenvolvimento Sustentável, Indicadores de Sustentabilidade e Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável.

2.1 Desenvolvimento sustentável

O conceito de desenvolvimento sustentável tem uma conotação positiva. O Banco Mundial, a Unesco e outras entidades internacionais adotaram essa percepção para marcar uma nova filosofia do desenvolvimento, combinando eficiência econômica com justiça social e prudência ecológica (FRITZ; FARIA, 2011).

Em análise retrospectiva, percebe-se que a emergência teórica do desenvolvimento sustentável oficial inicia-se na década de 1970. Foi nessa década que o conceito de desenvolvimento sustentável surgiu com o nome de ecodesenvolvimento, fruto do esforço para encontrar uma terceira via opcional àquelas que se opunham aos desenvolvimentistas e no outro extremo aos defensores do crescimento zero. Para estes últimos, conhecidos também como "zeristas" ou "neomalthusianos", os limites ambientais levariam a catástrofes se o crescimento econômico não cessasse (GÓM Z, 1997).

Em 1986 a Conferência de Ottawa (Carta de Ottawa, 1986) estabeleceu cinco requisitos para se alcançar o desenvolvimento sustentável, sendo estes:

a) integração da conservação e do desenvolvimento;

b) satisfação das necessidades básicas humanas;

c) alcance de equidade e justiça social;

d) provisão da autodeterminação social e da diversidade cultural;

e) manutenção da integração ecológica.

Na visão de Silva (2007), a definição consagrada de desenvolvimento sustentável é a que foi publicada no Relatório Brundtland, em 1987. Em que este relatório trata do "desenvolvimento que satisfaz as necessidades presentes, sem comprometer a capacidade das gerações futuras de suprir suas próprias necessidades" (WCED, 1987). Pressupõe um desenvolvimento que considere o equilíbrio entre a economia e os recursos do meio ambiente, atendendo às atividades humanas num sistema global interdependente.

O desenvolvimento sustentável deve ser uma consequência do desenvolvimento social, econômico e da preservação e conservação ambiental, conforme mostra a Figura 1.

Fonte: Barbosa (2008)

Figura 1: Desenho esquemático relacionando parâmetros para se alcançar o desenvolvimento sustentável

Para os autores Raufflet, Bres e Filion (2014), o campo do desenvolvimento sustentável é um campo em emergência e em plena ebulição. Ao longo das últimas décadas numerosas pesquisas evidenciaram o caráter não sustentável das interações entre as sociedades humanas e a biosfera.

De acordo com Silva (2007), nos países em desenvolvimento, como o Brasil, a adoção do conceito de desenvolvimento sustentável implica em maior cautela, visto às suas limitações econômicas e sociais. Em que o atendimento das "necessidades", que numa sociedade de consumo são redefinidas como 'desejos' (VASCONCELLOS, 2005), exigem maior atenção já que boa parte da população nesses países ainda depende de políticas de assistência social, o que compromete a sustentabilidade econômica.

Ferreira (1998), afirma que "o padrão de produção e consumo que caracteriza o atual estilo de desenvolvimento tende a consolidar-se no espaço das cidades e estas se tornam cada vez mais o foco principal na definição de estratégias e políticas de desenvolvimento". Deste modo, é de grande importância à busca de alternativas sustentáveis e foquem na qualidade de vida para a dinâmica urbana, consolidando uma referência para o processo de planejamento urbano.

2.2 Indicadores de sustentabilidade

A concepção de desenvolvimento sustentável encontra-se em um nível baixo de entendimento, por conta disso ocorre a necessidade de desenvolver instrumentos que possam mensurar a sustentabilidade. Os indicadores conseguem relatar ou informar sobre a melhoria rumo a determinada meta. (VAN BELLEN, 2006).

Os melhores indicadores são aqueles que resumam ou simplifiquem as informações mais relevantes, mostrando certos fenômenos que ocorrem na realidade tornando-se mais evidentes, sendo essa, uma perspectiva importante principalmente na gestão ambiental (GALLOPIN, 1996). O propósito dos indicadores é incorporar e quantificar dados de modo que sua relevância fique mais evidente.

Segundo Van Bellen (2006), existe uma grande diferença entre os diversos âmbitos em que se mensura a sustentabilidade, podendo ser mundial ou global, nacional, regional, local ou comunitária, resultado dos inúmeros fatores culturais e históricos, que implicam os valores

que predominam nesses âmbitos. Apesar de que não se possa evitar esse aspecto, é importante reconhecer que ele está presente e procurar torná-lo o mais explícito possível. Ainda para o autor, os indicadores de sustentabilidade também são índices que condensam informações obtidas pela agregação de informações. São essenciais nos níveis mais altos da tomada de decisão, uma vez que são mais fáceis de compreender e utilizar no processo decisório.

Galoppin (1996) sugere que sistemas de indicadores de desenvolvimento sustentável devem ter alguns requisitos:

a) os valores dos indicadores devem ser mensuráveis;

b) deve haver disponibilidade dos dados;

c) a metodologia para a coleta das informações e construção dos indicadores, deve ser limpa, transparente e padronizada;

d) os meios para construir e monitorar os indicadores devem estar disponíveis;

e) os indicadores ou grupo de indicadores devem ser financeiramente viáveis; e

f) deve existir aceitação política dos indicadores no nível adequado; indicadores não-legitimados pelos tomadores de decisão são incapazes de influenciar as decisões.

Um exemplo de índice, relacionado a gestão ambiental é o ISE (Índice de Sustentabilidade Empresarial), que é um indicador de sustentabilidade da BM&FBOVESPA, baseado em respostas ao questionário de seleção do próprio ISE. Para Silva, Freire e Silva (2014), o ISE tem uma proposta equivalente ao *Dow Jones Sustainability Indexes* da Bolsa de Nova York, pois diante de um cenário onde investidores estão em busca das bolsas para aumentar seus ganhos nas ações do mercado, começou-se a acreditar que empresas mais preocupadas com a questão da sustentabilidade estariam mais preparadas para encarar riscos sociais, econômicos e ambientais, portando ofereceriam, assim, maiores retornos das suas operações, consequentemente uma valorização dos ganhos aos acionistas.

2.3 Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS)

O IDMS é um Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável criado pela Federação Catarinense de Municípios (FECAM), que segundo a federação é um instrumento para aplicar o conceito de desenvolvimento municipal sustentável partindo de indicadores, considerados pela mesma, fundamentais, para determinar o nível de desenvolvimento de um território.

Este indicador leva em conta a necessidade de produzir condições adequadas de desenvolvimento sustentável, a partir da evolução de quatro dimensões básicas para o desenvolvimento do município na questão sustentável, que são: sociocultural, subdividido em educação, saúde, cultura e habitação; Ambiental; Econômica; e Política Institucional, subdividido em participação social, gestão pública e finanças.

A avaliação de sustentabilidade formada por quatro setores é proposto pela Comissão de Desenvolvimento Sustentável das Nações Unidas na última versão do *Dashboard of Sustainabilityi*, organizada em 2002 na África do Sul, para a Cúpula Mundial sobre Desenvolvimento Sustentável. O IDMS é consequência da média aritmética das quatro dimensões, considerando que cada dimensão contribui de forma igualitária para o desenvolvimento sustentável do município.

“Esse índice, ao avaliar o desenvolvimento, configura-se como uma ferramenta de apoio à gestão capaz de evidenciar as prioridades municipais e regionais e situar as municipalidades em relação a um cenário futuro desejável” (FECAM, 2014).

3 METODOLOGIA

O estudo baseia-se em analisar os indicadores de sustentabilidade, em forma comparativa, das 6 Mesorregiões catarinenses por meio dos indicadores de sustentabilidade da Federação Catarina de Municípios (FECAM) no ano de 2014, avaliando dimensões como meio ambiente, política institucional, econômica e sociocultural.

Quanto aos objetivos da pesquisa, caracteriza-se como explicativa, já que esse estudo vai além da descrição das características (COLLINS; HUSSEY, 2005), pois também analisa o índice de desenvolvimento sustentável municipal.

Já no processo da pesquisa, quanto à fonte de coleta de dados é caracterizada como dados secundários, coletados na *homepage* da FECAM, utilizando o sistema de Indicadores de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS) de todas Mesorregiões analisadas.

No que se refere a abordagem do problema, conforme Richardson (1999), trata-se de qualitativa, pois envolve examinar e refletir sobre as percepções para obter um entendimento de atividades sociais e humanas. O tratamento dos dados será realizado utilizando-se da técnica de análise de conteúdo (BARDIN, 2004) com base nos IDMS de 2014 das Mesorregiões catarinenses.

A amostra analisada compõe-se por 6 Mesorregiões de Santa Catarina, sendo elas: serrana, composta por 30 (trinta) municípios; oeste catarinense, composta por 118 (cento e dezoito) municípios; vale do Itajaí, com 54 (cinquenta e quatro) municípios; norte catarinense, composta por 26 (vinte e seis) municípios; sul catarinense, com 45 (quarenta e cinco) cidades; e a grande Florianópolis, com 21 (vinte e um) municípios. A pesquisa analisa a média dos municípios de cada mesorregião.

A mesorregião é uma subdivisão dos estados brasileiros, criado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), onde o fundamento para as divisões baseia-se pela área geográfica com semelhanças sociais e econômicas. Segundo o IBGE a divisão é para fins estatísticos e não constitui entidade administrativa.

A pesquisa realizada na *homepage* da FECAM coletou os Índices de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS) das seis Mesorregiões de Santa Catarina, além dos índices de cada subdimensão, que são a sociocultural, ambiental, econômica e político-institucional.

Dessa forma, o IDMS é calculado a partir da média aritmética dos índices das quatro dimensões, conforme demonstrado no Quadro 1.

IDMS = (IDMSsc + IDMSe + IDMSa + IDMSpi) / 4
Onde:
IDMS: Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável
IDMSsc: Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável Sociocultural;
IDMSe: Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável Econômico;
IDMSa: Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável Ambiental;
IDMSpi: Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável Político-Institucional.

Fonte: SIDMS/FECAM (2014).

Quadro 1: Fórmula de cálculo do IDMS

O cálculo apresentado no Quadro 1 resulta em valores que vão de 0 (zero) a 1 (um), sendo que quanto mais próximo de 1 (um) maior o grau de desenvolvimento sustentável do município ou região e quanto mais próximo de 0 (zero) menor seu nível de sustentabilidade, levando em consideração as dimensões enfocadas e os parâmetros previamente definidos.

A FECAM faz uma classificação dos índices que são utilizados em todos os níveis do sistema e consideram uma forma do usuário verificar a grau de desenvolvimento sustentável dos municípios e regiões, conforme o Quadro 2.

VALOR DO IDMS	**CLASSIFICAÇÃO**
Maior ou igual a 0,875	ALTO
Maior ou igual a 0,750 e menor do que 0,875	MÉDIO ALTO
Maior ou igual a 0,625 e menor do que 0,750	MÉDIO
Maior ou igual a 0,500 e menor do que 0,625	MÉDIO BAIXO
Menor que 0,500	BAIXO

Fonte: SIDMS/FECAM (2014).

Quadro 2: Classificação dos índices

A FECAM (2014), buscou definir os aspectos da realidade regional que traduziriam, de uma forma mais adequada, sua condição sustentável, levando em consideração fatores como as limitações de disponibilidade, confiabilidade e atualização dos dados.

As subdimensões representam os subsetores que constituem a dimensão, elas possuem pesos diferentes devido as limitações na qualidade de cada indicador, resultante de uma considerável desigualdade na disponibilidade de informações nos diferentes setores, como informado no Quadro 3.

Existem áreas onde a coleta de dados foi consideravelmente mais acessível e prática, como os campos de Finanças, Gestão Pública, Saúde e Educação, pois possuem bases de dados publicados que possibilitam a concepção de indicadores capazes de transmitir com propriedade os elementos da realidade. Porém em áreas como Cultura, Habitação, Participação Social e Gestão Pública, ocorre uma escassez de dados.

COMPOSIÇÃO DO IDMS	
DIMENSÃO	SUBDIMENSÃO
SOCIOCULTURAL – 25%	Educação – 45%
	Saúde – 35%
	Cultura – 10%
	Habitação – 10%
ECONÔMICA – 25%	Economia e Renda – 100%
AMBIENTAL – 25%	Meio Ambiente – 100%
POLÍTICO – INSTITUCIONAL – 25%	Participação Social – 30%
	Gestão Pública – 30%
	Finanças – 40%

Fonte: SIDMS/FECAM (2014)

Quadro 3: Composição do IDMS

A análise considerou o IDMS de cada uma das 6 Mesorregiões, comparando entre estas quais os índices maiores e menores, buscando apresentar argumentos para os valores dos resultados apresentados.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

"Os indicadores de sustentabilidade representam os fenômenos ocorridos nos municípios e quando comparados possibilitam medir os resultados dos processos desenvolvidos, sinalizando possíveis falhas que demonstram a eficiência da gestão" (GALANTE; MAZZIONI; DOMENICO; RONNING, 2015).

A Tabela 1 apresenta os Índices de Desenvolvimento Municipal Sustentável (IDMS) das seis Mesorregiões de Santa Catarina, assim como as dimensões e subdimensões dos mesmos.

MESORREGIÕES	Serrana	Norte	Oeste	Sul	Vale do Itajaí	Grande Florianópolis
IDMS	0,612	0,672	0.644	0,665	0,705	0,679
Sociocultural	0,620	0,690	0,686	0,701	0,720	0,714
Educação	0,664	0,742	0,714	0,707	0,754	0,745
Saúde	0,669	0,689	0,718	0,723	0,715	0,727
Cultura	0,338	0,561	0,436	0,506	0,550	0,472
Habitação	0,538	0,593	0,694	0,792	0,751	0,767
Econômica	0,608	0,654	0,655	0,673	0,692	0,690
Economia	0,608	0,654	0,655	0,673	0,692	0,690
Ambiental	0,604	0,730	0,562	0,652	0,744	0,687
Meio Ambiente	0,604	0,730	0,562	0,652	0,744	0,687

Político-Institucional	0,616	0,624	0,672	0,633	0,666	0,626
Finanças Pessoais	0,632	0,593	0,666	0,603	0,641	0,647
Gestão Pública	0,626	0,659	0,712	0,674	0,721	0,622
Participação	0,584	0,629	0,641	0,631	0,644	0,601

Fonte: SIDMS/FECAM (2014).

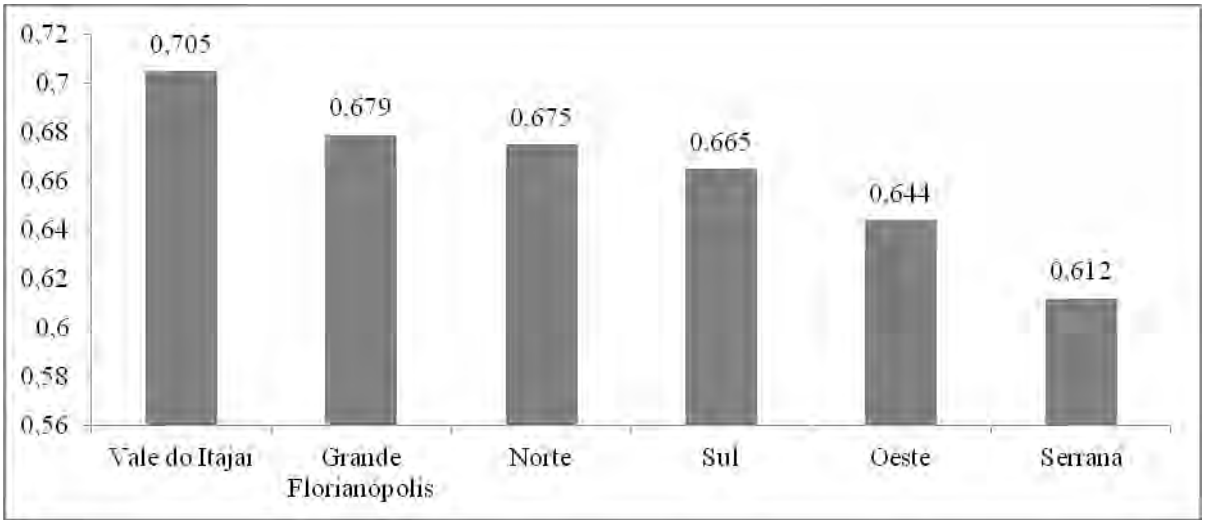
Tabela 1: IDMS das seis Mesorregiões de SC

Observa-se na Tabela 1 que a mesorregião do Vale do Itajaí é a que apresenta o maior IDMS, alcançando 0,705, que segundo a FECAM se enquadra na classificação MÉDIO da escala dos indicadores, ao contrário desta está a região Serrana, que apresenta um IDMS de 0,612, sendo o mais baixo das regiões de Santa Catarina, classificado como MÉDIO BAIXO. Quando analisa-se as dimensões destes índices pode-se notar o que já se esperava, a região que apresentou o maior índice, o Vale do Itajaí, é o que apresenta os melhores resultados nas dimensões, destacando-se na dimensão Sociocultural, Econômica e Ambiental.

Desmembrando a dimensão Sociocultural percebe-se que a subdimensão referente a Saúde teve o maior índice na região da Grande Florianópolis, chegando a 0,727, em contrário está a região Serrana, que apresenta o menor índice, com 0,669.

A região Serrana apresentou os menores índices na dimensão Sociocultural, Econômica e Política Institucional; além disso, esta região apresentou os menores índices também nas subdimensões da dimensão sociocultural (educação, com 0,664; saúde com 0,669; cultura com 0,338 e habitação com 0,538).

Na Figura 2 encontra-se um ranking do IDMS das Mesorregiões, mostrando que a diferença entre a região Serrana, que encontra-se em última no ranking, com a região do Vale do Itajaí, que está liderando o ranking, é de aproximadamente 0,093, ou seja, a região Serrana apresenta cerca de 15% a menos que a região líder no ranking. Nota-se também que a região Norte Catarinense e a da Grande Florianópolis são as que apresentam os valores mais próximos entre si, sendo 0,675 e 0,679, respectivamente, ficando em segundo lugar a região da Grande Florianópolis, e em terceiro lugar a região do Norte Catarinense.



Fonte: Dados da pesquisa.

Figura 2: Ranking do IDMS das Mesorregiões de SC

A mesorregião da grande Florianópolis possui um diferencial, em relação as demais, por tem a capital do Estado entre seus municípios. Florianópolis é um dos municípios que apresenta o maior número de empresas de tecnologia, que faturam cerca de R$ 1 bilhão ao ano e empregam 16,8 mil trabalhadores. Para Amaral (2003), é praticamente impossível o desenvolvimento econômico-social, a superação dos desníveis sociais e o extermínio da nossa pobreza, sem constantes investimentos em tecnologia e ciência.

Segundo a FECAM (2014), a média do IDMS do estado de Santa Catarina é de 0,660, isso mostra que as únicas Mesorregiões que se encontram abaixo da média estadual são as regiões Oeste Catarinense e Serrana.

MESORREGIÕES	Serrana	Norte	Oeste	Sul	Vale do Itajaí	Grande Florianópolis
IDMS	Médio Baixo	Médio	Médio	Médio	Médio	Médio
Sociocultural	Médio Baixo	Médio	Médio	Médio	Médio	Médio
Econômica	Médio Baixo	Médio	Médio	Médio	Médio	Médio
Ambiental	Médio Baixo	Médio	Médio Baixo	Médio	Médio	Médio
Político-Institucional	Médio Baixo	Médio Baixo	Médio	Médio	Médio	Médio

Fonte: SIDMS/FECAM (2014).

Tabela 2: Classificação das seis Mesorregiões de SC

Ao analisar a Tabela 2 percebe-se que as dimensões Sociocultural e Econômica foram as que apresentaram índices mais altos, apresentando classificação MÉDIO em 83,34% das regiões, já dimensão Ambiental e a Politica Institucional apresentarão índices MÉDIO BAIXO em 33,34% das Mesorregiões.

Apesar de estar evidente que a região Serrana é que a apresenta os valores mais baixos entre todas as Mesorregiões, isso não significa que a região não está em busca de melhorias na questão de desenvolvimento ambiental.

Segundo Moura (2013), no segundo semestre do ano de 2013, o Departamento de Engenharia Ambiental do CAV/UDESC deflagrou o levantamento de campo do Plano Intermunicipal de Gestão Integrada de Resíduos Sólidos abrangendo 17 municípios da serra catarinense, o projeto teve apoio do Ministério Público e da Secretaria de Desenvolvimento Sustentável do Governo do Estado de Santa Catarina. Foi destacado que seria um grande desafio o diagnóstico pois seria o maior levantamento do destino dado aos resíduos sólidos já feito na Serra Catarinense.

Analisando de uma forma mais detalhada a mesorregião Serrana é possível notar que, apesar de estar em último no ranking do IDMS, ela possui municípios com indicadores mais altos do que a média estadual.

Na Tabela 3, nota-se que os sete primeiros municípios no *ranking* possuem IDMS maior que 0,660, que é a média estadual, sendo estes, em ordem decrescente, os seguintes municípios: Lages, com 0,735; Campos Novos, com 0,715; Abdon Batista, com 0,681; São

Cristóvão, com 0,668; Correia Pinto, com 0,665; Curitibanos, com 0,663; e Otacílio Costa, com 0,662.

RANKING	MUNICÍPIO	IDMS	DIMENSÃO			
			Sociocultural	Econômica	Ambiental	Político-Institucional
1°	Lages	0,735	0,773	0,664	0,863	0,641
2º	Campos Novos	0,715	0,714	0,675	0,756	0,713
3º	Abdon Batista	0,681	0,667	0,737	0,599	0,720
4º	São Cristóvão do Sul	0,668	0,543	0,689	0,660	0,779
5º	Correia Pinto	0,665	0,650	0,717	0,631	0,662
6º	Curitibanos	0,663	0,703	0,631	0,676	0,641
7º	Otacílio Costa	0,662	0,665	0,680	0,686	0,617
8º	Zortéa	0,653	0,769	0,613	0,641	0,589
9º	Urubici	0,642	0,601	0,543	0,812	0,612
10º	Monte Carlo	0,639	0,574	0,603	0,723	0,656
11º	Santa Cecília	0,623	0,619	0,597	0,754	0,521
12º	Capão Alto	0,621	0,626	0,735	0,470	0,655
13º	Celso Ramos	0,617	0,656	0,673	0,497	0,541
14º	Ponte Alta do Norte	0,617	0,519	0,570	0,743	0,537
15º	Anita Garibaldi	0,615	0,623	0,605	0,675	0,556
16º	São Joaquim	0,607	0,677	0,494	0,754	0,503
17º	Brunópolis	0,601	0,607	0,599	0,567	0,630
18º	Ponte Alta	0,598	0,566	0,609	0,576	0,639
19º	Palmeira	0,593	0,631	0,701	0,532	0,507
20º	Rio Rufino	0,590	0,612	0,452	0,680	0,615
21º	Bom Retiro	0,589	0,592	0,617	0,621	0,525
22º	Campo Belo do Sul	0,587	0,624	0,581	0,544	0,599
23º	Urupema	0,584	0,650	0,634	0,493	0,559
24º	Bom Jardim da Serra	0,577	0,516	0,605	0,529	0,659
25º	Bocaina do Sul	0,565	0,628	0,471	0,520	0,642
26º	Cerro Negro	0,558	0,544	0,586	0,431	0,673
27º	São José do Cerrito	0,541	0,548	0,594	0,426	0,597
28º	Frei Rogério	0,532	0,660	0,443	0,390	0,635
29º	Vargem	0,514	0,492	0,591	0,385	0,687
30º	Painel	0,510	0,566	0,529	0,484	0,462

Fonte: SIDMS/FECAM (2014).

Tabela 3: IDMS dos municípios da mesorregião Serrana

O município de Lages possui o maior índice na dimensão sociocultural em relação a todos os outros da região serrana, isso se evidencia com o Prêmio Município Sustentável – 2014, entregue pela FECAM para Lages. Este prêmio foi criado pela FECAM aos municípios que apresentam os melhores indicadores. Segundo Gilson Maximo de Oliveira, diretor de Políticas Culturais da Fundação Cultural de Lages, a premiação ocorreu, principalmente, pela implantação do Sistema e do Fundo Municipal de Cultura, que encaminha recursos para artistas e grupos, além da adesão de Lages ao Sistema Nacional de Cultura. Outras ações que levaram a FECAM a reconhecer o desenvolvimento cultural do município foram a Arena Cultural na Festa do Pinhão, a seleção de *ballet* Bolshoi, a Semana Integrada dos Museus e a realização de oficinas e eventos e a Escola de Artes que atende mais de 700 alunos.

Porém, dos 30 (trinta) municípios enquadrados na mesorregião Serrana, 66,67% estão classificados como MÉDIO BAIXO, ou seja, estão com índice abaixo de 0,625. Isso justifica o motivo da região Serrana estar em último no ranking do IDMS das Mesorregiões Catarinenses, apesar de apresentar municípios com indicadores consideravelmente bons, o cálculo do IDMS da mesorregião é feito por meio de média aritmética de todos os municípios.

CLASSIFICAÇÃO	NÚMERO DE MUNICÍPIOS	PORCENTAGEM
ALTO	13	04,41%
MÉDIO ALTO	54	18,31%
MÉDIO	94	31,86%
MÉDIO BAXO	75	25,42%
BAIXO	59	20,00%
TOTAL	295	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4: Classificação do IDMS da dimensão ambiental

De todas as dimensões analisadas nas seis Mesorregiões catarinense, nenhuma apresentou classificação ALTO ou MÉDIO ALTO, como observado na Tabela 2. Entre as quatro dimensões pesquisadas a que apresentou a menor média do índice catarinense foi a Ambiental. Como pode ser visto na Tabela 4, dos 295 municípios catarinenses analisados pela FECAM, apenas 4,41% apresentaram a dimensão ambiental com índice ALTO e 18,31% com índice MÉDIO ALTO, sendo assim a minoria dos municípios estão com indicadores acima do MÉDIO. A maioria está com índices abaixo de 0,625, com a classificação MÉDIO de 31,86%, sendo a maioria entre todas as classificações, depois o MÉDIO BAIXO com 25,42% e BAIXO com 20%.

5 CONCLUSÕES

Os estudos desenvolvidos nesta pesquisa possibilitaram atender a proposta de comparar o índice de desenvolvimento sustentável das Mesorregiões de Santa Catarina, que são subdivisões do estado criadas pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), sendo elas: serrana, norte catarinense, sul catarinense, oeste catarinense, vale do Itajaí e grande Florianópolis.

Esta pesquisa analisou os indicadores sustentáveis das regiões de Santa Catarina, com o objetivo de avaliar o desempenho nas quatro áreas averiguadas: ambiental, sociocultural, econômica e político-institucional, que fazem parte do IDMS (Índice de Desenvolvimento Municipal Sustentável).

As análises mostraram que nenhuma das quatro regiões catarinenses apresentaram índices considerados ALTO ou MÉDIO ALTO, o maior índice foi da região do Vale do Itajaí, alcançando 0,705. Isso mostra um resultado preocupante, visto que apesar de alguns municípios apresentaram índices acima da média estadual, ainda assim, estes são minoria. A mesorregião com o menor IDMS foi a Serrana, com índice de 0,612, sendo a única mesorregião com classificação MÉDIO BAIXO, indicando a carência de uma maior atenção dos gestores em relação aos componentes de desenvolvimento municipal dessa região.

Em relação as dimensões estudadas, ficou evidente que a área ambiental foi a que apresentou o pior resultado, tendo uma média do IDMS estadual de 0,637, isso mostra que a questão do meio ambiente está deixando a desejar na maioria dos municípios catarinenses. Como visto na Tabela 4, os municípios classificados como MEDIO BAIXO E BAIXO, somados, chegam a 45,42%. ficando evidente a necessidade de uma maior consideração dos gestores municipais, sobre o meio ambiente, das suas respectivas cidades.

Para futuros trabalhos sugere-se aplicar a proposta com os dados de 2012 e realizar um estudo comparativo com as mesmas Mesorregiões. Assim como, pode-se fazer uma análise com outros agrupamentos, podendo ser estes por regiões hidrográficas, associações de municípios, mesomercosul ou secretarias de desenvolvimento regional, possibilitando diferentes percepções sobre o IDMS em Santa Catarina.

6 REFERÊNCIAS

ALBUQUERQUE, José de Lima, (organizador). **Gestão ambiental e responsabilidade social: conceitos, ferramentas e aplicações**. São Paulo: Atlas, 2009.

AMARAL, Roberto. **Ciência e tecnologia: desenvolvimento e inclusão social**. Brasília: UNESCO, Ministério da Ciência e Tecnologia, 2003.

BARBOSA, Gisele Silva. **O desafio do desenvolvimento sustentável**. Revista Visões, v. 4, n. 1, p. 1-11, 2008.

BARDIN, Laurence. **Análise de conteúdo**. 3ª. Lisboa: Edições, v. 70, 2004.

CARTA DE OTTAWA. **Primeira Conferência Internacional sobre a Promoção a Saúde, Ottawa, 1986**. Disponível em <http://www.opas.org.br/carta-de-ottawa/>. Acesso em 01 de abril de 2016.

COLLINS, Jill; HUSSEY, Roger. **Pesquisa em administração**: um guia prático para alunos de graduação e pós-graduação. Trad. Lucia Simonini. 2. ed. Porto Alegre: Bookman

FERREIRA, Leila da Costa. **A questão a biental**: sustentabilidade e políticas públicas no Brasil. São Paulo: Boitempo Editorial, 1998.

FRITZ, Karen Beltrame Becker; FARIA, Josiane Petry. **Do desenvolvimento sustentável**: análise reflexiva relações sociais e de poder. Revista Justiça do Direito, v. 25, n. 2, 2014.

GALANTE, Celso et al. **Análise dos Indicadores de Sustentabilidade nos Municípios do Oeste de Santa Catarina**. In: Congresso UFSC de Iniciação Científica em Contabilidade, 6., 2015, Florianópolis. Anais… Florianópolis, 2015.

GALLOPIN, G. C. **Environnmental and sustainability indicators and the concept of situational indicators.** A system approach. Environmental Modelling & Assessment, n. 1, p. 101-117, 1996.

GÓMEZ, W. H. **Desenvolvimento sustentá el, agricultura e capitalismo**. In: BECKER, D. Desenvolvimento sustentável: necessidade e/ou possibilidade? Santa Cruz do Sul: Edunisc, 1997. p. 95-116.
HELOU FILHO, Esperidião Amin. **Gestão do Conhecimento da Sustentabilidade**. Um Modelo de gestão pública por indicadores de sustentabilidade em associação com observatórios urbanos. 2010. 203 f. Tese (Doutorado em Engenharia e Gestão do Conhecimento) – Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2010.
MARZALL, Kátia; ALMEIDA, Jalcione. **Indicadores de sustentabilidade para agroecossistemas:** estado da arte, limites e potencialidades de uma nova ferramenta para avaliar o desenvolvimento sustentável. Cadernos de Ciência & Tecnologia, Brasília, v.17, n.1, p.41-59, 2000.
MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
MEADOWS, Donella H. **Indicators and information systems for sustainable development**. Hart-land Four Corners: The Sustaninability Institute, 1998.
MOURA, Luiz Augusto Del. Diagnóstico dos resíduos sólidos inicia esta semana, 2013. Disponível em <http://www.fecam.org.br/noticias/index.php?associacoes=21&cod_noticia=6177>. Acesso em 13 de Abril de 2016.
PREFEITURA DE LAGES. Fecam premia Lages por trabalho realizado na área da cultura, 2014. Disponível em: <http://www.lages.sc.gov.br/site_novo/noticias.php?id_noticia=2686>. Acesso em 21 de Abril de 2016.
RAUFFLET, Emmanuel; BRES, Luc; FILION, Louis Jacques. **Desenvolvimento Sustentável e Empreendedorismo**. REGEPE-Revista de Empreendedorismo e Gestão de Pequenas Empresas-ISSN 2316-2058, v. 3, n. 1, 2014.
RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.
Santa Catarina Brasil. Tecnologia e parcerias estratégicas. Disponível em: <http://www.santacatarinabrasil.com.br/pt/tecnologia-e-parcerias-estrategicas/>. Acesso em 21 de abril de 2016.
SILVA, Cacilda Bastos Pereira da. **Desenvolvimento Sustentável**: uma abordagem em construção no transporte público. InterfacEHS - Revista de Saúde, Meio Ambiente e Sustentabilidade, v. 2, n. 4, 2007.
SILVA, Eduardo Augusto da; FREIRE, Otávio Bandeira De Lamônica; SILVA, Filipe Quevedo Pires de Oliveira. **INDICADORES DE SUSTENTABILIDADE COMO INSTRUMENTOS DE GESTÃO, UMA ANÁLISE DA GRI, ETHOS E ISE.** Revista de Gestão Ambiental e Sustentabilidade, v. 3, n. 2, p. 130, 2014.
VAN BELLEN, Hans Michael. **Indicadores de sustentabilidade**: uma análise comparativa. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2006.
VASCONCELLOS, E. A. **Mobilidade, eqüidade e sustentabilidade**. I Curso Internacional de Transporte e Sustentabilidade. ANTP, 2005.
VIEIRA, Paulo Freire. **Meio ambiente, desenvolvimento e planejamento.** VIOLA, E. et all. Meio ambiente, desenvolvimento e cidadania: desafios para as ciências sociais. São Paulo: Cortez, p. 45-98, 1995.
WCED. **Our common Future. Oxford: Oxford University Press**, 1987. Disponível em: <http://www.un-documents.net/ocf-02.htm#l>. Acesso em 04 de abril de 2016.

ISOMORFISMO MIMÉTICO E EVIDENCIAÇÃO DE INFORMAÇÕES SOCIOAMBIENTAIS: UM ESTUDO COM FIRMAS DO SETOR DE MINERAÇÃO

Luís Antonio Lay (luisantoniolay@gmail.com)
Mestrando em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau - FURB

Thiago Bruno de Jesus Silva (thiagobrunojs@gmail.com)
Mestrando em Ciências Contábeis na Universidade Regional de Blumenau - FURB

Roberto Carlos Klann (rklann@furb.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração e Professor da Universidade Regional de Blumenau - FURB

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo analisar a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas que tem como meio a exploração da Mineração, verificando até que ponto o volume de evidenciação de informações dessa natureza são semelhantes entre as maiores e menores empresas. A amostra do estudo é composta pelas empresas que estavam contempladas na Revista Exame Maiores e Melhores e da BM&FBovespa no período de 2010 a 2014. Os grupos de indicadores socioambientais adotados nesta análise foram: Indicadores Sociais Internos (ISI), Indicadores Sociais Externos (ISE), Indicadores Ambientais (IA) e o *Global Reporting Iniciative* (GRI). Na análise de dados utilizou-se a estatística descritiva, análise de variância com a comparação das médias. O resultado apresenta que houve um aumento gradativo nos grupos de indicadores com as informações socioambientais e, assim, pode-se inferir a existência de um processo isomórfico. Em relação aos indicadores ISI, ISE, IA e GRI, encontrou-se um processo homogêneo de evidenciação entre a maior empresa do setor e as menores. A contribuição deste estudo fundamenta-se na investigação de informações socioambientais das empresas mineradoras, como também por sugerir, na interpretação dos relatórios de sustentabilidade.

Palavras-chave: Isomorfismo Mimético, Evidenciação de informações socioambientais, Mineração, Teoria Institucional.

1. Introdução

A responsabilidade socioambiental da organização tem a ver com os impactos das suas decisões e atividades na sociedade e no meio ambiente, de acordo com o seu comportamento ético e transparente que direcione para o desenvolvimento sustentável, saúde e bem-estar social. Deve considerar as expectativas das partes interessadas, em conformidade com a legislação e normas internacionais, bem como estar integrada em todo ambiente interno da empresa (WARD, 2012). Wood (1991) afirma que a responsabilidade social corporativa possui a ideia básica de que a organização e a sociedade são entrelaçadas e não distintas.

Sampaio et al. (2012) apresentam que as organizações que são percebidas pela sociedade como detentoras de um maior potencial de interferir negativamente no ambiente têm praticado um maior volume de *disclosure* de informações desta natureza. Esse fenômeno tem proporcionado também um aumento das pesquisas voltadas em várias áreas do conhecimento, não sendo diferente na área contábil. Organizações que são percebidas pela sociedade como legítimas são capazes de acessar facilmente os recursos vitais (SCOTT, 2008a; HEUGENS; LANDER, 2009).

Segundo Villiers et al. (2014), a divulgação voluntária de informações socioambientais é um exemplo de regras e estruturas implementadas pelas empresas para responder às pressões sociais. Desta forma, Martínez Alier (1998) explica que as empresas observaram a necessidade de se enquadrarem em determinados padrões ambientais por conta da mudança

de comportamento dos seus *stakeholders*, e o setor privado passou a vislumbrar a questão socioambiental como um ponto vital de sua estratégia.

A Teoria Institucional sustenta que as organizações necessitam incorporar regras e crenças institucionalizadas para que sejam percebidas como legítimas (TOLBERT; ZUCKER, 2009). Dimaggio e Powell (1991) consideram que sob as mesmas condições ambientais uma determinada unidade da população tende a ser semelhante aos seus pares, o que está alinhado com o conceito de isomorfismo da Teoria Institucional.

Nesse sentido, as práticas contábeis não podem ser visualizadas como neutras, mas a partir de interações que elas realizam com a sociedade. Assim, as práticas relacionadas à evidenciação de informações contábeis influenciam e são influenciadas pelas demandas sociais, buscando alinhamento com estas para que sobrevivam no mercado onde realizavam suas atividades (HOPWOOD; MILLER, 1994). Assim, a evidenciação socioambiental é uma ferramenta de legitimação para as empresas (CHO; PATTEN, 2007).

Como as normas sociais evoluem, assim como as pressões sobre as empresas, os gerentes são incertos em como lidar com novas pressões e não sabem quais regras e estruturas responder, com o intuito de manter a legitimidade (VILLIERS; ALEXANDER, 2014). Dimaggio e Powell (1983), fundamentados pelas ideias de March e Olsen (2006), explicam que quando existem alguns fatores que promovam a incerteza ambiental, algumas empresas tendem a imitar os mecanismos dos concorrentes bem-sucedidos, percebidos como maiores, mais eficientes, mesmo que a adoção origine maiores custos, sendo conceituado como isomorfismo mimético.

Aerts et al. (2006) encontraram evidências de que o isomorfismo mimético pode ser um fator que explica os relatórios de sustentabilidade. Segundo O'Dwyers et al. (2011), as grandes empresas estão sujeitas a maior pressão e a reagirem com quantidades maiores de divulgação socioambiental a fim de manter sua legitimidade e, assim, espera-se que as menores empresas empreendam quantidades de divulgação similar.

Desta forma, considerando as premissas da Teoria Institucional e do conceito de isomorfismo mimético, pressupõe-se que as características de evidenciação relacionadas ao conteúdo, forma de apresentação e quantidade de informações praticadas pelas empresas menores, de igual setor, tendem a ser semelhantes às organizações maiores. Surge então a questão que norteou esta pesquisa**: qual a semelhança entre os indicadores socioambientais contidos nos relatórios anuais e de sustentabilidade das firmas que exploram o setor de Mineração?** O objetivo deste estudo foi analisar a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas do ramo de Mineração, verificando até que ponto o volume de evidenciação de informações dessa natureza é semelhante entre a maior e as menores empresas.

Justifica-se a pesquisa por analisar a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas do setor de mineração, que foi definido como potencialmente poluidor ou de alto impacto ambiental. A análise apresentada neste estudo diferencia-se dos estudos anteriores por comparar a divulgação de informações socioambientais das menores com a maior organização mineradora, no período de 2010 a 2014, discussão não encontrada nas pesquisas de âmbito nacional.

Os resultados podem contribuir com a literatura por demonstrar um possível processo isomórfico mimético nas evidenciações socioambientais, o que pode auxiliar diversos *stakeholders,* como reguladores, investidores, governo e outros interessados na divulgação de práticas socioambientais, a analisar a qualidade de tais divulgações. Permite também comparações com os achados dos estudos anteriores. O estudo contribui também com as

discussões que norteiam a utilização da Teoria Institucional como explicativa de alguns aspectos (quantidade e forma de apresentação) concernentes com a evidenciação voluntária de informações socioambientais e, em consequência, as implicações sobre os usuários deste conteúdo informacional.

2. Referencial Teórico

2.1 Teoria Institucional

As práticas contábeis sob a ótica da Teoria Institucional não podem ser vistas como neutras, mas, devem ser visualizadas com base nas interações realizadas com a sociedade. Desta forma, as práticas relacionadas às evidenciações das informações contábeis têm sua influência e também são influenciadas pelas questões sociais, que sempre objetivam o alinhamento destas duas formas (HOPWOOD; MILLER, 1994).

Com o auxílio da Teoria Institucional se tem a possibilidade de fornecer indícios de quais são as ações que a empresa deve executar, conforme a demanda exigida pela sociedade, o que faz com que estas ações sejam percebidas como legítimas. Dias Filho e Machado (2008) afirmam que a Teoria Institucional tem auxiliado para explicar os fatos contábeis provenientes de comportamentos que seguem um padrão, crenças, normas e procedimentos contábeis, com as quais as empresas buscam a legitimidade de sua presença no meio em que estão inseridas.

Dias Filho (2009) aponta que a Teoria Institucional certifica as organizações que necessitam incorporar regras e crenças que estão institucionalizadas, fazendo com que estas possam ser constatadas como legítimas. As empresas buscam a legitimidade perante a sociedade por meio da divulgação voluntária de informações socioambientais, as quais necessitam estar alinhadas com as necessidades e preocupações atuais da sociedade em que estão inseridas (HOPWOOD, 2009).

De forma geral, a Teoria Institucional propõe a ideia de que grandes pressões levam a práticas e estruturas organizacionais semelhantes e uniformes, através de vários mecanismos de coação, normatização e imitação. Assim, empresas que dividem o mesmo ambiente são mais suscetíveis a responder a essas pressões, adotando estruturas similares, em que a prática é conceitualmente conhecida como Isomorfismo.

Dimaggio e Powell (1983) detém uma classificação de isomorfismo em três tipos: coercitivo, normativo e mimético. O isomorfismo coercitivo advém de forças impostas formalmente ou não sobre a organização pelos órgãos governamentais. Em relação ao isomorfismo normativo, é decorrente de entidades reguladoras que se inserem nas estruturas das organizações, que nada mais é do que um isomorfismo ocasionado por uma profissionalização, sendo um esforço de um todo para controlar os procedimentos e definir as condições e métodos de trabalho (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Já o isomorfismo mimético é proveniente das condições de incerteza em que as empresas estão inseridas. Dimaggio e Powell (1983) afirmam que empresas de menor porte tendem a buscar mecanismos utilizados por empresas de maior porte, evidenciando que estas são mais eficientes, e, por fim, copiam estes mecanismos indiferentemente dos custos a serem gastos para a implementação (DIAS FILHO; MACHADO, 2008).

Aerts et al. (2006) encontraram evidências de que o isomorfismo mimético tende a ser um fator que possa ter um poder explicativo referente às divulgações dos relatórios de sustentabilidade. Para O'Dwyers et al. (2011), grandes empresas estão sujeitas a uma maior pressão e a reagirem com quantidades maiores de divulgação socioambiental a fim de manter legitimidade e, assim, espera-se que as menores empresas empreendam quantidades de divulgação similar.

Villiers et al. (2014) explicam que as mudanças nas organizações são caracterizadas pela incerteza e pela inovação, o que direciona algumas a imitar as práticas das organizações de sucesso, a fim de lidar com a incerteza. As regulamentações e novas demandas de *stakeholders* levam as organizações ao processo isomórfico. Com isso, pode-se considerar em relação aos relatórios anuais e de sustentabilidade de empresas do ramo de mineração, que aquelas que se mantém por um período com maior quantidade de vendas são percebidas como empresas eficientes, levando a serem imitadas pelas menores.

2.2 Evidenciação Socioambiental e os Relatórios Anuais e de Sustentabilidade

Algumas organizações no Brasil vêm desempenhando um papel relevante quanto ao estabelecimento de orientações para a evidenciação de informações socioambientais. O Instituto Ethos orienta as empresas com relação à Responsabilidade Social Empresarial, discutindo a necessidade da transparência das ações desenvolvidas no âmbito social e ambiental, levando ao desenvolvimento sustentável. Para ajudar a cumprir esta ação, o Instituto Ethos criou Indicadores de Responsabilidade Social Empresarial, determinando os procedimentos que abordam valores, transparência e governança, público interno, meio ambiente, fornecedores, consumidores, clientes, comunidade, governo e sociedade.

O Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas (IBASE), fundado em 1981, mantém compromisso em estabelecer diretrizes para publicação de informações sociais e ambientais. Assim, criou os indicadores sociais internos, externos, indicadores ambientais e do corpo funcional. A estrutura de indicadores do IBASE contempla mais indicadores sociais do que ambientais.

Com o intuito de estabelecer diretrizes visando a divulgação das informações socioambientais, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) publicou a Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T – 15 em 2004. Esta norma aponta procedimentos para evidenciar as informações por meio dos gastos relacionados com recursos humanos, com a sociedade ou com o meio ambiente, que para a finalidade desta pesquisa foram conceituados em: (a) Indicadores Sociais Internos (ISI) - evidenciam informações com os gastos de remuneração de colaboradores e encargos sociais, benefícios, movimentação de funcionários e estagiários, participação do lucro, descrição de gênero, faixa etária e nível de escolaridade; (b) Indicadores Sociais Externos (ISE) - evidenciação de informações sobre a relação com a comunidade, os gastos em educação, cultura, saneamento, infraestrutura, esportes e lazer; (c) Indicadores Ambientais (IA) - evidenciam informações quanto aos programas e projetos de recuperação ambiental, gastos de educação ambiental do colaborador e comunidade, quantidade de processos ambientais e os seus respectivos valores, riscos ambientais e passivos contingentes.

Já o *Global Reporting Iniciative* (GRI) estabelece diretrizes para a divulgação das informações de sustentabilidade no âmbito internacional. O GRI (2000, p. 3) destaca que elaborar relatórios de sustentabilidade é a prática de medir, divulgar e prestar contas para partes interessadas do desempenho organizacional com o intuito ao desenvolvimento sustentável. Possui como finalidade "descrever os impactos econômicos, ambientais e sociais (*tripple bottom line*) de uma organização, como o relatório de responsabilidade social empresarial, o balanço social, entre outros".

Em relação aos procedimentos do GRI para evidenciação das informações, estão divididos em dois grupos, sendo que o primeiro contém a definição do conteúdo, a qualidade e o limite do relatório. Esses itens fornecem a identificação para as empresas sobre as expectativas dos usuários, o que e quanto deve ser evidenciado. O segundo grupo contém o

perfil da organização, as formas de gestão e os indicadores sobre o desempenho econômico, social e ambiental.

2.3 Estudos Relacionados

Aerts et al. (2006) buscaram verificar se as grandes empresas do Canadá, França e Alemanha apresentavam comportamentos isomórficos nos relatórios ambientais, analisando no período de 1992 a 1997. Os resultados encontrados revelaram que a imitação por parte de uma empresa do relatório ambiental de outras empresas dentro do seu setor é determinada pela tendência de imitar um ao outro, sendo que esse processo mimético é reforçado em indústrias altamente concentradas, e é enfraquecido quando uma empresa está sujeita à exposição na mídia pública. Aliás, os autores destacam que a informação de alta qualidade é contribui para gerar estes comportamentos miméticos. No geral, os resultados são consistentes com uma interpretação de mimetismo institucional.

Sampaio et al. (2012) investigaram a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas brasileiras que exploram a atividade de mineração, verificando até que ponto o volume de evidenciação de informações dessa natureza são semelhantes, no período de 2005 a 2009. Os resultados permitiram verificar um aumento no volume de informações socioambientais no período analisado. Também fornece evidências que permitiram verificar a presença de isomorfismo com relação aos indicadores sociais internos e externos nos relatórios anuais e de sustentabilidade. Os autores não conseguiram verificar um processo isomórfico entre os indicadores ambientais e de atendimento às diretrizes do GRI nesses relatórios.

Villiers et al. (2014) relatam a análise das divulgações socioambientais de 18 empresas da África do Sul que exploram a atividade de mineração e compararam as divulgações de empresas maiores com as menores no ano de 2007. Como resultado, encontraram diferenças nos indicadores sociais, mas não nas informações ambientais. As menores organizações divulgaram informações ambientais semelhantes às maiores organizações.

Dias et al. (2015) averiguaram a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas brasileiras que exploram a atividade de mineração, analisando até que ponto o volume de evidenciação de informações dessa natureza são semelhantes. Foram analisados dez relatórios anuais e de sustentabilidade no período de 2009 e 2012, sendo que a definição dos mencionados anos levou em consideração o estudo realizado por Sampaio et al. (2012). Os resultados permitiram verificar um aumento no volume de informações socioambientais nos dois períodos analisados, o que reforça o pressuposto do processo isomórfico na evidenciação das informações socioambientais.

Estes estudos contribuíram com as discussões sobre o eventual processo de isomorfismo entre as divulgações dos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas brasileiras que exploram a atividade de mineração, no qual se observou um aumento de divulgação das informações nos relatórios anuais e se sustentabilidade, como também foi constatado que empresas menores evidenciam informações semelhantes as divulgações dos relatórios das maiores empresas.

Partindo dos resultados e discussões das investigações anteriores, este estudo buscou analisar a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas do ramo de Mineração, verificando até que ponto o volume de evidenciação de informações dessa natureza é semelhante entre a maior e as menores empresas.

3. Procedimentos Metodológicos

Inicialmente realizou-se uma pesquisa na BM&FBovespa e na base de dados da Revista Exame Maiores e Melhores do ano de 2014, com o intuito de identificar as organizações deste segmento. Identificou-se, assim, 8 organizações na BM&FBovespa e 20 organizações na Revista Exame Maiores e Melhores, sendo que 4 apresentam-se nas duas bases de dados. Desta forma, a população do estudo foi formada por 24 organizações.

No entanto, a amostra do estudo foi constituída pelas empresas que apresentaram todos os relatórios socioambientais do período de 2010 a 2014. Pelo motivo de acessibilidade aos relatórios anuais e de sustentabilidade necessários para análise, foram selecionadas as seguintes empresas: Samarco, Votorantim, Anglo Gold, BHP Billiton, Mineração Maracá, Vale S.A e Paragomina.

Para definição da maior empresa adotou-se o critério tamanho do seu ativo, igualmente ao estudo do Villiers et al. (2014), o qual comparou as divulgações socioambientais das empresas mineradoras da África do Sul. Este critério encontra suporte teórico nos constructos originados na Teoria Institucional quanto ao isomorfismo mimético, conforme explicado por Dimaggio e Powell (1983). Assume-se como pressuposto que as demais empresas que atuam na mesma atividade imitem o volume de informação socioambiental divulgado pela empresa vista como modelo. Dessa forma, a empresa mineradora Vale S.A possui o maior ativo entre as demais.

Foram analisados os relatórios anuais e de sustentabilidade destas sete organizações, do intervalo definido de cinco anos. Os grupos de indicadores socioambientais adotados nesta análise foram estabelecidos por Sampaio et al. (2012) que fixaram indicadores relacionados ao ambiente social interno (ISI), o ambiente social externo (ISE) e as relações da empresa com o meio ambiente (IA), estabelecidos pela Norma Brasileira de Contabilidade (NBC) T 15 e também indicadores de acordo as diretrizes fixadas pelo *Global Reporting Iniciative* (GRI). Desta forma, os indicadores foram separados em quatro grupos: ISI, ISE, IA e o GRI, para verificar o volume de informação de conteúdo socioambiental, conforme pode ser observado no Quadro 1.

Análise de Indicadores Sociais Internos (ISI) – NBC TA 15 Evidencia a remuneração média dos funcionários? Evidencia os gastos com encargos sociais? Evidencia os gastos com alimentação e transporte? Evidencia os gastos com previdência privada e saúde? Evidencia os gastos com segurança e medicina do trabalho? Evidencia os gastos com educação e cultura? Evidencia os gastos com desenvolvimento profissional? Evidencia os gastos com creches ou auxílio creche? Evidencia informação das participações nos lucros? Evidencia a movimentação de funcionários (admissão demissão de funcionários e estagiários)? Evidencia quantidade de funcionários por gênero, faixa etária, nível de escolaridade? Evidencia informações com relação a causas trabalhistas?	**Análise de Indicadores Sociais Externos (ISE) – NBC TA 15** Evidencia gastos com educação? Evidencia gastos com cultura? Evidencia gastos com saneamento? Evidencia gastos com saúde? Evidencia gastos com esporte e lazer?
Análise de Indicadores ambientais (IA) – NBC TA 15 Evidencia os investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente? Evidencia os investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados? Evidencia os investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade? Evidencia os investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade?	**Análise de Atendimento às Diretrizes do (GRI)** Evidencia a estratégia e análise? Define os parâmetros do relatório? Evidencia sobre governança, compromissos e engajamento? Evidencia as formas de gestão? Evidencia o resultado econômico? Evidencia informações sobre a gestão de materiais, energia, água, biodiversidade,

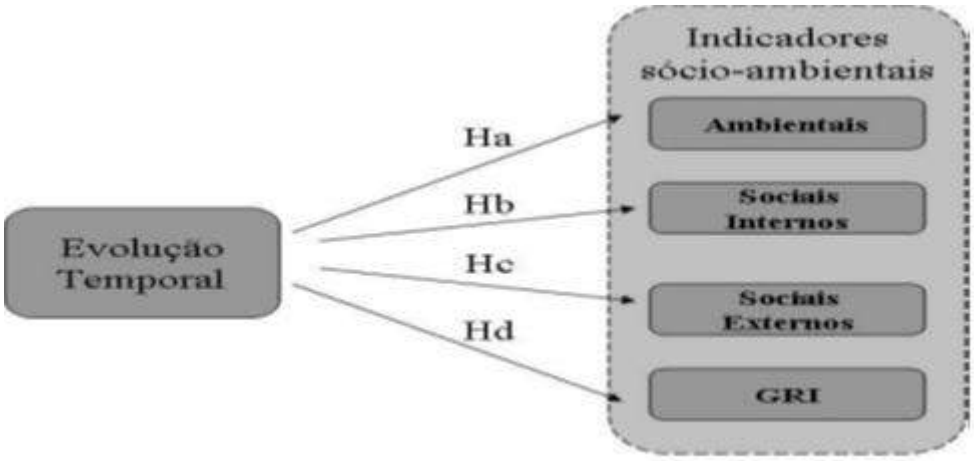
Evidencia os investimentos e gastos com outros projetos ambientais? Evidencia a quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade? Evidencia impactos ambientais negativos / riscos ambientais? Evidencia o valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente? Evidencia informações sobre passivos e contingências ambientais?	emissões de resíduos, produtos e serviços, transportes, outros? Evidencia informações sobre práticas trabalhistas e trabalho decente? Evidencia informações sobre os direitos humanos? Evidencia informações sobre a sociedade? Evidencia informações sobre a responsabilidade pelo produto?

Fonte: Sampaio et al. (2012), adaptado da NBC T-15 e do Manual de Diretrizes do GRI 2000.

Quadro 1 – Questões formuladas para cada grupo de indicadores

Para verificar a evidenciação ou não das informações, as respostas foram convertidas em variáveis *dummy*. Atribui-se código 1 para as respostas positivas e 0 para as respostas negativas. Em seguida, foram somadas as quantidades de respostas positivas, servindo como parâmetro para verificação do volume de informação evidenciada em cada um dos quadrantes. Assim, quando maior for a quantidade de informações individuais em cada quadrante, maior o valor atribuído para cada grupo de indicadores.

As hipóteses deste estudo foram elaboradas por meio da concepção de um modelo proposto visando a operacionalização da pesquisa (figura 1).



Fonte: Elaborado pelos autores.

Figura 1 - Modelo operacional da pesquisa

Fundamentando-se nas contribuições do estudo de Dimaggio e Powell (1983), quanto ao fenômeno do isomorfismo mimético, supôs-se para a construção das hipóteses, que os indicadores socioambientais contidos nos relatórios anuais e de sustentabilidade de empresas menores que exploram um mesmo ramo de atividade, quando existem fatores que promovam a incerteza ambiental, sejam semelhantes aos das empresas maiores e, em consequência, os indicadores socioambientais tendem a ser mais homogêneos com o tempo.

Para que pudesse verificar se as informações referentes aos indicadores estão sendo compreendidas nos relatórios, se promoveu uma análise de conteúdo em que se a empresas apresentava informações recebia o valor de 1 para aquele item analisado, as empresas poderiam somar as seguintes pontuações: ISI um total de 12 pontos, ISE um total de 5 pontos, IA um total de 9 pontos, GRI um total de 10 pontos.

Para análise de dados utilizou-se a estatística descritiva, a análise de variância e a comparação das médias que foram obtidas para cada indicador estabelecido pelo estudo. Comparou-se a média da empresa Vale S.A. com as médias obtidas das demais empresas mineradoras, com relação ao volume de informação evidenciada nos relatórios anuais e de sustentabilidade. Para observar se houve ou não o processo de isomórfico mimético, com relação aos itens que compõem cada indicador, as significâncias das médias devem ser maiores que 0,05, o que demonstra que as médias não contêm uma grande variância entre elas.

4. Análise e Discussão dos Resultados

Após análise dos relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas mineradoras, no período de 2010 a 2014, foi possível observar a evolução anual das médias para cada item que compõem os grupos de indicadores socioambientais do estudo.

Inicialmente, antes de evidenciar os resultados para os grupos de Indicadores Sociais Internos (ISI), Indicadores Sociais Externos (ISE), Indicadores Ambientais (IA) e o indicador denominado de GRI, na Tabela 1 evidenciou-se o comportamento individualizado dos indicadores socioambientais por ano e separados por organizações.

	2010				2011				2012				2013				2014			
	ISI	IA	ISE	GRI	ISI	IA	ISE	GRI	ISI	IA	ISE	GRI	ISI	IA	ISE	GRI	ISI	IA	ISE	GRI
Vale S/A	**9**	**7**	**4**	**6**	**7**	**6**	**3**	**6**	**9**	**8**	**3**	**6**	**9**	**7**	**3**	**7**	**8**	**7**	**4**	**7**
Samarco Mineração S/A	7	7	3	5	8	4	3	4	8	5	5	3	10	4	2	4	9	6	3	7
Votorantim Metais S/A	8	2	2	5	4	8	0	6	4	7	3	7	6	7	3	3	6	8	4	7
Anglo Gold Ashanti Brasil Mineração Ltda	5	5	0	2	4	5	2	3	9	5	3	3	9	6	3	4	9	6	3	4
BHP Billiton Metais S/A	7	6	3	3	5	6	2	5	8	6	3	5	8	6	3	5	8	6	3	5
Mineração Maracá Indústria e Comércio S/A	2	4	0	3	5	4	1	3	4	4	0	3	6	4	1	3	6	6	2	5
Mineração Paragominas S/A	4	2	1	3	4	4	1	4	5	4	1	4	5	6	1	5	7	6	2	6

Nota: ISI = pontuação de 0 a 12; ISE = pontuação de 0 a 5; IA = pontuação de 0 a 9; GRI = pontuação de 0 a 10.
Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 1 – Análise do comportamento individualizado dos indicadores socioambientais das empresas mineradoras

Os resultados da Tabela 1 demonstram que, de forma geral, a empresa mineradora Vale S.A evidencia maior volume de informações socioambientais do que as demais. Villiers el al. (2014) explicam que um dos indicadores mais consistentes para a probabilidade de a empresa de mineração divulgar mais informações socioambientais é o seu tamanho. Grandes empresas são mais propensas a divulgar maiores volumes de informações.

A Tabelas 2 evidencia a evolução anual das médias para cada item que compõe o grupo dos Indicadores Sociais Internos (ISI).

Item evidenciado	2010		2011		2012		2013		2014	
	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s
Remuneração média dos funcionários	0,83	0,41	0,67	0,52	0,83	0,41	1,00	0,00	1,00	0,00
Gastos com encargos sociais	0,67	0,52	0,67	0,52	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00
Gastos com alimentação e transporte	0,17	0,41	0,17	0,41	0,33	0,52	0,50	0,55	0,67	0,52
Gastos com previdência privada e saúde	0,33	0,52	0,67	0,52	0,67	0,52	0,83	0,41	1,00	0,00

Gastos com segurança e medicina do trabalho	0,33	0,52	0,33	0,52	0,50	0,55	0,67	0,52	0,50	0,55
Gastos com educação e cultura	0,67	0,52	0,33	0,52	0,67	0,52	0,83	0,41	0,83	0,41
Gastos com desenvolvimento profissional	0,33	0,52	0,00	0,00	0,17	0,41	0,40	0,55	0,33	0,52
Gastos com creches ou auxílio creche	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,17	0,41	0,00	0,00
Informação das participações nos lucros	0,40	0,55	0,60	0,55	0,60	0,55	0,40	0,55	0,20	0,45
Movimentação de funcionários (admissão, demissão de funcionários e estagiários)	0,83	0,41	0,83	0,41	0,83	0,41	0,83	0,41	1,00	0,00
Quantidade de funcionários por gênero, faixa etária, nível de escolaridade	0,83	0,41	0,83	0,41	0,83	0,41	0,83	0,41	1,00	0,00
Informações com relação a causas trabalhistas	0,17	0,41	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 2 – Análise descritiva dos indicadores sociais internos

Por meio da análise comparativa, verifica-se que, de forma geral, houve um aumento gradativo na evidenciação de informações nos indicadores sociais internos, sobretudo, com relação aos encargos sociais, remuneração média dos funcionários, gasto com alimentação e transporte, gasto com previdência privada e saúde, gasto com educação e cultura, movimentação de funcionários e quantidade de funcionários por gênero, faixa etária, nível de escolaridade. Os itens que tiveram menos variação foram informações com relação a gastos com creches ou auxílio creche, informação das participações nos lucros e informações com relação a causas trabalhistas. Os resultados corroboram o estudo do Sampaio et al. (2012) e Dias et al. (2015), que pesquisaram empresas mineradoras em outros períodos.

Sampaio et al. (2012) afirmam que o aumento nos itens que compõem os ISI revela preocupação das empresas em obter a legitimação dos seus funcionários. O aumento gradativo nos indicadores sociais aponta para um maior nível de normatização e, consequentemente, maior possibilidade de estabelecimento de comparação pelos *stakeholders* no que diz respeito à responsabilidade social.

Na Tabela 3 pode ser observado o comportamento dos itens que compõem os Indicadores Sociais Externos (ISE).

Item evidenciado	2010		2011		2012		2013		2014	
	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s
Gastos com educação	0,67	0,52	0,83	0,41	0,83	0,41	1,00	0,00	1,00	0,00
Gastos com cultura	0,33	0,52	0,00	0,00	0,67	0,52	0,33	0,52	1,00	0,00
Gastos com saneamento	0,00	0,00	0,00	0,00	0,17	0,41	0,17	0,41	0,17	0,41
Gastos com saúde	0,17	0,41	0,17	0,41	0,33	0,52	0,00	0,00	0,17	0,41
Gastos com esporte e lazer	0,33	0,52	0,50	0,55	0,50	0,55	0,67	0,52	0,50	0,55

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 3 – Análise descritiva dos Indicadores Sociais Externos

Na análise comparativa pode-se observar que os itens gastos com educação, gastos com cultura, gastos com saneamento e gastos com esporte e lazer tiveram aumento gradativo na evidenciação. No entanto, gastos com saneamento e gastos com esporte e lazer apresentaram menor variação. O item gastos com saúde não teve alteração durante a evolução temporal.

Os resultados apresentam consonância com as pesquisas de Aerts e Cormier (2009) e Sampaio et al. (2012) no qual informações de caráter social externo têm impacto direto sobre a imagem institucional. Também são convergentes ao estudo de Cho e Patten (2006), que explicam que informações externas representam um importante instrumento na legitimidade perante à sociedade. A média razoavelmente elevada para os indicadores sociais externos

representa aderência destas empresas mineradoras com relação às diretrizes do Instituto Ethos e do Ibase, no que concerne à evidenciação de informações que compõem a Responsabilidade Social Empresarial (SAMPAIO et al., 2012).

Evidencia-se a evolução anual das médias para cada item que compõe o grupo dos Indicadores Ambientais (IA) na Tabela 4.

Item evidenciado	2010		2011		2012		2013		2014	
	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s
Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente	0,83	0,41	0,83	0,41	0,83	0,41	1,00	0,00	1,00	0,00
Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados	0,67	0,52	0,83	0,41	0,83	0,41	1,00	0,00	1,00	0,00
Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade	0,17	0,41	0,33	0,52	0,17	0,41	0,17	0,41	0,17	0,41
Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade	0,67	0,52	0,67	0,52	0,50	0,55	0,50	0,55	0,67	0,52
Investimentos e gastos com outros projetos ambientais	0,67	0,52	0,67	0,52	0,67	0,52	0,67	0,52	1,00	0,00
Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade	0,33	0,52	0,33	0,52	0,33	0,52	0,50	0,55	0,67	0,52
Impactos ambientais negativos / riscos ambientais	0,50	0,55	0,83	0,41	0,67	0,52	0,83	0,41	1,00	0,00
Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente	0,50	0,55	0,67	0,52	1,00	0,00	0,83	0,41	0,83	0,41
Informações sobre passivos e contingências ambientais	0,00	0,00	0,00	0,00	0,17	0,41	0,00	0,00	0,00	0,00

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 4 – Análise descritiva dos Indicadores ambientais

Na análise da Tabela 4, observa-se aumento gradativo de informações ambientais. As menores médias obtidas entre os indicadores ambientais são as dos investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade. Destaca-se que as empresas não divulgaram informações sobre passivos contingenciais ambientais. Deegan e Rankin (1996) explicam que as organizações são mais propensas a apresentar informações em seus relatórios ambientais que sejam favoráveis à sua imagem corporativa, e tendem a omitir informações de natureza negativa que possam impactar em sua legitimidade perante à sociedade.

Sampaio et al. (2012) destacam que a falta de um padrão para a evidenciação de indicadores ambientais torna mais complexa a análise comparativa de empresas do mesmo setor, por exemplo, existe a necessidade de captação de recursos. Outro fator considerado pelos autores é que as informações ambientais se constituem significativas para a percepção dos diferentes *stakeholders,* relacionado à intervenção das empresas no meio ambiente e, em consequência, à percepção de sua legitimidade, implicando na continuidade de suas atividades com redução de custos.

As maiores médias entre os indicadores ambientais pertencem aos investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente, investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados, investimentos e gastos com outros projetos ambientais e impactos ambientais negativos/riscos

ambientais. Patten (1992), Gray, Walters e Bebbington (1995), Deegan e Gordon (1996) e Deegan e Rankin (1996) afirmam que as informações ambientais contribuem para a melhoria da visão da imagem institucional da empresa, quando evidencia maior número de informações ambientais, as organizações diminuem seus custos e reduzem a pressão dada pelos *stakeholders*.

A Tabela 5 evidencia a evolução anual das médias para cada item que compõe o grupo dos indicadores GRI.

Item evidenciado	2010		2011		2012		2013		2014	
	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s
Estratégia e análise	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00	1,00	0,00
Define os parâmetros do relatório	0,67	0,52	0,83	0,41	0,33	0,52	0,50	0,55	0,83	0,41
Governança, compromissos e engajamento	0,50	0,55	0,83	0,41	0,83	0,41	0,83	0,41	1,00	0,00
Formas de gestão	0,67	0,52	0,50	0,55	0,83	0,41	0,83	0,41	1,00	0,00
Resultado econômico	0,00	0,00	0,20	0,45	0,33	0,52	0,17	0,41	0,50	0,55
Informações sobre a gestão de materiais, energia, água, biodiversidade emissões de resíduos, produtos e serviços, transportes, outros	0,50	0,55	0,67	0,52	0,67	0,52	0,50	0,55	1,00	0,00
Informações sobre práticas trabalhistas e trabalho decente	0,17	0,41	0,17	0,41	0,33	0,52	0,50	0,55	0,67	0,52

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 5 – Análise descritiva dos Indicadores do GRI

Na Tabela 5 observa-se que as médias deste grupo de indicadores foram maiores quando comparadas aos outros grupos. Houve aumento na evidenciação para a maioria dos indicadores, sobretudo os de governança, compromissos e engajamento e informações sobre práticas trabalhistas e trabalho decente. Sampaio et al. (2012), que encontraram resultados semelhantes, afirmam que tais achados podem ser explicados porque a maioria destas empresas desenvolve relações comerciais entre países, e a proposta de relatório indicada pelo GRI é aceita amplamente por instituições e organismos internacionais.

A seguir, são apresentados os resultados dos indicadores a partir dos totais obtidos de respostas positivas para cada item que compõe estes grupos na Tabela 6. Para esta análise, considerou as médias da Vale S/A (a maior empresa) e as menores empresas mineradoras com relação ao volume de informação evidenciada nos relatórios anuais e de sustentabilidade para investigar a presença do processo isomórfico mimético com relação aos itens que compõem os indicadores ISI, ISE, IA e GRI.

Valor médio do item evidenciado	2010		2011		2012		2013		2014	
	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s	$\bar{x}$	s
ISI	0,46	0,29	0,43	0,33	0,54	0,34	0,61	0,35	0,63	0,41
ISE	0,30	0,25	0,30	0,36	0,50	0,26	0,43	0,40	0,57	0,42
IA	0,48	0,27	0,57	0,29	0,57	0,30	0,61	0,35	0,70	0,38
GRI	0,50	0,33	0,60	0,32	0,62	0,28	0,62	0,28	0,86	0,20

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 6 – Análise descritiva dos grupos de indicadores

Verifica-se na Tabela 6 que o valor médio dos indicadores GRI foi maior do que os demais grupos de indicadores. Para Sampaio et al. (2012), que encontraram o mesmo resultado, a existência de manual de instruções que estabelecem, de forma detalhada, como

elaborar o relatório anual e de sustentabilidade facilitam a evidenciação pelas empresas deste indicador.

Por fim, analisou-se a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas que exploram de Mineração, verificando até que ponto o volume de evidenciação de informações dessa natureza são semelhantes entre a Vale S.A e as menores empresas. Na Tabela 7 apresenta os resultados da análise de variância para os indicadores do período analisado, no qual foi calculado a média da divulgação da empresa Vale S.A. e comparada com as médias das demais empresas, para fim de verificar se há diferenças significativas nas médias do grupo.

Grupo de indicadores	2010		2011		2012		2013		2014	
	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.	F	Sig.
ISI	0,94	0,36	**2,96**	**0,02**	2,00	0,19	1,60	0,24	**2,00**	**0,00**
ISE	**1,80**	**0,00**	1,68	0,15	**2,45**	**0,04**	2,40	0,22	1,80	0,27
IA	1,62	0,46	2,18	0,68	2,78	0,41	3,07	0,39	9,33	0,41
GRI	2,36	0,58	2,43	0,29	3,83	0,46	5,61	0,32	15,74	0,47

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 7 – Análise da variância

De acordo aos resultados, pode-se inferir a existência de um processo isomórfico entre os indicadores entre os indicadores sociais externos e internos, ambientais e GRI, pois apresentam grau de significância maior que 0,05, ou seja permitem inferir que não existe diferença significativa entre as médias destes indicadores.

Aos indicadores ISI e ISE, os indicadores Ethos e Ibase, quanto à responsabilidade social empresarial, indicam em suas diretrizes maiores detalhes para as informações de natureza social do que as de natureza ambiental (SAMPAIO et al., 2012). Normas e estruturas corporativas, como o GRI, tornaram-se institucionalizadas por meio de estruturas corporativas e pode se tornar resistente à mudança (VILLIERS et al., 2014).

Torna-se possível supor um provável isomorfismo normativo, quando estabelecido por órgãos de classe ou que estabelecem normas e procedimentos profissionalizantes (SAMPAIO et al., 2012). Desta forma, quando normas e procedimentos são amplamente aceitos, elas tornam-se incorporadas ao sistema de educação formal. Assim, gerentes e administradores participam de cursos de educação continuada, enquanto os recém-formados juntam-se aos organismos profissionais, e um consenso se desenvolve entre os profissionais sobre as formas normativas adequada de prática (DIMAGGIO; POWELL, 1983).

Segundo Subbaby e Viale (2011), a convergência dos relatórios de sustentabilidade tende a começar quando empresas respondem à incerteza, copiando outras (isomorfismo mimético). Ao longo do tempo, o aumento da regulação e as expectativas da sociedade resultam no isomorfismo coercitivo. Como o campo amadurece, há o isomorfismo normativo que, por meio de profissionalização, torna-se um fator importante. Viliers e Alexander (2014) destacam que a divulgação da sustentabilidade das mineradoras atinja o estágio do isomorfismo normativo, mas elementos do isomorfismo mimético e coercitivo sempre permanecem.

Considerando os resultados da Tabela 7, pode-se supor que as organizações menores podem imitar a Vale S.A em condições de incertezas de divulgação de informações, visto não possuir diferença significativa entre as médias destes indicadores.

Nos indicadores ambientais houve um processo homogêneo de evidenciação entre a maior e as menores empresas que exploram a atividade de mineração. Sampaio et al. (2012) não verificaram processo isomórfico no período pesquisado para este grupo de indicadores, quando analisado para todo grupo de empresas. A não verificação de um processo isomórfico para os indicadores ambientais contribui para a discussão da necessidade de elaboração para evidenciação de informações (SAMPAIO et al., 2012).

No entanto, a Teoria Institucional sugere que as mudanças são caracterizadas pela incerteza e pela inovação, o que direciona algumas organizações a imitar as práticas das organizações de sucesso, a fim de lidar com a incerteza (DIMAGGIO; POWELL, 1983). Desta forma, a Vale S.A, por ser a maior, pode ser referência para as menores organizações na definição do *disclosure* das informações ambientais, visto que um dos indicadores mais consistentes para a probabilidade de a empresa de mineração divulgar mais informações socioambientais é o seu tamanho. Grandes empresas são mais propensas a divulgar maiores volumes de informações (VILLIERS et al. 2014). Assim, mineradoras menores utilizam as empresas maiores de referência e, ao longo do tempo, convergem as informações ambientais por meio do isomorfismo mimético (VILLIERS; ALEXANDER, 2014).

Os resultados na Tabela 7 evidenciaram que houve aumento gradativo nos grupos de indicadores com as informações socioambientais das menores com a maior empresa do segmento. Desta forma, aceitam-se as hipóteses que as menores organizações podem imitar as maiores e, em consequência, os indicadores socioambientais tendem a ser mais homogêneos com o tempo.

5. Conclusões

O objetivo deste estudo foi analisar a eventual presença de um processo isomórfico entre os relatórios anuais e de sustentabilidade das empresas que exploram de Mineração, verificando até que ponto o volume de evidenciação de informações dessa natureza são semelhantes entre as maiores e menores empresas.

Quanto aos indicadores ISI, ISE e GRI, pode-se inferir um provável isomorfismo normativo, quando estabelecido por órgãos de classe ou que estabelecem normas e procedimentos profissionalizantes. Desta forma, a qualificação profissional em comum dos administradores e diretores e ser clientes das maiores empresas de auditoria podem desempenhar papel fundamental na padronização das informações socioambientais, visto que a interação social entre os profissionais, por meio da formação de crenças dos indivíduos compartilhadas, e as soluções utilizadas pelas empresas de auditoria em conformidade com as normas preconcebidas.

No entanto, destaca-se a divulgação da sustentabilidade das mineradoras atinja o estágio do isomorfismo normativo para estes indicadores, mas elementos do isomorfismo mimético e coercitivo sempre permanecem, conforme mencionado por Subbaby e Viale (2011) e Villiers e Alexander (2014). Desta forma, pode-se supor que as organizações menores podem imitar a Vale S.A em condições de incertezas de divulgação de informações.

No grupo de indicadores ambientais, também houve um processo homogêneo de evidenciação entre a maior empresa do setor e as menores. A falta de normas e procedimentos profissionalizantes, conforme mencionado por Sampaio et al. (2012), pode ser um fator que incentive as organizações imitem a Vale S.A e tornem os indicadores ambientais homogêneos.

Os resultados sugerem que o campo de divulgação dos grupos de indicadores ISI, ISE, IA e GRI atingiram um nível de maturidade, embora a falta de norma e recomendações para

os indicadores ambientais. As organizações de mineração maiores e menores divulgam informações socioambientais de forma relativamente uniforme.

Como limitações, não há possibilidade de concluir com clareza sobre o processo de isomorfismo mimético para os grupos de indicadores. Pode-se inferir relação, no entanto, torna-se necessário novas pesquisas visando fornecer evidências consistentes sobre em que momento, ou em quais circunstâncias, a menor imita a maior empresa de mineração.

Sugere-se investigar outro veículo de divulgação de informações de sustentabilidade com base em circunstâncias específicas, como website dessas organizações, para verificar homogeneidade, a aplicação desta pesquisa em outras empresas que exploram atividades com capacidades de gerar impactos socioambientais e analisar o processo isomórfico por porte de empresas e pela sua localização.

REFERÊNCIAS

ADAMS, C. A.; HILL, W.; ROBERTS, C. B. Corporate social reporting practices in Western Europe: legitimating corporate behaviour? **British Accounting Review**, v. 30, p. 1-21, 1998.

AERTS, Walter; CORMIER, Denis; MAGNAN, Michel. Intra-industry imitation in corporate environmental reporting: An international perspective. **Journal of Accounting and public Policy**, v. 25, n. 3, p. 299-331, 2006.

AERTS, W.; CORMIER, D. Media legitimacy and corporate environmental communication. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 1-27. 2009.

BROWN, N.; DEEGAN, C. The public disclosure of environmental performance information: a dual test of media agenda setting theory and legitimacy theory. **Accounting and Business Research**, v. 29, n. 1, p. 21-41. 1999.

CHO, C. H; PATTEN, D. M. The role of environmental disclosures as tools of legitimacy: a research note. **Accounting, Organizations and Society**. Vol. 32, p. 639-647. 2007.

DEEGAN, C.; GORDON, B. A study of the environmental disclosures practices of Australian corporations. **Accounting and Business Research**, v. 26, n. 3, p. 187-199. 1996.

DEEGAN, C.; RANKIN, M. Do Australian companies report environmental News objectively? An analysis of environmental disclosure by firms prosecuted successfully by the environmental protection authority**. Accounting, Auditing e Accountability Journal**, v. 9. p. 50-67. 1996.

DEEGAN, C.; RANKIN, M. The environmental reporting expectations gap: Australian evidence. **British Accounting Review**, v. 31, p. 313-346. 1999

DEEPHOUSE, David L. Does isomorphism legitimate?. **Academy of management journal**, v. 39, n. 4, p. 1024-1039, 1996.

DIAS FILHO, J. M. **Novos Delineamentos teóricos em contabilidade**. Estudando Teoria da Contabilidade. São Paulo: Atlas, p. 321-354, 2009.

DIAS FILHO, J. M. Novos Delineamentos teóricos em contabilidade. In: RIBEIRO FILHO, DIAS FILHO, J. M.; MACHADO, L. H. B. Abordagens da pesquisa em contabilidade. In: IUDÍCIBUS, S.; LOPES, A.B. **Teoria avançada da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

DIAS, C. P. et al. Evidenciação de Informações Socioambientais, Teoria da Legitimidade e Isomorfismo: um Estudo com Mineradoras Brasileiras. **Revista de Gestão e Contabilidade da UFPI**, v. 1, n. 1, 2015.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. The iron cage revisited: institutional isomorphism and collective rationality in organizational fields**. American Sociological Review**, v. 48, p. 147-160, April, 1983.

DIMAGGIO, P. J.; POWELL, W. W. **The new institutionalism in organizational analysis**. Chicago: The University of Chicago Press, 1991.

GIBSON, R.; GUTHRIE, J. Recent environmental disclosures in annual reports of Australian public and private sector organizations. **Accounting Forum**, v. 19, n. 2/3, p.111-127, 1995.
GRAY, R.; WALTERS, D; BEBBINGTON, J. The greening of enterprise: An exploration of the (non) role of environmental accounting and environmental accountants in organizational change. **Critical Perspectives on Accounting**, v. 6, p. 211-239. 1995.
HEUGENS, Pursey PMAR; LANDER, Michel W. Structure! Agency!(and other quarrels): A meta-analysis of institutional theories of organization.**Academy of Management Journal**, v. 52, n. 1, p. 61-85, 2009.
HOPWOOD, A. G. Accounting and Environment. **Accounting, Organizations and Society**, v. 34, p. 433-439. 2009.
HOPWOOD, A. G.; MILLER, P. **Accounting as social and institutional practice**. New York: Cambridge University Press, 1994
KPMG. **Corporate responsibility survey 2011: Marching towards embracing sustainable development** KPMG International (2011) available on the internet at https://www.in.kpmg.com/SecureData/aci/Files/Corporate-Responsibilty-Survey-Report.pdf Acessado 18.08.15
MARCH, James G.; OLSEN, Johan P. Elaborating the "new institutionalism". **The Oxford handbook of political institutions**, v. 5, p. 3-20, 2006.
MARTÍNEZ ALIER, Juan. Da economia ecológica ao ecologismo popular. Blumenau: FURB, 1998.
MEYER, J. W.; ROWAN, B. Institutionalized organizations: Formal structure as myth and ceremony. **American journal of sociology**, p. 340-363, 1977.
MIZRUCHI, M. S.; FEIN, L. C. The social construction of organizational knowledge: A study of the uses of coercive, mimetic, and normative isomorphism. **Administrative science quarterly**, v. 44, n. 4, p. 653-683, 1999.
NOSSA, V. **Disclosure ambiental: uma análise do conteúdo dos relatórios ambientais de empresas do setor de celulose em nível internacional.** 2002. 249f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Universidade de São Paulo - USP, 2002. TOLBERT, P. S.; ZUCKER, L. G. A institucionalização da teoria institucional *in* CALDAS, M.; FACHIN, R.; FISHER, T. (org.). **Handbook de estudos organizacionais**. São Paulo: Atlas, 1999. Vol. 1.
O'DWYER, B.; OWEN, D.; UNERMAN, J. Seeking legitimacy for new assurance forms: The case of assurance on sustainability reporting.**Accounting, Organizations and Society**, v. 36, n. 1, p. 31-52, 2011.
PATTEN, D. M. Intra-industry environmental disclosures in response to the Alaskan oil spill: a note on legitimacy theory. **Accounting, Organizations and Society**, v. 17, n. 5, p. 471-475, 1992.
SAMPAIO, M. S. et al. Evidenciação de Informações Socioambientais e Isomorfismo: um estudo com mineradoras brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 105-122, 2012.
SCOTT, W. R. Approaching adulthood: the maturing of institutional theory. **Theory and Society**, v. 37, n. 5, p. 427-442, 2008.
SUDDABY, R.; VIALE, T. Professionals and field-level change: Institutional work and the professional project. **Current Sociology**, v. 59, n. 4, p. 423-442, 2011.
VILLIERS, C.; LOW, M.; SAMKIN, G. The institutionalisation of mining company sustainability disclosures. **Journal of Cleaner Production**, v. 84, p. 51-58, 2014.
WARD, H. ISO 26000 and global governance for sustainable development. **International Institute for Environment and Development**. London, 2012. Disponível em: <http://pubs.iied.org/pdfs/16507IIED.pdf > Acesso em: 18. Out. 2015.
WOOD, D., Corporate Social Performance Revisited, Academy of Management Review, p. 695, 1991.

O impacto das características demográficas dos altos executivos na evidenciação ambiental

Ana Beatriz ZattaPegoraro(ana.pegoraro@gmail.com)
Aluna da Oitava Fase do Curso de Ciências Contábeis da
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Rogério João Lunkes(rogeriolunkes@hotmail.com)
Professor Doutor nos Cursos de Pós-Graduação de Administração e Contabilidade – UFSC
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Beatriz da Silva Pereira(beatriz.silva.p@gmail.com)
Mestranda na Pós-Graduação de Contabilidade
Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC

Resumo:
O objetivo deste estudo é relacionar as características demográficas da diretoria executiva com o nível de evidenciaçãoambiental das organizações.Para tal, são analisadas as informações das características dos gestores que compõem os escalões superiores destas, como idade, formação e gênero. Relacionado com as informações ambientais divulgadas pelas empresas listadas na BM&FBOVESPA, que compõem o setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis de 2010 a 2014. Tem-se como base deste estudo descritivo a investigação bibliográfica, para a coleta de dados utiliza-se da pesquisa documental. Conclui-se por meio desta pesquisa que há predominância de gestores com altos níveis de instrução, a presença do gênero feminino na diretoria executiva é pequena, além da perceptível dominância de longevos nas equipes. Todavia os resultados obtidos não demonstraram influência clara ou significativa das características demográficas, instigando a elaboração de estudos mais abrangentes.

Palavras-Chave: Teoria dos Escalões Superiores; Avaliação de Desempenho; Evidenciação Ambiental.

Impact of demographic characteristics of top executives in environmental disclosure

Abstract
This study intends to relate the demographic characteristics of the executive directors with the organizations environmental level of disclosure. For such, the informations of the characteristics of the managers that compose these high echelons are analysed, such as age, formation and gender. Related to the environmental informations told by the listed companies in BM&FBOVESPA, that compose the Oil, Gas and Biofuels sector from 2010 to 2014. The base of this descriptive study lies on the bibliographic investigation, for the data collection it is used the documental research. Through this research, it is concluded that there is a predominance of managers with high levels of instruction, the presence of the feminine gender in the executive directors is small, besides the noticeable dominance of older people in the teams. However the obtained results do not show the clear or significant influence of the demographic characteristics, instigating the elaboration of more comprehensives studies.

Keywords: Upper Echelons Theory; Environmental Disclosure; Performance Evaluation.

1. INTRODUÇÃO

Os estudos sobre estratégia sempre tiveram como finalidade a busca pela vantagem competitiva (PORTER, 1985; 1991; HOSKISSON et al., 1999) e a compreensão dos fatores capazes de levarem as organizações ao sucesso empresarial (KAY, 2003). Evoluções conceituais em âmbito de estratégia trouxeram mudanças em paradigmas tradicionalmente estudados, em deferimento de abordagens com foco externo ás organizações para o foco interno (PORTER, 1980; 1985), neste último foco, a Visão Baseada em Recursos – VBR têm se destacado (BARNEY, 1991; OYADOMARI et al., 2008; SERRA, SERRA, TOMEI, 2014).

Criada no início do século XX a VBR ganhou destaque na década de 90 (PORTER, 1991; BARNEY; 1991). Em 1991, Porter dividiu os problemas de estratégia em duas partes: Os problemas transversais, percebidos como a estrutura e o ambiente empresarial em que as empresas competem, juntamente com a conduta das organizações que moldam o ambiente. E os problemas longitudinais que buscam explicar como se constrói a vantagem competitiva onde a Visão Baseada em Recursos é a principal teoria (PORTER, 1991; BARNEY; 1991).

Posteriormente, os gestores de topo que compõem os altos escalões representados pela Teoria dos Escalões Superiores, um sub-campo da VBR, foram considerados um recurso importante no que tange ao sucesso organizacional (HAMBRICK e MASON, 1984; HOSKISSON et al., 1999; SERRA, SERRA, TOMEI, 2014).

Criada em 1984 pelos pesquisadores Hambrick e Mason, a Teoria dos Escalões Superiores afirma que os resultados organizacionais, escolhas estratégicas e níveis de desempenho são parcialmente preditos por características do estilo de gestão da alta administração, as características demográficas influenciam as decisões dos gestores dos altos escalões que são preditores do desempenho empresarial.

Desde então, estudos empíricos têm examinado o efeito das características dos altos executivos como o prestígio, propriedade, estrutura e experiência na sobrevivência de empresas após a abertura do capital (BACH, SMITH, 2007), a correlação entre as escolhas estratégicas e seus líderes (SIMEON, 2001), os reflexos dos líderes estratégicos na qualidade das decisões (LIN, RABABAH, 2014), além das contribuições das equipes de gestão para a geração de valor para as organizações (YOUNG, 2005). As métricas utilizadas normalmente têm sido o lucro, o retorno sobre ativos e o retorno sobre o patrimônio (CHO, HAMBRICK et al. 2006; HARJOT, JO, 2009; PENI, 2014).

No entanto, até então, nenhum estudo buscou relacionar as características demográficas do alto escalão com a evidenciação ambiental. No Brasil não existem leis ou regulamentos que obriguem as empresas a divulgarem informações de cunho ambiental, o que torna o *disclosure* voluntário. Porém, acredita-se que a divulgação possa trazer benefícios as organizações com a redução dos custos de agência (DYE, 2001; GRAY et al., 2001).

Considerando o exposto, o intuito deste estudo é responder à seguinte pergunta de pesquisa: Existe relação entre as características demográficas dos altos executivos com as informações ambientais evidenciadas? Com o objetivo de responde-la, iremos averiguar a existência da influência das características demográficas das equipes de topo de empresas do setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis listadas na BM&FBovespa entre os anos de 2010 a 2014, bem como a análise dos relatórios de evidenciação ambiental.

A justificativa dessa investigação consiste no caráter interdisciplinar do estudo, ao combinar conhecimentos de controladoria, psicologia e contabilidade ambiental. Além disso, Hambrick (2007) argumenta que, para entender por que as organizações agem e executam

as ações de determinada maneira devemos levar em consideração as caracterísitcas dos principais executivos.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este tópico expõe a Teoria dos Escalões Superiores, desde a evolução histórica dos estudos sobre estratégia, sua criação e evolução. Além de, a contabilidade e a evidenciação ambiental.

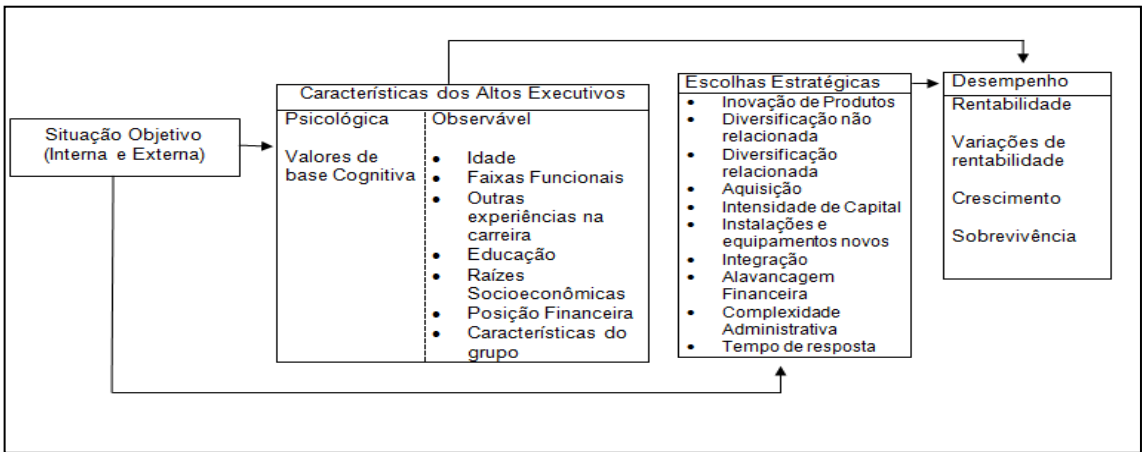
2.1 Teoria dos Escalões Superiores

As pesquisas em estratégia tem evoluído com a finalidade de explicar e auxiliar as organizações na obtenção de vantagem competitiva, atráves da compreensão das diferenças entre as empresas e o seu desempenho (PORTER, 1980; 1985; 1991; CARROL, 1993; HOSKISSON et al., 1999)

Até a decada de 80 o foco da análise estratégica era o ambiente externo (estrutura do setor), a estratégia e consequentemente o desempenho. Até então, os recursos e competências eram desprezados. Posteriormente, estudos empiricos focados na Teoria da Visão Baseada em Recursos mostraram que as careristicas intrisicas de cada organização os "recursos estratégicos" eram relavantes (PORTER, 1980; 1985; SCHMALENSEE, 1985; RUMELT, 1991).

Apesar da falta de consenso em relação a identificação de quais recursos proporcionam uma efetiva vantagem competitiva, Hoskisson et al. (1999) e Serra e Ferreira (2010) propõem a consideração dos CEOs e equipes de gestão de topo com recurso estratégico, afirmando que o resultado da organização é influenciado pelas caracteristicas dos principais executivos, estando estas caracteristicas ligadas com as ações e direcionamentos estratégicos, que influenciam o desempenho empresarial. Essa é a premissa da Teoria dos Escalões Superiores - TES.

A perspectiva inicial da TES enfatiza que as cognições, valores e percepeçoes da alta administração podem influenciar as decisões tomadas, bem como, as práticas adotadas por uma organização. Determinando assim, seu comportamento (estratégico) e o seu desempenho (HAMBRICK; MASON, 1984; CARPENTER et al., 2004). O modelo inicial é recriado na Figura 1.



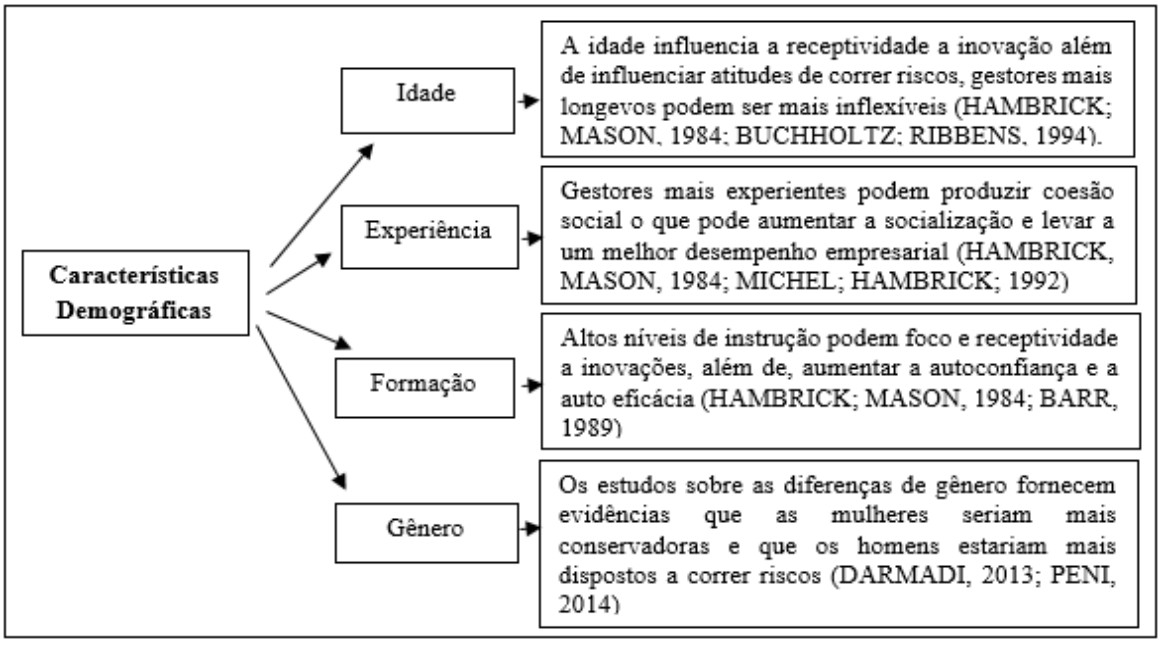
Fonte: Adaptado de Carpenter et al. (2004)

Figura 1: Teoria dos Escalões Superiores

De acordo com o modelo proposto os valores, características demográficas e a personalidade dos altos executivos influenciam de forma significativa suas escolhas e práticas de gestão (HAMBRICK; MASON, 1984; HAMBRICK; FINKELSTEIN, 1987; HAMBRICK, 2007).

O tomador de decisões traz uma base cognitiva e valores para decisão, o que cria um cenário entre a situação e a eventual percepeção dela. Primeiramente, o gestor capta o que se apresenta no ambiente, não conseguindo absorver toda a sua amplitude já que sua percepção é seletiva. Posteriormente, as informações selecionadas são interpretadas por um filtro constituído pela base cognitiva. A percepção gerencial do gestor, em conjunto com seus valores, define a escolha estratégica (HAMBRICK; SNOW, 1977; HAMBRICK; MASON, 1984).

Esse gestores possuem capacidades sócio-cognitivas diferentes entre si, de fundo emocional e racional adquiridos durante a vida ou geneticamente, sendo dificilmente replicáveis, podendo ser consideradas com recursos que induzem a heterogeneidade nos setores competitivos (PRAHALAD; BETTY, 1986; GRANT, 1988).No modelo inicial as principais características demográficas destacadas foram o gênero, idade, experiência e formação (educação). Na Figura 2, são descritas as características demográficas utilizadas:



Fonte: Dados da Pesquisa

Figura 2: Características Demográficas

As características demográficas trabalhadas são os principais atributos levantados no modelo inicial. No item a seguir são apresentadas informações sobre a contabilidade e a evidenciação ambiental.

2.2 Contabilidade e Evidenciação Ambiental

A evidenciação ambiental concerne ao conjunto de informações sobre o desempenho e a gestão ambiental trazendo relatos das implicações financeiras das ações realizadas pelos gestores e as decisões ambientais deliberadas, correspondem ao passado, presente e futuro da empresa. (BERTHELOT; CORNIER; MAGNAN, 2003)

No final do século XX a teoria focada na evidenciação voluntária ganhou destaque. Segundo Verrecchia (2001) existem 3 categorias relacionadas ao *disclosure*ambiental: 1ª Evidenciação Baseada em Associação (*association-baseddisclosure*), retrata a associação entre o *disclosure* voluntário e o comportamento dos acionistas. 2ª Divulgação Baseada em julgamento (*discretionary-baseddisclosure*) analisa as razões que impulsionam os gestores a divulgarem determinada informação. 3ª Evidenciação Baseada em Eficiência (*Efficiencybaseddisclosure*) na ausência de informações passadas, os acionistas preferem determinado tipo de divulgação.

Enquanto uma parte da divulgação é obrigatória as empresas, pois segue padrões e leis, os gestores têm informação que não é obrigatória, mas que é importante para avaliar o valor da empresa. Assim, surge a questão sobre os motivos que levarão o gestor a divulgar ou não esta informação. Já que a divulgação pode possuir dois papéis distintos o de maximizar o valor da empresa como também o de reduzi-lo (SALOTTI; YAMAMOTO, 2005). Segundo, Mussoi e Bellen (2010) não evidenciar essas informações tornou-se uma desvantagem competitiva.

Segundo Akerlof (1970), empresas com maior rentabilidade tendem a divulgar mais informações para diferenciar-se de empresas com menor rentabilidade e reduzir o risco de seleção adversa, o que poderia gerar diversos benefícios, como redução do custo de captação e aumento da liquidez pela redução da assimetria informacional. Outra forma de relacionar essa característica com o nível de *disclosure*é considerar que uma gestão com competência para gerar alta lucratividade deve estar em sintonia com as pressões e demandas de seus *stakeholders*, e assim divulgar mais informações ambientais, numa perspectiva condizente com a teoria da legitimidade (COWEN; FERRERI; PARKER, 1987).

De acordo com Gray e Bebbington (2001) os relatórios ambientais ganharam significativo espaço na mídia corporativa. Os Níveis de evidenciação ambiental desses relatórios elaborados pelas empresas dependem, principalmente da sua cultura organizacional.

3. METODOLOGIA

Em termos de enquadramento metodológico, esse estudo caracteriza-se como descritivo no que tange aos objetivos já que possui como finalidade a busca pela relação entre as características demográficas dos executivos que compõem os escalões superiores e o nível de evidenciação das informações ambientais (RICHARDSON, 1999)

No que tange aos procedimentos técnicos, a pesquisa é bibliográfica, já que foi realizado um levantamento da literatura existente (GIL, 2002). Em relação à coleta de dados, a pesquisa é documental, uma vez que foi feito uso dos relatórios ambientais das empresas objetos de estudo (GIL, 2002). Do ponto de vista da abordagem de pesquisa, a mesma caracterizasse como qualitativa, pois, visa à descrição da complexidade de determinado problema (RICHARDSON, 1999).

A amostra da pesquisa consiste nas empresas com ações listadas na BM&FBovespa, que publicaram DFPs no período de 2010 a 2014, pertencentes ao setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis. A escolha desta população deve-se a possibilidade de acesso as informações ambientais. Já a escolha do setor é devida a grande complexidade da cadeia de produção do segmento que envolve um conjunto de etapas cujo os impactos ambientais potenciais variam em natureza e magnitude conforme a atividade desenvolvida e o local onde está sendo executada ($RIO_{+20,}$ 2012)

A delimitação temporal é devido às mudanças impostas pela Lei no. 11.638/07 que tiveram como intuito a harmonização das normas contábeis brasileiras com as internacionais,

como essa Lei passou a ter caráter obrigatório no ano de 2010, e as mudanças impostas causaram variações consideráveis nos valores, variações essas, que não são resultado de mudanças econômicas ou da influência da gestão, e sim da forma como são calculados esses valores.

A pesquisa utilizou para coleta de dados fontes secundárias, compostas pelas Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFPs), Notas Explicativas (NE), Relatórios de Administração e pelos Relatórios de Sustentabilidade (RS) das empresas investigadas. Os dados demográficos dos executivos que compõem a diretoria executiva também foram coletados no site da BM&FBovespa no formulário de referência, disponível no item Assembleia e Administração.

A população corresponde a sete empresas, sendo que a OGX Petróleo e Gás S.A. (Nova Óleo) não apresentou os dados necessários à análise, referente a ausência de disponibilidade do formulário de referência no ano de 2013 no site da BM&FBovespa. Desta forma, a amostra é formada por seis empresas.

Após a coleta, os dados foram exportados para planilhas eletrônicas. As informações levantadas são referentes a idade, experiência, gênero e formação acadêmica. Informações como idade e tempo de mandato foram utilizados dados em anos. Foram estabelecidas quatro faixas para as duas variáveis. Para a variável formação foram utilizados dois critérios, o curso de graduação e a realização de pós-graduação. Ainda no caso da formação, segrega-se em áreas de atuação como: (i) Ciências Sociais Aplicadas; (ii) Tecnologia da Informação; (iii) Ciências Jurídicas; iv) Ciências Exatas; (v) Comunicação Social; (vi) Ciências da Saúde e; (vii) sem formação. Por fim, para variável gênero foi utilizada a categorização presença ou ausência feminina. Todos os gestores que compõem a diretoria executiva foram utilizados na análise, já que a influência sob a empresa vai além do diretor presidente (HAMBRICK; MASON, 1984; CARPENTER et al, 2004)

Para quantificar o nível evidenciação ambiental voluntária das empresas o estudo teve como base uma adaptação na estrutura conceitual utilizada nos trabalhos de Gray, Kouhy e Lavers (1995), Nossa (2002), Rover (2009), Murcia et al. (2008).

A estrutura conceitual é proposta por 8 categorias e 38 subcategorias, objetiva avaliar as práticas ambientais, entre elas: políticas ambientais; sistemas de gerenciamento ambiental; impactos dos produtos e processos no meio ambiente; energia; informações financeiras ambientais; educação, treinamento e pesquisa; mercado de créditos de carbono; outras informações ambientais. As subcategorias, servem como unidade de registro, se constituem em sentenças ambientais para análise das informações buscadas nos relatórios pesquisados. O Quadro 1 apresenta a estrutura conceitual referida.

Categorias		**Subcategorias**
Políticas Ambientais	1	Declaração das políticas/práticas/ações atuais e futuras
	2	Estabelecimento de metas e objetivos ambientais
	3	Declarações indicando que a empresa está em obediência (compliance) com as leis, licenças, normas e órgãos ambientais
	4	Parcerias ambientais
	5	Prêmios e participações em índices ambientais
Sistemas de Gerenciamento Ambiental	6	ISOs 9000 e/ou 14.000
	7	Auditoria ambiental
	8	Gestão ambiental
Impactos dos Produtos e Processos no Meio Ambiente	9	Desperdícios / Resíduos
	10	Processo de acondicionamento (Embalagem)
	11	Reciclagem
	12	Desenvolvimento de produtos ecológicos

	13	Impacto na área de terra utilizada
	14	Uso eficiente / Reutilização da água/ Tratamento de afluêntes
	15	Vazamentos e derramamentos
	16	Reparos aos danos ambientais
Energia	17	Conservação e/ou utilização mais eficiente nas operações
	18	Utilização de materiais desperdiçados na produção de energia
	19	Discussão sobre a preocupação com a possível falta de energia
	20	Desenvolvimento / Exploração de novas fontes de energia
Informações Financeiras Ambientais	21	Investimentos ambientais
	22	Custos / Despesas ambientais
	23	Provisões ambientais
	24	Passivos
	25	Práticas contábeis de itens ambientais
	26	Seguro ambiental (petróleo e riscos operacionais)
	27	Ativos ambientais tangíveis e intangíveis
Educação, Treinamento e Pesquisa	28	Educação ambiental (internamente e/ou comunidade)
	29	Pesquisas relacionadas ao meio ambiente
Mercado de Créditos de Carbono	30	Projetos de Mecanismos de Desenvolvimento Limpo (MDL)
	31	Créditos de carbono
	32	Emissão de Gases do Efeito Estufa (GEE)
	33	Certificados de Emissões Reduzidas (CER)
Outras Informações Ambientais	34	Qualquer menção sobre sustentabilidade / Desenvolvimento sustentável
	35	Gerenciamento de florestas / Reflorestamento
	36	Conservação da biodiversidade
	37	Stakeholders
	38	Informações disponíveis no Website da empresa

Fonte: Adaptado de Murcia et al. (2008, p265)

Quadro 1: Estrutura Conceitual direcionada a evidenciação ambiental voluntária

Os autores Gray, Kouhy e Lavers (1995) sugerem o uso de três critérios para a classificação das informações sobre o meio ambiente no que compete ao tipo de notícia: informação boa, declarações que reflitam crédito para a companhia; informação ruim, declarações que reflitam descrédito para a companhia; informação neutra, declarações cujo crédito/descrédito para a empresa não é claro.

Seguindo o princípio que a falta evidenciação de informações ambientais é considerada uma desvantagem competitiva no mercado (MUSSOI;BELLEN2010), ao coletar os dados da amostra foi utilizado o critério de classificar a informação como descrédito, ou seja, ruim, caso não houvesse disponível no *website* das empresas informações de cunho ambiental.

A partir da coleta das informações ambientais divulgadas em cada empresa realizou-se a comparação com as respectivas características demográficas da equipe de gestão de topo das empresas. Os dados foram ponderados por meio de análise descritiva visando a explicação das hipóteses assumidas neste estudo.

H0: A evidenciação voluntária será maior em equipes com gestores com alto nível de instrução.

Níveis altos de formação normalmente estão associados a altos níveis de atitudes inovadoras, dessa forma buscamos identificar se tais mudanças se refletem em um maior grau de evidenciação ambiental (HAMBRICK; MASON, 1984).

H1: A evidenciação voluntária será maior em equipes com gestoras.

A presença de gestoras na diretoria executiva normalmente é refletido em posturas conservadoras o que pode estar associado a um maior nível de divulgação de informações ambientais (PENI, 2014).

H2: A evidenciação voluntária será maior em equipes com gestores mais longevos.
Gestores mais jovens tendem a adotar posturas mais arriscadas, ao contrário de gestores mais longevos que prezam por atitudes mais conservadores visando a estabilidade no longo prazo, dessa forma acreditamos que gestores mais longevos divulguem mais informações ambientais (HAMBRICK; MASON, 1984).
H3: A evidenciação voluntária será maior em equipes com maior experiência.
Gestores com menos experiência são propensos a assumir riscos com a finalidade de provarem ser competentes, ao contrário de gestores com maior experiência que possuem menos pressão por determinados resultados. Dessa forma acredita-se que equipes com gestores mais experientes evidenciem mais informações ambientais de forma voluntária (MILLER, 1993; KOR, 2006).

Após o levantamento de dados foi verificado que a experiências dos gestores era muito semelhante e que a utilização dessa variável não contribuiria para a verificação da particularidade da empresa, dessa forma essa variável foi eliminada. A análise dos dados será apresentada no tópico a seguir.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A fim de verificar o nível de evidenciaçãoambiental, o quadro 2 apresenta a quantidade de informações em percentuais encontradas nas empresas. Percebe-se que as empresas que mais divulgam informações de caráter ambiental classificadas como boas são inversamente proporcionais em relação as empresas que divulgam mais informações neutras. Já as informações ruins, que poderiam causar descrédito, foram divulgadas em maior proporção pela QGEP Part. e pela Petrobras.

Informação	Anos	Manguinhos	OGX	OSX	Petrobras	Petro Rio	QGEP Part.
Boa	2010	31,58%	5,26%	2,63%	78,94%	34,21%	50,00%
	2011	34,21%	2,63%	5,26%	78,94%	34,21%	47,37%
	2012	31,58%	2,63%	28,95%	76,31%	34,21%	50,00%
	2013	15,79%	7,89%	2,63%	73,68%	34,21%	52,63%
	2014	15,79%	0,00%	2,63%	73,68%	36,84%	57,89%
Neutra	2010	68,42%	92,11%	94,74%	10,53%	60,53%	39,47%
	2011	60,53%	86,84%	92,10%	10,53%	60,53%	39,47%
	2012	63,15%	89,48%	68,42%	13,16%	60,53%	34,21%
	2013	78,95%	84,22%	89,48%	15,79%	60,53%	34,21%
	2014	78,95%	94,74%	89,48%	15,79%	57,90%	26,32%
Ruim	2010	0,00%	2,63%	2,63%	10,53%	5,26%	10,53%
	2011	5,26%	10,53%	2,63%	10,53%	5,26%	13,16%
	2012	5,26%	7,89%	2,63%	10,53%	5,26%	15,79%
	2013	5,26%	7,89%	7,89%	10,53%	5,26%	13,16%
	2014	5,26%	5,26%	7,89%	10,53%	5,26%	15,79%

Fonte: Dados de Pesquisa

Quadro 2: Nível de Informação Ambiental

4.1 Refinaria de Petróleos Manguinhos S.A.

A tabela 1 apresenta as características demográficas dos gestores da Pet. Manguinhos, nome de pregão, conforme já apontado a empresa divulgou mais informações ambientais neutras durante o período, nos anos de 2010, 2011, 2012 com as respetivas porcentagens referente as informações boas 31,58%, 34,21%, 31,58%, já em 2013 e 2014 diminuiu para 15,79%.Um dos motivos pela diminuição das informações ambientais boas, se deu pela desapropriação da sede da empresa, no dia 15 de outubro de 2012 através do decreto no

43.892. Depois desse evento os projetos da Usina de Cidadania, o qual englobava um núcleo de meio ambiente, não foram mais divulgados.

Características		2010	2011	2012	2013	2014
Idade	Até 45 anos	71,44%	66,67%	25,00%	25,00%	25,00%
	De 46 a 55 anos	14,28%	33,33%	50,00%	50,00%	50,00%
	De 56 a 65 anos	14,28%		25,00%	25,00%	25,00%
Formação	Ciências Exatas	42,86%	66,67%	50,00%	50,00%	50,00%
	Ciências Jurídicas	14,28%				
	Ciências Sociais Aplicadas	42,86%	33,33%	50,00%	50,00%	50,00%
Pós-graduação	Sim	57,14%	66,67%	100,00%	100,00%	100,00%
	Não	42,86%	33,33%			
Gênero	Presença Feminina	Não	Não	Não	Não	Não

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 1:Características Demográficas dos Gestores - Pet. Manguinhos

Observa-se nas características dos gestores no período, que na diretoria executiva não possui a presença de gestoras, e a formação da equipe está distribuída entre as ciências exatas, sociais aplicadas e jurídica. A equipe aumentou seu nível de instrução de 57,14% para 100%, sendo a equipe com maior grau de instrução da amostra. Percebe-se que houve uma mudança na faixa etária, em 2010 e 2011 a maioria dos gestores tinham até 45 anos e a partir de 2012 a maioria se encontrava na faixa de 46 a 55 anos.

4.2 Óleo e Gás Participações S.A.

A Ogx Petróleo, nome de pregão, foi a empresa que menos divulgou informações ambientais boas e a que mais evidenciou as neutras.Observa-se que houve mudanças nas características dos gestores, mas a maneira de divulgação permaneceu com as mesmas políticas. A Tabela seguinte, traz as características demográficas dos gestores.

Características		2010	2011	2012	2013	2014
Idade	Até 45 anos	13,33%	11,11%	11,77%	57,14%	20,00%
	De 46 a 55 anos	33,34%	33,34%	17,65%	14,29%	20,00%
	De 56 a 65 anos	13,33%	22,22%	35,29%	28,57%	60,00%
	Mais de 65 anos	40,00%	33,33%	35,29%	0,00%	0,00%
Formação	Ciências Biológicas	6,67%	11,11%	5,88%	0,00%	20,00%
	Ciências Exatas	66,66%	61,11%	64,70%	14,29%	20,00%
	Ciências Jurídicas	6,67%	16,67%	11,77%	57,14%	20,00%
	Ciências Sociais Aplicadas	20,00%	11,11%	17,65%	28,57%	40,00%
Pós-graduação	Sim	53,33%	61,11%	82,35%	100%	60,00%
	Não	46,67%	38,89%	17,65%	0,00%	40,00%
Gênero	Presença Feminina	5,56%	5,55%	5,88%	Não	Não

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 2: Características Demográficas dos Gestores - Ogx Petróleo

A diretoria executiva só contou com a presença feminina de 2010 a 2012, a formação predominante até 2012 foram as ciências exatas, em 2013 jurídicas e em 2014 sociais aplicadas. Em todos os anos a maioria dos gestores possuíam pós-graduação, com algumas oscilações nos percentuais. A faixa etária predominante variou todos os anos.

As demonstrações financeiras de 2013 informam que a empresa entrou em recuperação judicial. Segundo Akerlof (1970), empresas com maior rentabilidade tendem a divulgar mais informações para diferenciar-se de empresas com menor rentabilidade.

4.3 OSX Brasil S.A.

A empresa divulgou durante todo o período mais informações ambientais neutras, de 2011 para 2012 houve um crescimento de 5,26% para 28,95% nas informações boas, porém, em 2013 e 2014 elas diminuíram para 2,63%. As demonstrações financeiras de 2013 informam que a empresa entrou em recuperação judicial, segundo Akerlof (1970) os administradores de empresas mais rentáveis teriam um incentivo para realizar o*disclosure* voluntário. A tabela 3 refere-se as características demográficas dos gestores.

Características		2010	2011	2012	2013	2014
Idade	Até 45 anos	21,42%	7,69%	20,00%	14,29%	33,33%
	De 46 a 55 anos	42,87%	46,16%	20,00%	21,42%	0
	De 56 a 65 anos	7,14%	15,38%	33,33%	50,00%	50,00%
	Mais de 65 anos	28,57%	30,77%	26,67%	14,29%	16,67%
Formação	Ciências Biológicas	7,14%	7,69%			
	Ciências Exatas	57,14%	61,55%	66,67%	14,29%	83,33%
	Ciências Jurídicas	28,58%	23,07%	13,33%	7,14%	
	Ciências Sociais Aplicadas	7,14%	7,69%	20,00%	78,57%	16,67%
Pós-graduação	Sim	50,00%	53,85%	66,66%	50,00%	83,33%
	Não	50,00%	46,15%	33,33%	50,00%	16,67%
Gênero	Presença Feminina	Não	Não	Não	Não	Não

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 3: Características Demográficas dos Gestores - Osx Brasil

A faixa etária predominante dos gestores em 2010 e 2012 é de 46 a 55 anos, e a partir de 2013 passou para 56 a 65, nesse período não há presença feminina da diretoria. A formação e o nível de especialização variaram durante o tempo, de 2010 a 2012 as ciências exatas obtiveram destaque, em 2013 e 2014 as ciências sociais aplicadas foram a maioria.

4.4 Petróleo Brasileiro S.A.

A Petrobras foi a empresa que mais divulgou informações ambientais classificadas como boas, as quais foram constantes nos anos de 2010 e 2011 com 78,94%, em 2012 com 76,31% e em 2013, 2014 diminuiu para 73,68%. Foi a empresa que menos divulgou informações neutras, sendo a segunda que mais divulgou informações que classificadas como ruins, que permaneceram constantes em 10,53% no período. A tabela 4 apresenta as características demográficas dos gestores do alto escalão da companhia.

Características		2010	2011	2012	2013	2014
Idade	Até 45 anos	12,00%	7,40%	7,70%	7,69%	11,11%
	De 46 a 55 anos	28,00%	37,05%	26,92%	23,08%	44,45%
	De 56 a 65 anos	40,00%	33,33%	38,46%	42,31%	29,62%
	Mais de 65 anos	20,00%	22,22%	26,92%	26,92%	14,82%
Formação	Ciências Biológicas	10,00%	3,70%	3,84%	3,84%	3,70%
	Ciências Exatas	36,00%	51,86%	50,00%	42,30%	33,33%
	Ciências Jurídicas		11,11%	11,54%	7,70%	7,41%
	Ciências da Saúde	10%				
	Ciências Sociais Aplicadas	44,00%	33,33%	34,62%	46,16%	55,56%
Pós-graduação	Sim	80,00%	81,48%	80,77%	69,23%	85,19%

	Não	20,00%	18,52%	19,23%	30,77%	14,81%
Gênero	Presença Feminina	16,00%	18,52%	19,23%	19,23%	18,52%

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 4: Características Demográficas dos Gestores - Petrobras

A diretoria executiva possui a formação mais diversificada da amostra, com predominância nas ciências sociais aplicadas em 2010, 2013, 2014 e ciências exatas em 2011 e 2012. A faixa etária dos gestores está distribuída entre menos de 45 a mais de 65 anos, em 2010, 2011 e 2012 os gestores de 56 a 65 eram a maioria, já em 2012 e 2014 a predominou a faixa etária de 46 a 55 anos. A Petrobras foi a empresa que teve a maior presença feminina da amostra. Segundo, Gray e Bebbington (2001) evidenciação ambiental depende, principalmente da sua cultura organizacional.

4.5 Petro Rio S.A.

As informações ambientais divulgadas pela empresa Petro Rio, cuja a maioria foram classificadas como neutras, por volta de 60%. Permaneceu constante nas informações ruins com 5,26% e foi a terceira empresa que mais divulgou informações boas, essas permaneceram constantes entre 2010 a 2013 com 34,21%, e em 2014 houve um aumento para 36,84%. As características dos gestores que influenciam as direções da empresa, podem ser observadas na Tabela 5.

Características		2010	2011	2012	2013	2014
Idade	Até 45 anos	10,00%	15,39%	25,00%	23,53%	21,43%
	De 46 a 55 anos	20,00%	7,69%	25,00%	23,53%	28,57%
	De 56 a 65 anos	30,00%	46,15%	45,00%	23,53%	14,28%
	Mais de 65 anos	40,00%	30,77%	5,00%	29,41%	35,72%
Formação	Ciências Biológicas	50,00%	46,15%	30,00%	5,88%	0,00%
	Ciências Exatas	10,00%	7,70%	10,00%	11,76%	21,43%
	Ciências Humanas			5,00%	5,88%	7,14%
	Ciências Jurídicas			15,00%	17,66%	14,29%
	Ciências Sociais Aplicadas	40%	46,15%	40,00%	58,82%	57,14%
Pós-graduação	Sim	80%	84,61%	70,00%	58,82%	71,43%
	Não	20,00%	15,39%	30,00%	41,18%	29%
Gênero	Presença Feminina	Não	7,70%	5,00%	Não	Não

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 5: Características Demográficas dos Gestores - Petro Rio

Observa-se nas características demográficas do período, que houve presença feminina na diretoria executiva apenas em 2011 e 2012. A faixa etária predominante foi a com mais de 65 anos em 2010, 2013 e 2014, entretanto, em 2011 e 2012 predominaram gestores entre 56 a 65 anos.A formação se dá de maneira diversificada, com destaque para ciências biológicas em 2010, 2011 e ciências sociais aplicadas de 2011 a 2014. A maioria dos gestores possuem estudos após a graduação, os percentuais variam nos anos analisados, mas os resultados não variaram proporcionalmente.

4.6 QGEP Participações S.A.

As informações ambientais consideradas boas divulgadas pela empresa, apresentou 50% em 2010, reduzindo-se para 47,37% em 2011. Nos respectivos anos, houve um crescimento na evidenciação, alcançando 57,89% em 2014. Em relação as informações ruins foi a empresa que mais divulgou na amostra, variando de 10,53 a 15,79% nesses 5 anos analisados. A tabela 6 traz as características dos gestores, responsáveis pelas tomadas de decisões no período.

Características		2010	2011	2012	2013	2014
Idade	Até 45 anos	9,09%	10,00%	9,09%	5,88%	5,88%
	De 46 a 55 anos	27,27%	10,00%	9,09%	5,88%	5,88%
	De 56 a 65 anos	45,46%	60,00%	63,64%	70,59%	70,59%
	Mais de 65 anos	18,18%	20,00%	18,18%	17,65%	17,65%
Formação	Ciências Biológicas	18,18%	20,00%	27,27%	17,65%	17,65%
	Ciências Exatas	72,72%	80,00%	72,73%	47,06%	47,06%
	Ciências Sociais Aplicadas				35,29%	35,29%
	Sem Formação	9,09%				
Pós-graduação	Sim	81,82%	70,00%	81,82%	88,24%	82,35%
	Não	18,18%	30,00%	18,18%	11,76%	17,65%
Gênero	Presença Feminina	9,09%	10,00%	9,09%	5,88%	5,88%

Fonte: Dados de Pesquisa

Tabela 6: Características Demográficas dos Gestores - QGEP PART

A diretoria executiva é composta por profissionais, sem formação, com formação e com preponderância em gestores com pós-graduação, nas áreas de ciências biológicas, sociais aplicadas, em destaque as ciências exatas. Houveram participações em todas as faixas etárias distribuídas, entre menos de 45 a mais de 65 anos, mas no período analisado a maioria dos gestores encontraram-se na de 56 a 65 anos. A empresa contou com a participação feminina em todos os anos analisados.

Os resultados, no que tangem a idade, foram semelhantes entre as empresas, com predominância na faixa etária de 56 a 65 anos. Os gestores longevos prezam por atitudes mais conservadores visando à estabilidade no longo prazo(HAMBRICK; MASON, 1984). A implementação de práticas de sustentabilidade ambiental, muitas vezes requer ajustes em partes relacionadas da organização, tais como marketing, tecnologia ou produção, fazendo com que a coordenação tenha incerteza da interdependência que demanda a mudança. (MOON, et al., 2011; YE, MARINOVA, SINGH, 2007; CUGANESAN, DUNFOR, PALMER, 2012).

A presença feminina, não obteve forte participação entre as empresas analisadas.A formação dos gestores se deu de maneira variada, havendopredominância nas áreas de ciências exatas e ciências sociais aplicadas e maioria dos gestores obtiveram presença na variável de pós-graduação.A heterogeneidade das equipes de gestão de topo proporciona diferentes perspectivas, em relação ao conhecimento e estilos de tomada de decisão (HENTSCHEL, et al.; NIELSEN,NIELSEN ,2013). Isso deve resultar em maisideias e mais criatividade no desenvolvimento de ações estratégicas ambientais. (NARANJO-GIL, 2016).

5. CONCLUSÕES

Este estudo contribui para uma melhor compreensão da significância da diretoria executiva nos níveis de evidenciação ambiental divulgados pelas empresas. Os resultados obtidos, não mostraram uma influência clara ou significativa das características demográficas com o nível deevidenciação ambiental das empresas analisadas, pertencentes ao setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis listadas BM&FBovespa.

Ao avaliar a primeira hipótese do estudo, no que diz respeito a formação dos executivos, uma maior formação influenciaria em maior evidenciação voluntaria devido as atitudes inovadoras (HAMBRICK; MASON, 1984). Apesar da maioria das empresas do grupo possuírem predominância de diretores com pós-graduação, a hipótese não foi fundamentada pois o grau dessa variável não foi proporcional aos resultados obtidos.

Em relação a hipótese relacionada ao gênero, onde a evidenciação voluntária será maior em equipes com gestoras, que é resultante da postura conservadora, associado a um maior nível de divulgação de informações (PENI, 2014). A hipótese é sustentada, apesar do percentual da presença feminina relativamente baixo, percebe-se há relação entre as variáveis.

Para variável idade, a hipótese que a evidenciação voluntária seria maior em equipes com gestores mais longevos, por prezarem por atitudes mais conservadoras visando a estabilidade no longo (HAMBRICK; MASON, 1984). Foi irrelevante, pois de acordo com os dados tanto as empresas que mais evidenciaram as informações boas quanto as que menos evidenciaram, se encontram maior predominância de gestores mais longevos, o que dificulta uma análise clara da existência de influência da idade.

Os resultados apresentados também devem ser vistos sob o contexto das limitações. Faz-se necessária uma análise com uma população mais abrangente, envolvendo um número maior de setores, a fim de possibilitar uma inferência estatística. A fim de resolver as limitações mencionadas acima, também existe a necessidade de estudo de outras variáveis, como dualidade, tempo de experiência do cargo, estado civil, internacionalização, instituição de ensino de formação e etc.

Como sugestão de pesquisa futura podemos destacar a aplicação da teoria em relação às escolhas estratégicas, como a falência empresarial, inovação, rentabilidade, entre outas possibilidades, para o aperfeiçoamento desta área de estudo.

6. REFERÊNCIAS

BACH, S. B.; SMITH, A. D.Are powerful CEOs beneficial to post IPO survival in high technology industries an empirical Investigation? **Journal of Business Research**, 2007.

BARNEY, J. B. Firms resources and competitive advantage. **Journal of Management,** v. 17, 1991.

BERTHELOT, S.; CORMIER, D.; MAGNAN, M. Environmental disclosure research: review and synthesis. **Journal of Accounting Literature, Gainesville**, v.22, n.1, p.1-44, 2003.

CARLSON, R., KARLSSON, K. 1970. Age, cohorts, and the generation of generations. **American Sociological Review**, 35: 710-718.

CARPENTER, M. A. GELETKANYCZ, M. A. SANDERS, W. G. Upper echelons research revisited: Antecedents, elements, and consequences of top management team composition. **Journal of Management,** v. 30, n.6, p. 749-778, 2004.

CUGANESAN, S.; DUNFORd, R.; PALMER, I. Strategic management accounting and strategic practices within a public sector agency. **Manag. Account**. Res. 2012, 23, 245–260.

CHO, T. S.; HAMBRICK, D.C. Attention as the mediator between top management team characteristics and strategic change: The case of airline deregulation. **Organization Science**, v. 17, n. 4, p. 453-469, 2006.

COWEN, S.S.; FERRERI, L.B.; PARKER, L.D. The impact of corporate characteristics on social responsibility disclosure: a typology and frequency-based analysis. **Accounting, Organizations and Society**, v.12, n.2, p.111-122, Mar. 1987.

DYE, R. An evaluation of “essays on disclosure” and the disclosure literature in accounting. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v.32, n.1-3, p.181-235, Dec. 2001.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo, v. 5, p. 61, 2002.

GRAY, R.; BEBBINGTON, J. **Accounting for the environment.** 2 ed. Londres: Sage, 2001.

GRAY, R.; KOUHY, R.; LAVERS, S. Corporate social and environmental reporting: a review of the literature and a longitudinal study of UK disclosure. **Accounting, Auditing andAccountability Journal, Bradford**, v.8, n.2, p.47-77, 1995a.

HAMBRICK, D. C.; FINKELSTEIN, S. Managerial discretion: A bridge between polar views of organizational outcomes.**Research in organizational behavior**, 1987.

HAMBRICK; D.C.; MASON; P. A. Upper echelon:the organization as a reflection of its top managers . **Academy of Management Review,** 1984.

HAMBRICK, D. C. Upper echelons theory: An update. **Academy of management review**, v. 32, n. 2, p. 334-343, 2007.

HARJOTO, M. A.; JO, H. CEO Power and Firm Performance: A Test of the Life-Cycle Theory*. **Asia-Pacific Journal of Financial Studies**, v. 38, n. 1, p. 35-66, 2009.

HENTSCHEL, T.; SHEMLA, M.; WEGGE, J.; KEARNEY, E. Perceived diversity and team functioning: The role of diversity beliefs and affect. **Small Group Res**. 2013, 44, 33–61.

HOSKISSON, R. E.; HITT, M. A.; WAN, W. P.; YUI, E. Theory and research in strategic management: Swings of a pendulum. **Journal of management**, v. 25, n. 3, p. 417-456, 1999.

KAY, J.; MCKERNAN, P.; FAULKNER, D. **The history of strategy and some thoughts about the future**, in Falkner, D. and Campbell, A. (Eds), Oxford Handbook of Strategy, v. 1. Oxford: Oxford University Press, 2003.

LIN, H. C.; RABABAH, C. CEO–TMT exchange, TMT personality composition, and decision quality: Themediating role of TMT psychological empowerment. **The Leadership Quarterly,** v. 25, n. 1, p. 943-957, 2014.

MICHEL, J. G.; HAMBRICK, D. C. Diversification posture and top management team characteristics. **Academy of Management journal**, v. 35, n. 1, p. 9-37, 1992.

MOON, J.; GOND, J.-P.; GRUBNIC, S.; HERZIG, C. Management Control for Sustainability Strategy; **Chartered Institute of Management Accountants Research executive summary series**: London, UK, 2011.

MURCIA, F., ROVER, S., LIMA, I., FÁVERO, L. P. L., & LIMA, G. A. S. F. (2008, jan./dez.). Disclosure Verde’ nas Demonstrações Contábeis: Características da Informação Ambiental e Possíveis Explicações para a Divulgação Voluntária. **RevistaUnB Contábil**, 11(1-2), 260-278.

MUSSOI, A.; BELLEN, H. M. V..Evidenciação ambiental: uma comparação do nível de evidenciação entre os relatórios de empresas brasileiras. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 9, p. 55-78, mai./ago., 2010.

NARANJO-GIL, D. The Role of Management Control Systems and Top Teams in Implementing Environmental Sustainability Policies. **Sustainability,** 2016, 8, 359.

NIELSEN, B.B.; NIELSEN, S. Top management team nationality diversity and firm performance: A multilevel study. **Strateg. Manag. J**. 2013, 34, 373–382.

PRAHALAD, C.K.; BETTY, R.R (1986). The Dominant logic new linkage betwen diversity and performance. **Strategic Management jounal**, v.7, p. 485-501.

PENI, E. CEO and Chairperson characteristics and firm performance. **Journal of Management & Governance**, v. 18, n. 1, p. 185-205, 2014.

PORTER, M. E. **Competitive strategy:** techniques for analysing industries and competitors. New York: Free Press, 1980.

PORTER, M. E. **Competitive advantage:** creating and sustaining competitive performance. New York: Free Press, 1985.

PORTER, M. E. Towards a Dynamic Theory of Strategy. **Strategic Management Journal**, v. 12, pg. 95-117, 1991.

RICHARDSON, M. **Fundamentos da metodologia cientifica**.São Paulo, 1999.

ROVER, S., TOMAZZIA, E. C., Murcia, F., BORBA, J. A. (2009). Explicações para a divulgação voluntária ambiental no Brasil utilizando análise de regressão em painel. Anais do **Encontro da AssociaçãoNacional dos Programas de Pós-Graduaçãoem Ciências Contábeis**, São Paulo, SP, Brasil, 3.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Ensaio sobre a teoria da divulgação.**BBR-Brazilian Business Review**, v. 2, n. 1, p. 53-70, 2005.

SERRA, B. P. C.; SERRA, F. A. R.; TOMEI, P. A. **A pesquisa em tomada de decisão Estratégica no Alto Escalão:** evolução e base intelectual do tema. Revista de Ciências da Administração (CAD/UFSC), v. 0, p. 11, 2014.

SIMEON, R. Top team characteristics and the business strategies of Japanese firms. **Corporate Governance: The international journal of business in society**, v. 1, n. 2, p. 4-12, 2001.

VERRECCHIA, R. Essays on disclosure. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v.32, n.1-3,p.97-180, Dec. 2001.

YE, J.; MARINOVA, D.; SINGH, J. Strategic change implementation and performance loss in the front lines. **J. Mark**. 2007, 71, 156–171.

Práticas de sustentabilidade ambiental em propriedades rurais vinculadas a uma Cooperativa Agroindustrial

Daniela Berlatto (danielaaline@unochapeco.edu.br)
Bacharel em Ciências Contábeis – UNOCHAPECÓ

Daniela Di Domenico (didomenico@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Antonio Zanin (zanin@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia de Produção – UFRGS

Silvana Dalmutt Kruger (silvanak@unochapeco.edu.br)
Doutoranda em Contabilidade – UFSC

Resumo
O estudo teve por objetivo identificar as principais práticas de sustentabilidade ambiental das propriedades rurais vinculadas a uma cooperativa agroindustrial do Oeste de Santa Catarina. Metodologicamente a pesquisa aplicada é caracterizada como descritiva, quanto ao levantamento dos dados foi realizada por meio de questionários e com abordagem quantitativa. A amostra contempla 130 propriedades rurais dos Municípios de Àguas Frias, Nova Erechim e União do Oeste- SC. Os resultados obtidos possibilitaram identificar quais as atividades econômicas predominam nesta região, com destaque para atividade leiteira que está presente em 96% da amostra. Percebeu-se que os agricultores vêm agindo não somente por meio das leis, mas também assumindo uma postura responsável por ações ambientais em prol da comunidade e do meio ambiente. Observou-se que 85% deles utilizam água oriunda de poço artesiano, 100% deles destinam os dejetos das atividades como adubo para culturas agrícolas. De forma geral, os agricultores demonstram consciência a respeito das consequências das atividades no meio ambiente, no manejo inadequado dos lixos e resíduos, bem como, as famílias que residem no meio rural demonstram preocupação com a qualidade de vida a longo prazo.

Palavras-Chaves: Sustentabilidade ambiental, produtores rurais, propriedades rurais.

Sustainability practices environmental in rural properties related to a Cooperative Agroindustrial

Abstract
The study aimed to identify key practices in environmental sustainability of farms linked to an agroindustrial cooperative of the West of Santa Catarina. Methodologically applied research is characterized as descriptive, as the survey data was conducted through questionnaires and quantitative approach. The sample includes 130 farms in the municipalities of Aguas Frias, New Erechim and West-SC Union. The results obtained allowed to identify which economic activities predominate in this region, especially dairy farming which is present in 96% of the sample. It was noticed that the farmers are acting not only by laws, but also taking a position responsible for environmental actions for the community and the environment. It was

observed that 85% of them use water coming from artesian well, 100% of the intended activities of waste as fertilizer for crops. In general, farmers demonstrate awareness of the consequences of activities on the environment, inadequate management of waste and waste, as well as families living in rural areas show concern for the long-term quality of life.
Keywords: Environmental sustainability, Farmers, Rural properties.

1 INTRODUÇÃO

As estruturas de mercado vêm se alterando de forma acelerada ao longo do tempo, pois as empresas buscam manterem-se competitivas em um cenário de maior concorrência, compondo inovações tecnológicas com redução de custos. As cooperativas vêm ganhando um grande destaque na economia do país (MARTINS E SOUZA, 2014).

As Sociedades Cooperativas estão reguladas pela Lei 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que definiu a Política Nacional de Cooperativismo e instituiu o regime jurídico das Cooperativas. A sustentabilidade no cooperativismo é um tema que vem despertando grandes curiosidades, tendo um espaço merecido em livros, revistas e nos demais meios de comunicação.

O cooperativismo está presente tanto para pequenos, médios e grandes produtores rurais, no qual prima pela forma de organização administrativa e na produção, cumprindo todos os seus objetivos quer na área comercial, produtividade, como social. Coutinho e Ferraz, (1993) asseveram que com a participação do cooperativismo agropecuário há algumas ações que são utilizadas para poder aumentar o relacionamento entre seu cooperado com suas cooperativas, sendo assim desse modo acaba possibilitando rever algumas estratégias e formas de cooperar.

Nesse contexto, as cooperativas agroindustriais têm se mostrado uma alternativa eficaz para o desenvolvimento econômico da produção agropecuária brasileira, por isso a pesquisa busca responder ao seguinte problema: Qual o contexto das práticas de sustentabilidade ambiental das propriedades rurais vinculadas a uma cooperativa agroindustrial? O objetivo do estudo é identificar as principais práticas de sustentabilidade ambiental em propriedades rurais vinculadas a uma cooperativa agroindustrial do Oeste de Santa Catarina.

Espera-se, buscar elementos para estimular ações coletivas que possam contribuir para o desenvolvimento sustentável dos produtores rurais. Pretende, portanto, contribuir com as discussões acerca do desenvolvimento sustentável em uma rede de cooperados, ressaltando importância e a relevância social dessa questão, em face das complexidades que envolvem. Isto irá motivar com a realização da pesquisa, para que seja possível identificar concretamente o nível de sustentabilidade ambiental em propriedades rurais, que são essenciais para o entendimento da sustentabilidade do sistema como um todo.

Para tanto esse estudo está dividindo da seguinte forma: além desta seção de caráter introdutório, a seção 2 apresenta o referencial teórico, abordando a seção agroindústria e sustentabilidade, sustentabilidade e os estudos correlatos. A seção 3 apresenta os procedimentos metodológicos, na seção 4 apresenta a análise e interpretação dos resultados e na seção 5 as conclusões do estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão da literatura contém os assuntos teóricos que sustentam e auxiliam na

compreensão do assunto pesquisado, no qual se discutem sobre a agroindústria e a sustentabilidade.

2.1 Agroindústria e sustentabilidade

A agroindústria é um dos principais segmentos da economia brasileira, sendo assim um conjunto de economia relacionada à transformação de matérias-primas provenientes da agricultura, com importância tanto no abastecimento interno como no desempenho exportador do Brasil (SILVEIRA, 2007).

Sachs (1990) considera que a sustentabilidade tem como base cinco dimensões principais que são: social, cultural, ecológica, ambiental e econômica. Bicalho (2003) trabalha com três indicadores para a operacionalização do desenvolvimento sustentável: a equidade, a capacidade e a sustentabilidade. Apesar de existirem diferentes terminologias para a composição dos indicadores de sustentabilidade, verifica-se que todas estão relacionadas, de forma geral, com os fatores de ordem econômica, social e ambiental.

De acordo com Mitchell (1996), um indicador é uma ferramenta que permite a obtenção de informações sobre uma dada realidade, tendo como principal característica a de poder sintetizar um conjunto complexo de informações, retendo apenas o significado essencial dos aspectos analisados, podendo ser visto ainda como uma resposta sintomática às atividades exercidas pelo ser humano em um determinado sistema.

A sustentabilidade estará sempre relacionada ao desenvolvimento econômico e material sem prejudicar ao meio ambiente, usando alguns recursos naturais de forma prática para que eles se mantenham no futuro. Cuidando mais do meio ambiente de um modo sustentável, poderá diminuir a poluição nos rios e no ar. Preservar o meio ambiente é garantir o desenvolvimento das diversas formas de vida, inclusive a humana, preservando recursos naturais necessários para as próximas gerações, possibilitando melhor qualidade de vida para as futuras gerações.

A sociedade cooperativa é uma organização de caráter constante e, segundo Pedrozo (1993), foi desenvolvida por um grupo de indivíduos com interesses comuns, tendendo à execução de atividades econômicas em relação ao avanço econômico e o bem-estar dos associados, que são os proprietários e usuários da organização. Jerônimo (2005), afirma que a principal finalidade de uma cooperativa tradicional é a melhoria da condição econômico-social de seus cooperados. De modo característico, sendo assim as cooperativas não dependem de outro membro para seu próprio negócio do ponto de vista econômico, como acontece nas grandes sociedades de capital.

No entanto, a utilização de grandes máquinas e produtos químicos contradita por inúmeros prejuízos de caráter social e ambiental. Bastos *et al*. (2008) registram ainda que os agricultores rurais passam por grandes problemas referentes à baixa transformação de seu capital, sujeitos ao enfraquecimento do solo e a preocupação com o meio ambiente.

Mesquita Filho (2006), afirma que uma questão que está sendo bastante discutida entre o meio acadêmico e a sociedade em geral, é a grande busca por um modelo de exploração agrícola que traga ao meio ambiente e aos seres humanos menos prejuízos, tendo em vista a falta de igualdade social e a destruição ambiental torna-se mais forte. A agricultura sustentável cresce, como uma alternativa com grande potencial de agregação de valor, frente ao modelo de exploração agrícola convencional.

Aliglieri e Kruglianskas (2009) afirmam ser o agronegócio um dos principais responsáveis pelas destruições do meio ambiente. Segundo os autores, algumas práticas, tais como fertilização química do solo, controle químico de pragas, monocultura, desmatamento e queimadas são recorrentes. As queimadas e o desmatamento são as grandes causas responsáveis pelo Brasil em emissão de dióxido de carbono no mundo.

2.2 Contexto da sustentabilidade

A sustentabilidade é um assunto que vem chamando bastante atenção de parte da população mundial e, por isso, requer cuidados com seu conceito, e sua aplicação conduziu a uma nova maneira de se buscar o desenvolvimento. Um marco importante que aconteceu no Brasil foi a conferência mundial sobre o meio ambiente, que instigou o inicio de estudos mais aprofundados a respeito da sustentabilidade (GONÇALVES, 2005).

O conceito de sustentabilidade é de aparência multidisciplinar, de modo que para determinar a sustentabilidade, tem que se utilizar sempre de um conjunto de indicadores (MARZALL e ALMEIDA, 2000). Os indicadores são características e propriedades de uma ficção que têm por intenção procurar uma ação para melhorar o processo de tomadas de decisão, tendo assim como parâmetro, a mudança desejada daquela realidade do período (MARANGON *et. al,* 2004).

De acordo com a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE, 2013) define o termo indicador como "principio ou um resultado determinado a partir de parâmetros, dando indicações ou descrevendo o estado de um fenômeno do meio ambiente ou de uma zona geográfica". Um bom indicador sempre avisa sobre os problemas, antes mesmo que eles se tornem mais graves, indicando o que precisa ser mudado para resolvê-los. É dessa forma que os indicadores são considerados essenciais instrumentos para determinar problemas e propor um futuro melhor com suas soluções.

Lourenço (2006) argumenta que os indicadores de sustentabilidade auxiliam os tomadores de decisões a avaliar os resultados práticos das ações públicas para a sustentabilidade. Baseados nos resultados apontados pelos indicadores, os atores públicos planejam estratégias que favoreçam a melhora nas condições de vida do cidadão e a sustentabilidade do sistema. São medidas compostas de variáveis, ou seja, medições baseadas em mais de um dado (LOURENÇO, 2006).

Ainda de acordo com Chambers e Conway (1992), efetivamente a sustentabilidade ambiental tem que ser complementada pela sustentabilidade social. Sustentabilidade social, de acordo com esses autores, se refere não somente ao que o ser humano pode ganhar, mas à maneira como pode ser mantida decentemente sua qualidade de vida. Isto gera duas dimensões: uma negativa e outra positiva. A dimensão negativa é reativa como resultado de tensões e choques e a dimensão positiva são construtivos, aumentando e fortalecendo capacidades, gerando mudanças e assegurando sua continuidade.

2.3 Estudos correlatos

Diversas pesquisas já foram desenvolvidas acerca do conhecimento das cooperativas agroindustriais sobre a sustentabilidade. Ende *et al* (2012) analisou os níveis de sustentabilidade dos produtores rurais agropecuários com um estudo que foi realizado em base de dados primários, obtidos por meio da aplicação de questionários semiestruturados

junto a quinze produtores rurais do setor de hortifrutigranjeiros associados à cooperativa. Os resultados indicaram que a sustentabilidade financeira, em comparação com os outros índices, apresentou o resultado mais baixo.

Martins e Souza (2014) analisaram as relações entre os cooperados e cooperativas especificamente em transações suinícolas, tendo como objetivo, compreender como os atributos da transação e a mensuração pode influenciar nas relações contratuais entre produtores e processadores em estruturas cooperadas. Os resultados apontaram que a estrutura de governança utilizada pelas cooperativas se caracteriza como híbrida, a qual mesmo na presença de alta especificidade de ativos se justifica pela possibilidade de mensuração. Os contratos entre as partes são formais e informais.

Alves, Zambelar e Quatrin (2014) pesquisaram a influência crescente das mais diversas formas de convivência entre produtores rurais e cooperativos agropecuários. Foram entrevistados produtores agropecuários associados a cooperativas. Os principais resultados ressaltam que os cooperados buscam primeiramente vantagens diretamente ligadas à atividade econômica, mas que com o passar do tempo, questões de aprendizado também passam a ser importantes para a continuidade da convivência. Com isso, as cooperativas buscam investir na transparência de suas decisões, ações e distribuição de recursos, importante fator para fidelização de seus cooperados.

Alcantara e Machado Filho (2014) analisaram que o objetivo principal é aprofundar o entendimento do processo de sucessão e os desafios enfrentados ao longo do desenvolvimento da empresa rural. O método que foi utilizado é o estudo múltiplo de casos. Foi utilizado o modelo proposto por Gersick (1997), que sugere as inter-relações entre as dimensões da família, da gestão e da estrutura societária em uma empresa familiar. A partir das análises dos casos, conclui-se que as motivações para a continuidade da empresa rural conjugam a ligação afetiva entre os familiares e a empresa familiar. Entre os desafios identificados, ressaltam-se as implicações da pulverização da propriedade para a adoção de estratégias de crescimento e a motivação da geração mais jovem para dar continuidade ao empreendimento familiar.

Andrade e Alves (2013) enfocam algumas práticas, vantagens e desafios enfrentados por agricultores rurais. Tem como objetivo identificar e analisar as principais práticas, dificuldades e oportunidades encontradas pelos cooperados de uma cooperativa. Como resultado, a pesquisa aponta grandes interesses dos produtores em diversificar a produção, agregando maior valor aos produtos, tendo maior acesso ao mercado e com isso obter melhor competitividade. Com esta pesquisa buscou-se colaborar para uma melhor compreensão da relação entre cooperativismo e agricultura familiar.

As contribuições teóricas acerca do tema evidenciam a importância das dimensões social e ambiental em qualquer processo que procure realizar a leitura de uma determinada realidade, a partir desse pressuposto teórico. Assim, este trabalho fez uso de tais dimensões para analisar a sustentabilidade de produtores ligados a uma cooperativa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste tópico são apontados os procedimentos metodológicos que foram elaborados a seguir. De acordo com Raupp e Beuren (2006, p.76), “no rol dos procedimentos metodológicos estão os delineamentos, que possuem um importante papel na pesquisa científica, no sentido de articular plano e estruturas a fim de obter respostas para os problemas de estudo”.

Quanto aos objetivos, a pesquisa se caracteriza como descritiva, que tem como objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre as variáveis (GIL, 1999). Andrade (2002) ressalta que a pesquisa descritiva preocupa-se em analisar os fatos, registra-los, classifica-los e interpreta-los, e o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos do mundo físico e humano são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador.

Quanto aos procedimentos os dados foram coletados utilizando-se o levantamento por meio da aplicação de questionários. Rigsby (1987, p.49-50) enfatiza que "os pesquisadores que realizam o levantamento tipicamente coletam seus dados através de respostas verbais a questões predeterminadas feitas á maioria ou a todos os sujeitos de pesquisas." Ainda de acordo com o autor, a utilização de um ou outro tipo de levantamento são os resultados desejados, a viabilidade ou não de se realizar a pesquisa em função dos recursos limitados, dificuldade em coletar os dados, entre outros fatores.

A abordagem do problema é quantitativa, que segundo Richardson (1999, p. 70), "Caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, às mais complexas, como coeficiente de correlação análise de regressão etc."

A coleta de dados desde estudo foi por meio de questionários com questões relacionadas a identificar o perfil da propriedade, a sustentabilidade ambiental na suinocultura, atividade leiteira e a sustentabilidade ambiental na propriedade, sendo que a coleta dos dados ocorreu nos meses de Junho e Julho de 2015, sendo que cada questionário aplicado teve duração média de vinte minutos.

A realização do presente estudo foi realizada nas propriedades do interior da cidade de Águas Frias, Nova Erechim e União do Oeste, situadas no Oeste de Santa Catarina, com o intuito de apurar o contexto das práticas relacionadas à sustentabilidade ambiental das propriedades rurais da amostra pesquisada. Após a coleta de dados, a amostra final da pesquisa contempla 130 propriedades rurais da região Oeste de Santa Catarina, as quais foram indagadas por meio de questionários. A análise foi realizada na forma de Tabelas, evidenciando-se o contexto das práticas observadas pelas propriedades rurais da amostra.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção, foram elaboradas questões referentes ao perfil das propriedades, do ramo da atividade, o tempo de atuação da atividade suinocultura e da atividade leiteira, fonte de alimentação dos animais, fonte de água e o uso de fertilizantes na propriedade que foram pesquisadas. É importante destacar que este questionário foi aplicado individualmente, pois cada produtor rural foi avaliado de forma individualizada, considerando as realidades ambientais.

4.1 CARACTERÍSTICAS DAS PROPRIEDADES PESQUISADAS

Atualmente a agricultura familiar vem sendo o centro das atenções por ser um meio alternativo de desenvolvimento para a zona rural, a qual tem capacidade de diminuir as desigualdades sociais e econômicas e o mau uso dos recursos naturais disponíveis à sociedade rural, bem como, torná-la mais resistente aos grandes mercados e torná-la mais eficiente

quanto à sua produtividade (SILVA et al., 2006).

A partir da coleta de dados dos questionários aplicados junto aos 130 produtores rurais dos municípios catarinenses de Águas Frias, Nova Erechim e União do Oeste, identificaram-se as principais características relacionadas à estrutura e à gestão das propriedades rurais. Inicialmente identificou-se a área total em hectares de cada propriedade rural conforme evidencia a Tabela 1.

Perfil da Propriedade	Frequência absoluta	Frequência relativa
Até 20 hectares	12	9%
De 21 a 40 hectares	21	16%
De 41 a 60 hectares	57	44%
Acima de 60 hectares	40	31%
Total	130	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 - Perfil das propriedades pesquisadas

Observa-se na Tabela 1 que 9% das propriedades pesquisadas possuem até 20 hectares de terra; 16% possuem de 21 a 40 hectares; 44% entre 41 a 60 hectares, e 31% são acima de 60 hectares, ou seja: propriedades de pequeno porte, que se constitui como característica da região. Por meio da pesquisa, identificou-se a quantidade de pessoas que atuam na agricultura, sendo que 59% das famílias residentes nas propriedades pesquisadas possuem entre 4 a 6 pessoas. No que tange à continuidade das atividades ao longo do tempo, alguns dos produtores acreditam que os filhos serão os sucessores que darão continuidade às atividades desenvolvidas no meio rural, enquanto que outros entendem que a atividade da família termina com a geração atual. Neste contraponto, possivelmente se encontram os respondentes que evidenciam o interesse em vender ou arrendar a área e ir morar na cidade, ou que não tem interesse em continuar por muito tempo vivendo no meio rural. A mão de obra é familiar para 78% dos pesquisados, sendo que 22% dos gestores das propriedades pesquisadas contratam terceiros para auxiliar nas atividades da agricultura.

Referente às principais atividades desenvolvidas nas propriedades rurais observa-se na Tabela 2.

Ramo da Atividade	Frequência absoluta	Frequência relativa
Suinocultura	87	67%
Avicultura	18	14%
Produção Leiteira	125	96%
Produção Agrícola	98	75%
Gado de Corte	79	61%
Outras	-	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 - Ramo da atividade das propriedades pesquisadas

A Tabela 2 evidencia de modo geral que há predominância da diversidade de atividades no meio rural. Todas as propriedades possuem mais de uma atividade, sendo que 96% das propriedades rurais que participaram da pesquisa atuam na produção leiteira; 67% atuam na área de suinocultura; 61% no gado de corte; 75% na produção agrícola, e apenas 14% na avicultura.

Ainda, quando questionados sobre a utilização das áreas úteis, constatou-se que das 130 propriedades, 100% possuem área disponível para reserva legal, disponibilidade de mata nativa ou de áreas de reflorestamentos, incluindo áreas de preservação permanente (APP), que correspondem às áreas de margens de rios e fontes de água que devem ser preservadas. A agricultura familiar também se destaca no contexto do agronegócio por sua expressiva participação no processo produtivo. Segundo dados do Ministério do Desenvolvimento Agrário – MDA (2012), mais de dois terços dos alimentos consumidos no Brasil tem origem na agricultura familiar.

Questionou-se os produtores rurais com relação a treinamentos, palestras ou cursos específicos ofertados. 67% disseram que já participaram de palestras ou cursos ministrados por cooperativas parceiras ou outros órgãos que oferecem treinamento e capacitações. O conteúdo das capacitações ou cursos oferecidos é diversificado, mas os respondentes indicaram que em sua maioria são voltados ao manejo das atividades tais como: cultivo e cuidados com o plantio de produtos; manejo e cuidados com animais; industrialização de produtos na propriedade e gestão rural. Também demonstram aos cooperados a viabilidade de se produzir ecologicamente, preocupando-se com a agricultura, sem prejudicar o meio ambiente e os seres humanos.

Todos os entrevistados consideram os treinamentos recebidos importantes, pois contribuem e ajudam na organização e gestão da propriedade, além de agregar valor aos produtos e melhorar a renda familiar. No entanto, dos 130 agricultores entrevistados, 33% responderam que quase nunca participam do treinamento relacionado com as atividades desenvolvidas na propriedade, alegando falta de tempo ou por considerar que não tem mais idade para tais capacitações.

Os agricultores associados ainda destacam as relações interpessoais, tendo em vista que as relações humanas são fundamentais, pois, todos estão interligados: produtores, consumidores, colaboradores e a própria comunidade. O convívio coletivo garante um desempenho melhor no grupo e, ao mesmo tempo, o enriquece com a partilha de experiências.

Considerando que as atividades de suinicultura e leiteira podem causar impactos negativos ao meio ambiente, principalmente na contaminação de água e o solo, busca-se identificar os cuidados e práticas utilizadas pelas propriedades, no sentido de minimizar essas questões. Inicialmente, buscou-se identificar o tempo de atuação nas áreas suinícola e leiteira das propriedades rurais pesquisadas, conforme se verifica na Tabela 3.

Temp. de atuação na atividade suinocultura	Freq. Absol.	Freq. Relat.	Temp. de atuação na atividade leiteira	Freq. Absol.	Freq. Relat.
Até 5 anos	4	5%	Até 5 anos	-	-
De 6 a 10 anos	8	9%	De 6 a 10 anos	11	9%
De 11 a 15 anos	21	24%	De 11 a 15 anos	35	28%
De 16 a 20 anos	20	23%	De 16 a 20 anos	29	23%
Acima de 20 anos	34	39%	Acima de 20 anos	50	40%
Total	87	100%		125	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 - Tempo de atuação das propriedades rurais pesquisadas (Suínos e leite)

Por meio da Tabela 3, verifica-se que na atividade de suinocultura, 5% das

propriedades pesquisadas atuam na atividade a menos de 5 anos; 9% entre 6 a 10 anos; 24% de 11 a 15 anos; 23% de 16 a 20 anos, e 39% acima de 20 anos. Percebe-se que 86% dos pesquisados possuem experiência na atividade, ou seja: acima de 11 anos na atividade, demonstrando que estão consolidados na atividade. Com relação à forma de atuação das propriedades se difere de várias outras pesquisas, pois 65% dos pesquisados trabalham com o ciclo completo, ou seja: possuem o processo inicial que é o nascimento dos leitões, mantendo na propriedade até o processo de terminação, quando os animais estão aptos para o abate, mantendo vínculo de associação com cooperativas ou empresas integradoras. 14% trabalham com o ciclo completo, mas de forma independente, ou seja: não possuem ligação direta com nenhuma empresa e/ou cooperativa, podendo comercializar os animais para quem se dispor a adquirir, enquanto que 17% adquirem os animais e apenas fazem a terminação (engorda), também de forma independente.

Ao longo da história da atividade rural brasileira, diversos mecanismos podem ser apontados como mediadores dos problemas e que se inseriram nesse ambiente com a finalidade de diminuir a dispersão e a individualidade e para proporcionar melhores condições de negociação para os pequenos produtores, entre os quais se destacam as cooperativas sociais. Conforme Figueiredo (2009), a cooperativa social insere o associado em uma cadeia de trabalhos relacionada a estudo e formação, proporcionando acesso a informações e a maiores conhecimentos sobre as práticas realizadas.

A atividade leiteira teve um enorme crescimento na região nos últimos anos, sendo uma das principais atividades desenvolvidas pelos pequenos proprietários dos Municípios pesquisados, proporcionando a obtenção de um fluxo de caixa mensal. Esta atividade permite que muitas famílias sobrevivam no campo, e hoje mesmo em pequenas propriedades possuem condições de terem uma qualidade de vida muitas vezes superior à encontrada nos centros, urbanos.

Sendo assim, por meio da Tabela 3, visualiza-se que 9% das propriedades pesquisadas atuam de 6 a 10 anos na atividade leiteira. 28% desenvolvem a atividade de 11 a 15 anos; 23% entre 16 a 20 anos, e 40% estão nessa atividade a mais de 20 anos. Percebe-se, que há um percentual bem considerável que já está consolidado na atividade, considerando o tempo de permanência nessa atividade. A forma de produção e o manejo dos animais têm evoluído ao longo dos anos, proporcionando aumento na produtividade por animal, além de produto com qualidade, investindo em instalações e em equipamentos. Com isso, há oferta de produtos com maior qualidade e menor custo.

A comercialização ocorre em sua maioria, na entrega do produto *in natura* para cooperativas ou lacticínios da região, diferenciando-se dos suínos, em que a produção é independente, ou seja: não há obrigatoriedade de entregar o produto a uma empresa integradora ou associada. Os principais investimentos efetuados pelos produtores na atividade, referem-se à construção de sala de ordenha, resfriadores, e de modo especial, ordenha mecânica, a qual se constatou que todas as 125 propriedades que atuam na produção de leite efetuaram investimento. Além de melhorar a qualidade do produto, no que se refere à higiene, proporciona redução do tempo destinado à ordenha, se comparado à ordenha manual, fator que tem contribuído para o aumento do plantel de animais, sem aumento de mão de obra.

Posteriormente, buscou-se informações sobre as principais fontes de alimentação dos animais, conforme se verifica na Tabela 4.

Fontes de alimentações	Frequência absoluta	Frequência relativa
Pastagem permanente	89	71%
Pastagem inverno/verão	62	50%
Silagem	125	100%
Ração	52	42%
Total	125	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 - Fontes de alimentação dos animais

Os suínos se alimentam 100% de ração, considerando as misturas (concentrados e proteínas), adquiridos no mercado. Essa questão refere-se somente à produção do leite, pois existem várias formas de alimentação dos animais. Por meio da Tabela 4, verifica-se que 71% das propriedades pesquisadas utilizam pastagens permanentes na alimentação dos animais. É uma das formas que apresenta menor custo de produção, pois após implementado a pastagem, é necessário manutenção, com pouco custo adicional. No entanto, para melhor produtividade, é necessário utilizar complemento de alimentação, pois no inverno, as pastagens permanentes são prejudicadas pelo frio da região. Nesse sentido, 50% das propriedades utilizam pastagem de inverno/verão. Na ordenha, os animais recebem um complemento de alimentação, sendo que todas as propriedades utilizam silagem de milho, e 42% ainda complementam a alimentação com ração.

O rebanho de vacas leiteiras existentes nas propriedades somam, em média, 20 animais cada, predominando as raças holandês e Jersey. Os rebanhos bovinos, normalmente, contam com um touro como reprodutor.

A Tabela 5 analisa os tipos de fonte de água nas propriedades pesquisadas.

Fonte de água	Frequência absoluta	Frequência relativa
Poço próprio	110	85%
Sociedade de água	20	15%
Outra	-	-
Total	130	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 - Fonte de água nas propriedades pesquisadas

A água é o recurso natural de maior importância para a vida. Verificando-se os resultados da pesquisa por meio da Tabela 5, 85% das propriedades possuem poço próprio, enquanto que 15% dos respondentes dividem a água com outras propriedades da comunidade. Os agricultores ressaltam que o método mais eficaz de controle de poluição em poços são os cuidados necessários para a captação e manejo adequado da água, além de monitoramento periódico das condições de funcionamento dos poços, assim como cuidados com equipamentos hidráulicos e limpeza dos mesmos.

Segundo os entrevistados a água destinada ao consumo humano e animal deve ser isenta de contaminantes químicos e biológicos, além de apresentar certos requisitos de ordem estética. Entre os contaminantes biológicos são citados organismos patogênicos compreendendo bactérias, vírus, protozoários que veiculados pela água podem, através de sua ingestão, infectar o organismo humano ou animal. A água destinada ao consumo animal deve ter as mesmas condições da água potável consumida pelos seres humanos, para que se possa

ter uma produção animal com qualidade.

Segundo Amaral *et al.,* (2003), a água de qualidade é importante para a população rural, já que também é usada para consumo próprio, especialmente pelo fato da água veicular doenças como hepatite, febre tifoide, cólera, e outras doenças diarreicas de natureza infecciosa. Mota (2008), assevera que a água consta como um dos mais importantes recursos naturais que o ser humano e os animais dispõem, sendo indispensável para a sua sobrevivência. E principalmente nas atividades desenvolvidas na agricultura precisam muito da água. Assim, nos programas de usos múltiplos de recursos hídricos, devem ser considerados os aspectos relacionados com a quantidade necessária e a qualidade desejada para os mesmos.

Na sequência, questionou-se sobre o uso de fertilizantes e agrotóxicos nas propriedades, conforme exposto na Tabela 6.

Uso de Fertilizantes	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sem utilização	-	-
Aplicação controlada	-	-
Aplicação em toda a propriedade, exceto em proximidades de poços, córregos e benfeitorias.	130	100%
Aplicação sem controle em toda a propriedade	-	-
Aplicação sem controle e próximo aos cursos de água	-	-
Total	130	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 - Parâmetro de utilização de fertilizantes químicos e agrotóxicos

Percebe-se por meio da Tabela 6, que 100% das propriedades pesquisadas fazem aplicação em toda a propriedade, exceto em proximidades de poços, córregos e benfeitorias, tendo cuidados com o meio ambiente. Segundo os associados, todas as cooperativas disponibilizam os trabalhos de um técnico (agrônomo), que tem como principal função assessorar os produtores na adoção de práticas ecológicas. Isto pode ser reforçado quando se verifica que diversas práticas ecológicas são adotadas por mais de 74% dos produtores pesquisados, a exemplo de: utilização de adubação verde e de adubação orgânica; existência de área de preservação de mata nativa; utilização de técnicas de controle natural de pragas e doenças; práticas de conservação do solo, reaproveitamento de resíduos orgânicos, reciclagem de resíduos ou separação de lixo e não utilização de queimadas.

Analisando o manejo ambiental dos agricultores entrevistados, todas as propriedades ainda precisam realizar algumas adequações. No entanto, vale salientar que em todas as propriedades pesquisadas, há destinação correta de resíduos sólidos ou líquidos, de forma a minimizar o impacto ao meio ambiente, principalmente evitando contaminação do solo e nascentes de água e córregos.

Mesquita Filho (2006) destaca uma crescente busca por um modelo de exploração agrícola que reduza os prejuízos ao meio ambiente e aos seres humanos, sendo cada vez mais discutida tanto no meio acadêmico quanto na sociedade em geral, tendo em vista que a falta de equidade social e a degradação ambiental intensificam-se.

Assim, segundo Mesquita Filho (2006), a agricultura sustentável surge como uma alternativa viável ao modelo de exploração agrícola convencional. Algumas práticas como a fertilização química do solo, controle químico de pragas, monocultura, queimadas e o desmatamento são as maiores responsáveis pelo Brasil em emissão de dióxido de carbono no mundo. Souza (2004) ressalta o rompimento da agricultura sustentável com a noção de desenvolvimento agrícola associado, principalmente, ao aumento da produtividade. Seu objetivo maior é a manutenção da produtividade agrícola com o mínimo possível de impactos ambientais e com retornos econômico-financeiros adequados à meta de redução da pobreza, atendendo as necessidades sociais das populações rurais.

A Tabela 7 apresenta a destinação dos resíduos recicláveis das propriedades.

Destinação dos resíduos	Frequência absoluta	Frequência relativa
Coleta de lixo do munícipio	92	71%
Empresa especializada	-	-
Entrega no comércio	38	29%
Outra	-	-
Total	130	100%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7 - Destinação dos resíduos recicláveis

Por meio da Tabela 7, verifica-se que 71% dos entrevistados têm o lixo reciclável coletado pelos municípios, que passam nas propriedades periodicamente, informando antecipadamente as respectivas datas. 29% dos entrevistados fazem a entrega do lixo reciclável diretamente para o comércio especializado. O lixo é um dos grandes problemas a serem enfrentados, principalmente, em países subdesenvolvidos, onde grande parte da população carece de informações e orientações adequadas para a gestão do lixo produzido. A produção de lixo no mundo é subdividida em três categorias: lixo reciclável (30%), lixo degradável (50%) e os 20% restantes, obrigatoriamente, devem ser depositados em locais previamente escolhidos para construção de aterros sanitários, de acordo com a legislação ambiental vigente em cada país (CABANA, COSTA e SOUZA, 2009).

Os produtores rurais têm encontrado saídas para o lixo acumulado, como a separação em recipientes diferentes para material orgânico e inorgânico e vendendo o que é possível para os recicladores. O lixo pode ser separado em tipos diferentes de materiais: plásticos, vidro, alumínio e material elétrico. Depois de separado deve ser encaminhado ao serviço de limpeza urbana.

Segundo os entrevistados, o lixo orgânico nas propriedades rurais tem grande aproveitamento: restos de colheitas e de alimentos podem ser utilizados em processos de compostagem para a fabricação de adubos orgânicos. A população do campo precisa ainda ter cuidado redobrado com o destino das embalagens de produtos químicos, agrotóxicos, além dos equipamentos e utensílios eventualmente utilizados em sua aplicação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo realizado na zona rural dos municípios de Águas Frias, Nova Erechim e União do Oeste – SC, teve por objetivo analisar as práticas de sustentabilidade ambiental em propriedades rurais vinculadas a uma cooperativa agroindustrial, referente às atividades de

suinocultura e leite.

Os resultados demostram que grande parte dos agricultores entrevistados trabalha a mais de 20 anos na agricultura, com predominância de terreno entre 41 a 60 hectares, caracterizando-se como pequenas propriedades rurais. Todas as propriedades rurais pesquisadas desenvolvem mais de uma atividade, sendo que a atividade leiteira está presente em 125 propriedades, dentre as 130 pesquisadas. Segundo os respondentes, a atividade leiteira pode proporcionar um bom retorno financeiro, além de um fluxo de caixa mensal.

A principal fonte de alimentação dos animais ocorre por meio de pastagens permanentes, uso de pastagens de inverno/verão, complementando com silagem de milho e ração. Das propriedades rurais pesquisadas, 85% possuem poços próprios enquanto o restante divide a água com a comunidade em forma de sociedade. Entretanto, é possível consumir muita água ou equacionar seu uso, preocupando-se com o meio ambiente a partir do manejo adequado do solo e do consumo dos recursos hídricos.

Os municípios coletam o lixo reciclável em 71% das propriedades pesquisadas, enquanto 29% entregam o lixo diretamente para empresa comercial especializada. Percebe-se que há preocupação por parte dos agricultores sobre a destinação correta do lixo gerado na propriedade.

Os agricultores têm consciência a respeito das consequências geradas pelo meio ambiente, pelo manejo inadequado dos lixos e resíduos, verifica-se que grande parte das famílias pesquisadas acredita que o mesmo pode prejudicar o meio ambiente e interferir na qualidade de vida com o passar do tempo. Sendo que alguns agricultores pesquisados não participam de eventos relacionados ao meio ambiental. Esse dado é preocupante, pois adquirir conhecimentos e informações a partir da mesma é fundamental para minimizar a problemática dos resíduos sólidos que possuem na propriedade.

Concluindo este estudo, foi relevante para sanar dúvidas dos agricultores sobre práticas de sustentabilidade ambiental, melhorando suas propriedades com cuidados adequados sem prejudicar o meio ambiente, principalmente nas atividades de suinocultura e leiteira, que apresentam impacto ambiental elevado.

Espera-se que por meio do elaborado, o produtor poderá fazer uma auto avaliação das suas atividades, levando em consideração os aspectos ambientais. Portanto, os agricultores pertencentes à cadeia produtiva das atividades suinocultura e leiteira, poderão aplicar ferramentas para um adequado sistema de gestão ambiental, melhorando assim suas propriedades. Contribuindo com informações sobre a sustentabilidade ambiental nas atividades exercidas e a destinação do lixo no meio rural e que estudos futuros possam ser aprofundados com o objetivo de contribuir para uma melhoria na qualidade de vida e preservação dos recursos naturais.

REFERÊNCIAS

ALIGLIERI, L. A.; KRUGLIANSKAS, I. **Gestão socioambiental:** responsabilidade e sustentabilidade do negócio. São Paulo: Atlas, 2009.

ALCÂNTARA, N. B.; MACHADO FILHO, C. A. P. O processo de sucessão no controle de empresas rurais brasileiras: um estudo multicasos. **Organizações Rurais & Agroindustriais**, v. 16, n.1, p.139-151, 2014.

ALVES, J. N.; ZAMBERLAN, T.; QUATRIN, D. R. Configuração dos relacionamentos entre

produtores agropecuários e cooperativos. **Revista Pensamento Contemporâneo em Administração**, v. 8, n. 2, p. 106-125, 2014.

AMARAL, L. A.; NADER, A.F.; ROSSI, O.D.J.; FERREIRA, L.A.; BARROS, L.S.L. Água de consumo como fator de risco à saúde em propriedades rurais. **Revista Saúde Pública**, São Paulo, v.37, n.4, p.510-514, 2003.

AMARAL, L. A.; ROVERE, E. L. Indicators to evaluate environmental, social, and economic sustainability: A proposal for the Brazilian oil industry. **Oil & Gas Journal**, v.101, n.19, 30-35, 2003.

ANDRADE, M. M. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação:** noções práticas. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE, M. C.; ALVES, D. C. Cooperativismo e Agricultura Familiar: um estudo de caso. **Revista IMED**,v.3,n.3, p.194-208, 2013.

BASTOS, J. L.; PERES, M. A.; PERES, K. G.; ARAUJO, C. L.; MENEZES, A. M. Toothache prevalence and associated factors: a life course study from birth to age 12 yr. **Euro Journal Sci**,116 (5):458-66,2008.

BEUREN, I. M. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática**.** 2.ed. São Paulo: Atlas, 2004.p.46-75.

BICALHO, M. F. **A cidade e o império**: o Rio de Janeiro no século XVIII. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

CABANA, G.S.; COSTA, A.J.V.; SOUZA, D.S. A Educação Ambiental como Instrumento para a Gestão do lixo no Espaço Rural. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 3, n. 1, p. 42-61, 2009.

COUTINHO, L. G.; FERRAZ, J. C. **Estudos da competitividade da indústria brasileira – Sistema de indicadores da competitividade.** Campinas: UNICAMP/UFRJ/PDC/FUNCEX, 1993.

CHAMBERS, R.; CONWAY, G.R. **Sustainable Rural Livelihoods:** practical concepts for the 21st century. Institute of development studies: Discussion Paper nº 296, 1992.

ENDE, M. V.; FERREIRA, G. M. V.; ROSSÉS, G. F.; STECCA, J. P.; MADRUGA, L. R. R. G.; BARASUOL, A. Índices de sustentabilidade de projetos da economia solidária: o caso Esperança/Coop esperança. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 6, n. 3, p. 47-63, 2012.

FIGUEIREDO, N. T. C. **Cooperativas sociais**: alternativa para inserção. Porto Alegre: Evangraf, 2009.

GERSICK, KE. **Generation to generation:** Life cycles of the family business. Massachusets: Harvard Business School Press, 1997.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GONÇALVES, D. B. Desenvolvimento Sustentável: desafio da presente geração. **Revista Espaço Acadêmico** – v,23.n.51. p.96-112,2005 .

JERÔNIMO, F. B; MACHADO, M. Y. O. T.; MARASCHIN, A. F. A gestão estratégica das sociedades cooperativas no cenário concorrencial do agronegócio brasileiro: estudo de caso em uma Cooperativa Agropecuária Gaúcha. In: ENANPAD – ENCONTRO ANUAL DA

ANPAD, **Anais.** Curitiba: ANPAD, 2005.

LOURENÇO, M. S. Questões Técnicas na Elaboração de Indicadores de Sustentabilidade. **Anais.** In: Seminário UNIFAE de Sustentabilidade, 2006, Curitiba. I Seminário UNIFAE de Sustentabilidade. Curitiba: UNIFAE Centro Universitário, 2006.

MARTINS, D. L. C. C.; SOUZA, J. P. Atributos da transação e mensuração e sua influência nas relações entre cooperados e cooperativas em sistemas agroindustriais suinícolas. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 15, n. 3, p. 69-100, 2014.

MARANGON, M.; PRESZNHUK, R.; SORDI, R. F.; AGUDELO, L. P. P. Indicadores de sustentabilidade como instrumento para avaliação de comunidades em crise: aplicação à comunidade de Serra Negra. **Revista Educação e Tecnologia**, v.8, n.4,p. 21-35, 2004.

MARZALL, K.; ALMEIDA, J. Parâmetros e indicadores de sustentabilidade na agricultura: limites, potencialidades e significado no contexto do desenvolvimento rural. **Revista Extensão Rural**, v.10.n.5, p.25-38, 2000.

MESQUITA FILHO, J. B. **Análise da sustentabilidade econômica, social e ambiental do cultivo orgânico de hortaliças.** 2006.220f. Dissertação (Mestrado em Economia Rural). Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2006.

MINISTÉRIO DAS RELAÇÕES EXTERIORES - MRE. 2007. **AGROINDÚSTRIA.** Disponível em: http://www.mre.gov.br/. Acesso em: 22 abr. 2015.

MITCHELL, G. **Problems and fundamentals of sustainable development indicators**. 1996. Disponível em: http://www.lec.leeds.ac.uk/ people/gordon.html. Acesso em: 20 abr. 2015.

MOTA, S. **Gestão Ambiental de Recursos Hídricos**. 3. ed. Rio de Janeiro: ABES, 2008.

OLIVEIRA, D.P.R. **Planejamento Estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 3 ed. São Paulo: Atlas 2006. p.76-97.

RICHARDSON, R.J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3.ed. São Paulo: Atlas, 1999.

RIGSBY, L. Delineamentos de pesquisa de levantamento. In: KIDDER, L. H. (Org.). **Métodos de pesquisa nas relações sociais:** Selltiz, Wrightsman e Cook. 2. ed. São Paulo: EPU, 1987.

SACHS, I. Desarrollo sustentable, bio-industrialización descentralizada y nuevas configuraciones rural-urbanas. Los casos de India y Brasil. **Pensamiento Iberoamericano**, Madrid, v. 46, p. 235-256. 1990.

SILVA, P. S.; FILHO, E. T. D.; MARACAJÁ, V. P. B. B.; MARACAJÁ, P. B. ; PEREIRA, T. F. C. Agricultura Familiar: Um Estudo Sobre a Juventude Rural no Município de Serra do Mel – RN. **Revista Verde**, v.1, n.1, p. 54- 66,2006.

SOUZA, F. das C. S. Repensando a agricultura: o enfoque da sustentabilidade como padrão alternativo a agricultura moderna. **Holos**. v.20,n.64. p.19- 41, 2004.

RELAÇÃO ENTRE GOVERNANÇA CORPORATIVA E CUSTO DE CAPITAL: UM ESTUDO EM COMPANHIAS ABERTAS LISTADAS NA BM&FBOVESPA

ELITA MELO DE SOUSA (elitamsousa@hotmail.com)
Especialista em Gestão Financeira

GILVANE SCHEREN (gilvanescheren@outlook.com)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração

GEOVANNE DIAS DE MOURA (geomoura@terra.com.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração

RESUMO
O estudo objetivou analisar a relação entre governança corporativa e custo de capital em companhias abertas listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados que se referem aos anos de 2010 a 2013 de uma amostra composta por 217 companhias. Os resultados revelaram que o custo de capital próprio se elevou no decorrer do período estudado, passando de 0,43 em 2010 para 0,54 em 2013. Quanto ao custo de capital de terceiros, considerando a variável Kd, constatou-se uma redução do índice de 31,81 em 2010 para 28,37 em 2013. No tocante ao custo de capital de terceiros, considerando a variável Ki, houve um aumento do indicador de quase 26% entre 2010 e 2013. Os resultados da correlação da variável de governança corporativa com as variáveis beta (custo de capital próprio), Kd e Ki (custo de capital de terceiros) foram negativos em todos os anos da pesquisa, evidenciando que as empresas listadas em níveis diferenciados de governança corporativa possuíam menor custo de capital próprio e de terceiros.

Palavras-chave: Governança corporativa. Custo de capital. Companhias abertas.

1 INTRODUÇÃO

A governança corporativa possui como um dos principais objetivos, alinhar os interesses entre gestores e acionistas, afim de preservar e otimizar o valor da organização, facilitando acesso ao capital e contribuindo para sua longevidade. O sistema em que as organizações são dirigidas e o bom relacionamento entre os proprietários, conselho de administração, diretoria e órgãos de controle é uma definição de governança corporativa do IBGC (2009). Com uma visão mais voltada para o lado financeiro, a CVM (2002) define a governança corporativa como um conjunto de práticas que tem por objetivo proteger a todos os interessados, visando otimizar os resultados da empresa.

Nesse sentido, Shleifer e Vishny (1997) descrevem que a governança corporativa é um conjunto de mecanismos que garante aos investidores o retorno de seus investimentos, com adoção de regras que facilitam para que a organização consiga capital externo a um menor custo. O custo de capital é um elemento presente na elaboração do orçamento de capital de uma empresa, importante para tomada de decisões como compras, recuperação de títulos e no caso de financiamentos de atividades da empresa, analisar o uso de dívidas ou capital próprio para obtenção de recursos (WESTON; BRIGHAN, 2000).

Uma alternativa de cálculo para se chegar ao custo de capital da empresa, segundo Brealey e Myers, (1998) é utilizar a média ponderada das rentabilidades que os investidores esperam dos diversos valores mobiliários representativos da dívida ou dos capitais próprios, emitidos pela empresa. Desta forma, o custo de capital é calculado como uma taxa de retorno

exigida pelos investidores nos ativos da empresa. Assim, um projeto que precisará de investimentos só será aceito se tiver um retorno superior ao custo de capital. Os investidores exigem taxas de rentabilidade elevadas para empresas sujeitas níveis mais elevados de risco, por isso deve-se esse retorno superior (BREALEY; MYERS, 1998).

Conforme a CVM (2002), adotando boas práticas de governança corporativa na empresa, a tendência é que diminuam os riscos envolvidos nos negócios e, consequentemente, reduzirá o custo de capital. Para Silveira (2006), é de fundamental importância entender o impacto da governança corporativa sobre as empresas. Sua ideia é que em uma população de companhias, algumas se destacam como "empresas com boa governança", que se tornam mais atraentes para os investidores e aumentam a qualidade de indivíduos interessados em alocar recursos nessas companhias.

Como consequência da maior oferta de recursos nessas empresas, ainda de acordo com Silveira (2006) acontece uma diminuição do custo de capital das mesmas. Também como consequência disso, conforme o autor, há um incremento no valor das companhias, já que o valor de uma companhia pode ser medido pelo somatório dos fluxos de caixa livre futuro trazidos ao valor presente. Além disso, a redução do custo de capital pode diminuir a taxa mínima de atratividade, possibilitando a implementação de mais projetos e aumentando a rentabilidade dos projetos existentes, desta forma aumenta também a competividade da companhia.

Neste contexto, a questão de pesquisa que norteia este estudo é: Qual a relação entre governança corporativa e custo de capital nas companhias abertas brasileiras? Assim, o objetivo do estudo é analisar a relação entre governança corporativa e custo de capital em companhias abertas listadas na BM&FBovespa.

Em razão da governança corporativa e do custo de capital serem fatores decisivos no momento de um acionista escolher em qual empresa irá investir seus recursos, a análise destas questões torna-se relevante. Outra motivação para este estudo decorre do reduzido número de trabalhos científicos, no Brasil, que tratam da relação entre estes dois temas. Além disso, as diferenças de resultados encontrados em pesquisas similares, como por exemplo, as de Ashbaugh et al. (2004), Rogers, Securato e Ribeiro (2008), Salmasi e Martelanc (2009), Frantz e Interfjordz (2013), Morais (2014) e Peixoto, Amaral e Correia (2014), evidenciam que o assunto ainda figura na literatura como uma lacuna que requer investigações.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, apresenta-se o referencial teórico, que servirá de sustentação para o desenvolvimento do estudo empírico. Inicia-se com a descrição das definições e dos objetivos da governança corporativa. Na sequência, trata-se do custo de capital das empresas. Por fim, apresentam-se estudos anteriores que relacionaram governança corporativa com custo de capital.

2.1 Governança corporativa

A governança corporativa é de grande importância prática mesmo em mercados avançados, Shleifer e Vishny (1997) defendem que a governança é principalmente uma seguradora para os fornecedores de capital das empresas de que receberão o retorno de seus investimentos. Assim como para La Porta et al. (2000), que define governança como um conjunto de mecanismos que protegem os investidores externos da expropriação pelos internos, estes seriam os gestores e acionistas controladores da organização. Já para Denis e McConnel (2003), pode-se considerar a governança corporativa como um conjunto de

mecanismos que induz os gestores a tomadas de decisões com propósitos de maximizar o valor da companhia a seus proprietários e aplicadores de capital.

Com o crescimento das organizações, fica mais evidente a separação entre propriedade e controle, com isso surge a necessidade de terceirizar a gestão da companhia, cabendo aos "novos gestores" a tomada de decisão. Com isso se origina os conflitos de interesse e para atenuar estes conflitos surge a governança corporativa. Jensen e Meckling (1976), definem esta situação como um contrato onde o proprietário investe poderes em outra pessoa para executar serviços em seu nome. Por existir este poder de decisão de ambas as partes, nem sempre a pessoa contratada irá agir no melhor interesse do proprietário.

A governança trata de assuntos relacionados à interação entre os diversos agentes que se relacionam com a empresa e os respectivos problemas que esta interação ocasiona. Isso corresponde às formas que os investidores e credores da empresa conseguem se certificar de obter retorno sobre os valores investidos, conforme Shleifer e Vishny (1997). Nesse sentido, La Porta et al. (2000), relatam que com a governança corporativa os investidores externos conseguem se proteger contra a expropriação realizada pelos gestores. Shleifer e Vishny (1997) destacam ainda que a questão fundamental da governança é garantir que os financiadores obterão retorno sobre seus investimentos financeiros.

No Brasil, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC) foi criado na década de 90, com objetivo de melhorar a governança corporativa, pois nessa época o Brasil começava o mercado de importações e queria uma integração competitiva. Em 1999, foi elaborado um dos primeiros códigos de governança, no qual trazia as melhores práticas de GC e tratava principalmente do conselho de administração e suas recomendações que foram inspiradas na Lei das Sociedades anônimas, em vigor na época (SALMASI, 2007).

Com o desenvolvimento das discursões sobre a governança corporativa, foram sendo realizadas adaptações no código, que foi dividido m seis temas: propriedade, conselho de administração, gestão, auditoria independente, conselho fiscal e conduta/conflito de interesse.

Morais (2009) relata que o código de governança corporativa criado pelo IBGC, teve um bom grau de acerto nas previsões realizadas em suas pesquisas, pois em 2009, o IBGC e a Booz & Company, observaram uma evolução no nível de GC praticada no Brasil. E, em uma pesquisa sobre o "Panorama da Governança Corporativa no Brasil", chegaram a seguinte conclusão: a) maior conhecimento e aderência das empresas as melhores práticas de governança; b) transparência, imagem e gestão foram os principais itens citados como benefícios da governança corporativa; c) redução da participação de proprietários e aumento de conselhos de administração; d) melhora na relação entre acionistas controladores e minoritários.

A governança corporativa para o IBGC (2010), converte princípios em recomendações objetivas no intuito de alinhar os interesses das diferentes partes, com finalidade de preservação e otimização da companhia. As boas práticas adotadas pelas empresas facilitarão o acesso a recursos externos e contribuirão para a manutenção e longevidade da mesma.

2.2 Custo de capital

O custo de capital é um elemento utilizado na elaboração do orçamento de capital da empresa, é fundamental em decisões sobre arrendamento ou compra, em decisões sobre recuperação de títulos e sobre o uso de dívidas versus capital próprio para financiamento das atividades da empresa. É utilizado também como taxa de desconto a ser utilizada na avaliação de projetos de risco da empresa (WESTON; BRIGHAN, 2000).

Assaf Neto, Lima e Araujo (2008) afirmam que custo de capital é expresso de diferentes formas, como taxa mínima de atratividade, taxa de retorno requerida (mínima exigida), custo total de capital, taxa de desconto apropriada, entre outras. Estas expressões

também esboçam a função principal do custo de capital que serve de padrão para avaliar a aceitabilidade de uma decisão financeira.

Os recursos que as empresas necessitam para financiar seus negócios possuem basicamente duas fontes: recursos próprios e recursos provenientes de terceiros, os dois com custos associados. O custo de capital próprio é a taxa de retorno esperada ou exigida pelos investidores das ações da empresa.

De acordo com Pratt e Grabowski (2008) o custo de capital próprio está relacionado as expectativas dos investidores e possuem dois elementos: uma taxa livre de risco (constituída por uma expectativa de inflação e um retorno real) e um dado risco ou incerteza sobre o recebimento dos fluxos de caixa ou rendimentos econômicos. Segundo Hou, Van Dijk e Zhang (2012), estimar o custo de capital próprio é essencial para entender as características do nível de risco da empresa e os retornos esperados que desempenham papel fundamental na avaliação da empresa, no orçamento e em outras finanças corporativas.

O custo de capital de terceiros, conforme Brigham e Ehrhardt (2006), é a taxa de juros paga pelas operações de crédito e financiamento realizadas pela empresa e declarada em seu passivo. A mensuração do capital de terceiros depende de vários tipos de dívida que uma companhia utiliza como fonte de financiamento. São exemplos as debêntures, títulos de dívida emitidos pela companhia, que podem ser de curto ou longo prazo e empréstimos adquiridos junto a instituições financeiras. O custo de capital dessas fontes de financiamento é determinado no momento da contratação do empréstimo ou no lançamento dos títulos de divida para arrecadação de recursos e são expressos nos contratos e são mais facilmente observáveis (ROGERS; SECURATO; RIBEIRO, 2008).

A redução do custo de capital envolve a confiabilidade dos acionistas e dos credores da empresa. Com a adoção de práticas de governança corporativa esses acionistas e credores possuem um controle mais sistematizado de forma a garantir que os gestores das empresas farão investimentos de VPL positivos, trazendo um retorno para os mesmos e gerando valor para a empresa, assim a taxa futura exigida pelos acionistas e credores é menor, pois envolve menos riscos.

2.3 Estudos anteriores que relacionaram governança corporativa com custo de capital

A seguir, estão descritos alguns estudos similares que, também, analisaram a relação entre governança corporativa e custo de capital. Inicia-se pela pesquisa de Bhojraj e Sengupta (2003) que observaram que práticas de governança corporativa, nos itens de presença de investidores institucionais e o monitoramento mais rigoroso do conselho de administração podia resultar em menores custos de financiamento.

Ashbaugh et al. (2004) encontraram em suas pesquisas, uma associação significativa entre governança corporativa e custo de capital próprio da empresa, ou seja, empresas que possuíam um maior crescimento anormal apresentava maior custo de capital próprio, enquanto que empresas que apresentavam mais transparências nos ganhos e com constantes auditorias independentes tinham um menor custo de capital próprio. Porém, os autores encontraram também uma relação negativa entre o custo de capital próprio e a independência do conselho de gestão e a porcentagem de ações que os representantes do conselho possuíam. Com os dados obtidos concluíram que os atributos de governança corporativa explicavam aproximadamente 8% da variação do custo de capital próprio das empresas analisadas.

Rogers, Securato e Ribeiro (2008) apresentaram a hipótese de que ao adotar boas práticas de governança corporativa as empresas têm seu custo de capital reduzido e, consequentemente, o retorno sobre o investimento incrementado. Então, o objetivo da pesquisa foi verificar se as empresas que adotavam melhores práticas de governança corporativa possuíam menor custo de capital e maior retorno dos investimentos. Empregaram

a metodologia de Fama e French (1999) em dois mercados distintos, considerando as práticas de governança corporativa adotadas, identificadas pela participação das empresas no Novo Mercado e nos Níveis I e II de governança da Bovespa. Analisaram dados trimestrais no período de dezembro de 2002 a dezembro de 2005 e concluíram que o custo de capital e o retorno do investimento eram menores para empresas com práticas de governança corporativa superiores. Proporcionalmente, o custo de capital das empresas com práticas de governança corporativa superiores foi 34,22% menor, e o retorno do investimento das empresas com práticas de governança corporativa inferiores foi de apenas 23% maior que o retorno do investimento das empresas com práticas de governança corporativa superiores.

Salmasi e Martelanc (2009) analisaram o relacionamento entre custo de capital próprio de empresas brasileiras e a adoção de práticas de governança corporativa. A amostra utilizada foi composta por empresas de capital aberto presentes na Bolsa de Valores de São Paulo, com ações negociadas entre julho de 2005 e junho de 2006. Como *proxy* para governança consideraram os níveis de governança da BM&FBovespa, ou seja, criaram uma variável *dummy* que recebia valor 1 quando a empresa estava listada no nível 1 (NCG1), nível 2 (NCG2) ou no Novo Mercado (NGCNM) e, no caso contrário, recebia o valor 0. Para o cálculo do custo de capital próprio foram utilizados o CAPM e o Modelo de Três Fatores. Os resultados revelaram que, em nenhuma das regressões, as variáveis de governança corporativa tiveram um coeficiente negativo e significativo, que representaria um menor do custo de capital próprio associado com as empresas que adotassem os níveis de governança corporativa. Portanto, concluíram que a governança não impactava significativamente no custo de capital próprio.

Frantz e Interfjordz (2013) analisaram a relação entre a governança corporativa (definida como o grau de proteção oferecido aos acionistas externos) e o custo dos empréstimos. Constataram que as melhorias na governança reduziam a probabilidade de inadimplência. Além disso, descobriram que as melhorias na governança aumentavam ou reduziam o custo da dívida, sendo que o sinal da relação dependia dos custos de reestruturação da empresa. Por fim, descobriram que a força do mecanismo de governança poderia influenciar os incentivos à mudança de risco.

Morais (2014) avaliaram se a adesão pelas empresas de níveis diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa, especificamente ao Novo Mercado, era percebida pelos investidores como um elemento importante, sendo constatado através de um menor custo de capital implícito comparado as empresas do Mercado Tradicional. O período foi de 2000 a 2013. A amostra da pesquisa foi composta por um total de 228 empresas. Os resultados de Morais (2014) apontaram que haviam diferenças estatísticas significativas entre o custo de capital implícito das empresas do Novo Mercado e do Mercado Tradicional, sendo que o custo de capital das empresas do Novo Mercado foi menor em relação as do Mercado tradicional. Os testes foram aplicados ano a ano e essa conclusão foi observada nos anos de 2005, 2006, 2008, 2009, 2011, 2012 e 2013, com nível de confiança de 95%. Para os demais anos não foi confirmada a hipótese da pesquisa, porém apenas no ano 2000 o custo médio de capital implícito das empresas do Novo Mercado foi maior em relação as empresas do Mercado Tradicional.

Peixoto, Amaral e Correia (2014) analisaram a relação entre governança corporativa e risco/custo de capital em empresas brasileiras de capital aberto em períodos de crise e de não crise, no período de 2000 a 2009. Segmentaram o período em três subperíodos: crises locais (2000-2002); não crise (2003-2007); e crise global (2008-2009). Inicialmente, desenvolveram um índice de qualidade da governança por meio da abordagem análise de componentes principais. Em seguida, utilizaram o modelo de regressão em painel para investigar a relação entre o índice de governança construído e os aspectos de risco/custo de capital no contexto brasileiro. Trabalharam com os indicadores beta e custo médio ponderado de capital. Como

resultados principais, constataram que as medidas de risco/custo de capital não apresentaram relação significativa com o índice de governança. Exceção se fez para o beta em algumas especificações. Ressaltaram que as variáveis *dummies* para crise absorveram de forma coerente o movimento das medidas de risco no período.

Nota-se que as pesquisas apresentaram resultados divergentes, pois, enquanto alguns autores encontraram influência das práticas de governança no custo de capital, outros não encontraram. Sendo assim, este assunto ainda figura na literatura como uma lacuna que requer investigações.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A fim de atender ao objetivo proposto no artigo, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados. A população da pesquisa compreendeu as companhias abertas listadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBovespa). As empresas que exerciam atividades financeiras e que não tinham informações necessárias para todas as variáveis utilizadas e em todos os anos investigados foram excluídas da amostra. Após os procedimentos metodológicos adotados, a amostra desta pesquisa foi composta por 217 companhias abertas.

O período de análise da pesquisa refere-se aos anos de 2010 a 2013. Adotou-se como marco inicial o ano de 2010 porque este foi o período inicial de adoção plena das normas internacionais de contabilidade no Brasil.

Inicialmente, foram identificadas as empresas da amostra que estavam listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa. Supõe-se que por participarem dos níveis de governança, essas organizações estão sujeitas a um conjunto de práticas que visam ampliar os direitos dos acionistas, transmitir maior segurança e melhorar a qualidade das informações ao público. Sendo assim, de forma similar ao estudo de Salmasi e Martelanc (2009), criou-se uma variável binária com atribuição de valor "0" para as empresas do Mercado Tradicional e valor "1" para aquelas listadas no Nível 1, Nível 2 ou Novo Mercado.

Como proxy para o custo de capital próprio, assim como no estudo de Nardi et al. (2009), foi utilizado a variável beta, obtida diretamente no banco de dados Economática. O cálculo é realizado a partir das oscilações da ação de cada uma das empresas, conforme Equação 1:

(Equação 1)

$$\text{Beta} \quad \frac{Cov(R_i, R_m)}{\sigma 2\,(R_m)}$$

Em que:
$Cov(R_i, R_m)$ = Covariância entre o retorno da ação e o retorno de mercado;
$\sigma^2 (R_m)$ = Variância do retorno de mercado.

Para análise do custo de capital de terceiros foram utilizadas as variáveis Ki e Kd, novamente, assim como no estudo de Nardi et al. (2009). Para o cálculo do Ki de cada empresa, foi aplicada a seguinte fórmula, de acordo com a Equação 2:

(Equação 2)

$$_{j,t} \quad \frac{DF_{j,t}}{PO_{j,t}}$$

Em que:
Ki j, t = é o custo da dívida da empresa j no ano t;
DF j, t = é a despesa financeira de curto e longo prazo da empresa j no ano t;
PO j ,t = é o passivo oneroso da empresa j no ano t.

O passivo oneroso utilizado no cálculo do Ki foi obtido, de acordo com a Equação 3:

(Equação 3)

$$PO = FCP + FLP + DCP + DLP$$

Em que:
PO = Passivo oneroso;
FCP = financiamento de curto prazo;
FLP = financiamento de longo prazo;
DCP = debêntures de curto prazo;
DLP = debêntures de longo prazo.

Ressalta-se que para calcular a variável Ki o passivo oneroso foi obtido no final de cada ano. A variável Kd foi obtida diretamente no banco de dados Economática e de modo contrário, o passivo oneroso foi obtido no início de cada ano.

Após a coleta dos dados, partiu-se para a análise. Inicialmente foi realizada uma análise descritiva das variáveis de governança corporativa, custo de capital próprio e de custo de capital de terceiros. Para tal, foram usadas medidas de estatísticas descritivas (média e desvio padrão). Por fim, para analisar a relação entre a governança corporativa e o custo de capital próprio e de terceiros utilizou-se o teste de *Kolmogorov-Smirnov* para testar se a distribuição amostral de cada variável possuía normalidade dos dados. O resultado do teste foi negativo, dessa forma, optou-se por utilizar o coeficiente de correlação de *Spermann*.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta seção contém a descrição e análise dos dados. Primeiramente, apresentam-se as estatísticas descritivas da variável de governança corporativa. Em seguida, as estatísticas descritivas da variável beta, adotada como proxy de análise do custo de capital próprio. Na sequência, as estatísticas descritivas das variáveis Kd e Ki, utilizadas para a análise do custo de capital de terceiros. E, por último, demonstram-se os resultados da correlação de *Spermann* que possibilitou alcançar o objetivo do estudo.

Na Tabela 1 apresentam-se os dados relacionados a governança corporativa das empresas da amostra.

Tabela 1 – Número total de empresas listadas e não listadas em níveis diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa no período de 2010 a 2013

Governança corporativa	Nº empresas
Listadas em níveis diferenciados	121
Não listadas em níveis diferenciados	96
Totais	217

Fonte: dados da pesquisa.

É possível perceber na Tabela 1 que, dentre as 217 empresas da amostra, 121 encontravam-se listadas em níveis diferenciados de governança corporativa e 96 não. As empresas listadas, por participarem dos níveis diferenciados de governança corporativa, devem ter maior compromisso com a transparência das informações ao público.

Na Tabela 2 apresentam-se as estatísticas descritivas da variável beta (custo de capital próprio), das 217 empresas da amostra, no período de 2010 a 2013, de acordo com os setores econômicos da BM&FBovespa.

Tabela 2 – Estatística descritiva da variável beta (custo de capital próprio) do período de 2010 a 2013

Setor econômico da BM&FBovespa	Nº empr.	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
		2010		2011		2012		2013	
Bens industriais	29	0,64	0,49	0,68	0,50	0,67	0,51	0,45	0,41
Construção e transporte	46	0,31	0,53	0,70	0,68	0,86	0,64	0,73	0,66
Consumo cíclico	41	0,46	0,51	0,48	0,50	0,61	0,50	0,50	0,44
Consumo não cíclico	26	0,26	0,34	0,63	0,44	0,71	0,46	0,55	0,35
Materiais básicos	27	0,57	0,58	0,81	0,60	0,90	0,60	0,77	0,56
Petróleo, gás e biocomb.	1	1,10	-	1,07	-	1,05	-	1,09	-
Tecnologia da Inf.	6	0,60	0,59	0,84	0,36	0,75	0,32	0,47	0,29
Telecomunicações	6	0,40	0,27	0,33	0,23	0,31	0,22	0,28	0,16
Utilidade pública	35	0,35	0,36	0,37	0,33	0,39	0,38	0,28	0,27
Totais gerais	**217**	**0,43**	**0,49**	**0,60**	**0,54**	**0,68**	**0,54**	**0,54**	**0,50**

Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 2 que, no ano de 2010, o setor econômico de petróleo, gás e biocombustíveis se destacou com indicador de 1,10 que reflete maior custo de capital próprio. No entanto, cabe ressaltar que apenas uma empresa deste setor possuía dados para todas as variáveis analisadas neste estudo. Destacaram-se também, no ano de 2010, com indicadores mais elevados, as empresas do setor de bens industriais e as empresas do setor de tecnologia da informação com indicadores médios de 0,64 e 0,60, respectivamente, indicando que nestes setores encontram-se empresas com custo de capital próprio mais elevados.

No setor de petróleo, gás e biocombustíveis o indicador do custo de capital próprio manteve-se superior a 1 ao longo dos quatro anos analisados. No setor de bens industriais o indicador médio elevou-se para 0,68 em 2011, apresentou uma pequena redução para 0,67 em 2012 e uma redução maior, caindo para 0,45 em 2013. De modo similar, o indicador médio de 0,60 no setor de tecnologia da informação, elevou-se para 0,84 em 2011, reduziu para 0,75 em 2012 e apresentou nova redução, para 0,47 em 2013.

É possível observar, ainda na Tabela 2, que de modo contrário, os setores de consumo não cíclico (0,26), construção e transporte (0,31) e utilidade pública (0,35) destacaram-se com os menores indicadores médios de custo de capital próprio no ano de 2010. No entanto,

somente as empresas do setor de utilidade pública apresentaram no ano de 2013 (0,28) um custo de capital médio inferior ao que foi apresentado no ano de 2010. Além disso, o desvio padrão, do setor de utilidade pública, demonstra que há maior homogeneidade nos indicadores entre as empresas.

Nota-se na Tabela 2, de modo geral, que o custo de capital próprio foi crescente no período de 2010 a 2012, pois o indicador elevou-se de 0,43 em 2010, para 0,68 em 2012. No ano de 2013 ocorreu uma redução no índice médio que foi equivalente a 0,54.

Na Tabela 3, estão expostas as estatísticas descritivas da variável Kd (custo de capital de terceiros) das 217 empresas da amostra, no período de 2010 a 2013, de acordo com os setores econômicos da BM&FBovespa.

Tabela 3 – Estatística descritiva da variável Kd (custo de capital de terceiros) do período de 2010 a 2013

Setor econômico da BM&FBovespa	Nº empr.	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
		2010		2011		2012		2013	
Bens industriais	29	23,13	21,65	27,00	24,22	23,30	21,76	26,59	28,62
Construção e transporte	46	26,69	56,02	27,07	47,87	19,97	34,52	18,14	36,06
Consumo cíclico	41	59,30	89,49	53,46	97,33	45,95	94,78	50,50	121,79
Consumo não cíclico	26	27,23	20,43	32,14	22,48	30,86	27,04	38,11	45,00
Materiais básicos	27	37,49	45,48	39,88	45,39	30,19	36,79	27,71	26,68
Petróleo, gás e biocomb.	1	3,30	-	5,40	-	7,00	-	5,20	-
Tecnologia da Inf.	6	34,35	27,94	28,43	16,68	20,75	5,94	22,42	6,89
Telecomunicações	6	18,33	3,96	31,42	19,88	26,23	16,09	19,57	19,15
Utilidade pública	35	15,26	7,26	17,55	11,04	15,89	7,79	13,82	6,97
Totais gerais	**217**	**31,81**	**52,35**	**32,77**	**52,82**	**27,38**	**48,41**	**28,37**	**60,24**

Fonte: dados da pesquisa.

Nota-se na Tabela 3 que as empresas do setor de Petróleo, gás e biocombustíveis, ao contrário do custo de capital próprio, visto na Tabela 2, foi o setor que apresentou o menor custo de capital de terceiros de todos os setores em estudo, com uma elevação nos anos de 2011 e 2012 e uma queda em 2013. Porém, como dito anteriormente, há apenas uma empresa com dados neste seguimento. Outros setores que se destacaram com menor indicador de custo de capital de terceiros foram o de utilidade pública com 15,26 e o de telecomunicações com 18,33 no ano de 2010, ambos tiveram elevações em 2011 e nos dois anos seguintes reduções do índice, ficando em 2013 com 13,82 o de utilidade pública e 19,57 o de telecomunicações.

Em contra partida, os setores de consumo cíclico, materiais básicos e tecnologia da informação apresentaram os maiores índices de custo de capital de terceiros em 2010, porém somente consumo cíclico e materiais básicos se mantiveram com os índices altos nos demais anos, pois tecnologia da informação apresentou uma constante queda a cada ano, tendo índice de 28,43 (2011), 20,75 (2012) e terminando 2013 com média de 22,42. O setor de consumo cíclico se manteve durante todos os anos com o índice mais elevado, sendo o maior em 2010, equivalente a 59,30, reduzindo em 2011 e 2012, para 53,46 e 45,95, respectivamente e aumentando para 50,50 em 2013.

Observando os setores em geral, percebe-se um pequeno aumento no custo de capital de terceiros de 2011 em relação a 2010, de 0,96 pontos, seguido de uma redução em 2012, de 32,77 (2011) para 27,38 (2012) e nova elevação, ficando em 28,37 em 2013.

Na Tabela 3, estão expostas as estatísticas descritivas da variável Ki (custo de capital de terceiros) das 217 empresas da amostra, no período de 2010 a 2013, também de acordo com os setores econômicos da BM&FBovespa.

Tabela 4 – Estatística descritiva da variável Ki (custo de capital de terceiros) do período de 2010 a 2013

Setor econômico da BM&FBovespa	Nº empr.	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão	Média	Desvio Padrão
		2010		2011		2012		2013	
Bens industriais	29	19,51	20,38	22,35	27,62	22,58	27,21	21,59	25,09
Construção e transporte	46	24,46	66,46	17,43	36,43	16,39	35,38	18,70	45,87
Consumo cíclico	41	38,43	66,77	44,35	110,02	42,57	88,78	47,35	109,74
Consumo não cíclico	26	22,87	20,05	21,72	14,68	27,05	29,99	35,21	49,58
Materiais básicos	27	27,26	35,19	33,45	42,74	26,71	28,41	58,87	165,13
Petróleo, gás e biocomb.	1	2,74	-	4,05	-	5,56	-	3,77	-
Tecnologia da Inf.	6	17,77	9,86	21,97	10,89	22,07	8,85	20,71	12,03
Telecomunicações	6	18,66	9,12	18,09	6,74	20,17	10,75	13,63	4,05
Utilidade pública	35	10,72	5,18	11,81	7,54	11,80	8,50	11,30	7,47
Totais gerais	**217**	**23,94**	**45,60**	**24,86**	**54,78**	**24,20**	**46,26**	**30,13**	**81,24**

Fonte: dados da pesquisa.

Em relação a variável Ki, é possível verificar na Tabela 4 que o setor de Petróleo, gás e biocombustíveis continua apresentando, consideravelmente, o menor índice de custo de capital de terceiros em todos os anos do estudo. Outros setores que também apresentaram os menores índices em 2010 foram utilidade pública e tecnologia da informação. Utilidade pública apresentou indicador de 10,72 em 2010, com uma certa constância no valor do índice nos demais anos com variação menor que 10,2%. Quanto ao setor de tecnologia da informação, com índice de 17,77 em 2010, estava entre os três maiores índices com relação a variável Kd e aqui aparece com o terceiro menor índice em 2010, porém, teve aumento dos índices nos anos seguintes de 21,97 em 2011, 22,17 em 2012 e fechou 2013 com 20,71.

Novamente, consumo cíclico apresentou o maior índice de custo de capital de terceiros nos três primeiros anos da pesquisa, no entanto, o maior pico foi em 2013 com 47,35. Esse ainda é o setor que apresenta também o maior desvio padrão, o que significa que há uma maior discrepância dos dados entre as empresas do grupo. Ficou também entre os setores com maior índice de custo de capital de terceiros o setor de materiais básicos apresentando índice de 27,26 em 2010, com aumento em 2011 indo para 33,45, reduzindo o indicador para 26,71 em 2012 e atingiu o maior índice entre todos os setores em 2013 com 58,87, que significa um aumento de mais de 100% em relação a 2010.

Observa-se, de modo geral, na Tabela 4, um aumento do custo de capital no decorrer dos anos com um menor índice em 2010 de 23,94, aumento em 2011 para 24,86, com pequena redução em 2012 para 24,20 e novamente aumento em 2013 fechando em 30,13.

Na Tabela 5, evidenciam-se os coeficientes de correlação de *Spermann* com o objetivo de analisar a relação entre a governança corporativa e o custo de capital próprio e de terceiros nas 217 empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa que compõem a amostra.

Tabela 5 - Correlação das variáveis de estudo do período de 2010 a 2013

	Correlação							
ÍNDICES	2010		2011		2012		2013	
	Correl.	Sig.	Correl.	Sig.	Correl.	Sig.	Correl.	Sig.
Governança								
Beta	-0,01	0,98	-0,19	**0,00**	-0,38	**0,00***	-0,40	**0,00***
Kd	-0,23	**0,00***	-0,14	**0,04****	-0,18	**0,01***	-0,19	**0,01***
Ki	-0,27	**0,00***	-0,26	**0,00***	-0,21	**0,00***	-0,19	**0,01***

**Correlação estatisticamente significativa ao nível de significância de 0,05.
*Correlação estatisticamente significativa ao nível de significância de 0,01.
Fonte: dados da pesquisa.

Observa-se na Tabela 5 que a variável governança tem uma correlação negativa de -0,01 em 2010, -0,19 em 2011, -0,38 em 2012 e -0,40 em 2013 com a variável beta que representa o custo do capital próprio, estatisticamente significativa a um nível de 0,01 em 2011, 2012 e 2013. Portanto, os resultados demonstram que as empresas listadas em níveis diferenciados de governança corporativa possuem menor custo de capital próprio.

Nota-se, ainda na Tabela 5, que a variável governança também apresentou correlação negativa, de -0,23 em 2010, -0,14 em 2011, -0,18 em 2012 e -0,19 em 2013, com a variável kd, uma das *proxies* utilizadas para custo do capital de terceiros. Ressalta-se que as correlações foram estatisticamente significativas para todo o período analisado. Também é possível constatar na Tabela 5 que a variável governança apresentou correlação negativa, de -0,27 em 2010, -0,26 em 2011, -0,21 em 2012 e -0,19 em 2013, com a variável ki, outra proxy utilizada para custo do capital de terceiros. Outra vez, as correlações foram estatisticamente significativas para todo o período analisado. Sendo assim, os resultados indicaram que as empresas listadas em níveis diferenciados de governança corporativa possuem menor custo de capital de terceiros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo objetivou analisar a relação entre governança corporativa e custo de capital em companhias abertas listadas na BM&FBovespa. Para tal, realizou-se pesquisa descritiva, conduzida por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados que referem-se aos anos de 2010 a 2013 de uma amostra composta por 217 companhias.

Os resultados revelaram que os setores de petróleo, gás e bicombustíveis, bens industriais e tecnologia da informação tiveram um maior custo de capital próprio no decorrer dos anos de 2010 a 2013. Enquanto que os setores consumo não cíclico, construção e transporte e utilidade pública se destacaram com os menores índices de custo de capital próprio do período. De forma geral houve um aumento do custo em 2011 e 2012 e redução em 2013.

Quanto ao custo de capital de terceiros, considerando a variável Kd, os setores de consumo cíclico, materiais básicos e tecnologia da informação apresentaram os maiores custos de capital de terceiros, sendo que o setor de tecnologia da informação conseguiu uma constante queda durante os anos reduzindo de 34,35 em 2010 para 22,42 em 2013. Já os setores de petróleo, gás e biocombustíveis, utilidade pública e telecomunicações se destacaram com menores custos de capital de terceiros. Destaca-se o setor de petróleo, gás e biocombustíveis que ao contrário do custo de capital próprio, atingiu os maiores índices, no custo de capital de terceiros e, inclusive, obteve o menor índice de todos os setores. No geral, a média de todas as empresas estudadas, apresentou um pequeno aumento no custo de capital de terceiros em 2011, seguido de redução em 2012 e 2013.

Já no custo de capital de terceiros, considerando a variável Ki, novamente, o setor de consumo cíclico e de materiais básicos apresentaram os índices mais elevados em todo período de 2010 a 2013. Ao contrário dos setores de petróleo, gás e biocombustíveis e utilidade pública que obtiveram os menores índices. De forma geral, a média do índice de custo de capital em elação a variável Ki, apresentou um aumento de 2010 para 2011, seguido de redução em 2012 e novamente um aumento em 2013, considerando que de 2010 para 2013 o aumento do indicador foi de quase 26%.

Observou-se também que a variável de governança teve uma correlação negativa no período de 2010 a 2013 com o custo de capital próprio e com o custo de capital de terceiros, estatisticamente significativa. Demostrando, desta forma, que as empresas listadas em níveis

diferenciados de governança corporativa possuem, de fato, menor custo de capital próprio e também menor custo de capital de terceiros.

Conclui-se que a governança corporativa pode fazer a diferença e gerar valor às empresas, pois contribui para seu desempenho e fortalecimento, melhorando a condição dos investidores de avaliar a empresa e o valor das ações.

Os resultados da pesquisa provocaram inquietações e que se sugere sejam temas de investigação para futuras pesquisas. Assim, recomenda-se acompanhar o custo de capital dessas empresas, buscando identificar outros fatores que possam apresentar relação com tal custo. Sugere-se também a realização de estudos comparativos entre setores ao invés de níveis de governança. Além disso, sugere-se que se amplie a pesquisa utilizando outras variáveis para analisar a governança corporativa e o custo de capital, inclusive em outros períodos de tempo.

REFERÊNCIAS

ASHBAUGH, Hollis, COLLINS; Daniel W.; LAFOND, Ryan. **Corporate Governance and the Cost of Equity Capital**. December, 2004. Disponível em SSRN: <http://ssrn.com/abstract=639681>

ASSAF NETO, A; LIMA, F. G.; ARAÚJO, A. M. P. Uma proposta metodológica para o calculo do custo de capital no Brasil. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 43, n. 1, p. 72-83, jan./fev./mar. 2008.

BHOJRAJ, S.; SENGUPTA, P. Effect of Corporate Governance on Bond Ratings and Yields: The Role of Institutional Investors and Outside Directors. University of Chicago Press: **Journal of Business**. v. 76, n. 3, p. 455-476, 2003.

BREALEY, Richard A.; MYERS, Stewart C. **Princípios de Finanças Empresariais**. Editora McGraw-Hill Tradução: Maria do Carmo Figueira. Portugal. 5a edição. 1998

BRIGHAM, Eugene F.; EHRHARDT, Michael C. **Administração Financeira: teoria e prática**. Tradução: José Nicolás Albuja Salazar, Suely Sonoe Murai Cocci. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2006.

BOOZ & COMPANY. **Panorama da governança corporativa no Brasil**. São Paulo, 2009. Disponivel em <http://www.ibgc.org.br/userfiles/GC-Panorama2009.pdf>. Acesso em: 13 out. 2013

CVM – COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS. **Recomendações da CVM sobre governança corporativa**. Rio de Janeiro, 2002. Disponivel em: <http://www.cvm.gov.br/port/publ/cartilha/cartilha.doc>. Acesso em 15 jun 2014.

FRANTZ, Pascal; INSTEFJORD, Norvald. Corporate governance and the cost of borrowing. **Journal of Business Finance & Accounting**, v. 40, n. 7-8, p. 918-948, 2013.

HOU, K; VAN DIJK, M. A.; ZHANG, Y. The implied cost of capital: A new approach. **Journal of Accounting and Economics**, Amsterdam, v. 53, n. 3, p. 504-526, 2012.

IBGC – INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA. **Código das Melhores Praticas de Governança Corporativa**. 4.ed. São Paulo, 2009a. Disponivel em:

<http://www.ibgc.org.br/userfiles/files/Codigo_Final_4a_Edicao.pdf>. Acesso em: 29 jul. de 2014.

JENSEN, M. C.; MECKLING, W. H. **Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure**. Journal of Financial Economics, v. 3, p. 305-360, July 1976.

LA PORTA, R. et al. Investor protection and corporate governance**. Journal of Financial Economics**, Amsterdan, v. 58, p. 3-27, October, 2000.

NARDI, P. C. C.; NAKAO, S. H. Gerenciamento de resultados e a relação com o custo da dívida das empresas brasileiras abertas. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 20, n. 51, p. 77-100, 2009.

PRATT, S. P.; GRABOWSKI, R. J. **Cost of Capital: applications and examples. Hoboken**, New Jersey: John Wiley & Sons, 2008.

PEIXOTO, F. M.; AMARAL, H. F.; CORREIA, L. F. Governança corporativa, risco e custo de capital: uma análise durante crises ocorridas na primeira década do Século XXI. **Gestão & Regionalidade**, v. 30, n. 90, p. 67-88, 2014

ROGERS, P.; SECURATO, J. R.; RIBEIRO, K. C. S. Governança corporativa, custo de capital e retorno do investimento no Brasil. **REGE Revista de Gestão**, São Paulo, v. 15, n. 1, p. 61-77, jan./mar. 2008.

SALMASI, S. V.; MARTELANC, R. Governança corporativa e custo de capital próprio no Brasil. **Revista de contabilidade da UFBA**, Salvador, v. 3, n. 1, p. 101-117, 2009.

SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. A survey of corporate governance. **Journal of Finance**, v. 52, 1997.

SILVEIRA, Alexandre Di Miceli. **Governança corporativa e estrutura de propriedade: Determinantes e relação com o desempenho das empresas no Brasil**. São Paulo: Saint Paul Editora, 2006.

WESTON, J. F.; BRIGHAM, E. F. **Fundamentos da administração financeira**. Tradução Sidney Stancatti. 10ª Ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2000.

Responsabilidade Socioambiental do Segmento de Agricultura das Empresas Listadas na BM&FBovespa a Partir dos Websites

Resumo:
Este artigo tem como intuito analisar as informações sobre o tema de responsabilidade social e ambiental divulgadas nos websites das empresas Renar Maças S.A., SLC Agrícola S.A. e Vanguarda Agro S.A. pertences a esfera do setor de Consumo não Cíclico, no subsetor de Agropecuária e no segmento Agricultura da BM&FBovespa. Na abordagem metodológica do estudo julga-se qualitativa, sendo uma pesquisa descritiva por meio da coleta de dados secundários através de análise de conteúdo dos websites. Verificou-se que as companhias V-Agro e Renar divulgam mais informes ambientais do que sociais, no entanto SLC Agrícola S.A. há um equilíbrio entre os informes ambientais e sociais. Ao analisar os websites observa-se que apenas a SLC e a V-Agro conceituam o termo sustentabilidade. Em relação à disposição dos dados somente a Renar não detém link específico para o tema sustentabilidade no website. Ressalta-se que a SLC e a Renar declaram ter um sistema de gestão integrado.

Palavras-chaves: Evidenciação socioambiental voluntária, Websites, Responsabilidade socioambiental.

Environmental responsibility of the Agriculture segment of Listed Companies in the BM&FBovespa From the Websites

Abstract:
This article is meant to examine the information on the subject of social and environmental responsibility published on the websites of companies Renar Macas SA, SLC Agrícola SA and Vanguarda Agro SA belongings the sphere of consumption sector does not Cyclical, in the subsector of Agriculture and the Agriculture segment BMF & Bovespa. The methodological approach to the study considers a qualitative, with a descriptive research by collecting secondary data through content analysis of websites. The V-Agro and Renar companies disclose more environmental reports from the social, however SLC Agrícola SA there is a balance between environmental and social reports. By analyzing the websites it is observed that only the SLC and the V-Agro conceptualize the term sustainability. Regarding the provision of data only Renar has no specific link to the theme of sustainability on the website. It is noteworthy that the SLC and Renar claim to have an integrated management system.

Keywords: Voluntary environmental Evidencing, Websites, social and environmental responsibility.

1 INTRODUÇÃO

De acordo com o estudo de Portella, et al. (2014), as empresas desenvolvem e/ou apoiam projetos de caráter socioambiental e, fazem questão de divulgá-los. A busca por boa imagem e a consciência empresarial relacionados com um amplo conjunto de ações socioambientais têm sido a tônica das organizações modernas.

A divulgação de informações a respeito de Responsabilidade Socioambiental interessa a diversos usuários, como fornecedores, clientes, investidores, entre outros. Em consoante com Ashely (2002), a "responsabilidade social pode ser definida como o compromisso que uma organização deve ter para com a sociedade, expresso por meio de atos e atitudes que a afetem positivamente, [...] no que tange a seu papel específico na sociedade [...]".

> "Responsabilidade Social Corporativa é o comprometimento permanente dos empresários de adotar um comportamento ético e contribuir para o desenvolvimento econômico, melhorando simultaneamente a qualidade de vida de seus empregados e de suas famílias, da comunidade local e da sociedade como um todo". (Neto e Froes, 1999, p.87)

Este artigo tem como tema a evidenciação socioambiental voluntária. Seu objetivo é analisar as informações sobre o tema de responsabilidade social e ambiental divulgadas nos websites das empresas Renar Maças S.A., SLC Agrícola S.A. e Vanguarda Agro S.A..

Diante do exposto pergunta-se: As empresas pertencentes ao segmento de Agricultura da BM&FBovespa divulgam em seus websites informações concernentes a sustentabilidade?

A pesquisa justifica-se pela contribuição para os investidores e interessados nas empresas pela identificação de peculiaridades de companhias do segmento de agricultura sob o ponto de vista de informações socioambientais, para que os usuários da informação tenham conhecimento das informações socioambientais das empresas destacadas na pesquisa e possam identificar evidências de assimetria de informação.

Considera-se que os resultados obtidos poderão auxiliar discussões acadêmicas e profissionais sobre os procedimentos adotados pelas empresas.

A seleção da amostra de empresas mencionadas deve-se ao fato de que estas pertencerem ao setor agropecuário e estarem em nível de governança de Novo Mercado A agropecuária apresenta importância para a formação do o Produto Interno Bruto (PIB) nacional, conforme Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) a agropecuária mantém-se com atividades de relevância no contexto nacional e desdobramentos significativos no comércio internacional.

Para Plais (2010), o Brasil é o 4º maior exportador de *commodities* agrícolas do mundo, o que justifica a importância em compreender as informações socioambientais destas empresas.

De acordo com AgroStat Brasil a partir de dados da SECEX/MDIC (Secretaria de Comércio Exterior) foram divulgados pelo Ministério de Agricultura, Pecuária e Abastecimento a elaboração pelo DEAGRI/SPA/MAPA (Departamento de Economia Agrícola) que no intervalo de janeiro à novembro de 2015, as exportações do agronegócio na balança comercial brasileira teve 46,67% de participações em bilhões de US$. Já, a respeito das importações detém 7,57% de participações (DEAGRI/SPA/MAPA, Dez/2015).

Em conformidade com as informações divulgadas pelo Cepea/USP (Centro de Estudos Avançado em Economia Aplicada da Universidade de São Paulo), CNA (Confederação de Agricultura e Pecuária do Brasil) e IBGE, o PIB referente ao setor de agronegócio de 2014 e 2013 teve, respectivamente, 21,34% e 22,54% no PIB nacional total (DEAGRI/SPA/MAPA, Dez/2015).

Portanto, nota-se que o agronegócio prossegue sendo expressivo no PIB brasileiro e no desenvolvimento do comércio internacional. Assim, esta pesquisa busca verificar a

responsabilidade socioambiental destas grandes organizações perante a sociedade por meio dos tipos de certificações anunciadas por elas.

A opção em considerar os websites justifica-se por estes serem de fácil acesso ao público interessado e é a principal fonte de informação socioambiental. Assim, o estudo de Holder-Webb, et al. (2008), realizado com 863 comunicações relativas à temática socioambiental, os websites das empresas são o meio de informação de maior utilização, com uma porcentagem de 46,2% de mensagens relacionadas ao tema.

Este trabalho está estruturado em cinco seções. A primeira seção contém uma pequena introdução do tema pesquisado, o objetivo do estudo, assim como a pergunta de pesquisa e sua justificativa. A segunda seção evidência como a sustentabilidade pode ser uma ferramenta de estratégia empresarial, a internet como meio de divulgação de informações socioambientais e a evidenciação ambiental voluntária e governança corporativa. Além disso, são apresentadas algumas pesquisas já realizadas que serviram de base para a elaboração deste estudo. Na terceira seção é apresentada a metodologia deste trabalho, ou seja, as etapas seguidas no processo de elaboração deste estudo assim como as classificações e características do mesmo. Na quarta seção são apresentados os dados coletados a partir da observação dos websites e a análise destes dados. Por fim, na última seção deste estudo têm-se as considerações finais, informando assim de que forma o problema de pesquisa foi respondido.

2. REFERÊNCIAL TEÓRICO

Nesta seção, será discutida e apresentada a sustentabilidade como ferramenta estratégica empresarial, a evidenciação ambiental voluntária e governança corporativa e a internet como meio de divulgação de informações socioambientais. Além de pesquisas análogas que auxiliam o objetivo do presente estudo.

2.1 Sustentabilidade e Evidenciação

Segundo Elkington (1999) já na década de 90 apresentava-se um período de revolução cultural exigindo que as empresas se voltem para o desenvolvimento sustentável. Para Manzini e Vezzoli (2002) a humanidade passa por uma crise entre a globalização econômica, cultural e ambiental, demandando assim uma sociedade sustentável.

Conforme BM&FBovespa (2015) "para ser sustentável, é necessário criar mecanismos que atendas às necessidades do presente sem impedir as gerações futuras de suprirem suas próprias necessidades", as empresas podem aplicar a sustentabilidade promovendo a harmonia entre os aspectos econômicos, sociais e ambientais.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI, 2011) quanto ao bom desempenho das empresas alega que este não se associa a sua capacidade de inovação, produtividade e de participação no mercado, ao oposto disso, os elementos de sucesso (diferencial de preço, qualidade e fidelidade a marca) são impactados pelo não engajamento ao tema de sustentabilidade empresarial.

> Competir pelo menor preço já foi a estratégia adotada pelas empresas. No entanto, com as mudanças em sentido global, além dos fatores econômicos, estruturais, climáticos, outros começam a fazer parte da responsabilidade das empresas, que são as questões do meio ambiente (BENITES e POLO, 2013, p. 200).

Para que as empresas estejam em continuidade necessitam de vantagem competitiva diante de seus concorrentes e melhoraria de sua imagem, estes objetivos são alcançados a partir do momento em que a empresa respeita o meio ambiente (CNI, 2011).

Os autores Aquino e Santana (1992, p.1) afirmam que "evidenciar é tornar evidente, mostrar com clareza e que evidente é aquilo que não oferece dúvida, que se compreende prontamente", ainda segundo esses mesmos autores a divulgação com evidenciação é aquela com clareza, compreendendo-se de imediato o desejado a se comunicar.

Segundo Berthelot, Cormier e Magnan (2003) evidenciação ambiental compreende ao conjunto de informações as quais se retrata o passado, o presenta e o futuro das entidades concernentes ao desempenho e a gestão ambiental praticada pela empresa, assim como as implicações financeiras dessa gestão ambiental.

É assegurado por Iudícibus (2000) que as informações contábeis devem evidenciar assuntos relevantes, porém sem exageros para não confundir ao usuário da informação, evidenciando apenas o que for necessário, relevante e material para os usuários. Além disso, a evidenciação deve apresentar informações qualitativas e quantitativas.

Para Macêdo, et al. (2013, p.6) "a divulgação também é uma das características da governança corporativa nas empresas", asseguram ainda que os *stakeholders* assim como os clientes exigem cada vez mais evidenciação de informações ambientais.

> A Administração deve cultivar o desejo de informar, sabendo que, da boa comunicação interna e externa, particularmente quando espontânea, franca e rápida, resulta em um clima de confiança, tanto internamente, quanto nas relações da empresa com terceiros" (IBGC, 2009, p.19).

Alega-se por Said, Zainuddin e Haron (2009) que governança corporativa eficiente assegura que o interesse dos acionistas esteja em evidencia, para isso então as empresas apresentam o seu desempenho econômico, social e ambiental para que os interessados tenham conhecimento dos riscos que estão sujeitos.

Paralelo a isso Lima (2007) afirma que a evidenciação de uma empresa não deve ser formada apenas pelas informações estipuladas legalmente, mas também por toda informação que seja útil para os tomadores de decisão no momento da tomada de decisão.

Nesse sentido, a internet como meio de divulgação de informações socioambientais representa um canal de comunicação publicitária, além de ser de fácil acesso e segundo Holder-Webb, et al. (2008) os websites das empresas são o meio de informação de maior utilização para as comunicações relativas à temática socioambiental.

Para Calixto, Barbosa e Lima (2007) a velocidade da internet é o ponto crucial do porquê as empresas devem utilizar a internet para divulgação de informações, principalmente financeiras, pois isso facilita uma reação rápida do investidor o que faz diferença entre ganhar ou perder na disputa por uma oportunidade de investimento.

Segundo Holtz, et al. (2014) a internet é uma fonte de informação para múltiplos fins, nos dias atuais está entre os principais meios de comunicação e é utilizada com afinco para a divulgação de informações socioambientais, permitindo que as empresas divulguem um maior número de informação do que seria possível pelo método tradicional (impresso).

Ao comparar-se a utilização dos websites com as mídias tradicionais e físicas ou relatórios impressos a apresentação de informações socioambientais em websites é mais

barata e rápida além de poderem ser atualizadas a qualquer momento. O fato de as páginas da internet não serem auditadas é uma vantagem para as empresas que divulgam informações socioambientais via websites, porém pode comprometer a confiabilidade da informação publicada (VILLIERS e STADEN, 2011).

2.2 Pesquisas acadêmicas análogas

A seguir, no Quadro 1, verifica-se a realização de pesquisas acadêmicas análogas ao estudo prestado, visando os resultados obtidos na evidenciação socioambiental voluntária.

Ao analisar as pesquisas observa-se uma correlação entre a divulgação dos informes sustentáveis e a governança corporativa, realçados principalmente pelas obras de Macêdo, et al. (2013), e Benites e Polo (2013).

Observa-se que a responsabilidade socioambiental constitui debate essencial no referencial teórico das pesquisas a seguir. Tendo na obra de Drouvot, Drouvot e Gomes (2014) a exposição do modelo de Quazi e O'Brien (2000), no qual segrega a responsabilidade social empresarial em quatro visões distintas como: visão clássica, visão socioeconômica, visão filantrópica e visão moderna.

Autores	Objetivo	Resultado
Drouvot, Drouvote Gomes (2014)	Esta pesquisa visa a analisar as informações divulgadas sobre o tema da responsabilidade social (RSE) de 40 empresas que têm cotações na Bolsa de São Paulo (Índice Ibovespa).	Observou-se a presença da dualidade visão instrumental–visão normativa, e 60% das empresas analisadas praticam, ao mesmo tempo, ações utilitaristas dentro da cadeia de negócios e ações de filantropia. Em relação às pesquisas que indicam que o volume e o conteúdo das divulgações socioambientais dependem do tamanho das empresas, se constatou uma tendência não significativa da influência da receita líquida das empresas sobre algumas práticas de RSE. Em relação aos setores de atividade é no Business to Business que as práticas de filantropia em favor da comunidade são as mais frequentes. Também é neste setor de atividade que a proporção de empresas que divulgam seus dados financeiros é mais elevada.
Holtz, Souza, Salaroli e Vargas (2014)	Identificar e analisar as informações, de caráter social e ambiental, divulgadas nos websites das 200 maiores empresas com atividades no estado do Espírito Santo, conforme classificação do anuário "IEL 200 Maiores empresas do Espírito Santo" (IEL, 2011).	Os resultados fornecem evidências sobre a falta de padronização na divulgação das informações, bem como o baixo volume de informações divulgadas. Pode-se observar a presença de viés de marketing, sendo que informações de caráter positivo aparecem com mais frequência do que informações negativas, tais como impactos sociais e ambientais negativos. Da amostra, apenas 24 empresas (14,7%) evidenciaram mais de 50% das informações de caráter socioambiental, conforme os critérios estabelecidos. Em geral, os resultados sinalizam uma carência e superficialidade de divulgação socioambiental, remetendo para a necessidade de uma maior discussão em relação à obrigatoriedade e regulação da evidenciação de informações socioambientais em busca de padronização e maior nível de divulgação.

Macêdo, Moura, Dagostini, e Hein. (2013)	Analisar a relação existente entre a evidenciação ambiental voluntária e a adoção de práticas de governança corporativa nas cinco maiores empresas de cada setor econômico da BM&FBovespa	Em relação às evidenciações ambientais voluntárias, captadas de acordo com o índice elaborado por Murcia et al. (2008), obteve-se um índice médio de 65%, muito distante de 100%, com destaque para as empresas dos setores de bens industriais, financeiro, e de telecomunicações. Em relação às práticas de governança corporativa, captadas de acordo com o índice elaborado por Silveira (2004), obteve-se um índice médio de 72%. Os dados também demonstraram uma forte correlação positiva e significativa entre a evidenciação ambiental voluntária e as práticas de governança corporativa. Diante de tal resultado, concluiu-se que a adoção de um conjunto maior de práticas de governança corporativa contribuiu para o aumento da evidenciação de informações relacionadas às práticas ambientais nas empresas analisadas.
Benites e Polo. (2013)	Descrever os benefícios de colocar a sustentabilidade no cerne da Governança Corporativa.	Pode-se observar, na empresa Masisa, que existe um esforço na integração da responsabilidade ambiental e social à governança da empresa, além da demonstração de prontidão para tornar as questões ambientais uma parte integrante da estratégia empresarial. Os benefícios de ser uma empresa sustentável já são percebidos, pela melhora da imagem, valorização da marca e reputação da empresa frente à sociedade. O desempenho ambiental da empresa está fornecendo o reconhecimento público de exemplo e líder empresarial na área da sustentabilidade, facilitando o seu envolvimento com as partes interessadas e motivando a todos os envolvidos a seguir trabalhando no lema da sustentabilidade, embora esses esforços da empresa sejam fortes nos países com legislações mais exigentes do que nos outros onde a empresa atua.

Quadro 1- Pesquisas anteriores

Ressalva-se que a estrutura deste estudo respalda-se na pesquisa desenvolvida por Holtz, Souza, Salaroli e Vargas (2014). No entanto, observam-se alguns diferenciais entre os trabalhos no processo de análise dos dados como: o autor proporciona uma discussão geral das informações divulgadas com o marketing realizado pela amostra, observando a existência de um viés.

Ao analisar o quadro1, ressalta-se que indiretamente estas remetem o princípio da transparência administrativa como instrumento de controle social e busca pela minimização da assimetria de informes dentro dos diversos agentes no mercado, o qual demonstra a interdependência entre a teoria da agência e a governança corporativa.

3. METODOLOGIA

O estudo, sob o ponto de vista de seus objetivos, distingue-se como uma pesquisa descritiva, uma vez que apresenta características de determinada população ou o estabelecimento de relações entre variáveis (GIL, 2008).

Na abordagem metodológica de estudo julgar-se qualitativa, uma vez que é contextual e interpretativa. Segundo Prodanov e Freitas (2013), a pesquisa qualitativa envolverá o ambiente natural como fonte direta para coleta de dados e o pesquisador é o instrumento-chave, transformando a pesquisa em descritiva.

Conforme Teixeira (2006), essa abordagem procura minimizar a lacuna entre a teoria e os dados coletados, entre o contexto e a ação, buscando a compreensão dos fenômenos por sua descrição e interpretação, é feito uma análise mais profunda ao que se está sendo

estudado. Como Beuren (2006), a abordagem qualitativa é largamente utilizada entre os estudos contábeis. Para Eckert, et al. (2013) mesmo a contabilidade utilizando números, trata-se de uma ciência social aplicada o que justifica a ampla utilização da abordagem qualitativa entre a ciência contábil.

No que tange aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de análise de dados secundários através de análise de conteúdo dos websites.

A pesquisa pretende analisar as informações sobre o tema de responsabilidade social e ambiental divulgadas nos websites das empresas Renar Maças S.A., SLC Agrícola S.A. e Vanguarda Agro S.A., buscando termos relacionados ao desenvolvimento e responsabilidade sustentável. Estas empresas pertences a esfera do setor de Consumo não Cíclico, no subsetor de Agropecuária e no segmento Agricultura da BM&FBovespa concernentes ao Novo Mercado.

4. EXPOSIÇÃO DOS RESULTADOS

A análise das informações socioambientais pelos websites das empresas Renar Maças S.A., SLC Agrícola S.A. e Vanguarda Agro S.A. iniciou-se com a busca da existência de um link com o título Sustentabilidade ou nomenclaturas semelhantes. Conforme observado no Quadro 2 apenas as empresas SLC Agrícola S.A. e Vanguarda Agro S.A. apresentaram em seus websites um link relacionado ao tema sustentabilidade. Na empresa SLC Agrícola S.A. esse link denomina-se Sustentabilidade e meio ambiente e na empresa Vanguarda Agro S.A. o link tem por nomenclatura Sustentabilidade, sendo dividido em dois sublinks denominados Sustentabilidade e Responsabilidade Socioambiental.

Toda a análise de conteúdo realizada neste artigo foi feita com base nas informações publicadas nos links mencionados, porém como a empresa Renar Maças S.A. não apresentou em seu website um link relacionado ao tema sustentabilidade foi necessário buscar em outros links do website algum tipo de informação socioambiental a fim de realizar a análise. Assim, apenas no link do website da empresa Renar Maças S.A. denominado Estrutura e tecnologia e sublink Produção e colheita encontrou-se algum tipo de informação relacionado ao tema socioambiental.

A análise das informações constatou-se que as empresas que declaram possuir um sistema de gestão integrado são as empresas SLC Agrícola S.A. e Renar Maças S.A., porém apenas a empresa SLC Agrícola S.A. declara possuir comitê de sustentabilidade e política integrada.

Para a empresa SLC Agrícola S.A. sistema de gestão integrado é:

> Sistema de Gestão Integrado é a combinação de processos, procedimentos e práticas adotadas pela empresa para implementar suas políticas e atingir seus objetivos de forma sustentável. Integrando assim de forma mais eficiente as operações aos aspectos e objetivos da qualidade, do desempenho ambiental, da segurança e saúde ocupacional e da responsabilidade social (Website da empresa SLC Agrícola S.A., 2015).

Enquanto isso a empresa Renar Maçãs S.A. define o seu sistema de gestão integrado da seguinte forma:

> O Sistema de Gestão Integrado da Renar está estruturado, documentado, implementado e é mantido visando à melhoria contínua de sua eficácia. O escopo do Sistema de Gestão da Segurança de Alimentos engloba os processos de recepção, pré-resfriamento, armazenagem, pré-classificação, armazenagem de pré-classificados, embalagem, paletização, armazenagem de embalados e expedição (Website da empresa Renar Maçãs S.A., 2015).

O Quadro 2 apresenta resumidamente o conceito que as empresas apresentaram sobre sustentabilidade bem como se estas possuem um link especifico para o tema sustentabilidade, se possuem sistema de gestão integrado, comitê de sustentabilidade e politica integrada.

Divulgação de informações socioambientais			
	SLC Agrícola	V-AGRO	Renar Maças
Conceito de Sustentabilidade pelas empresas	Forma de gestão que se define pela relação ética e transparente com todos os públicos com os quais a SLC Agrícola se relaciona e pelo estabelecimento de metas empresariais compatíveis com o desenvolvimento sustentável da sociedade, preservando os recursos ambientais e culturais para as gerações futuras, respeitando a diversidade e promovendo a redução das desigualdades sociais.	A V-Agro busca o crescimento econômico de forma sustentável, visando sempre à proteção do meio ambiente, através de práticas de gestão ambiental, de modo a promover a melhoria contínua dos processos e produtos por meio da conscientização e adoção de boas práticas no desenvolvimento de suas atividades, além de cumprir rigorosamente a legislação ambiental. Adota-se assim, uma postura preventiva com relação às questões de meio ambiente e responsabilidade social, visando o desenvolvimento sustentável da sociedade e preservando os recursos ambientais para as gerações futuras.	Não apresenta
Possui um Link específico para o tema sustentabilidade no seu website	Sim	Sim	Não
Declara sobre possuir sistema de gestão integrado	Sim	Não	Sim
Declara possuir comitê de Sustentabilidade	Sim	Não	Não
Declara possuir Politica Integrada	Sim	Não	Não

Quadro 2 - Divulgação de informações socioambientais

Posteriormente, analisaram-se as iniciativas declaradas pelas empresas, inciativas estas que justificam pelas empresas sua postura social e ambiental. Vale salientar aqui que este trabalho computou as iniciativas declaradas pelas empresas em seus websites, porém não é parte do objeto deste estudo a verificação do cumprimento dessas inciativas. O Quadro 3 vem apresentando as iniciativas alegadas pelas empresas.

Com a análise do Quadro 3 verificou-se que as companhias V-Agro e Renar divulgam mais informes concernentes a iniciativas ambientais do que sociais, no entanto SLC Agrícola S.A. há um equilíbrio entre os informes de iniciativas ambientais e sociais.

Divulgação de informações socioambientais - Iniciativas ambientais e sociais		
SLC Agrícola	**V-AGRO**	**Renar Maças**
Reserva legal, Gestão de Resíduos, Educação Ambiental, Gestão de Recursos, Parcerias e certificações ambientais.	Atendimento e cumprimento da legislação ambiental vigente, através do licenciamento ambiental dos empreendimentos e atividades produtivas junto aos órgãos ambientais competentes;	Produzir e processar maçãs dentro dos padrões legais estabelecidos, utilizando técnicas ambientalmente sustentáveis, visando à preservação e a melhoria do meio ambiente, por meio do cumprimento da legislação e demais normas ambientais vigentes.
Faz do respeito ao meio ambiente um dos compromissos fundamentais do seu trabalho, combinando o emprego de técnicas agrícolas de vanguarda com a adoção de práticas de preservação da natureza. Desenvolve ações de sensibilização na comunidade, buscando conscientizar nossos funcionários e seus familiares sobre os problemas que o mau uso dos recursos naturais pode originar.	Implantação de Projeto de Manejo Florestal Sustentável (P.F.M.S.) na 'Fazenda Iporanga', com área total de aproximadamente 12.200 hectares, visando à manutenção da floresta nativa existente na propriedade;	Assegurar uma produção agrícola e um processo industrial sustentável, minimizando e mitigando os impactos ao meio ambiente.
Possui processos e procedimentos em relação à aplicação de critérios sociais, ambientais e ocupacionais para gestão dos fornecedores críticos. Disseminar assim práticas de sustentabilidade na cadeira produtiva.	Proteção da biodiversidade, através da preservação das áreas de reserva legal e de preservação permanente de suas Unidades de Produção;	Identificar o impacto da atividade econômica da Empresa no ambiente, bem como medidas para sua mitigação;
Minimizar riscos e prevenir a poluição, acidentes e iniciativas através da adoção de práticas apropriadas de: utilização eficiente dos recursos naturais; redução de efluentes líquidos e gasosos; redução, reaproveitamento e correta destinação dos resíduos gerados, eliminação de condições fora do padrão de trabalho e busca do "zero acidente".	Redução de resíduos sólidos por meio da verticalização da produção, na qual os subprodutos do processo produtivo, tais como resíduos de casquinha de soja, algodão e milho, são comercializados para empresas de fabricação de ração animal;	Manter e melhorar as Áreas de Preservação Permanente e de Reserva Legal com a mínima interferência humana;
Promover a ética e o desenvolvimento sustentável através: do envolvimento de partes interessadas; da tolerância em relação à posições divergentes; da atuação não discriminatória; do pagamento de uma remuneração justa; do combate ao trabalho infantil.	Destinação adequada dos resíduos sólidos gerados no processo de produção agrícola;	Planejar e programar ações de melhoria e manutenção para a fauna, flora e recursos hídricos;
Manter e desenvolver projetos de conscientização para os temas ambientais, ocupacionais e de responsabilidade social em todos os níveis da organização, incluindo profissionais e demais pessoas atuando em nome da SLC AGRÍCOLA S.A..	Cultivo de eucaliptos, para suprir a demanda por lenha dos armazéns da Companhia;	Utilizar técnicas de cultivo e processamento ambientalmente corretas;
Assegurar, como padrão mínimo, o enquadramento das atividade da SLC AGRÍCOLA S.A. aos requisitos legais aplicáveis e outros requisitos subscritos que estejam relacionados à segurança e saúde dos colaboradores e aos aspectos ambientais e sociais da empresa.	Proteção de mananciais, tais como: nascentes, rios e córregos, que estão em áreas pertencentes à Companhia;	Evitar o uso indiscriminado de recursos não renováveis, bem como minimizar a utilização de insumos nocivos ao meio ambiente e primar pela adoção de técnicas visando a eficiência energética;

Qualidade de Vida; Saúde e Segurança do Trabalho, Desenvolvimento de Pessoas, Projetos e Ações Socais, NBR 16001.e OHSAS 18001, IBASE, Perfil dos Funcionários.	Redução e controle de poluição atmosférica por meio de aplicação racional de defensivos agrícolas e implantação de mecanismos para o desenvolvimento da sustentabilidade ambiental.	Adequação contínua ao surgimento de novas diretrizes ambientais;
Formado por funcionários voluntários, o Grupo de Ação Socioambiental (GAS) foi criado com o objetivo de desenvolver projetos e ações sociais junto a entidades carentes, buscando contribuir no crescimento e na melhora da qualidade de vida dessas instituições.		Promover a saúde, higiene, segurança e bem estar dos trabalhadores, por meio de treinamento, conscientização e atendimento à legislação vigente, apoiando no gerenciamento dos processos, buscandomelhoria contínua do ambiente de trabalho, eliminando ou atenuando os agentes de riscos inerentes às atividades desenvolvidas na empresa.
Contribui com as comunidades onde atua, visando melhorar a qualidade de vida e proporcionar condições favoráveis para o desenvolvimento e mais autonomia.	Adequações de infraestrutura, visando a melhoria das condições de trabalho e a redução de eventuais passivos gerados no processo produtivo;	Proibir a prática de caça e pesca, com o objetivo de manter e permitir que as espécies existentes se reproduzam naturalmente.
		Disposição correta dos resíduos gerados nos processos agrícola e fabril;

Quadro 3 - Divulgação de iniciativas ambientais e sociais

A última análise de informações socioambientais realizada concerne ao levantamento das certificações apresentadas por cada empresa, o resumo dessa análise foi apresentado no Quadro 4.

Certificações	
SLC Agrícola	ISO 14001
	NBR 16001
	OHSAS 18001
V-AGRO	UTZ CERTIFIED
	RTRS
	Better Cotton Initiative (BCI)
	Selo Verde/Prêmio - Socioambiental Chico Mendes 2013 - Categoria Gestão Privada Socioambiental Responsável
	Troféu "Semeando o Bem" - IAS (Instituto de Algodão Social)
Renar Maças	NBR ISO 22000
	Sistema de Boas Práticas Agrícolas – Global gap

Quadro 4 – Certificações

A empresa SLC Agrícola apresenta certificações internacionais (ISSO 14001 e OHSAS 18001) bem como a NBR 16001 que é uma versão brasileira da ISSO 160001.

Enquanto isso a companhia Vanguarda Agro S.A. possui a maioria de suas certificações de origem internacional, como o Utz Certified que é um dos maiores programas de sustentabilidade para o cacau, café e chá no mundo. A certificação RTRS sigla em inglês para a Associação Internacional de Soja Responsável, foi concedida a V-Agro por atender aos requerimentos de boas práticas de gestão, preservar áreas de alto valor de conservação e assegurar condições de trabalho justas aos seus colaboradores. A **Better Cotton Initiative (BCI) apresenta um programa adotado pela V-Agro,** Este programa visa à implementação

das boas práticas sociais, ambientais e econômicas nas fazendas que produzem algodão. A V-Agro apresenta dois prêmios nacionais o troféu **"Semeando o Bem",** lançado pelo **IAS (Instituto de Algodão Social),** um prêmio criado para premiar os líderes sociais do setor algodoeiro de Mato Grosso que desenvolvem ações transformadoras da realidade social e ambiental rural; e, a certificação **(Selo Verde/Prêmio) Socioambiental Chico Mendes 2013 - Categoria Gestão Privada Socioambiental Responsável,** que visa demonstrar como as empresas podem, através de boas práticas, ajudar a alcançar a melhoria da qualidade de vida (Website da empresa Vanguarda Agro S.A., 2015).

A empresa Renar Maças S.A. possui a certificação NBR ISSO 22000 que é uma versão brasileira da ISSO 22000 e Sistema de Boas Práticas Agrícolas – Global gap que se trata de um sistema de certificação para a garantia de boas práticas agrícolas.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo teve foco em analisar as informações referente a responsabilidade social e ambiental divulgadas nos websites das empresas Renar Maças S.A., SLC Agrícola S.A. e Vanguarda Agro S.A., centrando na temática de evidenciação socioambiental voluntária.

A evidenciação socioambiental voluntária expõe uma boa imagem perante a sociedade moderna, na qual muitas vezes é utilizada como marketing pelas empresas. E, demonstra a consciência empresarial, visando à responsabilidade socioambiental. Sendo que a divulgação de informações a respeito de Responsabilidade Socioambiental interessa a vários tipos de usuários, como fornecedores, clientes, investidores, entre outros.

Esta delimitação de amostra justifica-se por estas empresas pertencerem ao setor de Consumo não Cíclico, no subsetor de Agropecuária e no segmento de Agricultura do nível mais alto de governança do Novo Mercado. Além do segmento da agropecuária exibir participação significativa na formação do PIB nacional divulgados pelo MDIC. Para o IBGE, a agropecuária sustentar-se pelas atividades de relevância no contexto nacional e desdobramentos significativos no comércio internacional.

Nesse sentido, no artigo teve-se como problema: As empresas pertencentes ao segmento de Agricultura da BM&FBovespa divulgam em seus websites informações concernentes a sustentabilidade?

Na abordagem metodológica, a pesquisa classifica-se como qualitativa e diante dos objetivos expostos a cima tem-se como descritiva. Quanto aos procedimentos, trata-se de uma pesquisa de coleta de dados secundários através de análise de conteúdo dos websites.

Tem-se a escolha dos websites pelo fato destes ser uma ferramenta de comunicação de marketing e de fácil acesso.

Ao analisar os websites observou-se que a V-Agro é a companhia que apresenta maior número de certificações, seguida pela SLC agrícola e por último, com apenas duas certificações, a Renar.

Foi constatado também que apenas a SLC e a V-Agro conceituam o termo sustentabilidade. Em relação à disposição dos dados somente a Renar não detém link específico para o tema sustentabilidade no website. Ressalta-se que a SLC e a Renar declaram ter um sistema de gestão integrado.

Por fim, destaca-se que as companhias V-Agro e Renar divulgam mais informes concernentes a iniciativas ambientais do que sociais, no entanto na SLC Agrícola S.A. existe um equilíbrio entre os informes de iniciativas ambientais e sociais.

Assim sendo, observamos que houve falta de padronização na divulgação das informações socioambientais já que as empresas não divulgam os mesmos informes. Além disso, cabe destacar que através da análise realizada, verificou-se que mesmo pertencendo ao mesmo setor as empresa não apresentam as mesmas divulgações de informações socioambientais. Acredita-se que a divulgação deva ser mais efetiva já que essas informações são de suma importância para os investidores, clientes, fornecedores, entre outros e podem garantir maior vantagem competitiva frente aos seus concorrentes.

Vale destacar que a pesquisa limitou-se apenas ao segmento de agricultura da BM&FBovespa e a análise dos websites em 2015 por isso os resultados destas pesquisa não podem ser generalizados a outra população, bem como o objetivo deste trabalho não refere-se a análise da efetiva prática socioambiental nas empresas e sim a análise das informações socioambientais divulgadas em seus websites. Sendo assim propõem-se para pesquisas futuras aumentar a amostra de estudo e investigar também se as práticas socioambientais estão em conformidade com as informações publicadas nos websites das empresas.

6. REFERÊNCIAIS

AQUINO, W. DE.; SANTANA, A. C. DE. **Evidenciação.** São Paulo, Caderno de Estudos da FIPECAFI, jun./1992.

ASHLEY, Patrícia Almeida et al. **Ética e Responsabilidade Social nos negócios.** São Paulo: Saraiva, 2002.

MELO, Neto Francisco; FROES, César. **Responsabilidade Social & Cidadania Empresarial.** ed. Qualitymark, 1999.

BENITES, L.L.L.; POLO, E.F.. **A Sustentabilidade como ferramenta estratégica empresarial: governança corporativa e aplicação do triple bottomline na Masisa.** Rev. Adm. UFSM, Santa Maria, v. 6, Edição Especial, p. 827-841, Mai. 2013.

BERTHELOT, S.;CORMIER, D.;MAGNAN, M.. (2003). Environmental disclosure research: review and synthesis. **Journal of Accounting Literature**, *22*, 1-44.

BEUREN, I. M.. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

CALIXTO, L.; BARBOSA, R. R.; LIMA, M. B.. (2007) Disseminação voluntária de informações ambientais. **Revista Contabilidade & Finanças (Impresso)**, 44, 1-15.

CNI - Confederação Nacional da Indústria Industria. **Estratégias Corporativas de Baixo Carbono**: Gestão de Riscos e Oportunidades. Brasília, 2011.

DE OLIVEIRA, M.; PORTELLA, A. R.; FERREIRA, D. D. M.; BORBA, J. A.. Indícios do alinhamento socioambiental na missão, visão, e valores das empresas brasileiras. In: Management Studies International Conference, 2014, Portugal. **Anais...**

DROUVOT, H.; DROUVOT, C. M.; GOMES, S. C.. **Análise das práticas em responsabilidade socioambiental de 40 empresas cotadas pelo índice Ibovespa a partir dos websites e dos relatórios de sustentabilidade.** Rev. Desenvolvimento em questão – Editora Unijuí, v. 12, n. 27, p. 298 – 332, jul./set. 2014.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; SILVEIRA, M. P.. Impacto da Desoneração da Folha de pagamento: Estudo de Caso em uma Metalúrgica Fabricante de Autopeças. In: CONVIBRA, 9., 2013, São Paulo. **Anais…** São Paulo: CONVIBRA, 2013.

ELKINGTON, J.. Petroleum in the 21st century: The triple bottom line: implications for the oil industry. **Oil&Gas**, v. 97, n. 50, dez. 1999.

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

HOLDER-WEBB, L.; COHEN, J.; NATH, L.; WOOD, D..A survey of governance disclosures among U.S. firms**. Journal of Business Ethics***,* vol. 83, p. 543-563, 2008.

HOLTZ, L.; SOUZA, J. A. E.; SALAROLI, A. R.; VARGAS, L. H. F.. Divulgação de informações de caráter social e ambiental nos websites das maiores empresas com atividades no Espírito Santo. **RGSA: Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 8, p. 36-48, 2014.

IBGC, Instituto Brasileiro de Governança Corporativa. (2009). **Código das melhores práticas de governança corporativa** (4. ed.) São Paulo: IBGC.

IUDÍCIBUS, S. DE.. **Teoria da Contabilidade**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, G. A. S. F. DE.. **Utilização da Teoria da Divulgação para avaliação da relação do nível de *disclosure*com o custo da dívida das empresas brasileira.** 2007. 118 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2007.

MACÊDO, F. F. R. R.; MOURA, G. D.; DAGOSTINI, L.; HEIN, N.. Evidenciação ambiental voluntária e as práticas de governança corporativa de empresas listadas na BM&FBovespa. **Rev. Contabilidade, Gestão e Governaça** – Brasília, v. 16, n.1, p. 3 – 18, jan./abr. 2013.

MANZINI, E.; VEZZOLI, C.. **O desenvolvimento de produtos sustentáveis**. São Paulo: Editorada Universidade, 2002.

MARTINS, G. DE. A.; THEÓPHILO, C. R.. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Saraiva, 2007.

PLAIS, P. M. (2010). Os Impactos da Nova Metodologia de Contabilização, no Brasil, dos Ativos Biológicos e dos Derivativos (futuros) Sobre os Principais Indicadores Utilizados nas Análises Econômico-Financeiras Feitas por Instituições Financeiras para Fins de Financiamento de Empresas do Setor de Commodities Agrícolas**. Revista de Finanças Aplicadas***,* v. 1, p. 1-17, dez. 2010. Disponível em: <http://www.financasaplicadas.net/ojs/index.php/financasaplicadas/article/view/33>. Acesso em: 16 nov. 2015.

PRODANOV, C. C.; FREITAS, E. C. DE.. **Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas de pesquisa e do trabalho acadêmico**. 2. ed. Novo Hamburgo/RS: Feevale, 2013. Disponível em: < http://migre.me/eqVxf> Acesso em: 17 nov 2015.

SAID, R.; ZAINUDDIN, Y. H.; HARON, H.. (2009). The relationship between corporate social responsibility disclosure and corporate governance characteristics in Malaysian public listed companies. **Social Responsibility Journal**, *5*(2), 212-226.

TEIXEIRA, E.. **As três metodologias:** acadêmica, da ciência e da pesquisa. 2. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2006. 203 p.

VILLIERS, C.;STADEN, C. V.. (2011) Shareholder requirements for compulsory environmental information in annual reports and on websites. **Australian Accounting Review**, 21(59), 317-326.

Ministério da Agricultura, Pecuária e Abastecimento. Estatísticas e dados básicos da economia agrícola, dez/2015. Disponível em: <http://www.agricultura.gov.br/arq_editor/Pasta%20de%20Dezembro%20-%202015.pdf> Acesso em: 02/04/2016.

Sustentabilidade e Parques de Inovação Tecnológica no Brasil: um Estudo Exploratório

Jurema Tomelin (jurema.tomelin@gmail.com)
Doutoranda em Administração
Universidade da Região de Blumenau – FURB
Universidade da Região de Joinville - UNIVILLE

Marialva Tomio (marialva@furb.br)
Doutora em Engenharia da Produção
Universidade da Região de Blumenau – FURB

Resumo:
A importância relacionada ao desenvolvimento sustentável tem sido institucionalizada em maior ou menor grau entre os países seja por uma consciência coletiva acerca da preservação dos recursos naturais, seja por movimentos sociais ou governamentais. A participação empresarial por meio de iniciativas voltadas à sustentabilidade passou a ser um fator de competitividade e fonte de qualificação para sua permanência no mercado. Neste sentido, surgem as organizações inovadoras sustentáveis que procuram ao mesmo tempo, a eficiência econômica e o respeito ao meio ambiente e o seu entorno. Esta pesquisa procurou responder ao seguinte questionamento: qual a abrangência de empresas inovadoras que desenvolvem produtos ou serviços voltados à sustentabilidade junto aos parques tecnológicos brasileiros? O estudo foi organizado em duas etapas: na primeira etapa foram selecionados os parques de inovação tecnológica participantes da plataforma Land2Land, totalizando 14 parques. A segunda etapa consistiu no levantamento das empresas instaladas nos parques, totalizando uma população de 690 empreendimentos e organizações em funcionamento, excluindo-se as instituições governamentais, associações e representações de classe. Quanto à abordagem, trata-se de pesquisa quantitativa, utilizando-se se o levantamento de dados secundários disponíveis na plataforma Land2Land. Os dados foram analisados utilizando-se a estatística descritiva e a análise de conteúdo.
Palavras chave: parques tecnológicos, sustentabilidade, inovação.

Sustainability and Innovation Technology Parks: an Exploratory Study

Abstract
The importance concerned to sustainable development has been institutionalized to a greater or lesser degree between the countries by a collective consciousness about the preservation of natural resources, whether by social or governmental movements. The companies' participation through initiatives regarding sustainability has become a source of competitive advantage qualifying for their permanence in the market. In this sense, there are sustainable innovative organizations seeking at the same time, economic efficiency and respect for the environment and its surroundings. This research sought to answer the following question: what is the scope of innovative companies that develop products or services related to sustainability at Brazilian technology parks. The study was organized in two steps: in the first step, it were selected technological parks participating on the platform "Land2Land", totaling 14 parks. The second step the analysis of the companies located in the parks was conducted,

with a total population of 690 enterprises and organizations under operation, excluding government institutions, associations and class representations. As for the approach, it is a quantitative research, using secondary data available in Land2Land platform. Data were analyzed using descriptive statistics and content analysis.
Key words: Technological Parks, Sustainability, Innovation.

1. INTRODUÇÃO

A transformação do conhecimento em inovação e consequentemente em melhor qualidade de vida e em negócios ainda é pequena no Brasil. A competitividade brasileira ainda está baseada na produção de bens que fazem uso intensivo de recursos naturais, seja na forma de energia e de insumos, seja no seu transporte e descarte. E o cálculo dos impactos negativos sobre o meio ambiente e na sociedade ainda não é considerado na nossa cadeia produtiva. (INSTITUTO ETHOS, 2015).

A inovação vai além da questão da transformação industrial e do desenvolvimento de novas tecnologias, mas abrange, além do retorno econômico, os ganhos sociais e ambientais.O termo sustentabilidade tornou-se amplamente reconhecido a partir do Relatório Brutland de 1987, da Comissão Mundial sobre Meio Ambiente e Desenvolvimento das Nações Unidas (WCED, 1987). O relatório definiu sustentabilidade como "o desenvolvimento que atende as necessidades do presente sem comprometer a possibilidade das futuras gerações de atenderem as suas próprias necessidades" (WCED, 1987, cap.2,p. 1).

Entretanto, o conceito de sustentabilidade advém do processo de reflorestamento e a palavra foi cunhada em 1713 na Alemanha com o termo "Nachhaltigkeit". Já a preocupação com o esgotamento dos recursos naturais também remonta a obra de Thomas Malthus em 1798. (KUHLLMAN e FARRINGTON, 2010).

A expressão "desenvolvimento sustentável" tornou-se conhecida a partir da Conferência das Nações Unidas para o Meio Ambiente e Desenvolvimento, também conhecida como ECO-92 realizada no Rio de Janeiro. Desde então tem havido discussões acerca das três dimensões da sustentabilidade: pessoas, planeta e lucro. A ideia da sustentabilidade em três dimensões advém do conceito do "Triple Bottom Line" proposto por Elkington (2004) cujo termo origina-se da área da gestão como uma maneira de operacionalizar a responsabilidade social corporativa.

À base inicial (Bottom Line) que seria o lucro, deveria ser adicionado o cuidado com o meio ambiente (planeta) e trazer o bem estar para as pessoas, inclusive para as minorias. (KUHLLMAN e FARRINGTON, 2010).

Ainda, conforme destacado por Kullman e Farrington (2010), há uma contradição entre o desejo por uma vida melhor e o que isto pode acarretar ao meio ambiente. Desta forma, a sustentabilidade torna-se um conceito equivalente ao "bom" e uma maneira de assegurar aos *stakeholders* as boas intenções de suas políticas.

A questão proposta pelo relatório Brutland é justamente como conciliar desenvolvimento e sustentabilidade. Neste sentido, os valores relacionados ao desenvolvimento sustentável e às

políticas ambientais, têm gerado um ambiente propício ao surgimento de novos modelos organizacionais que possam de certa forma, contribuir para esta equação, que é o surgimento das organizações inovadoras sustentáveis (BARBIERI, et al, 2010). Estas organizações introduzem inovações que atendem as três dimensões da sustentabilidade: (i) dimensão social: preocupação com os impactos sociais das inovações; (ii) dimensão ambiental: preocupação com a utilização dos recursos naturais e emissão de poluentes; (iii) dimensão econômica: obtenção de lucro e geração de vantagem competitiva.

Desta forma, como apontado por Barbieri et al (2010), as inovações no âmbito da sustentabilidade devem gerar resultados econômicos, sociais e ambientais positivos e isto somente será possível com o envolvimento de instituições de ensino, pesquisa e órgãos governamentais.

O conceito do *Tripe Helix* (Etzkowitz e Leydersdorff, 1995), que tem na sua base a interação entre o setor privado, público e a universidade, visa traduzir a importância desta dinâmica na busca pela inovação.Inicialmente, o *Tripe Helix* tomou emprestada a concepção da biologia da dupla hélice do DNA que visa gerar uma trajetória relativamente estável quando duas sub dinâmicas se entre formatam num sentido de co-evolução, como por exemplo, no âmbito da economia onde governo e mercado devem gerar equilíbrios para a política econômica (Aoki, 2001).

Neste sentido, o objetivo deste artigo foi verificar a presença de empresas inovadoras que desenvolvem produtos ou serviços voltados à sustentabilidade ambiental nos parques de inovação tecnológica brasileiros por meio de um estudo exploratório e de abordagem quantitativa, utilizando-se se o levantamento de dados secundários disponíveis na plataforma Land2Land, abrangendo 14 parques de inovação tecnológica, totalizando 690 empreendimentos. Os dados apresentados revelaram que a pesar de uma pequena participação, percebe-se a presença de diversas empresas inovadoras voltadas para a sustentabilidade ambiental e social.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Inovação e Sustentabilidade

O conceito de inovação pode ser entendido a partir da visão de Joseph A. Schumpeter, quem considera o dinamismo e periodicidade do desenvolvimento econômico como um processo, onde novas tecnologias substituem as antigas, tendo seu ciclo renovado cada vez que o setor industrial precisa inovar em produtos ou processos. Assim, tendo como base à perspectiva schumpeteriana, as inovações podem ser categorizadas como incrementais e radicais, dependendo do grau em que se utilizam avanços fundamentais na ciência e na tecnologia e novos conhecimentos transformam produtos, métodos de produção e mercados (SCHUMPETER, 1961).

O Manual de Oslo conceitua a inovação como a implementação de mudanças significativas no produto, processo, marketing ou na organização da empresa, visando melhoria de resultados. Estas mudanças são realizadas mediante a aplicação de novos conhecimentos e tecnologia, que podem ser desenvolvidos internamente, com colaboração externa ou adquiridos por meio de serviços de assessoramento ou por compra de tecnologia.

A principal corrente econômica neoclássica percebe a inovação em termos de criação de ativos, bem como experiências de mercado. Nesta visão, a inovação é um importante aspecto da estratégia de negócios ou parte do conjunto de decisões sobre o investimento no sentido de promover a eficiência (OECD, 2005).

De acordo com Lam (2005), a literatura sobre inovação foca no papel da estrutura organizacional, nos processos de aprendizagem e adaptação às mudanças tecnológicas que mais tarde veio a incorporar a estrutura institucional e os mercados. Assim, a inovação é a chave para a vantagem competitiva em ambientes turbulentos e também um direcionador para o crescimento econômico dos países. A habilidade para inovar possui relação direta com o nível de competividade da indústria no âmbito nacional ou internacional.

Os valores criados pelas inovações são muitas vezes manifestados em novos produtos ou serviços que contribuem para a riqueza. Quando uma empresa possui um conjunto de recursos, habilidades e competências, então o efeito da inovação será o de transformar as capacidades internas de uma empresa, tornando-os melhor adaptáveis em condições capazes de explorar novas ideias (NEELY; HII, 1998).

Por outro lado, a inovação também geralmente é definida como um mecanismo gerado internamente ou adquirida externamente, sendo um sistema, processo, produto ou serviço considerado novo pela organização (DAMANPOUR, 1991).

Já as inovações ambientais têm sido estudadas mais do ponto de vista econômico e dentro de uma perspectiva de modelo de negócio. A literatura acerca da inovação ambiental tem focado predominantemente em duas grandes áreas: (i) o papel das políticas e instituições no desenvolvimento das inovações ambientais; (ii) o estudo sobre a vantagem competitiva em relação às inovações ambientais (BJORKDAHAL; LINDER, 2015).

Bjorkdahal e Linder (2015) examinaram o papel da visão e objetivos da organização para a comercialização de inovações ambientais, como formulam e consequentemente, resolvem as questões de acordo com a visão da empresa. Destacam a importância do valor da formulação das soluções dos problemas ambientais ao nível estratégico no sentido de facilitar o desenvolvimento das inovações. O caso ilustra que o comprometimento dos recursos para a reformulação de problemas em relação a soluções já existentes com base em mudanças no ambiente das empresas, é potencialmente valioso para a firma.

Por outro lado, é igualmente importante entender a dimensão da consciência da população em relação ao meio ambiente como os primeiros passos antes da formulação e implementação de modificações nestes padrões comportamentais. Carvalho et al (2015) formularam um constructo denominado Consciência Sustentável do Consumidor ("*Consumer Sustainable Counsciouss Construct*") que evidenciou claramente que há diferentes maneiras que os consumidores usam para desenvolver a consciência de começar a consumir produtos verdes ou socialmente responsáveis.

Há também de se considerar que no decurso de várias décadas, a contribuição da inovação tecnológica pode ser limitada devido ao fato de que as inovações não aparecem imediatamente, mas exigem um investimento considerável em pesquisa e desenvolvimento durante um período prolongado de tempo.

Há relativo otimismo sobre a contribuição da tecnologia e da inovação na solução de problemas ambientais e climáticos, entretanto, a inovação tecnológica pode contribuir não muito mais do que um terço da redução das emissões necessárias e o restante precisa vir de

mudanças de comportamentais e eficiência produtiva, reforçadas por uma legislação ambiental significativa (VAN DEN BERGH, 2013).

2.2Parques de Inovação e Incubadoras Tecnológica como Vetores da Inovação

Phan, Siegel e Wright (2005) entendem os parques científicos e incubadoras tecnológicas como organizações com propriedades próprias com um centro administrativo focado na missão de aceleração de negócios através a aglomeração do conhecimento e compartilhamento de recursos.

Em estudos anteriores, Currie (1985), Eul (1985) e Monck (1988), tentaram empregar esforços no sentido de distinguir centros de inovação de parques científicos e parques de pesquisa, porém McDonald (1987) conclui que estes termos são utilizados de forma intercambiável para descrever um conjunto de iniciativas próximas a um local de aprendizado e que proporciona unidades de alta qualidade em um ambiente agradável.

Para Löfsten e Lindelöf (2002) uma incubadora tecnológica é uma organização pública ou privada que proporciona recursos no sentido de formar novos pequenos negócios de base tecnológica proveniente da academia ou do ambiente corporativo.

A Associação Americana de Incubadoras de Negócios (NBIA) define uma incubadora de negócios como "uma ferramenta de desenvolvimento econômico designada para acelerar o crescimento e o sucesso de empresas empreendedoras através de uma gama de suporte em recursos e serviços".

Ainda, Phan, Siegel e Wright (2005) afirmam que os estudos acerca dos parques tecnológicos são propostos em quatro níveis de análise: (i) os parques e incubadoras em si, (ii) as empresas localizadas nestes parques e incubadoras, (iii) os empreendedores e times de empreendedores envolvidos nestas empresas e (iv) o nível sistêmico destes ambientes.

Desta forma, os parques tecnológicos podem ser considerados como um ambiente geográfico distinto no qual processos sociais e institucionais emergem à medida em que tornam-se mais integrados (JOHANNSISSON, 1998).

Dettwiler, Lindelöf e Löfsten (2006) examinaram o desempenho de novas empresas de base tecnológica localizadas dentro e fora de parques tecnológicos. Foram pesquisados um total de 10 parques suecos e os resultados comprovaram que há uma performance superior entre as empresas localizadas nos parques e que interações formais (networking) entre empresas localizadas fora dos parques precisam ser suportadas por um número maior de relações contratuais.

Conforme dados da Unesco (2015), há atualmente mais de 400 parques científicos no mundo e este número vem crescendo. No topo da lista está os Estados Unidos com mais de 150 parques científicos, seguidos do Japão com 111 parques. A China que vem desenvolvendo os parques desde a década de 1980, possui em torno de 100, sendo que 52 deles foram reconhecidos pelo governo central.Ainda, de acordo com a Associação Americana de Incubadoras de Negócios, há nos Estados Unidos em torno de 1.250 incubadoras (NBIA, 2012).

Atualmente há no Brasil 28 parques tecnológicos em operação, outros 28 em implantação e 94 iniciativas de parques já conhecidas (MCT, 2013). Dos parques em operação, há 939 empresas instaladas, gerando 32.237 empregos. A região sul lidera o número de iniciativas com 43%, seguido da região sudeste com 41%.
Enfim, Link e Scott (2003) enfatizam que um crescente nível de atividade nesta área tem estimulado um importante debate acadêmico relativo a como estas iniciativas melhoram o desempenho de corporações, universidades e economias regionais.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Para Gil (1999), a pesquisa consiste em um processo formal e sistemático de desenvolvimento do método científico cujo objetivo fundamental é descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

A metodologia da pesquisa tem como função nortear o caminho da pesquisa, auxiliando a refletir e instigar um novo olhar sobre o mundo: um olhar curioso, indagador e criativo. Adotar uma metodologia significa escolher um caminho, um percurso. Neste sentido, esta pesquisa utilizou o método indutivo, proposto pelos empiristas Bacon, Hobbes, Locke e Hume que considera que o conhecimento é fundamentado na experiência, não levando em conta princípios preestabelecidos. No raciocínio indutivo a generalização deriva de observações de casos da realidade concreta, onde as constatações particulares levam à elaboração de generalizações (GIL, 1999; LAKATOS; MARCONI, 1993).

Quanto ao tipo, caracteriza-se como exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade com o problema com vistas a torná-lo explícito ou a construir hipóteses. Envolve o levantamento bibliográfico e a análise de exemplos que estimulem a compreensão (GIL, 1991).

Quanto a abordagem, trata-se de pesquisa quantitativa, utilizando-se se o levantamento de dados secundários disponíveis na plataforma Land2Land. Os dados foram analisados utilizando-se a estatística descritiva e análise de conteúdo.

A plataforma Land2Land é um projeto conjunto entre a Apex Brasil – Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos, do MDIC – Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior e a ANPROTEC – Associação Nacional de Parques Tecnológicos que visa incentivar a internacionalização de empreendimentos inovadores que pretendem se instalar em ambientes de inovação, como parques tecnológicos e incubadoras de empresas, oferecendo a facilidade de acesso a uma rede confiável, composta por parques tecnológicos e incubadoras de empresas previamente avaliados e cadastrados.

A pesquisa foi realizada em duas etapas: na primeira etapa foram selecionados os parques de inovação tecnológica participantes do projeto Land2Land, totalizando 14 parques conforme o quadro 01:

Sigla	Nome - Local
AGENDE	Agência de Desenvolvimento e Inovação, Guarulhos, SP
CELTA	Centro Especial para Laboração de Tecnologias Avançadas – Florianópolis, SC

CIETEC	Centro de Inovação, Empreendedorismo e Tecnologia, Osasco, SP.
FEEVALE	Feevale Tek Park – Novo Hamburgo, RS.
FUMSOFT	Sociedade Mineira de Software, Belo Horizonte, MG
INOVAPARQ	Parque de Inovação Tecnológica de Joinville e Região – Joinville – SC.
INSTITUTO GÊNESIS	Instituto Gênesis – PUC –Rio – Rio de Janeiro, RJ
PARQUE TECNOLÓGICO	Parque Tecnológico da UFRJ – Rios de Janeiro, RJ
PAQTCPB	Fundação Parque Tecnológico da Paraíba, Campina Grande, PB
PTSJC	Parque Tecnológico de São José dos Campos, SP
PORTO DIGITAL	Parque Tecnológico Porto Digital – Recife, PE
TECNOPUC	Parque Científico e Tecnológico – PUC – RS.
SAPIENS	Sapiens Parque – Florianópolis, SC.
SUPERA	Parque de Inovação Tecnológica de Ribeirão Preto, SP

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 01: Parques de Inovação Tecnológica Participantes da Plataforma Land2Land

A segunda etapa consistiu no levantamento de todas as empresas instaladas nos 14 parques selecionados, totalizando uma população de 690 empreendimentos em funcionamento nos parques, excluindo-se as instituições governamentais, associações e representações de classe.

Neste sentido, a pesquisa procurou responder ao seguinte questionamento: qual a abrangência de empresas inovadoras que desenvolvem produtos ou serviços voltados à sustentabilidade junto aos parques tecnológicos brasileiros?A seguir apresentam-se os achados rsultantes da pesquisa realizada.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Os parques de inovação tecnológica são reconhecidamente, indutores da inovação e do conhecimento e surgiram nos EUA na década de 1950, cujo objetivo principal era a interação entre a universidade e a iniciativa privada (Cooper, 1971).

Atuam no sentido de gerenciar o fluxo de informações, facilitando a comunicação entre os diversos atores e ainda proporcionando uma cultura de inovação e criatividade, facilitando desta forma, o surgimento de novas empresas (IASP, 2013).

O conceito do Tripe Helix (Etzkowitz e Leydersdorff, 1995), que tem na sua base a interação entre o setor privado, público e a universidade, visa traduzir a importância desta dinâmica na busca pela inovação.É possível identificar 3 grande gerações de parques tecnológicos, sendo a primeira geração de parques considerados pioneiros que foram criados de forma espontânea como apoio às empresas de base tecnológica, como por exemplo o Stanford Research Park. (ANPROTEC-ABDI, 2008).

A segunda geração de parques tecnológicos surgiu de forma planejada, ao longo dos anos 70 e 90 mais notadamente nos países desenvolvidos da América e Europa. A terceira geração de parques estruturantes está associada ao processo de desenvolvimento econômico e tecnológico de países emergentes no âmbito de uma política governamental para promover o desenvolvimento socioeconômico das regiões (ANPROTEC-ABDI, 2008).
O surgimento dos parques tecnológicos no Brasil, iniciou na década de 1980 através do CNPQ, que visava apoiar empreendimento voltados à inovação, criando desta forma, uma cultura empreendedora (ANPROTEC-ABDI, 2008).

Conforme pode ser observado no quadro 02, o primeiro parque de inovação tecnológica pertencente à plataforma Land2Land, iniciou suas atividades em 1984, Fundação Parque Tecnológico da Paraíba, que trata-se de uma fundação privada sem fins lucrativos, cujo objetivo é integrar o ensino, pesquisa e extensão no âmbito acadêmico. Nos anos 1990, surgiram mais três parques tecnológicos com o objetivo de fomentar o crescimento socioeconômico impulsionando o empreendedorismo nas suas respectivas áreas de atuação.

Nome	Estado	Início	Constituição Jurídica	Objetivo	Nr. De Empresas
Fundação Parque Tecnológico da Paraíba	PB	1984	Fundação Privada sem Fins Lucrativos	Fomentar o desenvolvimento de projetos de ensino, pesquisa e extensão, sendo uma de suas funções dar suporte administrativo e finalístico aos projetos institucionais	**11**
Fumsoft	MG	1992	Associação civil de direito privado sem fins lucrativos.	Induzir o desenvolvimento da cadeia produtiva de TI em Minas Gerais	**10**
Instituto Gênesis	RJ	1997	Instituto	Fomentar o desenvolvimento socioeconômico a partir de ferramentas de capacitação empreendedora, e formação de empreendedores e criação de ambientes de inovação.	**76**
Centro de Inovação, Empreendedorismo e Tecnologia - CIETEC	SP	1999	Associação Civil de direito privado, sem fins lucrativos	Promover o Empreendedorismo Inovador, incentivando a transformação do conhecimento em produtos e serviços de valor agregado para o mercado.	**137**
Parque Tecnológico Porto Digital	PE	2000	Sociedade civil de direito privado sem fins lucrativos.	Afirmar-se como um dos principais pilares da economia do futuro de Pernambuco e ser uma das âncoras do desenvolvimento sustentável do Estado.	**233**

Tecnopuc	RS	2001	Entidade jurídica de direito privado,	Criar uma comunidade de pesquisa e inovação transdisciplinar por meio da colaboração entre academia, empresas e governo visando aumentar a competitividade dos seus atores e melhorar a qualidade de vida de suas comunidades.	**65**
Supera	SP	2003	Fundação Pública de Direito Privado	Contribuir para a criação, desenvolvimento e aprimoramento de micro e pequenas empresas de base tecnológica nos seus aspectos tecnológicos, gerenciais, mercadológicos e de recursos humanos, resultando no desenvolvimento do município e região ao criar novas oportunidades de trabalho e a melhoria no desempenho das empresas.	**19**
Parque Tecnológico UFRJ	RJ	2003	Instituto	Estimular a interação entre a Universidade – alunos e corpo acadêmico – e as empresas. Dessa forma, transformando conhecimento em emprego e renda e oferecendo produtos e serviços inovadores para a sociedade.	**29**
Feevale Techpark	RS	2005	Não Disponível	Criar um ambiente de convivência e sinergia entre a Universidade, o Poder Público e as empresas de base tecnológica, de indústria criativa e outras áreas afins, fomentando a realização de atividades de pesquisa, desenvolvimento, empreendedorismo, inovação.	**16**
Agende Guarulhos	SP	2005	Agência de Desenvolvimento Municipal	Apoiar a formação e consolidação de micro e pequenas empresas de base tecnológica, nos seus aspectos tecnológicos, gerenciais, mercadológicos e de competências empreendedoras, contribuindo para a promoção do sistema local de inovação	**24**
Sapiens Parque	SC	2006	Sociedade Anônima de Capital Fechado	Não Disponível	**16**
Inovaparq	SC	2009	Fundação Privada sem fins lucrativos	Consolidar uma rede de cooperação para o desenvolvimento tecnológico sustentável de Joinville e região aproximando academia, empresas e governo, de forma a estimular e apoiar o empreendedorismo inovador.	**18**

Parque Tecnológico de São José dos Campos	SP	2010	Associação Civil de direito privado sem fins lucrativos	Fomentar o surgimento, o crescimento e a consolidação de empresas inovadoras, atuando em segmentos de elevada densidade tecnológica.	**36**
				Total	**690**

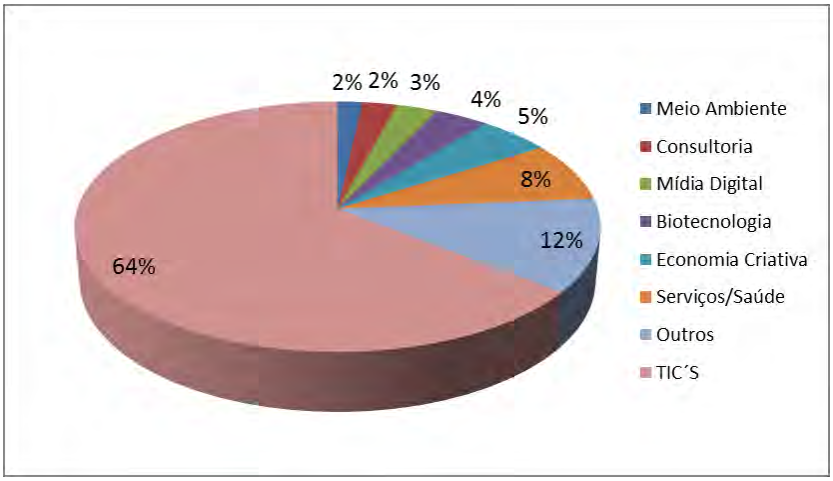
Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 02 – Parques Tecnológicos da Plataforma Land2Land por Ordem Cronológica

A década de 2000 revelou-se mais prolífica quanto ao surgimento de novos parques, totalizando 09 habitats de inovação. O parque tecnológico Porto Digital, que atualmente abriga 233 empreendimentos foi o pioneiro a destacar o desenvolvimento sustentável dentre os seus objetivos. O parque possui iniciativas com relação ao meio ambiente e disponibiliza a cartilha "Guia de Boas Práticas para uma TIC mais Sustentável" (2013), cujo objetivo é orientar as empresas na adoção de práticas sustentáveis nas fases de compra e uso de equipamentos eletroeletrônicos e de gerenciamento dos resíduos gerados.

Além do Porto Digital (PE), o Parque Tecnológico de Joinville e Região – Inovaparq (SC), também denota em seus objetivos, o desenvolvimento tecnológico sustentável. Dentre as 18 empresas instaladas no parque, possui pelo menos 04 que desenvolvem tecnologias relacionadas ao meio ambiente.

O fenômeno dos parques tecnológicos ainda é muito recente no Brasil e ao acessar as informações institucionais dos parques nota-se, ainda, a pouca visibilidade para o tema "sustentabilidade", com destaque para ações pontuais como a separação dos resíduos de uso comum para a reciclagem.



Fonte: Dados da Pesquisa

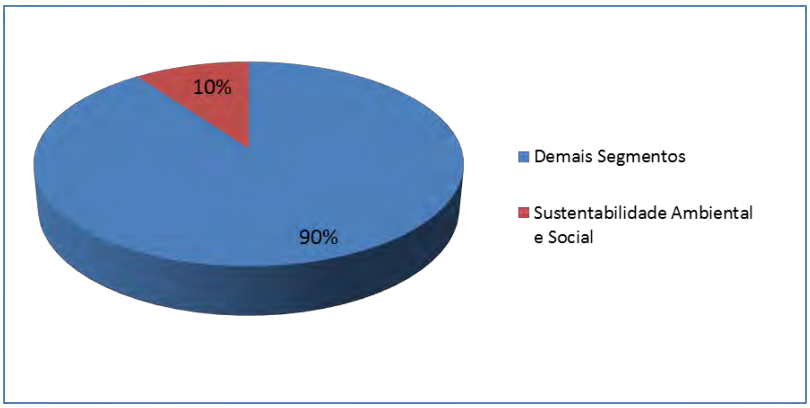
Gráfico 01: Plataformas Tecnológicas dos Parques Estudados

Dentre as plataformas tecnológicas existentes nos habitats de inovação estudados, percebe-se a grande concentração de empresas de Tecnologia da Informação e Comunicação, com 64% das empresas (de um total de 690). Destaca-se também o setor de serviços com 8% e economia criativa com 5% das empresas conforme o gráfico 01.

Nota-se também uma grande diversidade de empreendimentos, totalizando 12%, das mais variadas plataformas, tais como: energia/petróleo, geotecnologia, educação, automação, químico/farmacêutico, robótica, nanotecnologia e gestão do conhecimento entre outros.

Conforme o Instituto Ethos (2015), grande parcela da competitividade brasileira ainda está baseada na produção de bens que fazem uso intensivo de recursos naturais, seja na forma de energia e de insumos, seja no seu transporte e descarte. E o cálculo dos impactos negativos sobre o meio ambiente e na sociedade ainda não é considerado na nossa cadeia produtiva.

Entretanto, Barbieri (2010) destaca que fazer parte do movimento para a sustentabilidade passou a ser um fator de competitividade para as empresas, seja através da diferenciação ou pela constante qualificação. Uma organização inovadora sustentável, não é a que introduz novidades no mercado, mas que atenda as dimensões da sustentabilidade, sejam sociais, ambientais ou econômicas, proporcionando resultados positivos para a sociedade e o meio ambiente (BARBIERI, 2007).



Fonte: Dados da Pesquisa

Gráfico 02: Empresas Inovadoras que Desenvolvem Produtos ou Serviços Relacionados à Sustentabilidade

Observando-se os gráficos 01 e 02, percebe-se que apenas 2% das 690 empresas instaladas nos parques estudados, referem-se à plataforma ambiental, entretanto, ao realizar uma análise mais detalhada sobre a atuação das empresas, foi identificado um total de 70 empreendimentos (de um total de 690) que mesmo pertencentes à demais plataformas (TIC´s, por exemplo), desenvolvem atividades relacionadas à sustentabilidade ambiental e social. Portanto, a abrangência de empresas inovadoras que desenvolvem produtos ou serviços relacionadas à sustentabilidade nos ambientes de inovação brasileiros está na proporção de 10%. As seguir são apresentadas as principais conclusões do presente estudo.

5. CONCLUSÃO

O objetivo deste artigo foi verificar a abrangênciade empresas inovadoras que desenvolvem produtos ou serviços relacionados à sustentabilidade nos ambientes de inovação brasileiros por meio de uma pesquisa exploratória de abrangência quantitativa.

Apesar do fenômeno dos parques tecnológicos ser relativamente recente no Brasil, é relevante a presença de 28 parques tecnológicos em operação e outras 94 iniciativas de parques já conhecidas conforme dados do Ministério da Ciência e Tecnologia (2013).

Na medida em que o conceito de sustentabilidade e a preocupação com as gerações futuras conforme declarado pelo Relatório Brutland (1987) têm se institucionalizado, os valores relacionados ao desenvolvimento sustentável e às políticas ambientais têm gerado um ambiente propício ao surgimento de organizações inovadoras sustentáveis (BARBIERI, et al, 2010).

A preocupação com o meio ambiente tem se tornado cada vez mais presente nas esferas empresariais, governamentais e junto à sociedade em geral. O meio ambiente foi o tópico central da ECO-92; o problema do crescimento populacional foi o foco da conferência no Cairo em 1993; a pobreza e privação social chamou a atenção em Copenhagen em 1994; questões de gênero e o papel da mulher foi o foco da conferência em Beijing em 1995 e problemas de urbanização foram discutidos em Istanbul em 1996 (SEN, 2013).

A ideia principal de desenvolvimento sustentável, faz referência às gerações futuras, portanto, as atividades econômicas que põem em risco a existência dos recursos naturais precisam ser repensadas e revistas, da mesma forma que a adoção de mecanismos e instrumentos de mercado. Dessa forma, ao discutir a governança local e global, o desenvolvimento sustentável torna-se essencial, ao se pensar em novas alternativas.

Alves (2001) proporciona uma reflexão sobre a evolução dos padrões de comportamento empresarial socialmente responsáveis perante uma sociedade globalizada e com acesso à informação. O crescimento e a diversificação das grandes empresas nos principais países industrializados revelam que o seu papel na sociedade não se restringe a meramente a produção de bens ou à prestação de serviços em condições eficientes, assim como não se limita à maximização do lucro para os acionistas, porém, também consiste na geração de riqueza em um sentido mais amplo.

Portanto, o papel da empresa como principal geradora de riqueza suscita, a questão de saber se a empresa tem uma função social. A estabilidade da empresa, sua imagem perante o público e sua capacidade de satisfazer os seus clientes passam a ocupar papel de destaque a partir das ideias de Keynes (1937) e a concepção de uma empresa social, comprometida com objetivos outros que os de geração de riqueza material, ganhou corpo nas décadas de 60 e 70.

Bjorkdahal e Linder (2015) apontaram que as inovações ambientais têm sido estudadas mais do ponto de vista econômico e dentro de uma perspectiva de modelo de negócio, sobretudo a vantagem competitiva em relação a estas inovações, entretanto há de se notar cada vez mais a presença de empresas voltadas para as preocupações ambientais.

Este estudo revelou que, 64% das empresas localizadas nos parques pertencentes à plataforma Land2Land, concentram-se na plataforma de Tecnologia da Informação e Comunicação, onde percebe-se também uma grande diversidade de empreendimentos das mais variadas plataformas.

Além disto, observou-se que, dos 690 empreendimentos analisados, existem 70 deles que desenvolvem produtos ou serviços relacionados à sustentabilidade ambiental e social totalizando uma abrangência de 10% do total de empresas localizadas nos ambientes de inovação brasileiros. Este número revela-se, pelo menos interessante, já que a preocupação com o meio ambiente e o seu entorno é relativamente recente no Brasil.

Dentre as limitações do estudo, destaca-se que foram analisados apenas 14 de um total de 28 parques estabelecidos, portanto os resultados não podem ser generalizados em termos nacionais.

Para os próximos estudos, recomenda-se um questionário dirigido aos 70 empreendimentos no sentido de se conhecer as suas motivações e objetivos para que possam ser utilizados como exemplos para novos empreendedores sustentáveis, bem como norteadores para políticas públicas direcionadas a estes ambientes inovadores.

6. REFERÊNCIAS

ANPROTEC-ABDI. Parques Tecnológicos no Brasil – Estudo, Análise e Proposições. In **XVIII Seminário Nacional de Parques Tecnológicos e Incubadoras de Empresas.** ANPROTEC – ABDI, 2008

ALVES, Lauro Eduardo Soutello. Governança e Cidadania Empresarial. **RAE – Revista de Administração de Empresas**. SP: vol. 41, n. 4, p.78-86, 2001.

BARBIERI, José Carlos et al. Inovação e sustentabilidade: novos modelos e proposições. RAE-**Revista de Administração de Empresas**, v. 50, n. 2, p. 146-154, 2010.

BJÖRKDAHL, Joakim; LINDER, Marcus. Formulating problems for commercializing new technologies: The case of environmental innovation. **Scandinavian Journal of Management**, v. 31, n. 1, p. 14-24, 2015.

BRASIL, Ministério da Ciência, Tecnologia e Inovação. **Parques Tecnológicos: Habitats de Inovação**. Centro de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico, Brasília: CDT/UnB, 2013.

CARVALHO, Bárbara Leão de et al. Modelling consumers' sustainability consciousness impact on sustainable purchase intention. **Ecological Indicators**, 2015.

CURRIE, Jean. Science parks in Britain: Their role for the late 1980's. **CSP Economic Publications**, 1985.

DAMANPOUR, F. Organizational Innovation: a meta-analysis of effects of determinants and moderators. **Academy of Management Journal**, 34 – p. 555-590, 1991.

DETTWILER, Paul; LINDELÖF, Peter; LÖFSTEN, Hans. Utility of location: A comparative survey between small new technology-based firms located on and off Science Parks—Implications for facilities management. **Technovation**, v. 26, n. 4, p. 506-517, 2006.

ELKINGTON, John. Enter the triple bottom line. The triple bottom line: Does it all add up, v. 11, n. 12, p. 1-16, 2004.

ETZKOWITZ, H.,; LEYDESDORFF, L. The Triple Helix:University-Industry-Government Relations: A Laboratory for Knowledge-Based Economic Development. **EASST Review** 14, 14-19, 1995.

EUL, F. M. **Science parks and innovation centres—property, the unconsidered element. Science Parks and Innovation Centres: Their Economic and Social Impact.** Amsterdam: Elsevier, 1985.

COOPER, AC. Spin-offs and technical entrepreneurship. **IEEE Transactions on Engineering Management**, 18(1), p. 2-6, 1971.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e Técnicas de Pesquisa Social**. São Paulo: Atlas, 1999.

IASP – International Association of Science Parks. Disponível em: <http://www.iasp.ws/the-role-of-stps-and-innovation-areas;jsessionid=54a5b77cdcb79bd 4dc86c782469b> Acesso em 23.11.2015.

INSTITUTO ETHOS. **Valores, Transparência e Governança**. Disponível em: http://www3.ethos.org.br/conteudo/gestao-socialmente-responsavel/valores-transparencia-e-governanca/ Acesso em 23.11.2015.

JOHANNISSSON, Bengt. Personal networks in emerging knowledge-based firms: spatial and functional patterns. **Entrepreneurship & Regional Development**, v. 10, n. 4, p. 297-312, 1998.

KEYNES, John Maynard. The general theory of employment. **The quarterly journal of economics**, p. 209-223, 1937.

KUHLMAN, Tom; FARRINGTON, John. What is sustainability? **Sustainability**, v. 2, n. 11, p. 3436-3448, 2010.

LAM, A. Organizational Innovation in J. Fagerberg, D. Mowery e R.R. Nelson. **The Oxford Handbook of Innovation**. Oxford University Press, Oxford, 2005

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. Fundamentos de Metodologia Científica. São Paulo: Atlas, 1993.

LÖFSTEN, Hans; LINDELÖF, Peter. Science Parks and the growth of new technology-based firms—academic-industry links, innovation and markets. **Research Policy**, v. 31, n. 6, p. 859-876, 2002.

LINK, Albert N.; SCOTT, John T. US science parks: the diffusion of an innovation and its effects on the academic missions of universities. **International Journal of industrial organization**, v. 21, n. 9, p. 1323-1356, 2003.

MACDONALD, Stuart. British science parks: reflections on the politics of high technology. **R&D Management**, v. 17, n. 1, p. 25-37, 1987.

MONCK, Charles SP. **Science parks and the growth of high technology firms**. Croom Helm, in association with Peat Marwick, McLintock, 1988.

NATIONAL BUSINESS INCUBATION ASSOCIATION (NBIA). Disponível em <www.nbia.org> acesso em 29/11/2015.

NEELY, Andy; HII, Jasper. Innovation and Business Performance: a Literature Review. **The Judge Institute of Management Studies.** University of Cambridge, 1998.

OECD (ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT). **Manual de Oslo: Proposta de Diretrizes para Coleta e Interpretação de Dados sobre Inovação Tecnológica**. Disponível em: http://www.mct.gov.br/index.php/content/view/4639.html Acesso em: 20 novembro 2015.

PHAN, Phillip H.; SIEGEL, Donald S.; WRIGHT, Mike. Science parks and incubators: observations, synthesis and future research. **Journal of business venturing**, v. 20, n. 2, p. 165-182, 2005.

SEN, Amartia. The Ends and Means of Sustainability. **Journal of Human Development and Capabilities.**Vol. 14, No. 1, 6–20, 2013.

SCHUMPETER, Joseph A. **Capitalismo, Socialismo e Democracia**. George Allen e Unwin Ltd., Rio de Janeiro: Editora Fundo de Cultura, 1961.

UNITED NATIONS EDUCATION, SCIENTIFIC AND CULTURAL ORGANIZATION – UNESCO. **Science Policy and Capacity-Building**. Disponível em: <http//www.unesco.org> Acesso em 29/11/2015.

WCED, U. N. **Our common future**. World Commission on Environment and Development. Oxford University Press, 1987.

Variações no aspecto financeiro após a certificação NBR ISO 14001: um estudo de caso da Döhler S.A.

Franciele Furtado Pereira (franfurtado88@gmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Denize Demarche Minatti Ferreira (dminatti@terra.com.br)
Doutora em Engenharia e Gestão do Conhecimento (UFSC)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo
Empresas de diversos setores veem como grande diferencial no mercado a utilização de práticas sustentáveis. A preservação do meio ambiente pelas organizações pode ocorrer por meio da implantação de adequado Sistema de Gestão Ambiental (SGA) advindo principalmente pela certificação NBR ISO 14001. Este é um dos meios que as organizações podem comprovar seu comprometimento com as questões ambientais relacionadas as suas operações. O objetivo deste trabalho é observar se houveram alterações no aspecto financeiro da Döhler S.A., após a implementação do SGA e da certificação pela norma NBR ISO 14001. A pesquisa é caracterizada como quali-quantitativa e, os períodos estudados compreendem os anos de 1997 a 2014. Ainda no que concerne a metodologia, o estudo procurou detalhar os três anos antecedentes a certificação, que ocorreu em 2000, e os três anos subsequentes, utilizando indicadores de Rentabilidade a fim de complementar e confrontá-los com os resultados constantes dos Relatórios da Administração e das Demonstrações Contábeis dos referidos anos. Dentre os principais resultados, observaram-se oscilações nos indicadores, que podem não estar diretamente ligados aos investimentos em meio ambiente e com a certificação NBR ISO 14001, mas sim, com os Custos dos Produtos Vendidos (CPV) dos períodos e outros fatores externos.

Palavras chave: NBR ISO 14001; Sustentabilidade; Sistema de Gestão Ambiental; Döhler S.A.

Variations in the financial aspect after NBR ISO 14001 certification: a case study on Döhler S.A.

Abstract
Companies from many different sectors see sustainable practices as a great differential in the current market. The preservation of the environment by the organizations can occur by the implantation of an adequate Environmental Management System (EMS) resulting from the NBR ISO 14001 certification. That is how organizations can demonstrate their commitment with environmental questions related to the on-going operations. The purpose of this article is to verify if there were changes in the financial aspect of Döhler S.A., after implementing EMS

and the NBR ISO 14001 certification. This research is characterized as quali-quantitative and the studied periods are comprehended from 1997 to 2014. Still on the subject of methodology, this study tried to detail the three precedent years of the certification, which occurred in 2000, and the three subsequent years, using profitability indicators in order to complement and confront the results contained in the Administration Reports and the Accounting Statements from the referred years. Among the main results, indicators oscillations have been observed, which may be not directly connected to the environment investments and the NBR ISO 14001 certification, but with the Cost of the Products Sold (CPS) in the period and others external factors.
Key-words: NBR ISO 14001**;** Sustainability; Environmental Management System; Döhler S.A.

1 INTRODUÇÃO

A crescente preocupação com a preservação do meio ambiente faz com que as empresas que querem manter seu espaço no mercado de trabalho, busquem não só o ganho financeiro com melhorias no processo produtivo, como também, conquistem uma melhor imagem ao se adequarem às normas de gestão ambiental.

Para isso, as empresas buscam a implantação de um Sistema de Gestão Ambiental (SGA) e a certificação NBR ISO 14001 para assim demonstrar ao ambiente externo, o comprometimento que a empresa tem com o meio ambiente e também com as práticas sustentáveis.

Diante disso, o presente estudo traz como temática a gestão ambiental e as normas NBR ISO 14001, visando externar suas principais características e qual o caminho que as empresas seguem até obter a certificação. Para tanto, a análise verificará por meio de um estudo de caso, numa empresa do setor têxtil que além de utilizar grande quantidade de água em seus processos produtivos, é também geradora de resíduos que se não corretamente tratados e depositados no meio trazem sérias consequências aos ecossistemas.

Desde a década de 1970, observou-se um aumento do número de estudos relacionados à área de meio ambiente e foi também nessa mesma época que começaram as discussões sobre sustentabilidade e sobre a necessidade de crescer obedecendo aos preceitos do desenvolvimento sustentável.

Dessa forma, surgiu o interesse de verificar e analisar as variações financeiras na Döhler S.A., e sua relação com a implantação de seu SGA e da certificação NBR ISO 14001. Com isso, o objetivo desta pesquisa centra-se no caso Döhler S.A.. A empresa será avaliada a partir dos indicadores financeiros que poderão indicar se a implantação do SGA e da certificação pela NBR ISO 14001 influenciaram e/ou promoveram melhorias nos aspectos financeiros da mesma.

Os Relatórios Financeiros e as Notas Explicativas também foram analisados para identificar as melhorias obtidas com o passar dos anos. Para isso, foram analisados os demonstrativos de 17 anos da empresa, considerando os três anos antes da primeira certificação, que ocorreu em 2000, e os seguintes, até 2014, para verificar aumento ou diminuição a partir dos seguintes indicadores: Rentabilidade do Ativo, Rentabilidade do Patrimônio Líquido e Margem Líquida, bem como verificar os custos dos produtos e se há relação destes com a certificação.

O presente estudo está composto por cinco tópicos; a Introdução, a Revisão da Literatura, a Metodologia, a Análise de Resultados e as Considerações Finais. A Revisão da Literatura versará sobre a Gestão Ambiental, a NBR ISO 14001 e estudos anteriores relacionados ao tema.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Neste item da pesquisa serão apresentados os conceitos e as definições a respeito da Gestão Ambiental e consequentemente de um SGA, analisando a partir da NBR ISO 14001, bem como estudos relacionados a esta pesquisa.

2.1 Gestão Ambiental

Atualmente, os problemas relacionados com o meio ambiente vêm sendo cada vez mais notados e com isso as práticas ambientais aparecem ganhando forças nas organizações, tornando-a, nos últimos anos, prioridade nas gestões empresariais e de investimentos financeiros. Conforme Alberton e Costa (2007), os movimentos de cunho ambiental existem por bastante tempo, mas foi só a partir dos anos de 1970 que tomaram força e passaram a ser difundidos pelo mundo.

Campos e Melo (2008) pontuam que quando se objetiva proteger a preservação da espécie humana é necessário que, antes de tudo, protejamos o meio em que vivemos. Com isso, em meados dos anos 80 e 90, a preservação do meio ambiente ganhou maior visibilidade, fazendo com que os gastos com a proteção ambiental fossem vistos pelas empresas não como custos, mas sim como investimentos a longo prazo. O cuidado com o meio ambiente vem se tornando um dos elementos que apresentam maior interferência dos anos 90 até os dias de hoje.

Conforme é proposto por Alencar *et al* (2015, p. 577):

> A gestão ambiental visa auxiliar a administração e o gerenciamento dos aspectos ambientais, econômicos e sociais de uma organização de forma a utilizar de maneira racional os recursos naturais, a preservação do meio ambiente e a continuidade do negócio. O uso de boas práticas garante a preservação e a conservação da biodiversidade por meio da redução, reutilização e reciclagem de insumos produtivos e, como consequência, a minimização dos possíveis impactos ambientais.

Cada vez mais as empresas estão motivadas a englobar a conscientização com o meio ambiente, em cenário político e social. Tanto os fornecedores quanto os clientes vêm exigindo também das empresas a relação com o aspecto ambiental correlacionando com a produção organizacional (FIORINI; JABBOUR, 2014). As estratégias de gestão ambiental são formas de assessorar o meio empresarial em seus processos de produção, propiciando métodos para um desenvolvimento econômico, social e ambiental totalmente sustentável (ALENCAR *et al*, 2015).

A gestão ambiental pode ser levada em consideração como um processo para a tomada de decisões, que visa mostrar um fator positivo em relação ao meio ambiente. Faroni et. al. (2010) definem este conceito como sendo uma variedade de atitudes que possibilitem controlar o impacto ambiental de uma instituição, onde a mesma se estimula para atingir a almejada qualidade ambiental. De acordo com Fiorini e Jabbour (2014, p. 56), “uma das práticas ambientais no contexto organizacional é o desenvolvimento de um SGA”.

Ramos et. al. (2006, p. 64) apontam que "a gestão do meio ambiente deve estar integrada à gestão global da organização, e a melhor forma de introduzir esse conjunto de medidas é implantando um SGA de acordo com as normas da série ISO 14000". Com a adoção de um SGA é possível que, também, haja a redução dos custos de produção e um aumento de eficiência.

As empresas devem observar que em um SGA é necessário o controle ambiental nas saídas, a integração nas práticas e processos produtivos e também no controle da administração empresarial (ALENCAR, 2015).

De acordo com a ABNT (2016) o SGA auxilia as empresas em um melhor gerenciamento, identificação, monitoramento e controle das questões ambientais como um todo. Diante disso, é possível perceber o quanto é importante implementar um SGA e colocá-lo em prática, não só para um desenvolvimento interno sustentável como também para melhorar sua imagem perante os investidores e consumidores.

2.2 NBR ISO 14001

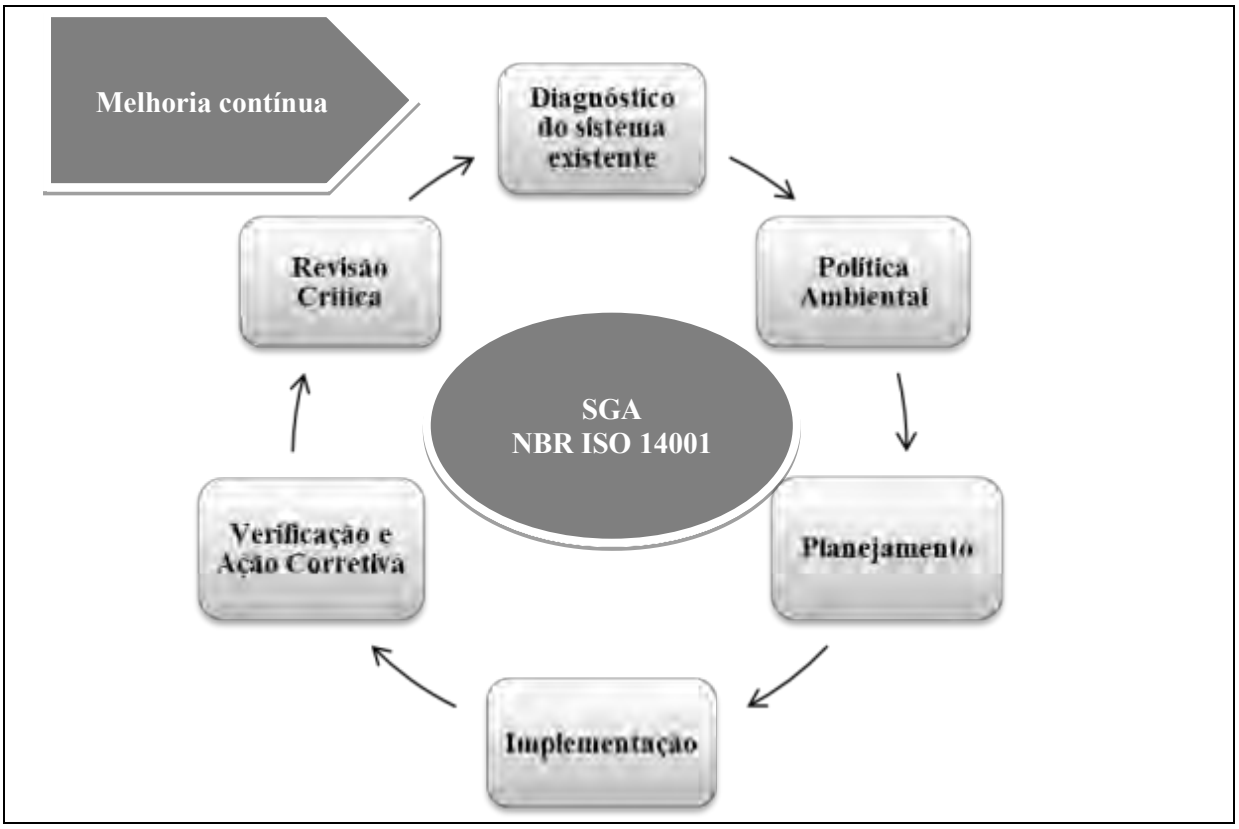
A NBR ISO 14001 é uma norma da série ISO 14000, que engloba um conjunto de normas a respeito de um sistema de gestão ambiental, que não são obrigatórias e que são de âmbito internacional. Essas normas oferecem aos administradores uma estrutura para gerenciar os impactos no meio ambiente que são causados pela própria empresa, possibilitando organização para obter tal certificação (RAMOS *et al*, 2006).

A NBR ISO 14001 trata dos requisitos para a utilização de um SGA. Faroni *et al* (2010) reforça que a norma NBR ISO 14001 prevê alguns requisitos para que as organizações gerenciem, de maneira que não seja prejudicial ao meio ambiente, seus processos produtivos e serviços.

Conforme Neves e Rozemberg (2010, p. 163-164):

> A NBR ISO 14001:2004 prevê os passos de implementação do Sistema de Gestão Ambiental partindo de uma metodologia conhecida como *Plan-Do-Check-Act* (PDCA). Essa metodologia é um processo evolutivo que ao passar por cada uma das etapas, promove uma análise completa das estratégias e métodos traçados para as questões ambientais, buscando a melhoria contínua do sistema.

Dessa forma, é possível visualizar o ciclo do PDCA na Figura 1 como parte fundamental do SGA recomendado pela NBR ISO 14001.



Fonte: Adaptado da ABNT 2004

Figura 1: Ciclo do SGA preconizado pela NBR ISO 14001:2004.

Segundo Barbieri (2007, p. 168) "para efeito de certificação, registro e autodeclaração, a organização deve estabelecer, documentar, implementar, manter e continuamente melhorar um SGA". Ou seja, segue-se o ciclo da Figura 1, que traz as etapas: planejar, executar, avaliar e agir. E ainda, "a norma preconiza a realização de melhorias contínuas no desempenho ambiental global da organização de acordo com sua própria política" (BARBIERI, 2007, P. 168). Dessa forma, a organização estará em constante melhoria com seu sistema de gestão ambiental.

A NBR ISO 14001, assim como mostra Ramos (2006, p. 73) "especifica as exigências para um sistema de gestão ambiental que estabelece a estrutura para uma organização controlar o impacto ambiental de suas atividades". Fiorini e Jabbour (2014, p. 56) complementam que "os sistemas de gestão ambiental legitimados com a NBR ISO 14001 são altamente importantes, já que esta certificação proporciona a estrutura de SGA mais reconhecida no mundo".

Atualmente, é importante a contribuição das empresas com o desenvolvimento sustentável, pois pesquisas científicas mostram que as ações humanas influenciam nas mudanças globais ambientais e, é por esse fator que muitas empresas buscam a certificação da norma NBR ISO 14001.

De acordo com estudos anteriores, percebeu-se que em indústrias têxteis, a água é um insumo básico em seu processo produtivo, a qual se estima um consumo de 100 a 200 litros para produzir um quilo de malha (COELHO *et al*, 1997). É, portanto, de extrema importância

o uso da melhoria contínua neste tipo de empresa, uma vez que a água é um recurso natural limitado.

Outro ponto a ser analisado está ligado à necessidade de o setor têxtil levar em consideração as questões sociais, econômicas, ecológicas, espaciais e culturais onde está inserido para poder alcançar padrões de desenvolvimento produtivo baseado na sustentabilidade. Para que isto ocorra, será preciso um planejamento para o desenvolvimento sustentável a fim de assegurar ao setor preço, qualidade, inovação, design, ecoeficiência e condições de trabalho (ALENCAR *et al*, 2015).

Importante destacar que recentemente, foi atualizada a NBR ISO 14001:2015, a fim de contemplar as principais tendências do mercado relacionadas ao meio ambiente. Segundo a ABNT (2016, p. 5):

> A ABNT NBR ISO 14001:2015 abordará as mais recentes tendências, incluindo o crescente reconhecimento por parte das empresas da necessidade de levar em consideração os elementos internos e externos que influenciam seu impacto ambiental, como por exemplo, a volatilidade do clima e o contexto competitivo em que estão inseridas.

Dessa forma, as empresas que já possuem a NBR ISO 14001:2004 e querem continuar com a certificação deverão se adequar ao período de transição de três anos à norma mais recente se almejarem a nova certificação (ABNT, 2016). Assim é esperado que a Döhler S.A., empresa analisada neste estudo, faça os procedimentos necessários para que continue em conformidade com as normas vigentes.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é classificada como quali-quantitativa e realiza um estudo de caso, na Döhler S.A. onde pretende verificar se a implementação de um SGA e sua certificação pela norma NBR ISO 14001 afetaram os aspectos financeiros da empresa.

A análise da pesquisa é delimitada em uma empresa, a qual caracteriza-se como 100% brasileira do setor privado com atuação no mercado têxtil. A pesquisa limita-se em não expandir o resultado para tomar como base para outras empresas deste setor e/ou de outros setores.

As principais informações utilizadas foram as demonstrações financeiras consolidadas com suas Notas Explicativas e demais relatórios publicados pela empresa em estudo. Foram analisadas as demonstrações em três anos antes de sua certificação pela NBR ISO 14001 e nos anos subsequentes (até o último exercício social de 2014). Contudo, o enfoque maior foi nos três anos antes da certificação e nos três anos após.

Para analisar os dados, foram utilizados indicadores econômico-financeiros que auxiliaram na interpretação da evolução da empresa em questão. Dessa forma, foram escolhidos os indicadores de Rentabilidade, que dizem respeito a Margem Líquida (lucro líquido/receita operacional líquida), Rentabilidade do Ativo (lucro líquido/ativo) e Rentabilidade do Patrimônio Líquido (lucro líquido/patrimônio líquido). Assim, segundo Passos (2010, p. 20) "o índice de Rentabilidade evidencia a situação econômica da empresa, ou seja, avalia o grau de êxito econômico obtido por uma empresa em relação ao capital investido". Com isso, foi investigado se a Döhler S.A. possui boa Rentabilidade, sendo capaz de manter um lucro líquido aceitável. Além desses indicadores, foram analisados os custos dos produtos vendidos (CPV) que a Döhler S.A. declarou durante esse período, a fim de

verificar se houve redução dos mesmos após a adoção do SGA e, mais especificamente, da certificação da NBR ISO 14001.

4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção da pesquisa, serão abordados a caracterização da empresa em estudo, apresentando sua história no mercado, prêmios e a forma como vem realizando negócios obedecendo os preceitos da sustentabilidade, visando principalmente descrever os benefícios e entraves relacionados a certificação pela NBR ISO 14001.

4.1 Caracterização da empresa

A empresa Döhler S.A. foi selecionada para este estudo de caso por ser uma grande organização do setor têxtil, que está no mercado a mais de 100 anos, e pela localização no estado de Santa Catarina. Além disso, recebeu prêmios, incluindo aqueles relacionados à área da sustentabilidade, e também por ser certificada pela NBR ISO 14001 desde o ano de 2000.

Desde 1881 no mercado, a Döhler S.A. é uma empresa totalmente brasileira, que se tornou uma das maiores organizações do setor têxtil, que diz ser preocupada com o bem-estar dos seus consumidores, trazendo qualidade aos produtos por ela desenvolvidos e comercializados, utilizando tecnologias de última geração. A organização relata que é pioneira em pesquisas, desenvolvimento e práticas sustentáveis. Possui um parque fabril de 200 mil m^2, situado na cidade de Joinville – SC, contando com cerca de 3.200 colaboradores (DÖHLER S.A., 2016).

A empresa produz artigos de cama, mesa, banho e decoração, fabricando por mês um volume de 1.400 toneladas, chegando a produzir cerca de 12 mil produtos. Destacam que seu processo de produção é iniciado pela criação, passando depois para o setor de fiação e em sequência para o processo de finalização nos setores de tecimento, tingimento, estamparia e confecção (DÖHLER S.A., 2016).

A Döhler S.A. informa que sua missão é focada em fabricar produtos da área têxtil voltados para o mercado global e que segue os padrões de certificação e compromissos estrangeiros quando se trata de qualidade, responsabilidade social, ética e ambiental e diz atender, portanto, as expectativas dos seus consumidores e agregar valor para os seus funcionários, acionistas, fornecedores, clientes e comunidade (DÖHLER S.A., 2016).

A Döhler S.A. afirma que uma maneira de dar mais valor ao futuro é pensar no meio ambiente e para tanto investiu na sua estrutura para poder aumentar seu nível de confiança e sustentabilidade e cita como exemplo, o fato de possuir o primeiro aterro industrial do sul do país que separa materiais recicláveis para que sejam reaproveitados (DÖHLER S.A., 2016).

Pontuam ainda que como comprovação de uma gestão ambiental de qualidade, tem em seu domínio uma área de preservação arborizada com mais de 300 mil $m^{2,}$ além da certificação NBR ISO 14001 que conquistou no ano de 2000 e também prêmios relacionados à área. Dentre os quais: Prêmio Expressão Ecologia da Revista Expressão, como melhor gestão ambiental do sul do País; Prêmio CNI de Ecologia, como melhor gestão ambiental do Brasil na categoria Gerenciamento de Resíduos Sólidos; Trófeu Fritz Muller concedido pela Fatma, que destaca as ações voltadas à preservação, como o aterro industrial próprio (DÖHLER S.A., 2016).

4.2 Análise dos resultados

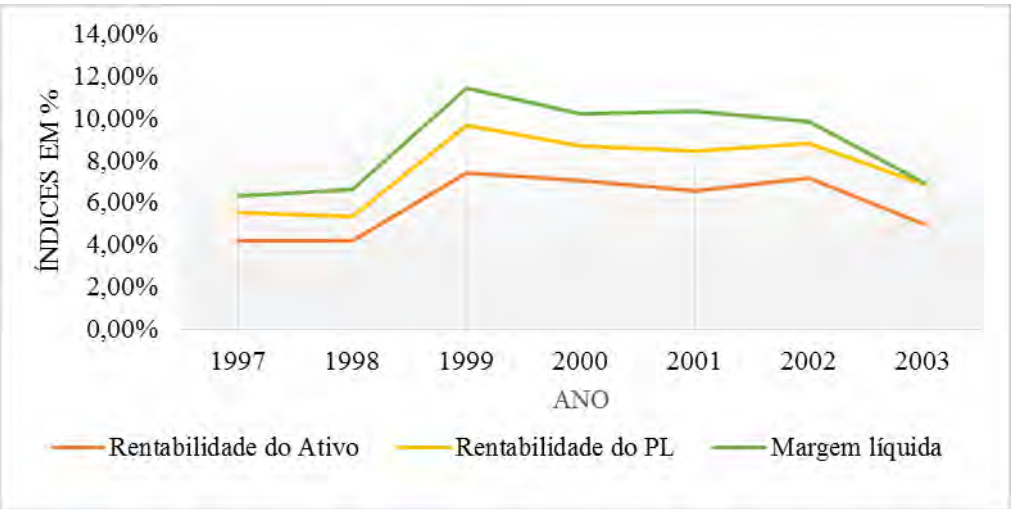
A análise dos resultados dessa pesquisa foi iniciada com a coleta de dados das demonstrações contábeis e dos relatórios da administração referente aos exercícios de 1997 a 2014. Um dos objetivos foi buscar possíveis melhorias da empresa em suas práticas de sustentabilidade. Após a coleta dos dados, foi feita a análise a partir de indicadores econômico-financeiros (Quadro 1).

Indicadores	***Descrição***	***Objetivo***
Margem Líquida	Lucro Liquído dividido pela Receita Operacional Líquida	Representar o quanto a empresa tem de lucro para cada unidade vendida.
Rentabilidade do Ativo	Lucro Líquido dividido pelo Ativo	Indicar quanto a empresa teve de Lucro para cada R$ 100 de investimento total.
Rentabilidade do Patrimônio Líquido	Lucro Líquido dividido pelo Patrimônio Líquido	Representar a quantidade de Rentabilidade do capital que os sócios da empresa investiram no empreendimento.

Fonte: Adaptado de Araújo (2015).

Quadro 1 – Indicadores de Rentabilidade

Com base nos indicadores do Quadro 1, foram analisados os três anos antes da certificação NBR ISO 14001, o ano de sua certificação e os três anos seguintes, para comparar se ocorreram melhorias na empresa, no que diz respeito à rentabilidade. Feita a primeira análise, foram estudados os exercícios de 2004 à 2014, que se enquadram como melhorias de longo prazo realizadas na empresa.



Fonte: Autores.

Figura 2 – Índices de Rentabilidade durante os anos de 1997 à 2003

Na Figura 2 estão representados os valores dos índices de Rentabilidade encontrados durantes os anos de 1997 a 2003. Durante os três anos que antecederam a certificação da NBR ISO 14001, a Döhler S. A. apresentou crescimento nos respectivos índices. Esses três indicadores definem que quanto maior o índice, melhor a Rentabilidade e nos Relatórios da

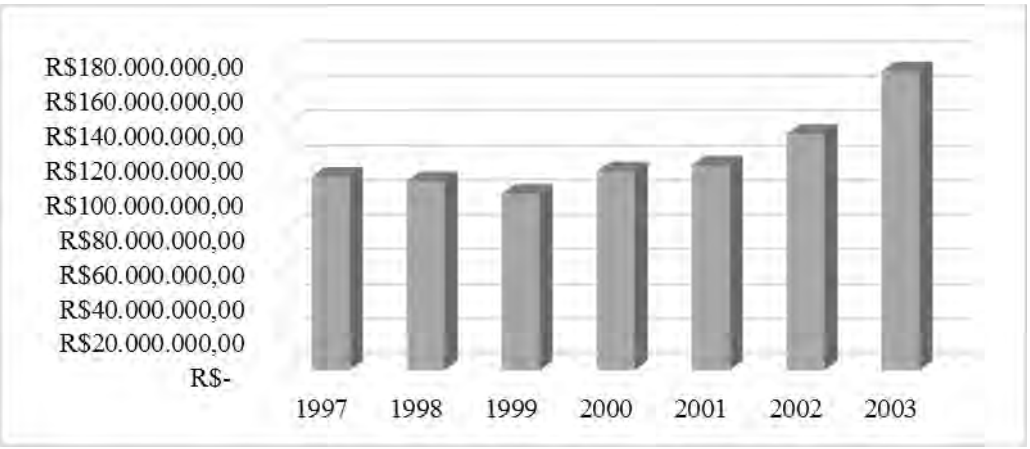
Administração desses períodos, a empresa enfatizou suas conquistas premiadas relacionadas aos investimentos em presevação do meio ambiente.

Em 1997, a empresa objetivava a certificação ISO 14000 nos 12 meses seguintes, que no caso, não ocorreu em 1998 (DÖHLER S.A., 1997). Já em 1999, a empresa desenvolveu projetos que visavam a economia de água, significando um grande impacto positivo ambiental. Neste mesmo ano foi concretizado o Sistema de Gestão da Qualidade Ambiental Döhler. Durante este período, conclui-se que grande parte do resultado de Rentabilidade foi originado pelas práticas sustentáveis, devido ao grande investimento nesta área (DÖHLER S.A., 1999).

No ano de 2000, quando ocorreu a certificação NBR ISO 14001, a empresa ainda prestava total atenção às práticas sustentáveis e foi adotado o uso de novas tecnologias para propiciar a redução dos resíduos industriais (DÖHLER S.A., 2000). Apesar de apresentar muitas práticas sustentáveis e de obter a certificação, a empresa apresentou uma redução dos índices de Rentabilidade, o que ocorreu por conta de um aumento nos custos com as mercadorias vendidas e demais despesas gerais e com vendas.

Com relação aos três anos após a implementação, é possível notar que no ano seguinte da certificação houve aumento na margem líquida, significando que obteve-se um lucro maior por unidade vendida. Na Rentabilidade do ativo e do patrimônio líquido, houve redução, não causando grandes impactos na empresa já que a mesma continua em processo de melhorias.

No ano de 2002, a empresa informa que apesar de fatores de natureza política terem causado instabilidade no cenário econômico (DÖHLER S.A., 2002), não foram observados impactos negativos e o lucro líquido aumentou por medidas de contenção dos custos operacionais. No que diz respeito ao ano de 2003, houve uma considerável redução de todos os indicadores de Rentabilidade que estão explicados no relatório da administração, indicando aumento da necessidade de matérias primas básicas e insumos em geral, conforme mostra a Figura 3.



Fonte: Autores.

Figura 3 – Custos dos Produtos Vendidos (CPV) de 1997 à 2003

Percebe-se que apesar da Döhler S.A. ter diminuido seu lucro no ano de 2003, continuou dando importância a preservação do meio ambiente, e foi considerada a empresa de melhor gestão ambiental no mesmo ano pela Confederação Nacional da Indústria. Importante

destacar que, conforme o Relatório da Administração (DÖHLER S.A., 2003) a empresa está buscando novas tecnologias, reutilizando parte da água tratada fazendo com que se reduza o lodo.

A análise dos anos subsequentes da certificação NBR ISO 14001, mostrou reduções nos indicadores desde 2003, conforme Figura 4 , percebendo-se um acentuado prejuízo do resultado do exercício, nos anos de 2005 e 2006. Nos Relatórios da Administração (DÖHLER S.A., 2005) constatou-se que a empresa tentou aumentar as vendas, porém a taxa cambial desfavoreceu as exportações. Outro fator considerado foi o aumento das matérias primas básicas, insumos em geral, como por exemplo, energia elétrica. Diante dos fatos, a empresa optou por suspender os investimentos, apesar de terem implemetado melhorias em modernização do parque fabril.

Em 2006, também com prejuízo, a empresa continuou sua política de investimento em atualizações tecnológicas, objetivando o aumento da produtividade, com foco no mercado interno, devido a perda cambial. Além de diminuir investimentos, foi necessário reduzir o quadro de funcionários. Observou-se que nesses dois anos de prejuízo a empresa teve que reduzir custos, porém não abriu mão de continuar seguindo sua política ambiental e implementar melhorias em seus processos produtivos (DÖHLER S.A., 2006).

Nos exercícios de 2007 a 2014, a empresa obteve aumentos constantes, com exceções nos anos de 2009 e 2012, como se pode observar na Figura 4. Nestes anos as Receitas Operacionais Brutas aumentaram e os Custos diminuiram, fazendo com que ocorresse um crescimento nos índices.

Fonte: Autores..

Figura 4 - Índices de Rentabilidade durante os anos de 2004 e 2014.

A Döhler S.A. possui sistemas próprios de tratamento de efluentes e depósitos de resíduos sólidos, fazendo com que haja neutralização dos agentes mais agressivos ao meio ambiente, e assim, por essas ações conseguiu o prêmio CNI de gerenciamento de resíduos sólidos. A empresa investe no processo produtivo, visando diminuir o consumo com água e

também a geração de resíduos sólidos. Anualmente é investido mais de R$ 3 milhões para manutenção do sistema de proteção ambiental (DÖHLER S.A., 2012).

A companhia possui aterro industrial monitorado, ou seja fiscalizado pelos órgãos ambientais competentes, com intuito de oferecer segurança às redes de conduções dos efluentes. Pelo tempo que a empresa recebeu a sua primeira certificação pela NBR ISO 14001 há mais de 10 anos, a empresa detém o título de uma das melhores gestões ambientais do setor têxtil brasileiro (DÖHLER S.A., 2014).

Logo, diante dos fatos apresentados foi possível perceber que a empresa investiu na implementação da NBR ISO 14001 e continua em constante conscientização da alta administração, funcionários e demais envolvidos quando se trata do SGA, melhorando assim seu processo produtivo.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A preocupação com a preservação do meio ambiente tem crescido e faz com que as empresas invistam em medidas que melhorem não só seu processo produtivo como também sua imagem. Diante do diferencial e da competitividade que se percebe pela preocupação com as questões ambientais é que as empresas decidem implementar SGA's por meio da certificação NBR ISO 14001 com o intuito também de evidenciar práticas sustentáveis.

Em vista disso, procurou-se verificar no estudo de caso quais variações ocorreram em seus aspectos financeiros quando a ampresa implementou o SGA e recebeu a certificação pela NBR ISO 14001. Diante disso, notou-se que o SGA auxiliou a administração na forma de gerir aspectos sociais, ambientais e econômicos, fazendo com que se utilizasse de forma mais consciente os recursos naturais disponíveis. E também, ao verificar que se utilizam de estratégias para controlar o impacto ambiental foi possível perceber que a empresa se beneficia em seus processos produtivos.

A certificação NBR ISO 14001 é um conjunto de normas e requisitos do SGA, não obrigatórios, que são frequentemente adotados pelas organizações. Os requisitos com orientações para certificação da NBR ISO 14001 são alguns passos que mostram como implementar um SGA que têm por base o ciclo da melhoria contínua. Este ciclo mostra que é preciso redigir sua política ambiental, realizar planejamento de acordo com aspectos ambientais, implementar ações por meio de estruturação (física) e realizar correções, se necessário.

Com o presente estudo pode-se observar que a Döhler S.A. se empenha para minimizar os impactos que causa no meio ambiente como resultado de melhorias que tem realizado tanto internas quanto externas. Com a análise dos índices de Rentabilidade foi possível perceber que nem sempre sua variação está ligada ao investimento em gestão ambiental ou à certificação da NBR ISO 14001. Logo, não se pode concluir que a certificação foi a responsável pelo crescimento dos indicadores ao longo dos períodos analisados, pois é fundamental que se avalie fatores externos que afetaram sua Rentabilidade.

Por fim, é necessário considerar algumas limitações; um estudo realizado somente com base em demonstrações e relatórios com o uso de Indicadores de Rentabilidade. É importante ressaltar que a empresa é exemplo do setor têxtil uma vez que tem preocupação com os impactos ambientais, gerando benefícios internos e externos. Para estudos futuros,

recomenda-se que sejam analisadas outras empresas do setor, independente da região onde se situam, podendo comparar os resultados e desempenhos das mesmas.

6 REFERÊNCIAS

ABNT. Associação Brasileira de Normas Técnicas. **Introdução à ABNT NBR ISO 14001:2015.** Disponível em: <http://www.abnt.org.br/publicacoes2/category/146-abnt-nbr-iso-14001>. Acesso em: 15 de abr. 2016.

ALBERTON, Anete. COSTA JUNIOR, Newton Carneiro Affonso da. **Meio ambiente e Desempenho Econômico-Financeiro:** benefícios dos Sistemas de Gestão Ambiental (SGAs) e o Impacto da NBR ISO 14001 nas Empresas Brasileiras. RAC-Eletrônica, v. 1, n. 2, art. 10, p. 153-171, Maio/Ago. 2007. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/rac-e>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

ALENCAR, José Luciano Sobreira de. et. al. **Sistema de Gestão Ambiental e ISO 14000 na Indústria Têxtil – A Sustentabilidade como Tendência.** Revista Eletrônica em Gestão, Educação e Tecnologia Digital, Santa Maria, v. 19, n. 2, maio-ago. 2015. Disponível em: <http://cascavel.ufsm.br/revistas/ojs-2.2.2/index.php/reget/article/viewFile/16962/pdf>. Acesso em: 13 de nov. 2015.

ARAÚJO, Antonia Tassila Farias de. **Indicadores de Rentabilidade:** uma análise econômico financeira sobre as demonstrações contábeis da indústria Romia S/A. Universidade Federal do Paraná. Disponível em: <http://peritocontador.com.br/wp-content/uploads/2015/03/Ant%C3%B4nia-T%C3%A1ssila-Farias-de-Ara%C3%BAjo-Indicadores-de-Rentabilidade.pdf>. Acesso em: 25 de nov. 2015.

BARBIERI, José Carlos. Sistemas de Gestão Ambiental. In: **Gestão ambiental empresarial:** conceitos, modelos e instrumentos. 2. ed. Atual e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2007.

CAMPOS, Lucila Maria de Souza; MELO, Daiane Aparecida. **Indicadores de desempenho dos Sistemas de Gestão Ambiental (SGA):** uma pesquisa teórica. São Paulo, v. 18, n. 3, 2008. 2015. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-65132008000300010&lang=pt#nt01>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

COELHO, Christianne C. S. R. et. al. **Estudo de caso:** a questão ambiental dentro da indústria têxtil de Santa Catarina. Disponível em: <http://www.bvsde.paho.org/bvsacd/abes97/caso.pdf>. Acesso em: 15 de abr. 2016.

DÖHLER S.A. Disponível em: <http://www.Dohler.com.br/institucional/>. Acesso em: 15 de abr. 2016.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 1997**. Disponível em: <http://www2.bmfbovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=10.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=RELAT%D3RIO%20DA%20ADMINISTRA%C7%C3O&gstrIdtQdro=dfpadmin>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 1999**. Disponível em: <http://www2.bmfbovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=10.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=RELAT%D3RIO%20DA%20ADMINISTRA%C7%C3O&gstrIdtQdro=dfpadmin>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 2000**. Disponível em: <http://www2.bmfbovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=10.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=RELAT%D3RIO%20DA%20ADMINISTRA%C7%C3O&gstrIdtQdro=dfpadmin>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 2002**. Disponível em: <http://www2.bmfbovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=10.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=RELAT%D3RIO%20DA%20ADMINISTRA%C7%C3O&gstrIdtQdro=dfpadmin>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 2003**. Disponível em: <http://www2.bmfbovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=10.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=RELAT%D3RIO%20DA%20ADMINISTRA%C7%C3O&gstrIdtQdro=dfpadmin>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 2005**. Disponível em: <http://www2.bmfbovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=10.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=RELAT%D3RIO%20DA%20ADMINISTRA%C7%C3O&gstrIdtQdro=dfpadmin>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 2006**. Disponível em: <http://www2.bmfbovespa.com.br/dxw/AbrirDoc.asp?gstrIDTDESCRICAONUMERO=10.01&gstrIDTQDRODESCRICAO=RELAT%D3RIO%20DA%20ADMINISTRA%C7%C3O&gstrIdtQdro=dfpadmin>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 2012**. Disponível em: <https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/FRMGERENCIAPAGINAFRE.ASPX?NumeroSequencialDocumento=25222&CodigoTipoInstituicao=2>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

DÖHLER S.A. **Relatório da Administração 2014**. Disponível em: <https://www.rad.cvm.gov.br/ENET/FRMGERENCIAPAGINAFRE.ASPX?NumeroSequencialDocumento=45153&CodigoTipoInstituicao=2>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

FARONI, Walmer et. al. **A contabilidade ambiental em empresas certificadas pelas normas NBR ISO 14001 na região metropolitana de Belo Horizonte – MG**. 2010. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0100-67622010000600018&lang=pt>. Acesso em: 02 de nov. 2015.

FIORINI, Paula de Camargo; JABBOUR, Charbel Jose Chiappetta. **Análise do apoio dos sistemas de informação para as práticas de gestão ambiental em empresas com NBR ISO 14001 – Estudo de Múltiplos Casos.** Perspectivas em Ciência da Informação, v. 19, n. 1, p. 51-74, jan-mar. 2014. Disponível em:

<http://portaldeperiodicos.eci.ufmg.br/index.php/pci/article/view/1804/1245>. Acesso em: 13 de nov. 2015.

NEVES, Eduardo Borba; ROZEMBERG, Brani. Estudo comparativo entre o sistema de gestão ambiental do Exército Brasileiro e a Norma NBR ISO 14001. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, São Paulo, v. 4, n. 1, p. 159-177, 2010.

RAMOS, Fabrício Barranqueiros et. al. Certificação Iso 14000: análise do sistema de gestão ambiental da Ford Motor Company. **RAI – Revista de Administração e Inovação**, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 62-82, 2006.

Determinantes de Desempenho Econômico Financeiro de Empresas Familiares Listadas no Índice IBRX100 da BM&FBovespa

Camile Kohl (camile.kohl@hotmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões – Campus de Frederico Westphalen – URI/FW

Alini da Silva (alinicont@gmail.com)
Doutoranda em Ciências Contábeis e administração – Universidade Regional de Blumenau - FURB

Resumo

O estudo teve por objetivo identificar os determinantes de desempenho econômico financeiro de empresas familiares listadas no índice IBRX100 da BMF&Bovespa. Para tanto se utilizou como metodologia descritiva, documental e quantitativa. A população do estudo foi composta por todas as empresas listadas no índice IBRX100 e a amostra foi composta por 91 empresas, as quais dispunham de todas as informações para a análise dos dados. Os dados foram coletados em formulários de referências das empresas e na base de dados Economática. Foram realizados testes estatísticos para analisar as informações de demonstrações financeiras do ano de 2012, 2013 e 2014, como a estatística descritiva das variáveis de desempenho econômico e financeiro, Teste T de média aplicado no desempenho econômico e financeiro entre empresas familiares e não familiares, regressão logística e entropia da informação dos indicadores de desempenho econômico e financeiro das empresas familiares e não familiares. Através destes testes, teve-se os seguintes resultados: empresas familiares detém maior concentração de ativos para cumprir com suas obrigações constantes no passivo e com isso apresentam índices de liquidez (liquidez geral e liquidez seca) maior, tornando, estes índices os mais relevantes dentro de uma organização familiar. Já as empresas não familiares detêm maior retorno do ativo e de seu capital próprio, demonstrando que os índices de rentabilidade (ROA e ROE) são os que mais se destacam nestas empresas.

Palavras-chave: Desempenho econômico financeiro, Empresas Familiares, Empresas não familiares.

Determinants of Economic Performance Financial Companies Listed in Family IBRX100 Index of BM&FBovespa

Abstract

The study aimed to identify the determinants of economic and financial performance of listed family companies in the index IBRX100 BMF & Bovespa. For this was used as a descriptive, documentary and quantitative methodology. The study population consisted of all companies listed on the index IBRX100 and the sample was composed of 91 companies, which had all the information for the data analysis. Data were collected on forms of references of companies and Economática database. Statistical tests were performed to analyze the financial statements information of 2012, 2013 and 2014, as the descriptive statistics of economic and financial performance variables, mean t test applied in the economic and financial performance between family and non-family businesses, regression logistics and information entropy of the economic and financial performance indicators of family and non-family businesses. Through these tests, the following results had it: family business has a higher concentration of assets to meet its obligations as liabilities and therefore have liquidity ratios (general liquidity and dry

liquidity) increased, making these the most relevant indexes in a family organization. Already unfamiliar companies have greatest asset return and its own capital, demonstrating that profitability ratios (ROA and ROE) are up more than out these companies.

Keywords: economic and financial performance, Family Business, unfamiliar companies.

1 INTRODUÇÃO

As empresas familiares estão tornando-se cada vez mais influentes e relevantes no mercado de trabalho, o que torna oportuna as investigações a cerca desse tipo de empresa. Empresas familiares se diferenciam das demais por estarem ligadas a uma geração familiar e também por unirem os interesses familiares com os interesses da empresa. Segundo Vries (1996), as empresas familiares detêm características que dificilmente se explicam com a tradicional administração. Os assuntos familiares e empresariais se entrelaçam e representam a essência das questões norteadoras relacionadas a empresas familiares. Silva, Fischer e Davel (1999) comentam que a empresa familiar possui como particularidades as relações familiares, sendo que esta está ligada automaticamente no interior da empresa. Dizem ainda, que a fusão da empresa com a família resulta em influência na política, nos interesses e nos objetivos da organização familiar.

Avaliar o desempenho empresarial é considerado imprescindível para as empresas de forma geral e também para as empresas familiares. Com o crescimento da concorrência, as empresas se viram forçadas a reduzir a margem de lucro, a fim de continuarem a ser competitivas no mercado e para isso devem conhecer seus resultados para fundamentar suas decisões (WERNKE; LEMBECK, 2004). A partir disso, se vê a importância da empresa familiar conhecer seus resultados, utilizando métodos de avaliação do desempenho econômico financeiro. Segundo Camargos e Barbosa (2005), através da contabilidade, podem-se verificar os determinantes de desempenho empresarial, utilizando-se de diversas técnicas já publicadas. Os dados contábeis quando compilados em índices econômicos financeiros possibilitam a análise total da empresa, verificando-se os resultados presentes e possíveis resultados futuros da organização. Verifica-se que a contabilidade é imprescindível para qualquer organização, consequentemente para as organizações familiares também, tendo como um dos seus objetivos fornecer dados para a avaliação de desempenho.

Desta forma, através das definições expostas, desenvolveu-se o seguinte problema de pesquisa: quais são os determinantes de desempenho econômico financeiro de empresas familiares listadas no índice IBRX100 da BM&FBovespa? Desta forma, para atender ao problema de pesquisa, delimitou-se o objetivo de verificar os determinantes de desempenho econômico financeiro de empresas familiares listadas no índice IBRX100 da BM&FBovespa. Tem-se por escopo esta pesquisa, visto que os determinantes de desempenho são essenciais para auxiliar as empresas, principalmente as familiares (que são foco do estudo), a terem o conhecimento dos principais e essências indicadores responsáveis por seu desempenho, dentre os inúmeros indicadores existentes. Verifica-se, desta forma, um modelo de avaliação que possibilite um resultado objetivo e de fácil aplicação, ajudando na administração, contabilização e tomada de decisão das empresas administradas ou controladas por famílias.

Verificar os determinantes de desempenho econômico financeiro de empresas familiares listadas na BM&FBovespa contribui para a ciência contábil e para a sociedade, pois através da avaliação do desempenho têm-se dados relevantes para a continuidade da empresa familiar, demonstrando quais aspectos estão fazendo com que esta empresa se

diferencie no mercado e quais os aspectos precisam melhorar, dentre tantos outros resultados. Com isso as empresas estarão em constante crescimento e aprimoramento, oferecendo um serviço de maior qualidade para o cliente.

Este estudo se diferencia entre os demais, pois trata exclusivamente do desempenho econômico financeiro de empresas familiares listadas na BM&FBovespa, identificando os determinantes de desempenho, ou seja, os principais dentre vários indicadores. Ao se analisar a literatura relacionada a desempenho econômico financeiro, observaram-se trabalhos, tais como: Camargos e Barbosa (2005) que analisaram o desempenho econômico financeiro de empresas familiares e de criação de sinergias em processos de fusões e aquisições do mercado brasileiro entre 1995 e 1999; Gasparetto (2004) discutiu o papel da contabilidade no provimento de informações que suportam a avaliação do desempenho empresarial; Saurin, Mussi e Cordioli (2000) analisaram o desempenho econômico das empresas estatais privatizadas no período de 1991 a 1997, empregando como parâmetros os *índices Economic Value Added* (*EVA*) e *Market Value Added* (*MVA*) e identificaram se existe correlação entre o *EVA* e *MVA*. Desta forma, o atual estudo contribui com a literatura a cerca de empresas familiares e avaliação de desempenho, ao fornecer evidências empíricas sobre os determinantes de desempenho em empresas familiares listadas no índice IBRX100 da BM&FBovespa, estas que representam grande parte da economia mundial, demonstrando seus principais indicadores de desempenho.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção são apresentadas as principais referências a cerca de desempenho econômico financeiro, estudos relacionados sobre desempenho e ainda conceitos sobre empresas familiares, os quais se fazem necessário para o embasamento teórico do presente estudo.

2.1 Desempenho Econômico Financeiro

As empresas geram e contabilizam o seu desempenho, o que nada mais é que o numerário correspondente ao trabalho realizado em determinado período e a resposta dos indicadores utilizados pela administração, apresentando se estes foram favoráveis ou não. Siqueira, Rosa e Oliveira (2008) explanam que se diferenciam no mercado, empresas que tomam como base um conjunto de indicadores de desempenho, o que favorece a redução de recursos materiais e humanos. Nota-se a importância que a avaliação de indicadores de desempenho possui para auxiliar a tomada de decisões nas organizações. Antunes e Martins (2007) dizem que por ser de grande complexidade, a avaliação do desempenho abrange muitas metodologias, podendo ser esta para fins de análise do desempenho interno e externo.

Segundo Neely (1998), a partir da avaliação do desempenho se quantifica a eficácia e eficiência das ações administrativas aplicadas na organização. Sabe-se que realizar a análise do desempenho é de suma importância para o sistema empresarial, pois a partir dele os gestores conseguem ver se o objetivo da empresa está sendo alcançado e quais são os pontos falhos da organização. Macedo, Santos e Silva (2005) colaboram dizendo, que a avaliação de desempenho, direciona as empresas, frente ao contexto competitivo em que elas encontram-se no mercado, e através desta análise, os gestores conseguem planejar, orientar, comparar e corrigir todos os esforços que estão sendo realizados para alcançar os objetivos traçados pela administração.

Nascimento (2011) refere-se à atenção ao desempenho como uma oportunidade de melhorar as condições de competitividade organizacional. Kassai (2002, p. 35) explana que "a avaliação de desempenho empresarial está relacionada à verificação do cumprimento de obrigações por parte dos administradores responsáveis pelo gerenciamento da empresa".

A avaliação do desempenho organizacional é o processo de gestão ideal para construir, fixar e disseminar conhecimentos, por meio da identificação, organização, mensuração e integração dos aspectos, julgados relevantes perante a entidade empresarial (ENSSLIN; ENSSLIN, 2009). Analisar o desempenho das organizações é um instrumento de gestão disponível para os gestores organizacionais e de operacionalização palpável (NESIC et al., 2012), em que os gestores contam com a disponibilidade de diversas técnicas de análise do desempenho empresarial.

Camargos e Barbosa (2005) salientam que a análise das demonstrações contábeis é uma das formas de avaliar o desempenho econômico financeiro, desta forma, os demonstrativos contábeis são utilizados como base de dados e transformam-se em índices que possibilitam verificar a evolução do desempenho econômico financeiro da empresa, auxiliando os administradores na tomada de decisão. O desempenho financeiro envolve todos os setores empresariais como se fossem uma engrenagem, tornando propício o investimento em inovação, produtividade, serviço ao cliente e sua satisfação (FISCHMANN; ZILBER, 2000). Segundo Nascimento (2011) os indicadores de liquidez, que são um dos grupos de indicadores de desempenho, permitem que as empresas conheçam o seu desempenho e meçam a sua condição de pagamento no curto e no longo prazo**.**

Para mensurar a eficiência global da empresa na geração de lucros com os seus ativos disponíveis, utiliza-se a rentabilidade do ativo, ou também conhecida como retorno sobre o ativo e no inglês é chamado de *returno on total assets*. (ANDRADE, 2008).

Saurin, Mussi e Cordiolli (2000) argumentam que a rentabilidade do patrimônio líquido é definida como a divisão do lucro líquido do período pelo patrimônio líquido e mostra quanto à empresa gera de lucro para cada um real de patrimônio líquido que a empresa possui. Campos e Scherer (2001) destacam também que o indicador lucro por ação é muito utilizado pelos investidores, para saber a rentabilidade de uma empresa. Este índice indica, qual é a lucratividade de um empreendimento pela utilização dos recursos disponíveis pelos acionistas.

O desempenho financeiro se dá a partir do resultado apurado nos índices financeiros e são calculados com base nas demonstrações contábeis apresentadas pela empresa. Teixeira e Amaro (2013) dizem que mesmo com a grande importância dos fatores não financeiros, a avaliação do desempenho financeiro dentro das entidades com fins lucrativos é uma das formas mais importantes de avaliação do desempenho, sendo que este tem grande impacto na tomada de decisão e na capacidade de criação de valor.

Martins (2000) fala que a avaliação patrimonial tem provocado muita discussão ao longo do tempo e todos os fatores discutidos têm contribuído no surgimento de novas maneiras de avaliar o desempenho e apoiar a gestão de negócios da empresa. Ou seja, mesmo com a grande importância da avaliação do desempenho financeiro, deve-se sempre acompanhar as novidades relacionadas à gestão empresarial, pois com a ajuda tecnológica, os métodos de avaliação do desempenho crescem rapidamente, podendo a qualquer momento surgir outros métodos que ajudarão na análise do desempenho e tomada de decisão empresarial.

Analisando os estudos que convergem com o desta pesquisa, podemos verificar que o desempenho econômico financeiro está sendo avaliado de diversas formas e em diversas organizações. Camargos e Barbosa (2005) analisaram o desempenho econômico financeiro de empresas brasileiras que passaram por processo de fusões e aquisições entre 1995 e 1999. No estudo verificaram que houve uma deterioração da liquidez das empresas analisados após a combinação. A situação econômica das empresas melhorou, pois, os indicadores de rentabilidade melhoraram e analisando os índices de endividamento pode-se dizer que as empresas utilizam mais capitais de terceiros para financiar suas atividades, melhorando o perfil da dívida e melhorando a sua rentabilidade, gerando sinergia, ou seja, impacto negativo no desempenho financeiro e impacto positivo no desempenho econômico.

Veloso e Malik (2010) estudaram o desempenho econômico financeiro de empresas de saúde, através da análise dos índices de rentabilidade e liquidez. A conclusão que tiveram é que os grandes hospitais podem ser tão rentáveis quanto outras empresas e praticamente não se pode diferenciar os índices de rentabilidade de hospitais, de operadoras de planos de saúde e de empresas em geral quando se analisa apenas as receitas. Verificou-se que quanto maior a empresa, maior a sua rentabilidade e sua receita, tornando-se indispensável os dados da receita organizacional para verificar os índices de rentabilidade. As empresas de saúde são tão rentáveis quanto às empresas da economia no geral, o fato delas não gerarem lucro, dependem de outros fatores e não o simples fato de serem empresas que tem como o objetivo social a saúde.

Gasparetto (2004) analisou o papel da contabilidade no provimento de informações que suportam a avaliação do desempenho empresarial. Conclui que os indicadores financeiros sozinhos, não tem grande valor para a informação contábil, mas que juntos constituem uma perspectiva para a avaliação do desempenho empresarial, por isso que hoje, ao invés de desvalorizar a importância dos indicadores financeiros, os complementamos constantemente, para melhorar a ciência contábil global.

Saurin, Mussi e Cordioli (2000) analisaram o desempenho econômico das empresas estatais privatizadas no período de 1991 a 1997, empregando como parâmetros os *índices Economic Value Added* (*EVA*) e *Market Value Added* (*MVA*) e identificaram se existe correlação entre o EVA e MVA. Os resultados apontaram que nem sempre com a privatização, os índices de EVA e MVA melhoram concomitantemente, observando que ao contrário do esperado, o desempenho econômico-financeiro das empresas, não relataram aumento na lucratividade.

2.2 Empresas Familiares

Empresa familiar é aquela fundada, administrada ou de propriedade de um mesmo indivíduo ou por seus descendentes, os quais possuem cargos dentro da empresa. Donelley (1974) considera que empresa familiar está ligada a uma família há pelo menos duas gerações, e esta empresa tem objetivos parecidos com os objetivos familiares. Allouche e Amann (2000) dizem que podem ser consideradas empresas familiares, quando os proprietários da empresa têm laços consanguíneos ou são casados com algum membro familiar.

Há dificuldade de definição de uma empresa familiar. Segundo Verstraete (2002), considera-se empresa familiar aquela em que o controle da propriedade está no poder de um ou mais indivíduos de uma mesma família. Deve existir também na gestão da empresa a vontade do proprietário de transmitir a empresa para a próxima geração.

Para Leone (1992) empresa familiar é a que foi iniciada por um membro familiar, quando tem participação na propriedade ou direção por membros da família, ou se a família tem ações e sucessões na empresa.

As empresas familiares tendem a ter um bom crescimento econômico, pois nesse caso, a família tendo um interesse em comum, os membros familiares trabalham juntos para alcançá-lo. Porém, o relacionamento familiar, por ser muito íntimo pode prejudicar também os resultados da empresa. La Porta, Lopez-De-Silanes e Shleifer (1999) dizem que o controle familiar pode facilitar práticas oportunistas, pois normalmente os acionistas e controladores tem poder de decisão e podem prover de potenciais delatores corporativos, reduzindo o risco de ser pego.

Uma empresa familiar de sucesso dispõe da seriedade e responsabilidade tanto dos familiares que trabalham na empresa, quanto dos funcionários, clientes e fornecedores. Conforme Chua, Chrisman e Steier (2003) uma empresa familiar que queira se manter no século XXI, deve ter uma sinergia e um bom relacionamento com todos os membros da família e com os demais. A empresa só irá crescer com o desempenho da família, e a família precisa que a empresa cresça para poder gerar lucros que a família terá direito de retirar.

As empresas familiares são incentivadas a atender um maior grupo de usuários das demonstrações financeiras e dispor informações contábeis de qualidade, a fim de conseguirem contratar recursos a custos menores (WANG, 2005). A empresa familiar se difere das demais empresas por ter um processo de sucessão, profissionalização e interferência nas relações familiares. Sobreviver a troca de gerações, a sustentação e a competitividade são as principais dificuldades da empresa familiar (LEITE, 2007).

A empresa familiar é geralmente tradicionalista, cuidadosa e recessiva, pois pode ter sido iniciada como um pequeno negócio e ao crescer lentamente no mercado competitivo, possui receios de não possuir um eficaz desempenho econômico financeiro. Neste sentido, Handler (1989) diz que a interação da família e a empresa, estabelece uma característica de empresa familiar e a define como única, sendo que este pode ser o grande diferencial da empresa perante as demais.

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa se caracteriza quanto aos procedimentos metodológicos em relação ao objetivo de pesquisa, aos procedimentos de pesquisa e a abordagem de problema. Em relação ao objetivo o estudo é descritivo, em relação aos procedimentos é documental, e quanto à abordagem do problema é quantitativo.

3.1 População e Amostra

A população da pesquisa compreendeu as 100 empresas listadas no índice IBRX100 da BM&FBovespa. Foram excluídas 9 empresas pertencentes ao IBRX100, visto que as empresas Bradesco, Eletrobrás, Lojas Americanas, Minerva, Oi, Petrobras e Vale, estavam constando duas vezes na listagem do índice e também foram excluídas as empresas BBSeguridade e Rumo Log, pois não apresentavam todas as informações econômicas financeiras necessárias para a realização do estudo. Desta forma, a amostra da pesquisa correspondeu a 91 empresas, as quais dispunham de todas as informações necessárias para a realização da pesquisa. O período de análise dos dados econômicos financeiros foi o ano de 2012, 2013 e 2014 e o período de análise de informações familiares foi o ano de 2014, o que compôs ao final, 273 observações analisadas.

O IBRX 100 é uma carteira teórica de ativos, selecionadas conforme as regras do manual de definições e procedimentos dos índices da BMF&Bovespa. Neste índice se encontram as 100 empresas mais negociadas no mercado de ações brasileiro, listadas na BMF&Bovespa. Não podem estar listadas neste índice empresas em recuperação judicial, extrajudicial, regime especial de administração temporária, intervenção ou que sejam negociadas em qualquer outra situação especial de listagem.

Foram analisados dentre as empresas da amostra, quais possuíam gestão ou controle familiar de acordo com os dizeres de La Porta, Lopez-de-Dilanes e Shleifer (1999), com o intuito de realização de análises para a identificação dos determinantes de desempenho de tais empresas. Foram delimitadas as empresas com gestão familiar as que possuíam no mínimo dois membros familiares como pertencentes ao conselho de administração. Como empresas com controle familiar, foram delimitadas as empresas que possuíam membros familiares com no mínimo 10% das ações das empresas. Para a consecução da análise, em alguns testes foram separadas as empresas familiares com controle ou gestão familiar, e quando se tratou de "empresa familiar" consideraram-se empresas que possuíam ou gestão ou controle familiar.

Como já destacado a amostra do estudo foi composta por 91 empresas, sendo que destas 91, 33 empresas possuíam gestão familiar e 58 empresas não possuíam gestão familiar, 8 empresas possuíam controle familiar e 83 empresas não possuíam controle familiar e 33 empresas possuíam gestão ou controle familiar (caracterizada como empresa familiar) e 58 empresas não possuíam nem gestão nem controle familiar. Pode-se perceber que as 8 empresas que possuíam controle familiar possuíam também gestão familiar. Esta coleta de empresas familiares foi realizada com base no exercício de 2014.

3.2 Coleta e Análise de Dados

A coleta de dados foi feita com base no formulário de referência das empresas e com base em informações econômicas financeiras disponíveis na base de dados Economática. O Quadro 1 apresenta as variáveis da pesquisa.

Variável	Descrição	Coleta	Autores
Variáveis dependentes			
GestFam	Variável dummy: 1 se mais que dois membros familiares estão presentes no conselho de administração e 0 caso contrário.	Formulário de Referência – Item 12.9 e Item 12.6/8	La Porta, Lopez-de-Dilanes e Shleifer (1999).
ContFam	Variável dummy: 1 se membros familiares detêm mais que 10% das ações da firma e 0 caso contrário.	Formulário de Referência – Item 12.9 e Item 15.1/2	La Porta, Lopez-de-Dilanes e Shleifer (1999).
Variáveis independentes			
ROA	Rentabilidade do ativo da empresa. Fração entre o lucro líquido e o ativo total.	Economática	Matarazzo (2008)
ROE	Rentabilidade do patrimônio líquido da empresa. Fração entre o lucro líquido e o patrimônio da empresa.	Economática	Matarazzo (2008)
LG	Liquidez geral da empresa. Fração entre o total de ativo com a diferença entre o total de passivo com o patrimônio líquido.	Economática	Matarazzo (2008)
LS	Liquidez seca da empresa. Fração entre o ativo	Economática	Matarazzo

	circulante com o passivo circulante.		(2008)
LPA	Lucro por ação da ação. O lucro líquido da empresa dividido pela quantidade de ações da empresa.	Economática	Rostagno, Soares e Soares (2006)

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1 – Variáveis do estudo

A análise dos dados foi perpetuada por meio de estatística descritiva, Teste T de médias, regressão logística, por meio dos *software* SPSS e entropia da informação por meio de planilha eletrônica. A estatística descritiva oportunizou a verificação da média, mínimo, máximo e desvio padrão dos dados. O Teste T de médias apresentou a diferença de desempenho econômico financeiro de empresas familiares com empresas não familiares. Por meio da regressão logística, pode-se observar a influência dos indicadores de desempenho financeiro na variável dicotômica gestão familiar e controle familiar, respectivamente. E, por fim, por meio da entropia da informação podem-se observar os determinantes de desempenho econômico financeiro das empresas familiares e das empresas não familiares, com o intuito de observar quais indicadores de desempenho que possuíam maior peso da informação entre as empresas familiares e as empresas não familiares.

Ainda, para a consecução da análise separou-se a amostra analisada em empresas familiares (que possuíam gestão ou controle familiar) e não familiares no Teste T de médias e na entropia da informação. Para a regressão logística, considerou-se as duas variáveis dependentes constantes no Quadro 1, tais como gestão familiar e controle familiar, necessárias para a consecução de dois modelos de regressão logística, as quais se diferenciaram pelas variáveis dependentes (gestão e controle familiar) e como variáveis independentes ambos os três modelos apresentavam as variáveis de desempenho econômico financeiro, tais como: ROA, ROE, LG, LS e LPA.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os dados são apresentados nas tabelas 1, 2, 3 e 4. Verificam-se os resultados da estatística descritiva das variáveis de desempenho econômico financeiro na tabela 1, a diferença de média do desempenho econômico financeiro entre empresas familiares e empresas não familiares é apresentada na tabela 2, os dados de regressão logística são apresentados na tabela 3 e por fim as informações oriundas da entropia da informação são apresentadas na tabela 4.

Variáveis	Mínimo	Máximo	Média	Desvio padrão
ROA	-16,760	26,305	5,330	6,259
ROE	-206,449	150,292	13,075	27,014
LG	0,128	6,698	1,068	0,841
LS	0,400	33,400	1,988	2,314
LPA	-91,661	6,384	0,532	6,400

Legenda: ROA: rentabilidade do ativo; ROE: rentabilidade do patrimônio líquido; LG: liquidez geral; LS: liquidez seca, LPA: lucro por ação.
Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Estatística descritiva das variáveis de desempenho econômico financeiro

Pode-se verificar de acordo com a média dos indicadores de que a rentabilidade do patrimônio líquido possui um complexo valor, seguida da rentabilidade do ativo. Já os índices de liquidez seca, liquidez geral e lucro por ação apresentam resultados menores, mostrando que os índices de rentabilidade apresentam um melhor resultado comparado com os índices de liquidez das empresas analisadas (tanto familiares como não familiares). Apresenta-se na Tabela 2 a diferença de média do desempenho das empresas familiares e empresas não familiares.

Classificação	Teste T de Média		
	Média do período	Diferença de média	Sig.
ROA empresas familiares	5,367	-0,006	0,995
ROA empresas não familiares	5,373		
ROE empresas familiares	9,062	-6,880	0,098
ROE empresas não familiares	15,942		
LG empresas familiares	1,299	0,375	0,006*
LG empresas não familiares	0,924		
LS empresas familiares	2,665	1,055	0,006*
LS empresas não familiares	1,610		
LPA empresas familiares	0,886	0,763	0,449
LPA empresas não familiares	0,123		

Legenda: * Significância a 5%.

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Diferença de média do desempenho econômico financeiro entre empresas familiares e empresas não familiares

Com base na significância da diferença entre médias dos indicadores de desempenho das empresas familiares e não familiares, observa-se que há diferença significativa entre os indicadores liquidez geral (LG) e liquidez seca (LS), em que a média maior de tais indicadores concentra-se entre as empresas familiares. Desta forma, pode-se inferir que empresas familiares possuem média de liquidez geral e liquidez seca significativamente maior do que as empresas não familiares. Apresentam-se na Tabela 2 os dados oriundos da aplicação da regressão logística.

Modelo 1 – Gestão Familiar			Modelo 2 – Controle Familiar		
Variáveis	**Coef.**	**Sig.**	**Variáveis**	**Coef.**	**Sig.**
(Constante)	-1,638	0,000	(Constante)	-3,361	0,000
ROA	-0,002	0,950	ROA	0,037	0,454
ROE	-0,012	0,152	ROE	0,005	0,626
LG	0,157	0,541	LG	0,458	0,041*
LS	0,549	0,003*	LS	0,045	0,531
LPA	0,045	0,319	LPA	0,002	0,974
Sig. Modelo	0,000*		Sig. modelo	0,019*	
R quadrado Nagelkerke	0,149		R quadrado Nagelkerke	0,107	
Teste de Hosmer e Lemeshow	0,114		Teste de Hosmer e Lemeshow	0,005*	

Legenda: *: significativo a 5%. O Teste de Hosmer e Lemeshow de acordo com a regressão logística não deve ser significativo.

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – Resultados da regressão logística

De acordo com a regressão logística pode-se perceber que ambos os modelos demonstraram significância do modelo a 5%, em que o poder de explicação (R quadrado Nagelkerke) do modelo 1 (variável dependente gestão familiar) demonstrou-se mais representativo do que o modelo 2 (variável dependente controle familiar). Ainda, o Teste de Hosmer e Lemeshow apresentou-se significativo para o modelo 2, o que infere que este modelo é capaz de produzir poucas estimativas e classificações pouco confiáveis. Já no modelo 1 este demonstrou-se não significativo, demonstrando a confiabilidade deste modelo.

Em relação às variáveis independentes significativas, pode-se observar que no modelo 1 a variável liquidez seca (LS) apresentou influência significativa e positiva para com a variável dependente gestão familiar, inferindo que a liquidez seca é um indicador de destaque entre empresas com gestão familiar. Já no modelo 2, pode-se observar influência positiva e significativa da variável liquidez geral (LG) na variável dependente controle familiar, inferindo-se que em empresas com controle familiar o indicador liquidez geral se destaca.

Estes resultados corroboram com os resultados do Teste T de médias, em que também foi observado que empresas familiares (com gestão ou controle familiar) possuem significativamente média de liquidez geral e liquidez seca maior do que as empresas não familiares. Na Tabela 4 demonstram-se os resultados da entropia da informação aplicada aos dados de desempenho de empresas familiares e empresas não familiares.

Empresas Familiares		
Indicadores de desempenho	**e(di)**	**Peso**
ROA	0,990	-0,058
ROE	1,270	1,518
LG	0,934*	-0,371
LS	0,910*	-0,506
LPA	1,074	0,417
Empresas Não Familiares		
Indicadores de desempenho	**e(di)**	**Peso**
ROA	0,951*	-0,033
ROE	0,934*	-0,044
LG	0,976	-0,016
LS	0,982	-0,012
LPA	2,636	1,106*

Legenda: *: indicadores com maior peso da informação.
Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Entropia da Informação dos indicadores de desempenho econômico financeiro das empresas familiares e das empresas não familiares

De acordo com Zeleny (1982), na entropia da informação quanto maior o e(di), menor será a informação transmitida, que acarretará num menor peso da informação, desta forma, quanto menor o e(di) (mais próximo de zero) maior será o peso da informação analisada.

Desta forma, com base nas informações constantes na Tabela 4, pode-se observar que o e(di) mais baixo e que representa maior peso da informação para as empresas familiares são os indicadores de liquidez geral (LG) e liquidez seca (LS) enquanto que para as empresas não familiares, os indicadores que possuem maior peso da informação são rentabilidade do ativo (ROA) e rentabilidade do patrimônio líquido (ROE).

Tais resultados confirmam os resultados dos demais testes, demonstrando que os determinantes de desempenho de empresas familiares são os indicadores liquidez geral e liquidez seca, enquanto que para as empresas não familiares, de acordo com a entropia da informação, são os indicadores de rentabilidade do ativo e rentabilidade do patrimônio líquido. Concluiu-se que para as empresas familiares a liquidez é o principal determinante de seu desempenho, enquanto que para as empresas não familiares a rentabilidade é o principal determinante de seu desempenho.

Após a realização de todos os testes verificou-se que os índices de rentabilidade têm maior significância na tomada de decisão nas empresas não familiares, do que nas empresas familiares e os índices de liquidez tem maior significância na tomada de decisão de empresas familiares. Tais resultados inferem que empresas não familiares como possuem foco na captação de lucros, acabam priorizando mais sua rentabilidade, o que repercute em resultados positivos nos índices como ROA e ROE. Já as empresas familiares como possuem como objetivo a continuidade de seus negócios acabam por traçar estratégias de possuíram um capital suficientemente grande para cumprir com suas obrigações e garantir sua continuidade em longo prazo no mercado e isto acaba por repercutir em resultados positivos quanto aos índices de liquidez, como o índice de liquidez geral e seca.

5 CONCLUSÕES

A presente pesquisa teve por escopo determinar os indicadores de desempenho que possuem maior relevância para as empresas familiares analisadas. Para a consecução da pesquisa foram analisados os índices de desempenho tais como: rentabilidade do ativo (ROA), rentabilidade do patrimônio líquido (ROE), lucro por ação (LPA), liquidez geral (LG) e liquidez seca (LS), aplicados nas demonstrações financeiras dos anos de 2012, 2013 e 2014 das empresas familiares e não familiares listadas no IBRX 100 da BMF&Bovespa.

Os resultados demonstraram que as empresas familiares, ou seja, as que têm dois ou mais membros da mesma família na administração e/ou a família possui 10% ou mais das ações, apresenta maiores resultados relacionados à liquidez, possuindo valores de ativos suficientes para garantir com suas obrigações de curto e longo prazo. Porém, não possuem rentabilidade tão elevada quanto às empresas não familiares, estas que se definem como as empresas que não possuem relação familiar na administração e nem nas ações. As empresas não familiares apresentaram maior rentabilidade, mostrando que têm maior valor no resultado do exercício, sendo bastante atrativas para investimento, visto que mostraram ter maior retorno do valor investido, tanto do ativo, quanto no patrimônio líquido.

Foram realizados 3 testes estatísticos, em sistema de software especializado, nos quais se obteve os mesmos resultados para responder o problema da pesquisa, este que foi definido como: quais são os determinantes de desempenho econômico financeiro de empresas familiares listadas no índice IBRX100 da BM&FBovespa? Como resposta ao problema, conclui-se que os determinantes de desempenho econômico financeiro com mais representatividade, nas empresas familiares, utilizando como amostra, as empresas listadas no IBRX100, que são as empresas mais negociadas na bolsa de valores, são o índice de liquidez geral e índice de liquidez seca.

De maneira geral observou-se que as empresas familiares ainda são minoria dentre o mercado de ações, entretanto compõem grande fatia no mercado brasileiro. Este estudo chama atenção, onde através de testes e análises de indicadores de desempenho, constatou-se que estas empresas possuem elevados índices de liquidez, o que sugere que estas empresas têm

resultados suficientes para terem constante crescimento econômico e financeiro e continuidade no mercado.

O estudo teve como limitação a análise de somente 91 empresas dentre as listadas na BM&FBovespa e também a análise de apenas cinco indicadores de desempenho, entretanto tais limitações não comprometem os resultados encontrados, apenas deve-se ter cuidado em generalizações de resultado. Sugere-se como pesquisas futuras, a análise de empresas com outros tipos de natureza jurídica e com a inclusão de outros indicadores para avaliação de desempenho.

6 REFERÊNCIAS

ALLOUCHE, J.; AMANN, B. L'entreprise familiale: un état de l'art. **Finance Contrôle Stratégie**, v. 3, n. 1, p. 33-79, 2000.

ANDRADE, G. A. R. Estudo econométrico dos efeitos da migração para OIGC: índice de ações com governança corporativa diferenciada da Bovespa. **Internext - Revista Eletrônica de Negócios Internacionais**, São Paulo, v. 3, n. 1, p. 39-53, jan./jun. 2008.

ANTUNES, M.T.P.; MARTINS, E. Capital intelectual: seu entendimento e seus impactos no desempenho de grandes empresas brasileiras. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos**, v. 4, n. 1, 2007.

CAMARGOS, M. A.; BARBOSA, F. D. Análise do desempenho econômico-financeiro e da criação de sinergias em processos de fusão e aquisição do mercado brasileiro ocorrido entre 1995 e 1999. **Caderno de Pesquisas em Administração**, v. 12, n. 2, 2005.

CAMPOS, G. M.; SCHERER, L. M. Lucro por ação. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 12, n. 26, p. 81-94, 2001.

CHUA, J.; CHRISMAN, J; STEIER, L. Extending the Theoretical Horizons of Family Business Research. **Entrepreneurship Theory and Practice**, Summer, pp. 331-338, 2003.

DONELLEY, R. The Family Business. **Harvard Business Review,** v. 42, n. 4, p. 94-105, 1974.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Processo de construção de Indicadores para a Avaliação de Desempenho (Conferência). **Anais... V Ciclo de Debates: Avaliação de Políticas Públicas. Secretaria de Planejamento (SEPLAN/SC),** Florianópolis, 2009.

FISCHMANN, A. A.; ZILBER M. A. Utilização De Indicadores De Desempenho Para A Tomada De Decisões Estratégicas: Um Sistema De Controle. **Revista de Administração Mackenzie**,, v.1, n.1, 2000.

GASPARETTO, V. O papel da Contabilidade no provimento de informações para Avaliação de Desempenho empresarial. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 1, n. 2, 2004.

HANDLER, W. C. Methodological issues and considerations in studying family businesses. **Family business review**, v. 2, n. 3, p. 257-276, 1989.

KASSAI, S. **Utilização da Análise por Envoltória de Dados (DEA) na Análise de Demonstrações Contábeis**. 318 f. Tese (Doutorado em Contabilidade e Controladoria) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2002.

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

LEITE, I. T. **A Internacionalização De Empresas Familiares: Um Estudo Do Ciclo Evolutivo E O Processo De Internacionalização.** PUC-SP. Dissertação de Mestrado. São Paulo, 2007.

LEONE, N. A sucessão em PME comercial na região de João Pessoa. **Revista de Administração**, v. 27, n. 3, p. 84-91, 1992.

MACEDO, M. A. S.; SANTOS, R. M.; SILVA, F. F. Desempenho organizacional no setor bancário brasileiro: uma aplicação da análise envoltória de dados. **Anais... Encontro da associação nacional de pós graduação e pesquisa em administração - ANPAD**, Brasília 2005.

MARTINS, E. Avaliação de empresas da mensuração contábil a econômica. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, v. 13, n. 24, 2000.

MATARAZZO, D. C. Análise financeira de balanços: abordagem gerencial. 7. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

NASCIMENTO, J. P. de B. **Avaliação do desempenho econômico-financeiro das empresas do setor de construção civil: um estudo por meio da análise envoltória de dados.** 2011. 173 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade Federal de Lavras, Lavras, 2011

NEELY, A. **Measuring business performance.** London: The Economist Books, 1998.

NESIC, D.; TEEL, A. R.; VALMÃ³RBIDA, G.; ZACCARIAN, L. On Finite Gain Lp Stability for Hybrid Systems. **In Analysis and Design of Hybrid Systems** (pp. 418-423), 2012.

ROSTAGNO, L.; SOARES, R. O; SOARES, K. T. C. Estratégias de valor e de crescimento em ações na Bovespa: Uma análise de sete indicadores relacionados ao risco. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 17, n. 42, p. 7-21, 2006.

SAURIN, V.; MUSSI, C. C.; CORDIOLI, L. A. Estudo do desempenho econômico das empresas estatais privatizadas com base no MVA e no EVA. **Caderno de Pesquisa em Administração**, v. 1, n. 11, 2000.

SILVA J. C. S.; FISCHER T.; DAVEL E.; **Organizações Familiares e Tipologias de Análise: o caso da organização Odebrecht.** Anais... – EnANPAD, 1999.

SIQUEIRA, M.; ROSA, E. B.; OLIVEIRA, A. F. Medindo o desempenho das pequenas indústrias de malhas: um estudo de caso. **Revista Economia & Gestão**, v. 3, n. 6, 2008.

TEIXEIRA, N., AMARO, A. Avaliação do desempenho financeiro e da criação de valor. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 4, 2013.

VELOSO, G. G.; MALIK, A. M. Análise do desempenho econômico-financeiro de empresas de saúde. **RAE-eletrônica**, v. 9, n. 1, p. 1, 2010.

VERSTRAETE, T. **Histoire d'entreprendre**. Paris: Éditions Management & Societé, 2002.

VRIES, M. K. **Family Business**: Human Dilemmas in the Family Firm. UK: International Thomsom Business Press: 1996.

WANG, D., Founding Family Ownership and Earnings Quality. **Journal of Accounting Research**, v. 44, n. 3, 2005.

WERNKE, R.; LEMBECK, M. Análise de rentabilidade dos segmentos de mercado de empresa distribuidora de mercadorias. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, n. 35, 2004.

ZELENY, M. **Multiple Criteria Decision Making.** New York: McGraw-Hill Book Company, 1982.

Efeito do *Market Timing* na estrutura de capital de empresas da América Latina

Andréia Carpes Dani (andreiacarpedani@gmail.com)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Daniel Padilha (danielpadilha06@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Cleston Alexandre Santos (cleston.alexandre@hotmail.com)
Doutorando em Ciências Contábeis e Administração pela Universidade Regional de Blumenau- FURB

Paulo Sérgio Almeida-Santos(paulosergio.almeidasantos@gmail.com)
Doutorando em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília- UNB
Professor Assistente da Universidade Federal de Mato Grosso- UFMT

Resumo
Este estudo teve por objetivo identificar o efeito do *market timing* na estrutura de capital de empresas da América Latina. A metodologia utilizada na pesquisa caracterizou-se como descritiva, com procedimentos documentais e abordagem quantitativa da questão problema. Além disso, o método utilizado foi regressão por dados em painel e as informações para análise foram coletadas nos relatórios das demonstrações contábeis, disponibilizados na basede dados *Thomson®,* no período de 2006 a 2014. Os resultados mostraram que o *market timing* tem influência nas decisões de endividamento das empresas de Argentina, Brasil e Peru, enquanto que no Chile e no México essa evidência não foi observada. Além disso, os principais fatores que determinam a estrutura de capital das companhias da América Latina são a rentabilidade, tangibilidade e PIB. Também foi evidenciado a influência dos pressupostos das teorias de *Pecking Order* e *Static trade-off* na escolha de estrutura de capital destas empresas.
Palavras chave: Estrutura de Capital; *Market Timing*; América Latina.

Effect of Market Timing in the capital structure of Latin America

Abstract
Thisstudyaimedtoidentifytheeffectofmarket timing on capital structure in LatinAmerica. The methodologyused in theresearchwascharacterized as descriptive, withdocumentary procedures andquantitative approach totheproblemissue. In addition, themethodusedwasthe data onregressionpanelandtheinformation for analysiswerecollected in the financial statements, availableon Thomson® 2006 databaseto 2014. The resultsshowedthatmarket timing hasinfluenceondecisions business debtof Argentina, Braziland Peru, while Chile andMexicothisevidencewasnotobserved. In addition, themainfactorsthat determine thestructureof capital Latin American companies are profitability, tangibilityand GDP. He wasalsoshowntheinfluenceoftheassumptionsofthetheoryof PeckingOrderandstatic trade-off in choosing capital structureofthesecompanies.

Key-words: Capital Structure; Market Timing; Latin America.

1. INTRODUÇÃO

Desde a publicação do trabalho de Durand (1952) e Modigliani e Miller (1958) que geraram o debate sobre a estrutura de capital das empresas, em que muitos estudos empíricos têm se dedicado na verificação da existência de uma estrutura de capital ótima. Nessa

discussão, duas teorias tradicionais têm orientado essas pesquisas, sendo a teoria de *Static trade-off* e a teoria de *PeckingOrder*.

Destaca-se na teoria do *Static trade-off*, que uma empresa tem sua estrutura de capital ideal, determinadas pelo benefício fiscal do endividamento e pelos custos associados a esta dívida. Dessa forma, com base no *Static trade-off*s empresas ajustam sua estrutura de capital conforme a influência do comportamento do mercado em que estão inseridas (MYERS, 1984). Enquanto que na teoria de *PeckingOrder,*discorre-se que as empresas seguem uma hierarquia do financiamento para realizarem seus investimentos. Num primeiro momento as empresas buscam utilizar-se do capital interno, que é aquele que a empresa possui destinado para a realização de novos investimentos e, depois desse recurso utilizado, busca recursos por meio do financiamento externo, junto aos bancos, assim consegue estabelecer sua estrutura de capital ótima (MYERS; MAJLUF, 1984).

Neste sentido, a vertente literária que retrata as decisões de financiamento externo, afirma que os gerentes tentam verificar a linha do tempo do mercado acionista, mediante emissão de ações quando esta apresenta-se em alta no mercado acionário e na recompra de ações quando as ações estão em baixa no mercado (MAHAJAN; TARTAROGLU, 2007). Com as evidências empíricas do *market timing*, o estudo de Baker e Wurgler (2002) fornece uma hipótese alternativa para explicar a estrutura de capital, mencionando que este seria o resultado cumulativo de tentativas passadas do mercado de ações.

Diante desse contexto, apresenta-se a seguinte questão problema: *Qual o efeito do market timing na estrutura de capital de empresas da América Latina?* Com a intenção de responder o problema exposto o objetivo geral desse estudo é identificar o efeito do *market timing* na estrutura de capital de empresas da América Latina.

Estudos empíricos relatam a relação entre a estrutura de capital e *market timing*, como o estudo de Brendea (2012) que analisou a influência do *market timing* sobre a estrutura de capital em empresas romenas num período de 2000 a 2011, revelando que os efeitos não são muito persistentes ao longo do tempo, porém a tendência dessas empresas em aumentar seu capital quando seus valores de mercado são altos não é constante devido às condições de mercado.

Outro estudo analisou os dados em painel da teoria do *PeckingOrder* e do *market timing* na estrutura de capital em empresas de Taiwan. Seus achados mostraram que a teoria *do market timing* é favorável para o mercado de ações especialmente no período de 1990 a 2001, sugerindo que os resultados dessa teoria fornecem uma explicação quando os resultados da aplicação da teoria do *PeckingOrder* não são suportados (CHEN, et al, 2013).

Essa linha temporal é explicada pelo fato de que o *market timing* precisa ser analisado em um período de longo prazo, para verificação do comportamento do mercado de ações, como nos estudos de Mahajan e Tartaroglu (2008), que analisaram a relação entre *market timing* e estrutura de capital em países do grupo econômico G-7, e mencionaram a exigência de um período histórico do comportamento do mercado de ações, sendo que estes realizaram sua pesquisa verificando uma lacuna temporal de 10 anos.

A maioria dos estudos anteriores usaram, como ambiente de análise, principalmente países desenvolvidos, quanto à relação do *market timing* e a estrutura de capital, como no estudo de Chen et al. (2013), em destaca que a escolha da estrutura de capital pode ser diferente em países emergentes, assim essa lacuna acompanha a justificava em estudar a relação proposta pela problemática da pesquisa na América Latina, composta por países emergentes em desenvolvimento.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Estrutura de Capital

A estrutura de capital é alvo de debate constante entre os intelectuais da área de finanças. A clássica teoria de Modigliani e Miller (1958) demonstrava essa discussão quanto à existência de uma estrutura de capital ótima, essencialmente vista sob um aspecto estático, sem verificar as mudanças ao longo do tempo. Uma de suas proposições em relação à política de investimentos, era de que os acionistas iriam procurar o melhor momento para tomada de decisão e explorar uma oportunidade de investimento se esta fosse capaz de efetuar uma taxa de retorno capaz de satisfazer suas expectativas de ganho.

A partir dessas discussões, ao longo dos anos foram surgindo novos trabalhos empíricos que tentavam testar a teoria inicial criada por Modigliani e Miller, 1958 no final da década de 50. A teoria do *Static trade-off* parte do conceito de que as empresas terão uma estrutura de capital ideal, determinada pelos benefícios fiscais e os custos associados à dívida, onde que estas precisam ajustar sua estrutura de capital, em resposta aos impactos temporais que causam influência para que desviem-se de sua estrutura de capital ideal (MYERS, 1984).

Conforme a teoria do *PeckingOrder*, quando as empresas consideram o mercado propício para novos investimentos, infere-se que as empresas seguem uma certa hierarquia de financiamento, ou seja, financiam em um primeiro momento seus investimentos com recursos próprios e em seguida passaram a buscar o endividamento externo (MYERS; MAJLUF, 1984).

Nesse âmbito de debates, Titman e Wessels (1988) investigam a aplicação das teorias de *Static trade-off* e *PeckingOrder* nas variáveis de estrutura de capital. Os autores analisam os determinantes da estrutura de capital das empresas em vista das teorias recentes, numa justificativa de ampliar o estudo dessa vertente empírica, examinando um conjunto mais amplo das teorias de estrutura de capital, de modo que o endividamento é analisado em curto e longo prazo e não considera-se somente a dívida total.

A partir desses trabalhos, novas lacunas de pesquisa foram introduzidas ao estudo da estrutura de capital ótima e das teorias que o cercam. Ang e Jung (1993) utilizaram uma abordagem diferente para testar a teoria de *PeckingOrder* proposta por Myers (1984), baseando-se em dois requisitos de estudo, tendo em vista que as previsões da teoria aplicam-se às empresas que enfrentam assimetria das informações e no processo de decisões de financiamento. Esta pesquisa foi aplicada em uma amostra de grandes empresas sul-coreanas, sob o qual analisando os dados constatou-se que apenas 28% da amostra estão dispostos a utilizar recursos próprios para financiar seus investimentos, devido à assimetria da informação. O restante ainda prefere pedir um prazo intermediário aos bancos e buscar financiamento nos mesmos e quando a dívida está muito alta, as empresas se dispõem a emitir ações como fonte de recurso.

O estudo de Rajan e Zingales (1995), teve o objetivo de identificar os fatores determinantes da estrutura de capital de países desenvolvidos que faziam parte do grupo G-7 em empresas do setor de indústrias, onde verificou-se que a alavancagem empresarial daqueles países era semelhante. Além disso, destacaram que os níveis de endividamento das companhias analisadas, têm relação positiva com a tangibilidade e relação negativa com o valor de mercado e valor contábil, bem como o tamanho e a lucratividade.

Diante disso, Shyam-Sunders e Myers (1999) buscaram testar modelos tradicionais da estrutura de capital com um modelo alternativo da teoria do *PeckingOrder*. Resultados evidenciados pela pesquisa, mostraram que essa teoria pode ser associada à amostra de

empresas maduras analisadas pelos autores, sob o qual constatou-se após a aplicação do modelo de verificação que a opção selecionada pelas empresas está baseada na hierarquia de financiamento.

Para ampliar a literatura apresentada, uma nova lacuna de pesquisa foi testada por Frank e Goyal (2003) que buscar analisar até que ponto a teoria de *PeckingOrder* consegue explicar satisfatoriamente o comportamento do financiamento das empresas. Nesse sentido, foram observadas a estrutura de capital de empresas americanas no período de 1971 a 1998, verificando se a teoria analisada tem maior suporte por empresas que enfrentam particularmente graves problemas de seleção na busca por alternativas de financiamento.

O estudo de Cassar e Holmes (2003) buscou investigar os determinantes da estrutura de capital em pequenas e médias empresas da Austrália.Os fatores determinantes testados foram tamanho, tangibilidade, rentabilidade, crescimento e risco de negócio. As evidências mostraram que a tangibilidade, rentabilidade e o crescimento foram os determinantes da estrutura de capital daquelas empresas, além de que tais resultados apontaram a influência das teorias de *Static trade-off* e *PeckingOrder* nos modelos testados.

A pesquisa de Mitton (2008) teve o propósito de observar a elevação do endividamento das firmas de mercados emergentes, no período de 1980 a 2004, considerando uma amostra de 11.000 empresas de 34 países emergentes. Na pesquisa, foram identificados o tamanho, a lucratividade, a tangibilidade e oportunidades de crescimento como fatores determinantes da estrutura de capital daquelas empresas.

No estudo desenvolvido por Huang e Ritter (2009),foram testadas as variáveis de estrutura de capital para estimar a velocidade de ajuste no tempo da alavancagem financeira das empresas. Ao realizar regressões de alavancagem, os autores constataram que o prêmio de risco nos valores históricos de custo de capital apresenta efeitos sobre a alavancagem de longo prazo, influenciados pelas decisões de emissão de valores mobiliários, mesmo após o controle de características das empresas que foram identificadas como as principais determinantes da estrutura de capital. Essas decisões averiguadas num período de tempo remete à teoria do *market timing* ou janela de oportunidades.

Bastos e Nakamura (2009) identificaram os fatores determinantes da estrutura de capital de empresas da América Latina no período de 2001 a 2006 em uma amostra de 388 companhias. Os resultados da pesquisa mostraram que a liquidez corrente, a rentabilidade, *marketto book value* e tamanho foram determinantes para a escolha de endividamento daquelas empresas estudadas e a teoria que tem maior influência foi a *PeckingOrder*.

A pesquisa elaborada por Sergieschu e Vaidean (2014) tece por objetivo identificar os fatores determinantes da estrutura de capital das empresas romenas do setor de construção no período de 2009 a 2011. Os resultados apontaram uma relação negativa da rentabilidade, tangibilidade e liquidez no endividamento das companhias analisadas. Entretanto, as variáveis de tamanho e crescimento tiveram uma relação positiva. Tais resultados apontam que a teoria de *PeckingOrder* influencia a decisão de estrutura de capital das empresas romenas.

O estudo de Costa, Gartner e Graneman (2015), teve como propósito identificar os fatores determinantes da estrutura de capital das empresas brasileiras do setor de transporte, considerando as teorias de *PeckingOrder* e *Static trade-off*, no período de 2000 a 2011. A pesquisa teve como amostra 14 empresas, que resultaram como fatores determinantes da estrutura de capital as variáveis de rentabilidade, os custos de problemas financeiros e o tamanho da empresa, bem como observaram que nas companhias brasileiras a teoria de *PeckingOrder* influencia a escolha da estrutura de capital no Brasil. Dado os estudos acerca

da estrutura de capital, no próximo subtítulo ganha ênfase a literatura relacionando a teoria do *market timing* com os estudos na área da estrutura de capital.

2.2 *Market Timing*

A vertente literatura que tem o foco relacionado com as decisões de financiamento externo, afirma que as empresas são mais propensas a emitir ações quando seus valores de mercado estão em alta, em relação ao valor passado contábil e de mercado, e de recompra quando seus valores de mercado estão em baixa (BAKER; WURGLER, 2002).

Algumas evidências demonstram que as empresas podem emitir ações quando essas estão em alta e recomprar suas ações quando percebem sua desvalorização. As decisões da estrutura de capital com base no *market timing* foram vistas de várias maneiras. Ritter (1991) observou o desempenho de longo prazo em empresas de oferta pública inicial (IPOs) e suas evidências mostram que no período analisado, de 1975 a 1984, existiam janelas de oportunidade, sob o qual as empresas abriram seu capital quando perceberam a supervalorização das ações, mas que no entanto acabou levando ao mau desempenho das ações emitidas.

Dado os achados apresentados acerca da janela de oportunidades de emissão de ações, Graham e Harvey (2001) realizaram uma pesquisa de campo analisando a relação entre a teoria e a prática de finanças corporativas. Deste modo, aplicaram um questionário para 392 chefes financeiros (CFOs) que trabalhavam com os custos, orçamentos e a estrutura de capital das empresas. As evidencias sinalizadas pelo estudo, mostrou forte preocupação dos gestores financeiros com a folga financeira, a emissão de dívida e a valorização do preço da ação.

Baker e Wurgler (2002) analisaram o efeito do *market timing* na estrutura de capital e se seu efeito é de curto ou longo prazo. Os resultados evidenciados constataram que as empresas com baixa alavancagem são as mesmas que buscam capital, quando suas avaliações de mercado são altas e quando apresentam elevada alavancagem financeira para busca de capital, bem quando suas avaliações no mercado estão em baixa. Com isso, concluíram que a influência de avaliações passadas de mercado na estrutura de capital é economicamente significativa.

Elliot, Kant e Warr (2008) investigaram o *market timing* e a escolha de endividamento, por meio de um modelo de avaliação baseado nos rendimentos que permitiram separar os desvios de valores (*mispricing*) das opções de crescimento e seleção adversa considerando a variável no tempo, evitando assim as múltiplas interpretações da relação do *marketto book* (crescimento). Usaram uma amostra de 9.172 emissões de títulos e descobriram que as empresas que possuem ações supervalorizadas são significativamente mais propensas a emitir ações. As conclusões apontam que o *mispricing* desempenha um papel importante na decisão de escolha segura.

No estudo de Brendea (2012), foi testado o impacto do *market timing* na estrutura de capital das empresas romenas. A análise descritiva do comportamento do *market timing* nas empresas listadas no mercado romeno, no período de 2000 a 2011, revelou uma correlação positiva entre a relação preço-lucro do mercado de capital romeno e o número de empresas listadas que caracterizaram-se com aumento de capital. Além disso, usando um modelo de dados em painel foi observado que os efeitos do *market timing* sobre a estrutura de capital das empresas analisadas, não mostrou-se persistente ao longo do período verificado. Os autores concluíram que a tendência das empresas para aumentar capital, quando seus valores de mercado são altos não é constante devido à influência das condições de mercado.

Arosa, Richie e Schuhmann (2014) investigaram o impacto da cultura no *market timing* e na escolha da estrutura de capital, analisando países com economia desenvolvida e

emergentes. Os resultados mostraram que, em relação a alavancagem de mercado, as empresas têm-se envolvido com o *market timing,* pois reduziram os seus índices de alavancagem quando os preços das ações aumentaram. Também encontraram resultados de que as empresas localizadas em países com grande aversão à incerteza, apresentam menores índices de alavancagem de mercado e que a cultura serve para reduzir o impacto do *market timing.* Estes resultados mostraram-se consistentes para os mercados desenvolvidos e mistos, assim como para os emergentes.

Nesse sentido, denota-se na literatura que não há um consenso em relação aos efeitos que o *market timing* pode gerar na estrutura de capital das companhias. Todavia, no próximo subtítulo são apresentadas as hipóteses desenvolvidas para serem testadas pelo presente estudo.

2.3 Desenvolvimento das hipóteses

Como destacado anteriormente, verifica-se que as evidências empíricas existentes na literatura sobre estrutura de capital são conflitantes, quanto aos efeitos provocados pela rentabilidade, tangibilidade, crescimento e tamanho sobre a estrutura de capital das firmas. De acordo com os resultados encontrados nos estudos de Rajan e Zingales (1995), Cassar e Holmes (2003), Mitton (2008), Bastos e Nakamura (2009), Sergieschu e Vaidean (2014), Costa, Gartner e Graneman (2015) tais conflitos são observados na teoria do *StaticStatic trade-off*, na qual se verifica a existência de uma relação positiva entre os fatores que determinam a dívida e a estrutura de capital sendo contraditório quando levado em consideração os aspectos fundamentados pela teoria do *PeckingOrder* onde está relação é negativa.

O estudo de Rajan e Zingales (1995) observou a rentabilidade como fator determinante da estrutura de capital de empresas do setor de indústria dos países do G-7 e encontrou uma relação negativa, assim como a pesquisa de Cassar e Holmes (2003), que analisou empresas de pequeno e médio porte na Austrália, bem como o estudo de Bastos e Nakamura (2009) observou essa relação em empresas brasileiras de capital aberto. Desta forma, conforme as evidências levantadas por essas pesquisas, observou-se uma influência significativa da teoria de *PeckingOrder*, sobre o qual estabeleceu-se a seguinte hipótese:

H_1: A rentabilidade influência negativamente na estrutura de capital de empresas da América Latina.

Segundo a teoria do *Static trade-off*, as empresas que possuem altos níveis de ativos tangíveis possuem condições maiores de fornecer garantias para pagamento de suas dívidas. Uma vez que com empresas que possuem inadimplências, os bens serão apreendidos, e ainda assim, a empresa pode estar em uma posição financeira na qual consiga evitar a falência. Desta forma, empresas com altos níveis de ativos tangíveis são menos propensos à inadimplência e assumem relativamente mais dívidas (RAJAN; ZINGALES, 1995).

Já, a teoria do *PeckingOrder* destaca que as empresas com alta tangibilidade, são menos propensas a emitir dívida (MYERS, 1984). Assim, a relação esperada entre a tangibilidade e o nível de endividamento seria negativa, pois para as empresas brasileiras, conforme Bastos e Nakamura (2009) essa mesma relação foi encontrada.Com base nestes achados disponíveis na literatura, determinou-se a seguinte hipótese de pesquisa:

H_2: A tangibilidade influência negativamente na estrutura de capital das empresas da América Latina.

No que se refere à variável de *market to book* os resultados encontrados por Alti e Suleiman (2012) mostram que o comportamento de *market timing*, acontece somente quando

altos retornos das ações são acompanhados pela demanda de investidores e sugerem que a recepção do mercado desempenha um papel fundamental na motivação das empresas em buscar financiamento de capital quando há alto retorno das ações. Conforme Brendea (2012), a teoria de *market timing* prevê uma relação significativa da variável *marketto book* sobre a estrutura de capital, pois uma alta taxa de mercado indica supervalorização do preço das ações e cria um incentivo para emissão de novas ações. Assim, espera-se uma relação negativa entre o *marketto book* e o endividamento das firmas. Desta forma, estabeleceu-se a hipótese:

H_3: O marketto book influência negativamente na estrutura de capital das empresas da América Latina.

Quanto ao tamanho da firma, os resultados encontrados na literatura apresentam-se divergentes, sendo que sob a característica da teoria do *Static trade-off* há uma relação positiva na relação do tamanho com o endividamento da empresa, enquanto que na teoria do *PeckingOrder* esse relacionamento é negativo (RAJAN; ZINGALES, 1995; Bastos e Nakamura, 2009). Logo, levando-se em consideração as evidências levantadas pelos estudos anteriores, como o de Costa, Gartner e Granemann (2015) sob o qual os resultados demonstraram uma relação negativa entre o tamanho e o endividamento da empresa para as empresas brasileiras, elaborou-se a seguinte hipótese:

H_4: O tamanho influencia negativamente na estrutura de capital das empresas da América Latina.

Outro fator considerado relativamente importante para compor o modelo econométrico de análise dos dados, quando se pesquisam diversos países, como neste caso os países da América Latina, estudos inferem a importância da inclusão de uma variável de controle relacionada ao Produto Interno Bruto (PIB), em virtude concentra no controle do desenvolvimento econômico de cada país analisado (RAMIREZ; KWOK, 2009; AROSA; RICHIE; SCHUHMANN, 2014).

Neste sentido, La Porta et al.(1997) enfatizou que o crescimento do PIB influência os valores das cotações de mercado. Corroborando, Jong, Kabir e Nguyen (2008) ressaltam que o PIB também concentra uma influência sobre a estrutura de capital das companhias, em virtude que destaca que nos países sob o qual dispõe de um ambiente legal e economicamente estável, as empresas tendem a relatar menores níveis de endividamento, sinalizando para a teoria de *PeckingOrder*, assim como mencionada por Bastos, Nakamura e Basso (2009) de que as companhias preferem primeiramente o uso de seus recursos internos.

Ainda et al. (2009) ressaltam que o PIB apresenta influência no nível de endividamento das empresas da América Latina, de modo que os autores enfatizam que o crescimento econômico do país provoca um aumento de recursos internos disponibilizados para o financiamento e investimento das empresas, fato que contribui para minimizar efeitos negativos da subvalorização de mercado.

Dessa forma, o estudo de Terra (2007) ressalta que as empresas buscam desenvolver estratégias de baixo nível de endividamento durante o processo de expansão dos negócios, ou seja, quando a economia está prosperando as empresas recorrem as fontes internas de capital (MYERS, 1984). Entretanto, observa-se que quando há uma recessão na economia as empresas são forçadas a buscar fontes externas (MYERS, 1984). Assim, considerando estas evidências apresentadas anteriormente, estabeleceu-se a seguinte hipótese:

H_5: O PIB do país influência negativamente na estrutura de capital das empresas da América Latina.

Considerando as hipóteses apresentadas para serem testadas pelo estudo, na sequência são apresentados os procedimentos metodológicos utilizados para atender a problemática da pesquisa em questão.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Este estudo caracterizou-se como descritivo, documental e quantitativa, observando-se os dados do período de 2006 a 2014.A população da pesquisa foram todas as empresas de capital aberto listadas na Bolsa de Valores BM&FBovespa no Brasil, Bolsa de Comércio de Buenos Aires na Argentina, Bolsa de Comércio de Santiago no Chile, Bolsa Mexicana de Valores no México e Bolsa de Valores de Lima no Peru. Para a amostra foram consideradas todas as empresas de todos os setores, exceto as firmas financeiras e de seguros. Além disso, foram excluídas as empresas que não continham todas as informações necessárias para o período analisado nesse estudo. Dessa forma, a amostra da pesquisa totalizou 432 empresas latino-americanas, de modo que a amostra por país é apresentada na Tabela 1.

País	**Amostra**
Brasil	159
Argentina	47
Chile	89
México	82
Peru	55
Total	**432**

Tabela 1 – Amostra da pesquisa.
Fonte: dados da pesquisa.

Para verificação da estrutura de capital das empresas listadas na amostra conforme Tabela 1, os dados foram coletados na base de dados *Thomson*®, de acordo com as seguintes variáveis verificadas no estudo, sendo o Endividamento Total (END_TOT),a Rentabilidade (RENT), a Tangibilidade (TANG), o *marketto book* (MD) e oTamanho (SIZE), estabelecidas em conformidade com os estudos relacionados as determinantes da estrutura de capital, segundo o destaque estabelecido na Tabela 2.

Variáveis		**Descrição**	**Proxys**	**Fonte**
Variável dependente				
Estrutura	Endividamento total(END_TOT)	Relação entre o valor total das dívidas das empresas e seus ativos totais.	$End_Tot = \frac{\text{PC} + \text{PñC}}{\text{Ativo Total}}$	Titman e Wessels (1988); Rajan e Zingales (1995); Bastos e Nakamura (2009);
Variáveis independentes				
Fatores determinantes	Rentabilidade (RENT)	Avaliada pela razão entre o lucro antes de impostos, taxas, juros e depreciação (EBITDA) e o valor dos ativos totais.	$RENT = \frac{\text{Lucro EBTIDA}}{\text{Ativo Tota}}$	Rajan e Zingales (1995); Costa, Gartner e Granaman (2015)
	Tangibilidade (TANG)	Razão entre os ativos classificados no grupo Imobilizado e o valor dos ativos totais.	$TANG = \frac{\text{Ativo imob}}{\text{Ativo Total}}$	Rajan e Zingales (1995); Bastos e Nakamura (2009)
	M/B (M/B)	Avaliado pela razão entre o *marketto book* e o *book value*	$MB = \frac{\text{Market to Book}}{\text{Book Value}}$	Breandea (2012)

	Tamanho (TAM)	Avaliado pelo logaritmo natural do valor total das receitas.	Ln(Ativo Total)	Rajan e Zingales (1995); Serghiescu, L. e Vaidean (2014)
	Produto Interno Bruto (PIB)	Avaliado pelo logaritmo natural do valor do PIB	Ln(PIB)	Terra (2007).

Tabela 2 – Variáveis usadas na pesquisa.
Fonte: dados da pesquisa

Após a apresentação das variáveis da pesquisa dispostas na Tabela 2, formulou-se a equação de regressão para análise de dados em painel, que corrobora com estudos anteriores que utilizaram essas variáveis para determinar os fatores da estrutura de capital das empresas e o efeito do *market timing*.A equação apresentou como variável dependente o endividamento total das empresas (END_TOT) e como variáveis independentes foram observadas a rentabilidade (RENT), tangibilidade (TANG), *M/B*(M/B) e tamanho (TAM).

$$END_TOT_{it} = \varphi_0 + \varphi_1 RENT_{it} + \varphi_2 TANGI_{it} + \varphi_3 M/B_{it} + \varphi_4 TAMA_{it} + \varepsilon_{it} \quad \textbf{(1)}$$

Após estabelecidas as variáveis e formulação do modelo para identificação dos fatores determinantes da estrutura de capital de tais firmas, para a análise dos dados foi aplicada a técnica estatística de análise de dados em painel, por meio do software *STATA*® em sua versão 12.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A fim de verificar o efeito do *market timing* sobre a estrutura de capital das empresas da América Latina foi realizada uma análise descritiva das variáveis que compõem a amostra conforme a Tabela 3.

País	Argentina		Brasil		Chile		México		Peru	
Variáveis	**Média**	**DP**	**Média**	**DP**	**Média**	**DP**	**Média**	**DP**	**Média**	**DP**
END_TOT	1.84	0.19	2.19	0.28	2.64	0.97	1.92	0.1	2.03	0.19
RENT	1.05	0.1	0.9	0.11	0.67	0.35	0.83	0.12	0.81	0.08
TANG	0.89	0.07	0.68	0.1	0.09	0.97	0.95	0.08	0.84	0.07
M/B	0.03	0.13	0.11	0.09	-0.04	0.08	0.03	0.07	-1.29	1.36
TAM	5.08	0.09	6.77	0.05	6.28	0.06	6.91	0.06	5.35	0.08
PIB	-42.09	8.42	-51.96	10.63	-64.63	45.38	-31.12	11.14	-10.56	3.99

Tabela 3 – Análise descritiva das variáveis.
Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 3 pode-se verificar que o país com maior nível de endividamento é o Chile e o país com o menor nível de endividamento foi a Argentina. Observou-se que a média dos níveis de endividamento está em consonância com estudos anteriores como de Bastos e Nakamura (2009) que observou o nível de endividamento do Brasil, Chile e México, bem como o estudo de Brendea (2012) que realizou seu estudo com empresas da Romênia, encontrando estes níveis de endividamento em países considerados com economia em desenvolvimento e chamados de emergentes.

Neste sentido, buscou-se identificar os fatores que determinam a escolha de estrutura de capital dessas empresas no período de 2006 a 2014. Assim, primeiramente realizou-se o teste de normalidade das variáveis e se estas variáveis apresentaram uma distribuição normal, o que levou ao uso da técnica de análise escolhida para o estudo. Com isso, foram aplicados os pressupostos para definir qual seria o método utilizado, ou seja, a técnica pooling, efeitos aleatórios ou efeitos fixos.

Inicialmente, o teste Chow foi utilizado para identificar a igualdade (pooling) ou diferença (efeitos fixos) para todas as croos-sections. Em seguida, foi aplicado o teste LM de

Breusch-Pagan para verificar a existência de diferenças individuais das variáveis quanto aos seus resíduos, ou seja, se seria igual (pooling) ou diferente (efeitos aleatórios) de zero. Por fim, o teste de Hausman foi realizado com o objetivo de observar a comparação entre modelo de efeitos fixos com os efeitos aleatórios. Os resultados encontrados são mostrados na Tabela 4.

Desta forma, foi possível observar que os modelos indicados pelos testes foram os mais adequados para explicar a relação entre as variáveis escolhidas para identificação dos fatores determinantes da estrutura de capital das empresas pertencentes aos países da América Latina. Na Tabela 4 são apresentados os resultados da regressão de dados em painel.

País	RENT		TANG		M/B		TAM		PIB		R^2	N° obs.
	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.	Coef.	Sig.		
Argentina	-0,52	0,00	-1,80	0,00	-0,06	0,00	-0,22	0,20	0,01	0,00	0,43	423
Brasil	-0,95	0,00	-1,72	0,00	0,12	0,03	-0,83	0,02	-0,01	0,00	0,62	1431
Chile	0,07	0,00	-0,94	0,00	-0,05	0,40	0,34	0,20	-0,01	0,00	0,75	801
México	0,38	0,00	0,17	0,00	0,03	0,57	-0,04	0,86	-0,01	0,00	0,18	738
Peru	-0,54	0,00	-2,21	0,00	-0,08	0,03	0,85	0,00	0,05	0,00	0,63	495

Aplicação dos testes de pressupostos para o modelo escolhido

Países	Regres. Ind.	LM B. Pagan	Chow	Hausman
Argentina	FIXO	0.000	0.000	0.000
Brasil	FIXO	0.000	0.000	0.000
Chile	FIXO	0.000	0.000	0.000
México	FIXO	0.000	0.000	0.000
Peru	FIXO	0.000	0.000	0.000

Tabela 4 –Resultados do modelo de regressão.
*Significância ao nível de 1%.
**Significância ao nível de 5%.
Fonte: dados da pesquisa.

Conforme os pressupostos encontrados na Tabela 4, o teste de Chow, demonstrou a rejeição da hipótese nula em que o intercepto é igual a todas as cross-sections, assim, foi verificado que o método Fixo deveria ser usado para a amostra de empresas pertencentes aos países da América Latina. Quanto ao teste LM de Breush-Pagan, esse demonstrou a aceitação da hipótese de que a variância dos resíduos que refletem as diferenças individuais é igual a zero e assim foi aplicado o teste de Hausman que indicou efeitos fixos para os cinco grupos observados.

Os resultados das regressões apresentados na Tabela 4mostram que o coeficiente de determinação (R^2) teve poder explicativo significante para todos os países, sendo o Chile a apresentar o maior poder explicativo de 75% e o México apresentou o menor poder explicativo de apenas 18%. Além disso, as variáveis que apresentaram relevância significante para o país da Argentina foram rentabilidade, tangibilidade, *market to book* e PIB, assim como no Brasil e no Peru, sendo que estes dois países apresentaram significância para a variável de tamanho. No Chile e no México, as variáveis que apresentaram-se como fatores determinantes foram rentabilidade, tangibilidade e PIB.

De acordo com Freund e Wilson (2006), o teste de multicolinearidade é observado pelo teste de Fator de Influência da Variância (VIF), em que para que não ocorra problemas de colinearidade dos dados este deve apresentar índices entre 1,0 e 10,0, assim no modelo aplicado para as variáveis das empresas pertencentes a América Latina todas estas apresentaram valores entre 1,0 e 5,0 mostrando não haver problemas de colinearidade dos regressões.

4.1 Discussão dos resultados

Com base nos resultados evidenciados pelas regressões apresentadas na Tabela 4, observa-se uma certa equidade nas influências indicadas por meio dos coeficientes encontrados para as empresas dos países da América Latina, convergindo com os estudos anteriores que analisaram os fatores determinantes da estrutura de capital e do *market timing* em países desenvolvidos.

Neste sentido, no que refere-se a hipótese H_1 que previa influência negativamente significativa da rentabilidade na estrutura de capital das empresas da América Latina, denota-se que no contexto das empresas argentinas essa hipótese foi aceita, de modo que apontou um coeficiente negativo e significativo ao nível de 1%. Este resultado infere que as empresas argentinas que apresentam maior rentabilidade tendem a apresentar menores índices de endividamento total. O mesmo resultado foi evidenciado para o Brasil e o Peru, sinalizando à aceitação da hipótese H_1, também com coeficientes significativos ao nível de 1%.

Entretanto os países, Chile e México, apresentaram realidades diferentes dentre os demais países, tendo em vista que apresentaram coeficientes positivos e significativos a 1%, fazendo com que a hipótese H_1 em relação a esses países fosse rejeitada. Diante disso, pode-se concluir que no Chile e no México as empresas que apresentam maior rentabilidade são mais endividadas e isso pode estar sinalizando uma certa preocupação para os acionistas e possíveis investidores destas companhias.

Esses resultados a respeito da rentabilidade das empresas latino-americanas corroboram em partes com os estudos de Rajan e Zingales (1995), de Cassar e Holmes (2003) e de Bastos e Nakamura (2009) no que se remete aos resultados evidenciados pela Argentina, Brasil e Peru, de modo que é contraditória no contexto chileno e mexicano.

Quanto à hipótese H_2, que previa uma influência negativamente significativa da tangibilidade na estrutura de capital das empresas da América Latina, observou-se que está hipótese foi aceita no contexto das empresas argentinas, brasileiras, chilenas e peruanas, sob o qual evidenciou-se coeficientes negativos e significativos ao nível de 1% para esses países. Estes achados indicam que as empresas que apresentam maior volume de ativos tangíveis tendem a apresentar menores níveis de endividamento, bem como apresentam melhor atratividade aos acionistas e investidores, considerando que as empresas apresentam certa capacidade de quitar suas dívidas com recursos internos. Desta forma, para a Argentina, Brasil, Chile e Peru constatou-se a supremacia da teoria de *PeckingOrder* conforme caracterização estabelecida por (Myers, 1984) e corrobora com os resultados evidenciados por Bastos e Nakamura (2009) que encontrou essa mesma influência para as empresas brasileiras.

No entanto, os resultados deixam em alerta as empresas do México, que apresentaram uma influência positiva da tangibilidade na estrutura de capital, destacando que as empresas mexicanas recorrem a obtenção de recursos de terceiros (externos) em virtude de que não conseguem dar garantias através de seus recursos internos. Neste sentido, a hipótese H_2é rejeitada no contexto mexicano, corroborando com a afirmação de Rajan e Zingales (1995), que relatam por meio da teoria de *Static trade-off*que os ativos tangíveis servem como garantia para pagamento de suas dívidas.

No que se refere à hipótese H_3que previa uma influência negativamente significativa do *marketto book* na estrutura de capital das empresas da América Latina, evidenciou-se por meio dos resultados da pesquisa que a hipótese foi aceita no contexto das empresas da Argentina e do Peru, corroborando com os estudos de Alti e Suleiman (2012) e Brendea(2012), enfatizando que nestes países as empresas apresentam um comportamento influenciado pela teoria do *market timing*, em razão de que os resultados indicam que as

empresas são motivadas a emitir ações no mercado acionário, tendo em vista a atratividade dos altos retornos das ações e pela demanda de investidores, desta forma o incentivo do mercado volta-se para a emissão de novas ações pela companhia.

Entretanto, ainda em relação à hipótese H_3que estabelece a influência negativa e significativa do *market to book* na estrutura de capital das empresas latino-americanas, observa-se que no Brasil está hipótese foi rejeitada. Este resultado indica que as companhias brasileiras não são motivadas a emissão de novas ações no mercado acionário, que pode ser um indício de que há uma baixa atratividade em relação aos retornos das ações comercializadas, fazendo com que as empresas não busquem a captação de recursos por meio desta prática de emissão e recompra de ações.

No Chile e no México, os resultados quanto à hipótese H_3 evidenciou coeficientes negativo e positivo, respectivamente, porém ambos não foram significativos, sob o qual os resultados não podem ser relativamente conclusivos a respeito da influência da variável *marketto book* (M/B) que representa a teoria do *market timing* na estrutura de capital. Assim, infere-se a necessidade de mais estudos realizados de forma independente observando os efeitos dessa variável (M/B) na estrutura de capital das empresas chilenas e mexicanas. Neste sentido, esse resultado não significativo para estas companhias corrobora com o estudo de Brendea (2012) que evidenciou em seus resultados que o *market timing* não descreve o comportamento de financiamento das empresas da Romênia, assim como este não descreve o comportamento do financiamento nas empresas de capital aberto do Chile e do México.

A hipótese H_4 estabelece a existência de influência negativamente significativa do tamanho na estrutura de capital das empresas da América Latina. Com base nos resultados evidenciados pelo modelo econométrico, pode-se concluir que as empresas latino-americanas apresentam forte divergência em torno dessa influência observada. Considerando que somente para as empresas brasileiras essa hipótese foi aceita, indicando que quanto maior o tamanho da empresa menor o nível de endividamento das empresas. Desta forma, este resultado corrobora com a teoria de *PeckingOrder* conforme destacado pelo estudo de Bastos e Nakamura (2009), salientando que as empresas de grande porte, medidas em relação ao tamanho dos ativos, utilizam primeiramente o uso de seus recursos internos para financiar suas operações.

No Peru a hipótese H_4 foi rejeitada, tendo em vista que foi evidenciado um coeficiente positivamente significativo ao nível de 1%. Este resultado infere que as empresas peruanas que apresentam maior tamanho possuem maior grau de endividamento, fato que pode sinalizar as empresas de grande porte baseada no tamanho do ativo, realizam seus investimentos com recursos externos advindos de financiamentos. Neste sentido, este resultado corrobora com a teoria de *Static trade-off* destacada pelo estudo de Rajan e Zingales (1995), que indica que as empresas do Peru têm mais facilidade no mercado para adquirir recursos externos.

Para os demais países, Argentina, Chile e México a hipótese H_4 não apresentou coeficiente significativos para explicar a influência do tamanho da empresa na estrutura de capital dessas companhias. Desta forma, este resultado corrobora com os resultados evidenciados por Bastos e Nakamura (2009), que pesquisaram a estrutura de capital nas empresas da América Latina, observando as empresas do Brasil, México e Chile, cuja hipótese não foi significativa conforme resultado evidenciado por seu estudo.

Em se tratando da hipótese H_5que estabelece a influência negativamente significativa do PIB na estrutura de capital das empresas da América Latina, evidenciou-se que essa hipótese foi aceita no contexto das empresas brasileiras, chilenas e mexicanas, de modo que corrobora com as afirmações explanadas por Jong, Kabir e Nguyen (2008), que destacam que

o PIB influência a estrutura de capital das companhias, de modo que está ligado ao ambiente legal e a estabilidade econômica, sob o qual as empresas tendem a relatar menores níveis de endividamento, demonstrando a influência da teoria de *PeckingOrder* nesse estudo, fato que também foi evidenciada por Bastos, Nakamura e Basso (2009)que em relação ao PIB apresentou uma influência no nível de endividamento das empresas da América Latina, em virtude de que crescimento econômico do país ocasiona aumento da disponibilidade de recursos internos para as companhias, como por exemplo formas de financiamento.

Ainda estes achados corroboram com o estudo de Terra (2007) que destaca que considerando o PIB do país as empresas podem desenvolver estratégias durante o processo de expansão dos negócios por meio do uso de estratégias de baixo nível de endividamento, do qual de acordo com Myers (1984) as empresas concentram-se no uso das fontes internas de capital

Entretanto, ainda em relação a hipótese H_5, observou-se que nas empresas dos países da Argentina e Peru, o PIB influencia positivamente na estrutura de capital destas empresas, de modo que neste contexto rejeita-se a hipótese nestes países. Considerando estes resultados, pode-se inferir que as companhias são obrigadas a buscar recursos externos numa situação em que a economia encontra-se em recesso, aumentando o nível de endividamento das empresas destes países.

Desta forma, a Tabela 5 apresenta uma síntese dos resultados encontrados para as hipóteses de pesquisa.

Hipóteses	Argentina	Brasil	Chile	México	Peru
H_1 - A rentabilidade tem influência negativamente significativa na estrutura de capital das empresas da América Latina.	Aceita	Aceita	Rejeita	Rejeita	Aceita
H_2 - A tangibilidade tem influência negativamente significativa na estrutura de capital das empresas da América Latina.	Aceita	Aceita	Aceita	Rejeita	Aceita
H_3 - O *marketto book* tem influência negativamente significativa na estrutura de capital das empresas da América Latina.	Aceita	Rejeita	n/s	n/s	Aceita
H_4 - O tamanho tem influência negativamente significativa na estrutura de capital das empresas da América Latina.	n/s	Aceita	n/s	n/s	Rejeita
H_5 - O PIB do país tem influência negativamente significativa na estrutura de capital das empresas da América Latina.	Rejeita	Aceita	Aceita	Aceita	Rejeita

Tabela 5 –Síntese dos resultados obtidos
OBS.: (n/s) indica que a variável não foi significante em nenhum modelo apresentado.
Fonte: Dados da pesquisa.

Com base na Tabela 5, observou-se que as empresas da América Latina apresentam características distintas entre os países analisados. Entretanto, no que se refere a rentabilidade os achados foram relativamente equivalentes nos países analisados, com exceção do Chile e do México. Quanto a tangibilidade, observou-se que os países são bastante semelhantes na forma de gerenciamento de seus ativos tangíveis frente a estrutura de capital, tendo como exceção o México. Quanto ao *marketto book* que representa o*,* comportamento do *market timing* no financiamento foi percebido na Argentina, Brasil e Peru. Em se tratando do tamanho da empresa, este não foi significativo na estrutura de capital das empresas argentinas, chilenas e mexicanas. Em relação ao PIB verificou-se que essa variável macroeconômica tem influência na estrutura de capital das empresas da América Latina.

5. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Com o objetivo de identificar o efeito do *market timing* na estrutura de capital de empresas da América Latina, realizou-se uma pesquisa descritiva, documental e quantitativa, observando uma amostra de 432 empresas no período de 2006 a 2014, por meio de análise de regressão de dados em painel.

Os resultados evidenciados pela presente pesquisa demonstram que a rentabilidade, a tangibilidade e o PIB são os principais fatores que influenciam a estrutura de capital das empresas da América Latina. De modo, que o principal achado da pesquisa se estabelece em relação ao *market timing* ser observado através da motivação das empresas argentinas e peruanas a emitir novas ações para o mercado acionário, enquanto que para as empresas brasileiras indicam que há baixa atratividade nos retornos das ações, ampliando assim a literatura do *market timing* em países emergentes da América Latina.

Ainda, de acordo com os resultados evidenciados pela pesquisa, pode-se concluir que o comportamento do financiamento das empresas argentinas, brasileiras e peruanas é descrito pelos pressupostos das teorias de *PeckingOrder* e *market timing*. No Chile e México o comportamento é descrito pelos pressupostos da teoria de *Static trade-off*. Neste sentido, a presente pesquisa amplia os resultados evidenciados pelos estudos anteriores. De modo que confirmam a influência do *market timing* observada de forma mista nos países emergentes, expandindo os resultados obtidos no estudo de Brendea (2012) e de Alti e Suleiman (2012), em virtude de que não foram encontrados resultados significativos para todos os países da América Latina.

Como limitações, destaca-se a falta de informações disponíveis em relação as variáveis utilizadas para a presente pesquisa em empresas dos demais países que compõem a América Latina. Diante disso, como sugestão para a realização de trabalhos futuros, recomenda-se replicar o trabalho para testar as variáveis do estudo que não foram estatisticamente significativas, por exemplo como no contexto do tamanho observado para as empresas do Chile e do México.

6. REFERÊNCIAS

ALTI, A.; SULAEMAN, J. When do high stock returns trigger equity issues? **Journal of Financial Economics**, *103*(1), 61-87, 2012.

ANG, J. S.; JUNG, M. An alternate test of Myers' *Pecking Order* theory of capital structure: the case of South Korean firms. **Pacific-Basin Finance Journal**, *1*(1), 31-46, 1993.

AROSA, C. M. V.; RICHIE, N.; SCHUHMANN, P. W.The impact of culture on market timing in capital structure choices. **Research in International Business and Finance**, *31*, 178-192, 2014.

BAKER, M.; WURGLER, J. Market timing and capital structure. **The journal of finance,** *57*(1), 1-32, 2002.

BASTOS, D. D.; NAKAMURA, W. T. Determinantes da estrutura de capital das companhias abertas no Brasil, México e Chile no período 2001-2006. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, *20*(50), 75-94, 2009.

BASTOS, D. D.; NAKAMURA, W. T.; BASSO, L. F. C. (Determinants of capital structure of publicly-traded companies in Latin America: an empirical study considering macroeconomic and institutional factors. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, *10*(6), 47-77, 2009.

BRENDEA, G. Testing the Impact of Market Timing on the Romanian Firms' Capital Structure. **Procedia Economics and Finance**, *3*, 138-143, 2012.

CASSAR, G.; HOLMES, S. Capital structure and financing of SMEs: Australian evidence. **Accounting e Finance**, 43 (2) pp. 123-147, 2003.

CHEN, D. H.; CHEN, C. D.; CHEN, J.; HUANG, Y. F. Panel data analyses of the *Pecking Order* theory and the market timing theory of capital structure in Taiwan. **International Review of Economics & Finance**, *27*, 1-13m, 2013.

CORREA, C. A.; BASSO, L. F. C.; NAKAMURA, W. T. The capital structure of largest Brazilian firms: an empirical analysis of the *Pecking Order* and *Static trade-off* theories, using panel data. **RAM. Revista de Administração Mackenzie**, *14*(4), 106-133, 2013.
COSTA, N.; CORREIA, T. A estrutura de capital das empresas familiares portuguesas à luz da teoria da agência. **Algarves**, 2007.
COSTA, P. H. S.; GARTNER, I. R.;GRANEMANN, S. R. Análise dos determinantes da estrutura de capital das empresas do setor de transporte brasileiro à luz das teorias *PeckingOrder* e static *Static trade-off*. **Business and Management Review**, 4 (8), 142-151, 2015.
DURAND, D. Cost of debt and equity funds for business: trends and problems of measurement. In: Conference on Research on Business Finance. New York: **National Bureau of Economic Research**, 1952.
ELLIOTT, W. B.; KANT, J. K.; WARR, R. S. Market timing and the debt–equity choice. **Journal of Financial Intermediation**, *17*(2), 175-197, 2008.
FRANK, M. Z.; GOYAL, V. K. Testing the *Pecking Order* theory of capital structure. **Journal of financial economics**, *67*(2), 217-248, 2003.
FREUND, R.J.; WILSON, W.J. Regression analysis: Statistical Modeling of a response variable. **Academic Press.**San Diego, 1998.
GRAHAM, J. R.; HARVEY, C. R. The theory and practice of corporate finance: evidence from the field. **Journal of financial economics**, *60*(2), 187-243, 2001.
GRILLI, L., PIVA, E.; LAMASTRA, C. R. Firm dissolution in high-tech sectors: An analysis of closure and M&A. **Economics Letters**, *109*(1), 14-16, 2010.
HUANG, R.; RITTER, J. R. Testing theories of capital structure and estimating the speed of adjustment. **Journal of Financial and Quantitative analysis**, *44*(02), 237-271, 2009.
JONG, A.; KABIR, R.; NGUYEN, T. T. Capital structure around the world: The roles of firm-and country-specific determinants. **Journal of Banking & Finance**, *32*(9), 1954-1969, 2008.
LA PORTA, R.; SILANES, F. L.; SHLEIFER, A.; VISHNY, R. W. Legal determinants of external finance. **Journal of finance**, 1131-1150, 1997.
LOUGHRAN, T.; RITTER, J. R. The new issues puzzle. **The Journal of Finance**, *50*(1), 23-51, 1995.
MAHAJAN, A.; TARTAROGLU, S. Equity market timing and capital structure: International evidence. **Journal of Banking & Finance**, *32*(5), 754-766, 2008.
MITTON, T. Why have debt ratios increased for firms in emerging markets?. **European Financial Management***,* 14 (1), pp. 127-151, 2008.
MODIGLIANI, F.; MILLER, M. H.The cost of capital, corporation finance and the theory of investment. **The American economic review**, 261-297, 1958.
MYERS, S. C. The capital structure puzzle. **The journal of finance**,*39*(3), 574-592, 1984.
MYERS, S. C.; MAJLUF, N. S. Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have. **Journal of financial economics, 13(2), 187-221, 1984.**
RAJAN, R. G.; ZINGALES, L. What do we know about capital structure? Some evidence from international data.**The journal of Finance**, 50(5), 1421-1460, 1995.
RAMIREZ, A.; KWOK, C. Multinationality as a moderator of national institutions: The case of culture and capital structure decisions. **Multinational Business Review**, 17(3), 2-28, 2009.
RITTER, J. R. The long-run performance of initial public offerings. **The journal of finance**, *46*(1), 3-27, 1991.
SERGHIESCU, L.; VAIDEAN, V. L. Determinant factors of the capital structure of a firm-an empirical analysis. **Procedia Economics and Finance**, 15, 1447-1457, 2014.
SHYAM-SUNDER, L.; C MYERS, S. Testing static tradeoff against *Pecking Order* models of capital structure. **Journal of financial Economics**,*51*(2), 219-244, 1999.
TERRA, P. R. S. Estrutura de capital e fatores macroeconômicos na América Latina. **Revista de Administração**, *42*(2), 192-204, 2007.
TITMAN, S.; WESSELS, R. The determinants of capital structure choice. **The Journal of finance**, *43*(1), 1-19, 1998.
YANG, B. Dynamic capital structure with heterogeneous beliefs and market timing. **Journal of Corporate Finance**, *22*, 254-277, 2013.

FATORES DE ESTRUTURA DE CAPITAL E DESEMPENHO ECONÔMICO DETERMINANTES DO RISCO DE MERCADO DAS EMPRESAS BRASILEIRAS

Bianca Cecon (bcecon@outlook.com)
Mestranda em Ciências Contábeis

Danielle Paná Vergini (danielle_vergini@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis

Nelson Hein (hein@furb.br)
Doutor em Engenharia de Produção

Adriana Kroenke (akroenke@furb.br)
Doutora em Métodos Numéricos em Engenharia

Resumo:

O presente artigo teve como objetivo verificar quais os fatores de estrutura de capital e de desempenho econômico determinantes do risco de mercado das empresas brasileiras. A pesquisa é caracterizada como descritiva, com análise documental e abordagem quantitativa. A amostra foi composta pelas 189 empresas listadas na base de dados Economática® que apresentaram todas as informações necessárias para o cálculo das variáveis entre 2010 e 2014. Os resultados encontrados de variáveis determinantes do risco de mercado, do grupo de estrutura de capital, foi a variável composição do endividamento, que apresentou significância estatística, indicando que há uma relação positiva com o risco de mercado, ou seja, quanto maior for a composição de endividamento da empresa, maior será o risco da organização em relação ao mercado. Do grupo de desempenho econômico, a variável retorno sobre os ativos, apresentou significância estatística, sinalizando uma relação inversa, na qual quanto maior for o retorno sobre os ativos, menor será o risco de mercado das empresas brasileiras analisadas.

Palavras-chave: Risco de Mercado, Estrutura de Capital, Desempenho Econômico.

FACTORS OF CAPITAL STRUCTURE AND ECONOMIC PERFORMANCE DETERMINANTS OF MARKET RISK OF BRAZILIAN COMPANIES

Abstract

This article aims to determine which factors of capital structure and economic performance determinants of market risk of Brazilian companies. The research is characterized as descriptive, with documentary analysis and quantitative approach. The sample was composed of 189 companies listed on Economática® database that had all the information necessary for calculating the variables between 2010 and 2014. The results of determinants of market risk, the capital structure of the group, was the variable composition of the debt, which was statistically significant, indicating that there is a positive relationship with the market risk, ie, the greater the company's debt composition, the greater the organization's risk relative to the market. The economic performance group, the variable return on assets was statistically significant, indicating an inverse relationship, in which the higher the return on assets, the lower the market risk of Brazilian companies analyzed.

Keywords: Market Risk, Capital Structure, Economic Performance.

1 INTRODUÇÃO

Qualquer operação realizada no mercado financeiro, de acordo com Duarte Junior (2001), está sujeita a riscos que podem ser de mercado, operacional, crédito ou legal. Conforme mencionado por Bangia et al (2002), risco de mercado tradicionalmente centra-se nas mudanças que podem vir a ocorrer no valor da carteira das empresas.

Bignotto, Barossi Filho e Sampaio (2004) salientaram em seu estudo que, para monitorar o risco de mercado de uma carteira, é de fundamental importância quantificá-lo apropriadamente. Para Giot (2002), quantificar o risco de mercado diz respeito a estimar as possíveis perdas relacionadas com a negociação de ativos financeiros.

Uma forma de quantificar o risco de uma empresa é estimar o *beta* da mesma (KAYO, 2002). De acordo com Antunes e Guedes (2006), o *beta* é uma variável constantemente utilizada pelos profissionais de mercados de capitais, sendo que tal variável explica a percepção dos investidores de mercados de capitais referente ao risco sistemático a qual as organizações estão expostas.

Conforme evidenciado na literatura nacional e internacional, variáveis referentes à estrutura de capital (HUNG; LIU, 2005; HOYT; LIBENBERG, 2011; STIGLBAUER, 2011; DIMITROV; JAIN, 2013) e referentes ao desempenho econômico das empresas (HUNG; LIU, 2005; HOYT; LIBENBERG, 2011; ADI; HANDAYANI; RAHAYU, 2013), podem influenciar de forma positiva ou negativa o beta das mesmas.

A estrutura de capital das empresas diz respeito ao modo como as organizações utilizam recursos fornecidos por terceiros e os seus recursos próprios para financiar os seus ativos (BRITO; CORRAR; BATISTELLA, 2007). De acordo com a moderna teoria de finanças a alavancagem financeira, ou seja, a estrutura de capital influencia o *beta* das empresas (ANTUNES; GUEDES, 2006).

Por sua vez, o desempenho econômico das empresas refere-se, conforme Matarazzo (2008), com a rentabilidade das empresas, sendo que os indicadores pertencentes a este grupo representam o quanto os investimentos feitos na organização renderam para o êxito econômico da mesma.

Foram encontrados na literatura alguns estudos buscando observar se existe influência da estrutura de capital das empresas no risco de mercado (FAFF; BROOKS; KEE, 2002; DIMITROV; JAIN, 2003; HUNG; LIU, 2005; ANTUNES; GUEDES, 2006; HOYT; LIBENBERG, 2011; STIGLBAUER, 2011; ADI; HANDAYANI; RAHAYU, 2013) e outros a buscando evidenciar se há a influência do desempenho econômico no risco das empresas (HUNG; LIU, 2005; HOYT; LIBENBERG, 2011; ADI; HANDAYANI; RAHAYU, 2013). Porém, os resultados dos estudos em alguns momentos são controversos, não podendo evidenciar quais os reais fatores que influenciam no risco de mercado das empresas.

Frente ao exposto, em busca de verificar os determinantes referentes ao risco de mercado em empresas brasileiras, aventou-se a seguinte questão que norteia o desenvolvimento desta pesquisa: quais os fatores de estrutura de capital e desempenho econômico determinantes do risco de mercado das empresas brasileiras? Com o intuito de responder à questão apresentada, o objetivo deste estudo é verificar os fatores de estrutura de capital e desempenho econômico determinantes do risco de mercado das empresas brasileiras.

O estudo justifica-se uma vez que conforme mencionado por Rajan e Zingales (1995), a maior parte das evidências da relação entre tais variáveis se baseia em empresas norte-americanas e não é possível verificar se essas regularidades empíricas são robustas sem testar

tais relações em outras economias, isto é, analisar se estas relações não são apenas correlações ilegítimas.

Esta pesquisa oportuniza ampliar o conhecimento sobre os direcionadores que agem sobre o risco de mercado e o modo em que se dá a influência deles sobre empresas presentes no mercado de capitais brasileiro. Portanto, esta pesquisa busca contribuir para o crescimento da literatura nacional com um trabalho de investigação empírica sobre os determinantes do risco de mercado.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão discutidos os temas que embasam conceitualmente a problemática do presente estudo. Inicialmente será abordado sobre o risco de mercado, em seguida é apresentado sobre a estrutura de capital e no último tópico é abordado sobre o desempenho econômico.

2.1 Risco de mercado

No momento em que os investidores analisam suas decisões para o mercado financeiro, três conceitos são de fundamental importância, sendo eles o retorno, a incerteza e o risco (DUARTE JUNIOR, 2001). O risco refere-se à probabilidade de uma contraparte não realizar as obrigações monetárias contratuais pré-estabelecidas (JORION, 1997). Para Bergamini Junior (2005) tem-se o risco como a probabilidade da ocorrência de um evento em uma determinada situação, ou seja, um acontecimento na vida corporativa das organizações (BERGAMINI JUNIOR, 2005).

As empresas que objetivam a maximização de seu valor assumem riscos que devem ser gerenciados para que não interfiram em sua gestão e negociações imediatas e futuras. Além disso, o monitoramento de riscos é importante para o aumento da eficiência na proteção dos interesses dos *stakeholders* (MAKONI, 2014).

Na pesquisa de Rieche (2005) é destacado que em alguns campos de pesquisa o risco é utilizado como referência para mensurar o tamanho do intervalo de confiança associado a uma estimativa qualquer, enquanto em outros representa o grau de incerteza em relação a algum resultado esperado.

Segundo Duarte Junior (2001) o risco pode ser evidenciado em qualquer operação do mercado financeiro, sendo que seu conceito é visto de forma “multidimensional”, isto é, abrange quatro grupos distintos: risco de mercado, risco operacional, risco de crédito e risco legal.

O risco de mercado, de acordo com o definido pela JPMORGAN & CO. INCORPORATE (1996), refere-se à incerteza do resultado frente às oscilações nas condições do mercado, tais como as taxas de juros e de câmbio, o preço dos ativos financeiros e de *commodities*, entre outros. Duarte Junior (2001) corrobora com está definição, conforme mencionado pelo autor, o risco de mercado depende das oscilações do preço do ativo diante das condições de mercado.

De acordo com Bignotto, Barossi-Filho e Sampaio (2004) para que o risco de mercado seja monitorado é necessário que o mesmo seja apropriadamente quantificado. Mas segundo o mesmo, não existe um consenso em relação a qual seria a melhor medida a ser empregada nesse procedimento.

O principal propósito de um modelo de estimação dos riscos, de acordo com o mencionado por Almeida e Ghirardi (1999), refere-se a prever mudanças futuras no valor da carteira. Para Duarte Junior (2001) uma característica comum nos modelos de mensuração do risco é que necessita-se de conhecimentos sobre a mecânica dos mercados de interesse, sofisticações matemáticas, sistemas operacionais e informações confiáveis.

Segundo Costa e Baidya (2003) a utilização de um modelo que quantifica os riscos é de grande importância para atividades como, por exemplo, a gerência do risco da organização, a tomada de decisão dos investidores, a determinação de limites de riscos e a avaliação de gerentes e operadores.

Uma medida utilizada para quantificar o risco de uma organização evidenciada na literatura é o *beta*. Tal métrica mede o risco da empresa com o mercado em equilíbrio (KAYO, 2002) Segundo Padrón e Boza (2009), é fundamental fazer um estudo do comportamento temporal para a análise do risco *beta*, para determinar se os coeficientes estimados são suficientemente consistentes.

De acordo alguns autores evidenciados na literatura nacional e internacional, o risco é influenciado por alguns fatores das empresas como, a estrutura de capital (HUNG; LIU, 2005; HOYT; LIBENBERG, 2011; STIGLBAUER, 2011) e o desempenho econômico das mesmas (HUNG; LIU, 2005; HOYT; LIBENBERG, 2011; ADI; HANDAYANI; RAHAYU, 2013).

2.2 Estrutura de Capital

A estrutura de capital é um dos principais temas na área de finanças (BRITO; CORRAR; BATISTELLA, 2007; BASTOS; NAKAMURA, 2009) e refere-se à forma como as organizações utilizam a combinação de capital próprio, dívida e valores imobiliários híbridos para financiar seus ativos (SAAD, 2010). Conforme mencionou Shinohara (2002), é relevante a empresa decidir a forma como pretende se financiar uma vez que tal decisão poderá impactar em suas futuras ações.

Cury (2011) apresentou uma visão bem semelhante sobre o que se refere o tema estrutura de capital, mencionando que tal tema busca explicar a maneira como as organizações financiam o lado direito de seu balanço patrimonial combinando capital próprio (recursos adquiridos por meio dos acionistas e sócios) e capital de terceiros (recursos adquiridos por meio de dívidas).

Brito, Corrar e Batistella (2007) abordaram que a mensuração da estrutura de capital das empresas pode ser realizada por meio de variáveis de endividamento, tais como o endividamento de curto prazo e o endividamento total. Lara e Mesquita (2009) além destas variáveis, incluem o endividamento de longo prazo. Já outros autores como Jensen e Meckling (1976); Brigham e Houston (2010); Adi, Handayani e Rahayu (2013) mensuraram a estrutura de capital por meio das variáveis alavancagem e composição do endividamento.

Alguns estudos evidenciaram a relação entre a estrutura de capital e o risco de mercado beta das empresas. O estudo de Faff, Broks e Kee (2002) teve por objetivo investigar o impacto da alavancagem financeira no risco *beta* de 348 empresas norte-americanas utilizando séries temporais de 1979 a 1985. Os resultados encontrados apontaram que há diferença no risco *beta* das empresas em função do endividamento.

Dimitrov e Jain (2003) verificaram a relação entre a alavancagem e o risco por meio do teste de correção em empresas dos Estados Unidos, de 1973 até 2001. De acordo com os

resultados encontrados no estudo, existe uma correlação negativa e significativa entre as variáveis.

O estudo de Hung e Liu (2005) buscou evidenciar se existia uma relação entre o endividamento e o risco beta das empresas norte-americanas do setor aéreo entre 1993 e 2004. Os achados indicaram que a estrutura de capital influencia positivamente os betas das companhias aéreas, ou seja, quanto maior a estrutura de capital das empresas, maior será os riscos destas empresas.

Antunes e Guedes (2006) investigaram a relação entre o risco de mercado beta e a alavancagem das empresas brasileiras entre 1995 e 2005. Os resultados encontrados indicaram que não existe uma relação clara entre tais variáveis, uma vez que os coeficientes não se apresentaram significantes.

Hoyt e Libenberg (2011) investigaram em seu estudo a intensidade em que as empresas implementaram o gerenciamento de riscos corporativos e, além disto, verificaram os determinantes do gerenciamento de riscos corporativos. A amostra do estudo foi composta por empresas de seguro norte-americanas de capital aberto no período de 1995 a 2005. Os resultados encontrados mostraram que o gerenciamento de riscos corporativos está relacionado de forma negativa e significava com a alavancagem das empresas, além de estar também relacionada com a variável de controle tamanho de forma positiva e significativa.

Stiglbauer (2011) buscou evidenciar o impacto da estrutura de capital sobre a governança corporativa das empresas e o desempenho das mesmas. Para isto, o autor utilizou uma amostra de 80 empresas alemãs, listadas no HDAX index da Deutsche Borse Group em 2007. Os resultados evidenciaram que o aumento dos rácios de dívida induzem a um maior risco das empresas enfrentarem insolvência, ou seja, confirmou que há uma relação positiva e significativa entre a estrutura de capital e o risco das empresas.

Adi, Handayani e Rahayu (2013) verificaram as relações entre governança corporativa, estrutura de capital, desempenho e risco em empresas mineradoras da Indonésia, listadas na Indonésia Stock Exchange. Período de análise foi de 2009 a 2012, os resultados encontrados indicaram que a estrutura de capital não tem influência sobre o risco das empresas.

2.3 Desempenho Econômico

O desempenho refere-se à capacidade de uma organização alcançar os objetivos pré-estabelecidos pela mesma por meio da aplicação de estratégias adotadas dentro do seu processo de planejamento (FISCHMANN; ZILBER, 1999). Para Fischmann e Zilber (1999), é de fundamental importância a utilização de indicadores de desempenho para verificar o efetivo sucesso da gestão estratégica de uma organização.

De acordo com Leite, Menezes e Martins (2010), os indicadores mais antigos e consolidados no mercado são os de desempenho econômico. Segundo os autores, tais indicadores possuem uma grande eficiência prática, mesmo tendo sido elaborados há muitos anos atrás.

Os indicadores referentes à situação econômica das organizações, conforme abordado por Matarazzo (2008), referem-se à rentabilidade da empresa e podem serem mensuradas por meio dos indicadores Margem Líquida, Rentabilidade do Ativo e Rentabilidade do Patrimônio Líquido. Para Pimentel, Braga e Nova (2005) a rentabilidade refere-se à medida final de êxito econômico alcançado por uma empresa frente ao capital nela investido.

Alguns estudos evidenciados na literatura verificaram a influência do desempenho econômico das empresas no risco de mercado. No estudo de Hung e Liu (2005), apresentado anteriormente no tópico de estrutura de capital, os autores também investigaram se o retorno sobre o patrimônio líquido influencia os *betas* das companhias aéreas norte-americanas. Os resultados indicaram que a rentabilidade sobre o patrimônio líquido tem um efeito negativo sobre os *betas* das empresas.

O estudo de Hoyt e Libenberg (2011), além de verificar a relação entre a estrutura de capital e o risco das empresas, também detectou uma relação positiva entre o gerenciamento de riscos corporativos e a rentabilidade do ativo das empresas.

Adi, Handayani e Rahayu (2013) verificaram a relação da rentabilidade sobre o investimento, rentabilidade sobre o patrimônio líquido e a margem do lucro líquido com o risco em empresas mineradoras da Indonésia. De acordo com achados do estudo, existe uma relação negativa e significativa entre as variáveis, ou seja, quanto maior o risco, menor a rentabilidade sobre o investimento, a rentabilidade do patrimônio líquido e a margem do lucro líquido das empresas analisadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para verificar os fatores de estrutura de capital e desempenho econômico determinantes do risco de mercado brasileiro, realizou-se uma pesquisa descritiva, documental e com abordagem quantitativa.

A população da pesquisa foi composta por todas as empresas de capital aberto, listadas na base de dados Economática®. Da amostra foram excluídas as empresas que constavam no setor financeiro, uma vez que estas apresentam características distintas e podem distorcer a analise da pesquisa.

Por fim, a amostra totalizou em 189 empresas que continham todas as informações necessárias para o estudo. Verificaram-se os dados financeiros para a composição das variáveis do estudo, coletados a partir do banco de dados da Economática®. O período de análise compreendeu os anos de 2010 a 2014, gerando 945 observações para a pesquisa.

Diante disso, utilizou-se como variável dependente o risco de mercado e como independentes as variáveis referentes à estrutura de capital e desempenho econômico apresentadas no Quadro 1.

Dimensões	Variáveis	Mensuração	Autores
Risco	Risco de mercado (RM)	Medida beta (*Economática*)	Keown et al., (2010), Brigham e Houston (2010), Reddy et al. (2010); Adi, Handayani, Rahayu (2013).
Estrutura de capital	Endividamento de curto prazo (ECP)	$\frac{Passivo\ circulante}{Ativo\ total}$	Brito, Corrar e Bastitella (2007); Lara e Mesquita (2008); Bastos Nakamura e Basso (2009); David, Nakamura e Bastos (2009); Basso, Correa e Nakamura (2013).
	Endividamento de longo prazo (ELP)	$\frac{Passivo\ não\ circulante}{Ativo\ (contábil)}$	Lara e Mesquita (2008); Bastos, Nakamura e Basso (2009); David, Nakamura e Bastos (2009); Basso, Correa e Nakamura (2013).
	Composição do endividamento	$\frac{PC}{PC\ +\ PÑC}$	Jensen; Meckling (1976); Brigham e Houston (2010); Adi, Handayani, Rahayu (2013).

	(COE)		
	Alavancagem (ALA)	$\frac{Passivo\ total}{Ativo\ total}$	Jensen; Meckling (1976); Brigham e Houston (2010); Adi, Handayani, Rahayu (2013).
Desempenho econômico	Retorno sobre os ativos (ROA)	$\frac{Lucro\ líquido}{Ativo\ total}$	Chakravrthy (1986); Venkatran e Ramanujan(1987); Chung et al. (2003), Demsetz e Ashford (2001) Adi; Vintilă e Gherghina (2014).
	Retorno sobre patrimônio líquido (ROE)	$\frac{Lucro\ líquido}{Patrimônio\ líquido}$	Chakravrthy (1986); Venkatran e Ramanujan(1987); Zeitun e Tian (2007); Ebaid (2009), Adi, Handayani, Rahayu (2013).
	Margem de Lucro Líquido	$\frac{\text{Lucro líquido}}{\text{Receita operacional líquido}}$	Zeitun e Tian (2007); Adi, Handayani, Rahayu (2013)
Controle	Tamanho (TAM)	LN *Ativo total	Cunha e Ribeiro (2008); Rover et al. (2008); Navarro, Ansón e García (2011); Shyu (2011).

Fonte: Dados da Pesquisa

Quadro 1 – Variáveis da Pesquisa

Para verificar o relacionamento entre as variáveis apresentadas no Quadro 1, foi utilizada no estudo a técnica estatística regressão linear múltipla para determinar quais variáveis do grupo de estrutura de capital e desempenho econômico influenciam no risco de mercado de empresas brasileiras. Os modelos de regressão linear múltipla utilizadas para verificar a relação entre as variáveis são apresentados abaixo, sendo que o primeiro modelo refere-se a investigação da influencia da estrutura de capital no risco de mercado e o segundo modelo refere-se a influencia do desempenho econômico no risco das empresas brasileiras analisadas.

$$RM = \beta_0 + \beta_1 ECP + \beta_2 ELP + \beta_3 COE + \beta_4 ALA + \beta_4 TAM + \varepsilon$$

$$RM = \beta_0 + \beta_1 ROA + \beta_2 ROE + \beta_3 ML + \beta_4 TAM + \varepsilon$$

No qual:

RM: Risco de mercado

ECP: Endividamento curto prazo

ELP: Endividamento longo prazo

ALA: Alavancagem

TAM: Tamanho do ativo

ROA: Retorno sobre ativo

ROE: Retorno sobre patrimônio líquido

MLL: Margem de lucro líquido

Ɛ: Erro

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Para o alcance do objetivo de verificar os fatores de estrutura de capital e desempenho econômico determinantes do risco de mercado brasileiro, primeiramente é apresentada a estatística descritiva das variáveis, conforme Tabela 1.

Variáveis	N	Mínimo	Máximo	Média	Desvio Padrão
Beta	945	-0,9400	2,7100	0,7758	0,4564
ECP	945	0,0064	1,9126	0,2772	0,2285
ELP	945	0,0002	2,7820	0,3406	0,2093
COE	945	0,0214	0,9856	0,4472	0,2011
ALA	945	0,0066	3,3344	0,6178	0,3115
TAM	945	9,6387	20,4918	15,1563	1,5506
ROA	945	-1,1508	0,5649	0,0284	0,1090
ROE	945	-63,5742	5,7887	0,0193	2,1156
MLL	945	-483,9293	214,9426	-0,1252	17,9506

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 – Estatística descritiva das variáveis utilizadas no estudo

Observa-se em relação a variável *Beta* que houve empresas que apresentaram índices negativos, assim como o ROA, ROE e MLL. Destaca-se que o ROA mede a eficácia da empresa em termos de geração de lucros, de acordo com os ativos disponíveis e quanto maior, melhor (GITMAN, 2004). O ROE é importância para os acionistas e exerce influência sobre o valor de mercado de ações para (PINHEIRO, 2005). Ainda, conforme Gitman (2004), quanto maior o ROE, melhor é a situação econômica da empresa e mais atraente é a ação. Essas taxas de retorno das empresas, tanto o Retorno sobre os Ativos, quanto o Retorno sobre o Patrimônio Líquido são importantes para atrair capital (GROPPELLI; NIKBAKHT, 2002). Se a empresa não tiver lucro, não conseguirá atrair capital externo (GITMAN, 2004).

A variável que trata do tamanho da organização representada pelo logaritmo natural do ativo total (TAM), possuindo uma média de representatividade de 15,15 se tratando das características econômicas da empresa. A variável que representa a rentabilidade da empresa, ROA, apresentou o índice de 0,0284, em média.

A proporção de alavancagem (ALA), a média obtida foi de 0,6178 indicando a presença de algumas organizações com alto grau de endividamento e outras com baixo ou nenhum endividamento.

O desvio padrão evidencia o valor que pode variar em relação à média para cima e para baixo. Revelam que as maiores variações são observadas nos indicadores de margem de lucro líquido e retorno sobre o patrimônio líquido (ROE). Em parte, esses desvios podem ser explicados pelas diferentes características econômicas das empresas investigada.

Após análise da estatística descritiva apresentada-se a regressão linear múltipla para alcançar o objetivo da pesquisa de verificar os fatores de estrutura de capital e desempenho econômico determinantes do risco de mercado brasileiro. Incialmente apresenta-se na Tabela

2 os resultados da regressão linear da variável dependente risco com o grupo de variáveis de estrutura de capital e após apresenta-se na Tabela 3 a variável dependente risco com o grupo de variáveis de independentes de desempenho econômico.

Antes de apresentar o resultado de cada regressão linear múltipla, efetuou-se testes de auto correlação e multicolinariedade dos dados. Aplicaram-se os testes de *Durbin-Watson* para auto correlação dos resíduos, cujos resultados indicam que não há problemas de auto correlação de primeira ordem entre os resíduos, pois os valores ficaram próximos de 2. Utilizou-se o teste do SPSS que calcula a multicolinearidade por meio de dois testes VIF (*Variance Inflation Factor*), e os modelos apresentaram resultados que indicaram não haver problemas de multicolinearidade, pois todos os valores foram abaixo de 2. Segundo Hair et al. (2009) o teste VIF possui parâmetros 1 até 10 com multicolinearidade aceitável.

Variáveis	**Estrutura de Capital**		
	Coefic.	**Sig.**	**VIF**
(Constante)	-0,254	0,185	-
ECP	0,033	0,488	2,223
ELP	0,072	0,145	2,386
COE	0,127	0,041*	3,750
TAM	0,186	0,000*	1,173
DW		1,819	
R		0,181	
R^2		0,033	
R^2 Ajustado		0,029	
Sig. do Modelo		0,000*	

* Significante ao nível de 1%
** Significante ao nível de 5%
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Modelo regressão linear múltipla

A Tabela 2 apresenta os resultados em relação às variáveis analisadas do grupo estrutura de capital. O modelo foi significante, porém com R^2 ajustado de 3%, dessa forma, por meio desse modelo verifica-se que as variáveis de estrutura de capital utilizadas no estudo pouco explicam o risco de mercado das empresas brasileiras investigadas.

Avaliando as variáveis, em relação a variável de controle tamanho (TAM) apresentou-se positiva e estatisticamente significativa ao nível de 1% com a variável dependente risco de mercado no grupo da estrutura de capital, esse resultado sugere que quanto maior for à empresa, maior risco de mercado dela. Tal achado corrobora com os resultados evidenciados por Hoyt e Libenberg (2011) que investigaram esta relação em empresas de seguro norte-americanas de capital aberto no período de 1995 a 2005 e também encontraram uma relação positiva e significativa entre o tamanho das empresas e o risco das mesmas.

Referente variáveis explicativas que obtiveram significância, a variável composição de endividamento (COE) apresentou positiva e estatisticamente significância, indicando que há uma relação direta com o risco de mercado, em que, quanto maior for à composição de endividamento da empresa, maior será o risco de mercado.

Se tratando das variáveis ECP e ELP, apesar de sinalizar que há uma relação positiva com risco de mercado, não se pode afirmar a relação de causa e efeito com o risco de mercado para as variáveis, amostra e período analisado, pois não apresentaram significância estatística ao nível de 5% (valor-p $< 0,05$). A seguir a Tabela 2 apresenta os resultados do grupo de desempenho econômico.

Variáveis	Desempenho Econômico		
	Coefic.	Sig.	VIF
(Constante)	0,020	0,892	-
ROA	-0,207	0,000*	1,047
ROE	0,055	0,083	1,004
MLL	0,038	0,236	1,007
TAM	0,175	0,000*	1,037
DW		1,835	
R		0,250	
R²		0,062	
R² Ajustado		0,058	
Sig. do Modelo		0,000*	

* Significante ao nível de 1%
** Significante ao nível de 5%
Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Modelo regressão linear múltipla

Verifica-se na Tabela 3 o modelo da influencia das variáveis analisadas do grupo desempenho econômico no risco de mercado das empresas, o modelo foi significante, porém com R² ajustado de 6%. Dessa forma, por meio desse modelo verifica-se que as variáveis de desempenho econômico utilizadas tem baixo poder de explicação sobre a variável risco de mercado.

Avaliando as variáveis, em relação a variável de controle tamanho (TAM) a mesma apresentou-se positiva e estatisticamente significativa em nível de 1% com a variável dependente risco de mercado, esse resultado sugere que quanto maior for à empresa, maior risco de mercado da mesma. Esse resultado vai ao encontro com o estudo de Hoyt e Libenberg (2011) que encontraram uma relação positiva entre tamanho e risco.

Referente às variáveis explicativas que obtiveram significância, a variável retorno sobre os ativos (ROA) apresentou significância estatística, porém de forma negativa, sinalizando uma relação inversa, em que, quanto maior for o retorno sobre os ativos, menor será o risco de mercado das empresas brasileiras analisadas. Este resultado diverge dos achados de Hoyt e Libenberg (2011) no qual encontraram uma relação positiva do ROA com o risco no cenário norte-americano.

Em relação as variáveis ROE e MLL tais variáveis não apresentaram significância, e por este motivo, mesmo sinalizando que há uma relação positiva com risco de mercado, não se pode afirmar uma relação de causa e efeito entre o risco de mercado e tais variáveis, por a amostra e período analisado, não apresentaram significância estatística ao nível de 5% (valor-$p < 0,05$).

Por fim, as variáveis determinantes do grupo estrutura de capital e desempenho econômico sobre risco de mercado brasileiro foram composição do endividamento e retorno sobre os ativos respectivamente, além da variável de controle tamanho.

5 CONCLUSÕES

Esta pesquisa objetivou verificar os fatores de estrutura de capital e desempenho econômico determinantes do risco de mercado das empresas brasileiras. Para isto, realizou-se uma pesquisa descritiva, documental e quantitativa, com uma amostra de 149 empresas. O período de análise compreendeu os anos de 2010 a 2014.

Para a realização da análise foi selecionado um conjunto de variáveis para formar os fatores de estrutura de capital (ECL, ELP e COE) e um conjunto de variáveis para formar os fatores de desempenho econômico (ROA, ROE e MLL), utilizadas de acordo com a literatura analisada nesta pesquisa, além de uma variável de controle (TAM).

Aplicou-se a estatística descritiva e a regressão linear múltipla que buscou verificar os fatores determinantes do risco de mercado das empresas brasileiras. Em resposta a questão da pesquisa, obteve-se como resultado dos determinantes do grupo de estrutura de capital, a variável composição do endividamento, que apresentou significância estatística, indicando que há uma relação positiva com o risco de mercado, ou seja, quanto maior for à composição de endividamento da empresa, maior será o risco da organização em relação ao mercado.

Em relação ao grupo de desempenho econômico, a variável retorno sobre os ativos apresentou significância estatística, sinalizando uma relação inversa, em que, quanto maior for o retorno sobre os ativos, menor será o risco de mercado das empresas brasileiras analisadas.

Em relação às limitações do estudo, inicialmente levanta-se a limitação em relação à seleção das variáveis utilizadas para análise, visto que estes indicadores foram selecionados dentre um grande grupo de indicadores existentes. Também como limitação, não foram observados outros aspectos que também podem contribuir para a compreensão dos efeitos dos fatores desempenho econômico e estrutura de capital, como setores/segmentos de atuação, exposição ao mercado externo, entre outros aspectos.

As recomendações para futuras pesquisas, tendo em vista o que foi exposto nas limitações do estudo, refere-se à ampliação das variáveis de estrutura de capital e de desempenho econômico. Além disto, destaca-se como sugestão para futuras pesquisas, a aplicação do *constructo* da presente pesquisa em outra amostra, que contemple empresas de outros países, para verificar se tais achados não são apenas específicos das empresas brasileiras.

REFERÊNCIAS

ADI, Tri Wahyu et al. The Influence of Corporate Governance and Capital Structure on Risk, Financial Performance and Firm Value: A Study on the Mining Company Listed in Indonesia Stock Exchange in 2009-2012.**European Journal of Business and Management**, v. 5, n. 29, p. 200-217, 2013.

ALMEIDA, AF de; GHIRARDI, André. Estudo Comparativo de Modelos de Gerenciamento de Risco de Mercado com uma Carteira Composta por Ativos Típicos de um Fundo de Ações. **ENANPAD**, v. 1, 1999.

ANTUNES, Gustavo Amorim; GUEDES, Gilvan Ramalho. Risco de insolvência e risco sistemático: relação teórica não verificada na Bovespa. **Revista de Administração de Empresas**, v. 46, n. SPE, p. 58-71, 2006.

BANGIA, Anil; DIEBOLD, Francis X.; SCHUERMANN, Til; STROUGHAIR, John D. **Modeling liquidity risk, with implications for traditional market risk measurement and management**. Springer US, 2002.

BASTOS, Douglas Dias; NAKAMURA, Wilson Toshiro; BASSO, Leonardo Fernando Cruz. Determinants of capital structure of publicly-traded companies in latin america: an empirical study considering macroeconomic and institutional factors. **Revista de Administração Mackenzie**, v. 10, n. 6, p. 47-77, 2009.

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

BIGNOTTO, Edson Costa; BAROSSI FILHO, Milton; SAMPAIO, Rudini. Gestão do risco de mercado em organizações do agronegócio. **Resenha BM&F**, v. 4, n. 161, p. 26-32, 2004.

BRIGHAM, E. F.; HOUSTON, J. F. **Essencial of Financial Management**, 11th Editions – Book 1 (translation), Penerbit Salemba Empat, Jl. Raya Lenteng Agung No. 101, Jagakarsa, Jakarta 12610. 2010.

BRITO, Giovani Antonio Silva; CORRAR, Luiz J.; BATISTELLA, Flávio Donizete. Fatores determinantes da estrutura de capital das maiores empresas que atuam no Brasil. **Revista de Contabilidade e Finanças da USP**, v. 18, n. 43, p. 9-19, 2007.

COSTA, Paulo Henrique Soto; BAIDYA, Tara Keshar Nanda. Market risk measurement methods: a comparative study. **Production**, v. 13, n. 3, p. 18-33, 2003.

CURY, A. **Determinantes Do Endividamento E Risco Financeiro No Brasil**. Dissertação apresentada à Escola de Economia da Fundação Getúlio Vargas (FGV/EESP). São Paulo, 2011.

DIMITROV, Valentin; JAIN, Prem C. The value relevance of changes in financial leverage. **Available at SSRN 708281**, 2006.

FAFF, Robert W.; BROOKS, Robert D.; KEE, Ho Yew. New evidence on the impact of financial leverage on beta risk: A time-series approach. **The North American Journal of Economics and Finance**, v. 13, n. 1, p. 1-20, 2002.

FISCHMANN, Adalberto A.; ZILBER, Moisés A. Utilização de indicadores de desempenho como instrumento de suporte à gestão estratégica**. Encontro da ANPAD, XXIII, Anais,** 1999.

GIOT, Pierre. Market risk models for intraday data. **The European Journal of Finance**, v. 11, n. 4, p. 309-324, 2005.

GITMAN, Lawrence Jeffrey; MADURA, Jeff. **Administração financeira**: Uma Abordagem Gerencial. São Paulo: Pearson Addison Wesley, 2003.

GROPPELLI, A. A.; NIKBAKHT, Ehsan. **Administração financeira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

HOYT, Robert E.; LIEBENBERG, Andre P. The value of enterprise risk management. **Journal of Risk and Insurance**, v. 78, n. 4, p. 795-822, 2011.

HUNG, J.-H.; LIU, Y.-C. An examination of factors influencing airline beta values. *Journal of Air Transport Management*, v. 11, n. 4, p. 291-296, 2005.

JENSEN, Michael C.; MECKLING, William H. Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of financial economics**, v. 3, n. 4, p. 305-360, 1976.

JÚNIOR, DUARTE. AM Risco: definições, tipos, medição e recomendações para seu gerenciamento. **Gestão de risco e Derivativos.** São Paulo: Atlas, 2001.

JORION, Philippe. In defense of VaR. **Derivatives Strategy**, v. 2, n. 4, p. 20-23, 1997.

JPMORGAN & CO. INCORPORATED. **RiskMetrics – Technical Document**. New York: Riskmetrics Group, 1996.

KAYO, Eduardo Kazuo. **A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível-intensivas: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas**. 2002. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo.

LARA, José Edson; MESQUITA, José Marcos Carvalho. Estrutura de Capital e Rentabilidade: análise do desempenho de empresas brasileiras no período pós Plano Real. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 19, n. 2, p. 15-33, 2009.

LEITE, Luciana Rosa; MENEZES, Emílio de Araújo; MARTINS, Roberto Antonio. Avaliação de empresas do setor agroalimentar – existe diferença no desempenho de empresas sustentáveis e não sustentáveis. **Enegep**, 2010.

MAKONI, Patricia Lindelwa. Infrastructure Quality, Firm Characteristics and Corruption In Tanzania. **Corporate Ownership & Control**. Corporate Ownership & Control / V. 12, Issue 1, p. 379, 2014.

MATARAZZO, D. C. **Análise Financeira de Balanços:** abordagem básica e gerencial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PADRÓN, Yaiza García; BOZA, Juan García. El riesgo beta de los planes de pensiones del sistema individual en España. **Innovar**, v. 19, n. 33, p. 91-104, 2009.

PIMENTEL, Renê Coppe; BRAGA, Roberto; NOVA, Silvia Pereira de Castro Casa. Interação entre rentabilidade e liquidez: um estudo exploratório. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 2, 2005.

PINHEIRO, Juliano Lima. **Mercado de Capitais**: fundamentos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

RAJAN, Raghuram G.; ZINGALES, Luigi. What do we know about capital structure? Some evidence from international data. **The journal of Finance**, v. 50, n. 5, p. 1421-1460, 1995.

RIECHE, Fernando Ceschin. Gestão de riscos em fundos de pensão no Brasil: situação atual da legislação e perspectivas. **Revista do BNDS. Rio de Janeiro**, v. 12, n. 23, p. 219-242, 2005.

SAAD, Noriza Mohd. Corporate governance compliance and the effects to capital structure in Malaysia. **International Journal of Economics and Finance**, v. 2, n. 1, p. 105-114, 2010.

STIGLBAUER, Markus. Impact of capital and ownership structure on corporate governance and performance: Evidence from an insider system. **Problems and Perspectives in Management**, v. 9, n. 1, p. 16-23, 2011.

Hipótese da Eficiência de Mercado: Reflexões Epistemológicas sobre a *Praxis* Investigativa do Campo

Carla Renata Silva Leitão (carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Antônio André Cunha Callado (andrecallado@yahoo.com.br)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Resumo:
O objetivo do artigo é apresentar uma reflexão epistemológica sobre a operacionalização da investigação científica sobre a Hipótese da Eficiência de Mercado (HEM). Primeiramente é apresentada uma síntese da evolução histórica dos estudos sobre eficiência de mercado. Em seguida é apresentada uma discussão sobre as três dimensões atribuídas à eficiência de mercado, a saber: eficiência alocacional, eficiência operacional e eficiência informacional. Posteriormente, é apresentada uma discussão sobre o processo de operacionalização da análise da eficiência de mercado. A ausência de convergência entre os resultados obtidos sobre a análise da HEM a partir dos testes apresentados pela literatura, é discutida a partir da apresentação de uma sistematização das origens dessas discrepâncias. Dentro deste contexto, uma discussão sobre estados intermediários de eficiência de mercado, decorrente das próprias restrições práticas e conceituais referentes à HEM, sugere como mais plausível a possibilidade de que os mercados não sejam plenamente eficientes, nem plenamente ineficientes. Isto pode vir a ser denominado como eficiência parcial de mercado.
Palavras chave: Hipótese da Eficiência de Mercado, Epistemologia, *Praxis* do Campo.

Efficient Market Hypothesis: Epistemological Reflections on Investigative *Praxis* of the Field

Abstract
The article aims to introduce an epistemological reflection on the execution of scientific investigation in Efficient Market Hypothesis (EMH). First, it presents a synthesis of the historical evolution about studies in efficient market. Subsequently, it presents a discussion about three dimensions that is attributed to market efficiency, such as: allocative efficiency, operational efficiency and informational efficiency. After, it is presented a discussion about process of market efficiency analysis. The absence of convergence among results that are obtained when the EMH is analyzed according to literature is the beginning of a discussion about origins of this discrepancy. In this context, a discussion about intermediary states of market efficiency that occur of practices and conceptual constraints of the EMH suggests the plausible possibility that markets are absolutely efficient and neither absolutely inefficient. It can be denominated partial market efficiency.
Key-words: Efficient Market Hypothesis, Epistemological, *Praxis* of the Field.

1 INTRODUÇÃO

A relevância teórica dos estudos sobre a eficiência de mercado está relacionada ao entendimento do comportamento dos mercados acionários, bem como aos desdobramentos gerados a partir da ampliação do escopo de investigação da área de finanças.

A Hipótese da Eficiência de Mercado (HEM) é certamente uma das vertentes investigativas mais relevantes para a moderna teoria das finanças. Sua investigação tem sido impulsionada tanto por suas perspectivas teóricas quanto por suas aplicações práticas.

Em função de sua importância, a HEM tem sido testada exaustivamente ao longo das últimas décadas. Comentários sobre os componentes conceituais referentes à HEM podem ser encontrados em Malkiel (1992). Para este autor, um mercado é considerado eficiente se ele for capaz de refletir todas as informações relevantes no processo de determinação dos preços das ações.

Uma ampla revisão sobre os principais aspectos teóricos e empíricos relacionados à eficiência de mercado foi elaborada por Fama (1970). Segundo este autor, em um mercado eficiente, todas as informações disponíveis estarão totalmente refletidas nos preços das ações e que a operacionalização apropriada de investigações sobre os mercados acionários precisa considerar que eles sejam eficientes e estejam em equilíbrio.

Comentários sobre esta revisão teórico-empírica podem ser encontrados em Leroy (1976), que sugere uma imprecisão conceitual sobre a eficiência de mercado na qual um mercado deve ser considerado eficiente quando todas as informações necessárias para prever preços futuros das ações estiverem refletidas em seus preços correntes, ao invés de considerar todas as informações disponíveis.

Embora Fama (1976) tenha corroborado este comentário, o conceito original apresentado em 1970 tem sido predominantemente aceito e difundido.

Ao longo das últimas décadas, as investigações sobre finanças têm evoluído de maneira significativa a partir de estudos empíricos realizados sobre a eficiência dos mercados acionários, contribuindo para a moderna teoria das carteiras, para a análise de investimentos, para o gerenciamento de risco e para a integração internacional dos mercados de capitais.

Contudo, as evidências encontradas, tanto na literatura internacional quanto na literatura brasileira, não são convergentes entre si e suas causas têm sido atribuídas aos procedimentos metodológicos, aos intervalos de tempo investigados, à frequência das séries e aos tipos de séries utilizadas. Assim, o objetivo deste trabalho é apresentar uma reflexão epistemológica sobre a operacionalização da investigação científica sobre a Hipótese da Eficiência de Mercado.

2 EFICIÊNCIA DE MERCADO: ASPECTOS HISTÓRICOS

Dentro da vasta literatura existente sobre a eficiência de mercado, as primeiras contribuições referentes aos estudos empíricos sobre o comportamento dos preços das ações são atribuídas a Bachelier (1900), Cowles (1933), Working (1934), Williams (1938), Kendall (1953), Roberts (1959), Working (1960), Granger e Morgenstern (1963) e Samuelson (1965) (LEROY (1989) e CAMPBELL, LO E MACKINLAY:1997).

A HEM foi formalizada matematicamente na década de 60 através de uma estrutura que representa o processo pelo qual os preços históricos das ações não apresentam padrões de comportamento que os tornem previsíveis considerando-se apenas seus valores passados. A contribuição dada por Samuelson (1965) é ressaltada por Campbell, Lo e MacKinlay (1997) como uma fronteira importante para a consolidação de uma noção teórica para eficiência informacional. Esta contribuição foi dada através da construção de um entendimento conceitual de eficiência decorrente da afirmação de que os preços das ações se comportam de maneira aleatória. Comentários favoráveis ao reconhecimento desta fronteira também pode ser encontrado em Ceretta (2001).

A partir da noção teórica de eficiência, espera-se que sucessivas alterações nos preços das ações negociadas em um mercado acionário eficiente devem se comportar de maneira independente, bem como nenhum investidor poderá utilizar tais informações (que estão publicamente disponíveis) para auferir ganhos extraordinários. Sobre esta característica atribuída aos mercados acionários eficientes, Campbell, Lo e MacKinlay (1997) afirmam que as mudanças nos preços devem ser imprevisíveis e os preços devem incorporar plenamente as expectativas e informações disponíveis.

Dada à expectativa de que um mercado acionário seja eficiente, bem como esteja em equilíbrio, os retornos financeiros esperados (para certo instante de tempo) decorrentes das alterações nos preços das ações devem refletir todas as informações disponíveis e relevantes até aquela data. Em um mercado conceitualmente eficiente, não devem ser encontradas evidências sobre relações seriais entre os retornos presentes e passados, pois isto contraria sua perspectiva de imprevisibilidade e independência. Caso eles estejam relacionados de maneira estatisticamente significativa há a caracterização de autocorrelação.

Uma apresentação desta expectativa conceitual pode ser encontrada em Cuthbertson e Nitzche (2004). De acordo com esta expectativa, se as séries históricas dos retornos de ações possuírem evidências de autocorrelação, a HEM terá sido violada, uma vez que o erro obtido poderá exercer um efeito preditivo em relação aos retornos futuros. Fama (1991) vai além ao afirmar que a eficiência de mercado assume que os retornos sejam imprevisíveis a partir dos retornos passados ou quaisquer outras variáveis passadas. Se os preços das ações podem ser previsíveis (de maneira absoluta ou parcial) através da utilização de informações disponíveis, então a HEM não pode ser sustentada em função da inequívoca ineficiência encontrada.

3 DIMENSÕES CONCEITUAIS DA EFICIÊNCIA DE MERCADO

Uma parcela significativa das investigações empíricas realizadas sobre a HEM, bem como diversos os construtos teóricos desenvolvidos ao longo das últimas décadas sobre o comportamento dos mercados acionários, assume o pressuposto de que estes mercados possam ser eficientes e que, desta forma, todas as oportunidades inexploradas de lucro sejam rapidamente eliminadas.

O sentido dado à eficiência de mercado admite distintas dimensões conceituais. Em Akhter e Misir (2005) e Simons e Laryea (2006) são apresentadas as características das três dimensões conceituais associadas à HEM:

- Eficiência alocacional;
- Eficiência operacional;
- Eficiência informacional.

As investigações realizadas sobre a eficiência alocacional buscam analisar se os capitais são direcionados para os projetos que possuem a relação entre risco e retorno mais ajustada. As investigações sobre a eficiência operacional se propõem a analisar se as transações são efetuadas rapidamente, corretamente e a baixos custos. As investigações sobre a eficiência informacional visam analisar se os preços das ações refletem todas as informações relevantes para seu correto apreçamento. Destas, a eficiência informacional tem sido a base referencial predominante utilizada nas investigações empíricas sobre a HEM.

A eficiência informacional é caracterizada por Verma (2005) como sendo aquela que investiga a habilidade de prever mudanças futuras nos preços das ações baseando-se apenas em informações está relacionada à noção de eficiência.

A análise do conceito de eficiência informacional de mercado abrange um criterioso conjunto de pressupostos, bem como demanda uma abordagem metodológica sofisticada e robusta. Em Simons e Laryea (2006) são apresentadas diversas considerações sobre o escopo e diversidade de tópicos contidos na literatura financeira dentre as quais é apontado que há uma tendência de se considerar a eficiência informacional quando da discussão sobre a eficiência de mercado.

Uma contextualização desta perspectiva conceitual sobre a eficiência informacional de mercado para o âmbito internacional pode ser encontrada em Malliaris e Urrutia (2003). A noção de eficiência internacional de mercado é apresentada como aquela na qual os preços das ações negociadas globalmente reflitam todas as informações disponíveis sobre a atividade econômica mundial.

Ao comentar a premissa do comportamento dos preços das ações no âmbito de um mercado acionário considerado como eficiente, Sharma (2006) ressalta que dentre os pressupostos teóricos assumidos, todas as ações negociadas em um dado mercado acionário devem ser substitutas quase perfeitas entre si. A aceitação de que todas as ações negociadas em um mercado acionário sejam substitutas quase perfeitas entre si sugere que este mercado tenha certas características:

- Possua uma grande quantidade de ações negociadas;
- Registre um elevado volume de operações;
- Seja composto por uma grande quantidade de investidores individuais e institucionais;
- Movimente um significativo montante de recursos financeiros;
- Assegure a divulgação simétrica de informações;
- Esteja em equilíbrio.

Para que as ações individuais negociadas em um mercado acionário possam ter um comportamento compatível com a noção de equilíbrio de mercado, faz-se necessário que elas sejam negociadas ininterruptamente ao longo de um certo período de tempo. Faz-se necessário ressaltar que a presença dessas características não é suficiente para assegurar a aceitação da HEM, nem elimina a necessidade da realização de investigações empíricas concebidas para corroborá-la ou refutá-la.

4 OPERACIONALIZAÇÃO DA EFICIÊNCIA DE MERCADO

O processo de operacionalização da análise da eficiência de mercado se dá através de diversos testes concebidos especificamente para corroboração/refutação da HEM, considerando os distintos níveis de eficiência informacional classificados originalmente por Fama e French (1988), e posteriormente aprofundados por Fama (1991).

Deste modo, a operacionalização considera que os mercados acionários podem ser eficientes de maneiras distintas entre si em função da velocidade na qual as informações são incorporadas aos preços das ações negociadas, podendo ser eficiente nas formas fraca, semiforte e forte. Os diversos níveis de eficiência propostos por esta classificação consideram atributos operacionais distintos entre si no que se refere às suas respectivas capacidades de manutenção da eficiência informacional.

Como a classificação dos níveis de eficiência de mercado considera a incorporação plena das informações a partir de distintas dimensões, é razoável assumir que os diversos testes de eficiência desenvolvidos ao longo das últimas décadas sejam classificados através deste mesmo referencial. Fama (1991) destaca que os testes concebidos para analisar os distintos níveis de eficiência possuem distintas características. Os testes de eficiência de mercado são agrupados da seguinte forma: Testes de eficiência da forma fraca (testes de previsibilidade); Testes de eficiência da forma semiforte (testes de eventos); Testes de eficiência da forma forte (testes de informação privada). Para se testar a HEM em qualquer um dos três níveis de eficiência, faz-se necessário considerar a dinâmica de incorporação de novas informações por parte dos preços das ações a partir das especificidades de cada um deles.

Os diversos grupos de testes apresentados na literatura foram concebidos para avaliar circunstâncias específicas que precisam ser consideradas adequadamente sob pena de gerar resultados espúrios e sem significado. Comentários inerentes à ausência de consenso sobre a precisão dos diversos testes de eficiência em termos de sua capacidade de auferir precisamente a eficiência de um determinado mercado acionário podem ser encontrados em Akinkugbe (2005).

Os testes de eficiência de mercado em sua forma fraca são conhecidos como testes de previsibilidade dos retornos. Em Elton *et al* (2004) podem ser encontradas referências pelas quais é enfatizado que os testes de previsibilidade consideram as séries históricas dos preços das ações para investigar sua capacidade preditiva sobre os retornos futuros.

Os testes de previsibilidade analisam a capacidade de disseminação de informações dentro de um mercado acionário. Bodie, Kane e Marcus (2000) consideram improvável que, dada a possibilidade de ocorrência de indícios significativos sobre a previsibilidade de preços futuros, os demais investidores não tenham pleno acesso a esta informação.

Os principais testes de previsibilidade citados por Campbell, Lo e MacKinlay (1997) como aqueles teoricamente plausíveis para avaliar trajetórias de *Random Walk* construídas a partir de séries históricas de retornos são os seguintes: Teste de seqüências e reversões (*sequences and reversals test*); Teste de corridas (*runs test*); Teste da análise técnica (*technical analysis test*); Teste de filtro (*filter rule test*); Teste de autocorrelação (*autocorrelation coefficients test*); Teste de índice variância (*variance ratio test).*

Para Lo e MacKinlay (1999) apud Malkiel (2003), a autocorrelação de curto prazo referente às séries temporais dos preços das ações é diferente de zero e que a existência de um número razoável de movimentos nos preços na mesma direção rejeitam a hipótese de que estas séries de preços sejam verdadeiramente aleatórias. Laurence, Cai e Qian (1997)

ressalvam particularidades sobre a rejeição de evidências de autocorrelação como provas contrárias à HEM destacando que, na medida em que aumenta o tamanho do intervalo de tempo no qual a autocorrelação seja encontrada, esta evidência implicará em uma violação na eficiência de mercado.

Em Fama (1991) é apresentada uma análise na qual a literatura não considera que evidências de pequena autocorrelação em séries diárias e semanais de retornos de ações sejam interpretadas como violação da HEM, pois elas são de baixa intensidade (aproximadamente 1% para ações individuais) e que, deste modo, não têm sido consideradas como suficientes para invalidar a aceitação desta hipótese.

Admitindo a noção de eficiência proposta pela HEM, na qual os preços devem refletir completamente todas as informações disponíveis, este teste deveria ser apropriado para avaliar a eficiência, uma vez que os retornos futuros sejam imprevisíveis a partir de retornos passados e que já tenham incorporado variações anteriores referentes às demais variáveis.

Os testes de eficiência de mercado na forma semiforte são conhecidos como testes de eventos. Os principais testes de eventos são os seguintes: Testes de anúncios (*anouncements*); Testes de notícias econômicas não antecipadas (*non-antecipated economic news*).

Estes testes consideram a possibilidade de encontrar evidências que possam captar a velocidade na qual os preços das ações incorporam novas informações, de modo que não seja possível evidenciar ganhos extraordinários originados através de anúncios (fusões, incorporações, lucros, etc) ou que eles incorporam informações referentes a notícias não antecipadas (variações bruscas da taxa de juros ou da taxa de câmbio, multas recebidas ou auditorias).

Em Fama (1991) são destacadas a aplicação e a relevância dos estudos de eventos, bem como referências inerentes à ampliação de seu escopo de investigação (amplamente verificado pela literatura ao longo dos últimos 20 anos) e à identificação de evidências empíricas mais claras sobre a eficiência de mercado.

Outros argumentos que justificam a aplicabilidade dos estudos de eventos com a finalidade de mensurar alterações anormais nos preços das ações publicamente negociadas, bem como que demonstram que esta é uma das técnicas mais difundidas para examinar o impacto de determinados fatos sobre os preços das ações podem observados em Wells (2004).

Algumas limitações relacionadas aos estudos de eventos são apresentadas por Becher (2000). As mais comuns estão associadas aos instantes de tempo dos eventos, os tamanhos das amostras e a mensuração dos efeitos.

As abordagens mais usuais para a obtenção dos retornos anormais são classificadas em três tipos: retorno ajustado à média, o retorno ajustado ao mercado e o retorno ajustado ao risco e ao mercado. No retorno ajustado à média, os retornos anormais são estimados a partir da diferença entre os retornos observados e a média dos retornos correspondentes. No retorno ajustado ao mercado, os retornos anormais são obtidos pela diferença entre o retorno da ação e o retorno do portfólio de mercado. Por sua vez, no retorno ajustado ao risco e ao mercado os retornos anormais são observados pela divergência entre os retornos individuais efetivamente ocorridos e o retorno do portfólio de mercado, o que pode ser calculado pelo uso de um modelo de fator simples.

Smart e outros (2007) percebem que os estudos de eventos são testes conjuntos, pois são realizados com o uso de modelos de precificação. E, por isso, quando a anomalia aparece

pode tanto ser resultado da ineficiência de mercado quanto da deficiência do modelo de precificação utilizado. Essa possível deficiência tem sido estudada através de Modelos da família de Heterocedasticidade Condicional Auto-Regressiva (ARCH)

Connolly (1989) apresentou um trabalho considerado como um dos pioneiros na utilização dos modelos da família ARCH em estudos de eventos, através de um estudo sobre o efeito fim-de-semana no qual introduz a utilização do Modelo Generalizado de Heterocedasticidade Condicional Auto-Regressiva (GARCH). O autor considera o modelo útil pelo fato deste incorporar autocorrelação de retornos, variação da volatilidade dos retornos no tempo e o fenômeno das caudas pesadas, que, conforme foi exposto anteriormente, são características encontradas comumente em séries financeiras. Como resultado, ele concluiu que os métodos para cálculo dos retornos e de estimação podem ser inapropriados se não levarem em consideração as características dos retornos financeiros, podendo conduzir a resultados espúrios.

Corhay e Rad (1996) comentam que os parâmetros do modelo de mercado usados nos estudos de eventos são na maioria das vezes estimados através do método dos Mínimos Quadrados Ordinários (OLS), os quais são posteriomente usados para calcular o retorno anormal associado com o evento examinado. Eles, assim como Connoly, constatam que a falha da eficiência do estimador OLS pode resultar em uma estimação pobre que pode desenhar uma conclusão errada em estudos empíricos e observam que o modelo GARCH, utilizado em seu estudo, demonstrou fornecer estimativas de parâmetros mais eficientes.

Hahn e Reyes (2004), ao estudarem efeitos de anúncios de desemprego, realizaram estudo de evento comparando os resultados obtidos com o modelo de mercado estimado tanto pelo OLS quanto pelo Modelo Exponencial Generalizado de Heterocedasticidade Condicional Auto-Regressiva (EGARCH). Como resultado, eles acabam fornecendo um suporte adicional para os estudos anteriores.

No Brasil, um estudo conduzido nesse sentido foi realizado por Medeiros e Matsumoto (2005), os quais analisaram o efeito de anúncios de emissões de ações por empresas brasileiras. Os autores mensuraram os retornos anormais por OLS e pelos modelos ARCH e GARCH. Seus resultados também mostraram que a estimação dos retornos anormais por ARCH e GARCH é superior àquela realizada pelo OLS.

Os testes de eficiência de mercado na forma forte são denominados como testes de simetria informacional. Os principais testes de simetria informacional são os testes de negociação e os testes sobre previsão de analistas.

Elton *et al* (2004) destacam que estes testes consideram a eficiência de mercado no nível forte e buscam investigar se os *insiders* conseguem obter lucros extraordinários através da utilização de informações sigilosas.

Em Syed, Liu e Smith (1989) são encontradas referências sobre a expectativa inerente à eficiência de mercado na forma forte nas quais a HEM assume que todas as informações (públicas ou privadas) são disseminadas tão rapidamente nos preços das ações que nenhum investidor pode utilizá-las para a obtenção de retornos anormais.

Uma dimensão particular sobre a eficiência na forma forte pode ser encontrada em Laird (1995). Para este autor, se alguém toma decisões de alocação de recursos no mercado acionário que sejam baseadas em informações não divulgadas, outros investidores sejam capazes de identificar este movimento e segui-lo de modo que os preços das ações incorporem rapidamente tais eventos.

Estes testes consideram a possibilidade de encontrar evidências que possam captar o uso indevido de informações que não estejam disponíveis para o grande público (informação privilegiada), bem como testes sobre a opinião dos analistas (viés de seleção e de sobrevivência).

Considerando individualmente cada um dos testes de eficiência, certos aspectos do mercado acionário são considerados com maior ênfase em detrimento dos demais, uma vez que é difícil avaliar todas as nuances referentes à HEM através de um único teste.

5 REFLEXÕES SOBRE EVIDÊNCIAS DIVERGENTES E POSSÍVEIS CAUSAS

Tanto na literatura internacional quanto na literatura brasileira, não há uma convergência clara entre os resultados obtidos sobre a HEM. Sadique e Silvapulle (2001) apresentam uma sistematização das origens dessas discrepâncias apontando que os resultados obtidos têm sido dependentes em relação aos seguintes aspectos: metodologias utilizadas; período de tempo investigado; frequência das séries; tipo de séries históricas consideradas na análise. Frequentemente estes fatores têm sido apontados como causa do antagonismo existente entre os resultados apresentados pela literatura, sem apresentarem argumentos consistentes que sejam capazes de explica-lo.

Outros fatores podem estar diretamente associados às causas do antagonismo encontrado nas evidências empíricas, tais como os modelos matemáticos utilizados, o uso de índices de mercado como *proxies*, as diferenças existentes entre estruturas dos diversos mercados acionários e restrições à abordagem dual (mercado eficiente/mercado ineficiente).

Ao comentar sobre evidências fornecidas pela literatura que apontam para ajustes lentos dos preços das ações como evidências contrárias à HEM, Fama (1998) destaca que elas são sensíveis a distintos modelos matemáticos e que não são suficientes para sustentar um conceito mais consistente sobre ineficiência de mercado. Neste mesmo sentido, Kamara (1982) apud Neftci e Policano (1984) e Vives (1995) ressaltam que as investigações empíricas realizadas predominantemente utilizam modelos lineares que talvez não representem fielmente o comportamento dos atores que atuam no mercado.

Mesmo considerando apenas os trabalhos que adotaram procedimentos metodológicos semelhantes, os resultados são divergentes entre si. Contradições existentes entre as evidências apresentadas pela literatura internacional sobre a HEM podem estar associadas a deficiências estruturais existentes nos mercados acionários que não tenham sido captadas pelos modelos econométricos lineares amplamente utilizados.

Outro fator que pode estar associado a este antagonismo é o uso os índices de mercado, considerados como *proxis* representativas do comportamento de seus respectivos mercados acionários (ver Abdullah e Hayworth, 1993; Laurence, Cai e Qian, 1997; Kwon, Shin e Bacon, 1997; Chen *et al*, 1998; Tsoulakas e Sil, 1999; Ibrahim, 2000; Mavrides, 2000; Chen, Firth e Rui, 2001; Fifield, Power e Sinclair, 2002; Mavrides, 2003; Tsoulakas, 2003; Dritsaki, 2005; Sharma, 2006). A contribuição dada por estas pesquisas tem sido limitada, uma vez que os diversos resultados obtidos apresentam discrepâncias entre si.

A importância da estrutura dos mercados acionários também é um elemento pouco considerado dentro desta discussão. Desde as proposições iniciais postuladas pelo *Capital Asset Pricing Model* (CAPM) proposto por Sharpe (1964), bem como pelo *Arbitrage Pricing Theory* (APT) proposto por Ross (1976), os modelos de equilíbrio têm sido utilizados como

metodologias para analisar a eficiência dos mercados acionários sem considerar qualquer argumentação teórica consistente que questionasse a necessidade de ajustes (ou até mesmo limitações) para a aplicabilidade destes modelos em mercados acionários que possuem diferentes *status* de desenvolvimento. Este mesmo raciocínio pode ser atribuído para as séries históricas dos retornos das ações individuais.

Verhoeven e McAleer (2004) concordam que em finanças o conhecimento do processo estocástico por trás dos retornos dos ativos pode ser considerado essencial tanto para a tomada correta de decisões sobre investimentos quanto para a correta informação sobre o risco dos ativos. Isso adquiriria ainda mais relevância quando se observa que uma das premissas-chave de modelos financeiros como o modelo de precificação de opções Black-Scholes e o CAPM, é que os retornos logarítimicos são independentemente e identicamente distribuídos (i.i.d) normalmente.

No entanto, o que se observa é que esses retornos não são, em geral, normalmente distribuídos. De acordo com Leeland (1999), se os retornos fossem normalmente distribuídos, os retornos dos portfólios que utilizassem estratégias dinâmicas ou que incluíssem opções sobre esses ativos não o seriam. A falha que isso provocaria no CAPM seria então o fato de que quando os retornos do portfólio de mercado são i.i.d. e as preferências são assimétricas, os riscos de ganho se tornam menos importantes para os investidores do que o risco *de* perda. Muitos investidores tipicamente distinguem o risco de ganho do risco de perda e apresentam uma preferência por retornos com caudas alongadas, o que implicaria que os preços em equilíbrio refletiriam mais do que a média e a variância. O autor acredita que isso torna a premissa básica de normalidade altamente suspeita.

De fato, como as séries de retornos de ativos inegavelmente sofrem de excesso de assimetria e curtose, isto implica que a premissa de distribuição normal (ou Gaussiana) se apresentaria como inapropriada para explicar as características de caudas pesadas e alongadas da distribuição de retornos. Portanto, ao identificar o formato apropriado da distribuição dos retornos, os investidores ou gestores de risco poderiam, então, estarem mais aptos a medir a exposição do seu investimento ao risco (YOON e KANG, 2007).

Smart e outros (2007) destacam a crítica de feita por Richard Roll (1988) no qual ele assevera que a imaturidade de nossa ciência é ilustrada pela notável lacuna existente em um dos mais intensos e interessantes fenômenos em finanças: a mudança nos preços dos ativos. Nesse sentido, os modelos da família ARCH podem representar uma oportunidade de preenchimento dessa lacuna.

Leland (1999) encontra alguns problemas no CAPM, devido às suas duas fortes premissas: a de que todos os retornos dos ativos são normalmente (e conseqüentemente simetricamente) distribuídos ou os investidores se preocupam apenas com a média e a variância dos retornos (o que implica que eles vêem riscos de ganho e de perda com igual aversão). Nenhuma dessas premissas seriam assim satisfatórias, pois os retornos dos portfólios não seriam, em geral, normalmente distribuídos.

O CAPM, de acordo com Bollerslev e outros (1992), é abordado nas implementações do ARCH-M, desenvolvido por Engle, Lilien e Robins (1987), o qual se mostra uma ferramenta para estimar a relação linear entre o retorno e a variância do portfólio de mercado. Por sua vez, um modelo multivariado é oferecido pelo GARCH-M, de Borllerslev, Engle e Wooldridge (1988).

As evidências empíricas são apresentadas nos trabalhos de McClain, Humphreys e Boscan (1996), os quais usam o GARCH para estimar o beta, considerando a variância não constante no tempo, através de um estudo sobre o risco no setor de mineração.

Por sua vez, Araújo, Bressan e Bertucci (2004) promoveram uma comparação entre o modelo CAPM e o GARCH-M, usando dados de empresas do agronegócio brasileiro. Os resultados mostraram que o GARCH-M apresenta-se como mais robusto, com um melhor ajuste aos dados levantados. No que diz respeito à capacidade preditiva dos dois modelos, eles não verificaram evidências estatísticas da superioridade de um sobre o outro.

Sobre os estudos realizados em diversos mercados acionários, até mesmo entre aqueles que possuem o mesmo *status* de desenvolvimento, podem ser encontradas evidências distintas entre si. Resultados de investigações sobre a HEM realizadas no âmbito de mercados não desenvolvidos podem ser encontradas em Muradoglu, Taskin e Bigan (2000) e Doong, Yang e Wang (2005). Tais resultados não são homogêneos para todos os mercados investigados e nem possuem consistências entre si. As evidências encontradas sugerem que os mercados não desenvolvidos, quando comparados, possuem especificidades e reagem diferentemente em relação às variáveis explicativas utilizadas.

Comentários sobre esta limitação podem ser encontrados em Dritsaki (2005). Para este autor, os resultados contraditórios obtidos em investigações conduzidas no âmbito dos mercados acionários não desenvolvidos podem ser decorrentes dos seguintes fatores: Períodos de tempo investigados; Instabilidades ocorridas nestes mercados.

Resultados conflitantes sobre a eficiência do mercado acionário brasileiro têm sido atribuídos aos períodos de tempo investigados ou às amostras utilizadas. Em Leal e Amaral (1990) podem ser encontrados comentários sobre os padrões de eficiência informacional do mercado acionário brasileiro em comparação aos mercados acionários desenvolvidos. Para estes autores, o mercado acionário brasileiro possui baixa liquidez, grande concentração do volume negociado em poucas ações, poucos investidores e regulação operacionalmente deficiente.

Outro aspecto relevante a ser considerado está associado às limitações e questionamentos apresentados pela literatura que são inerentes à aceitação da dicotomia tradicional atribuída para a HEM (um mercado é mercado eficiente ou é ineficiente). Esta dicotomia dificilmente pode ser sustentada, uma vez que a noção de eficiência parcial parece ser mais apropriada para refletir a realidade dos mercados acionários (ver Fama, 1991; Campbell, Lo e MacKinlay, 1997; Fama, 1998; Farmer e Lo, 1999).

O uso de distintos testes tradicionais de eficiência, operacionalizados a partir de diversos procedimentos metodológicos, considerando diferentes parâmetros de avaliação e utilizando dados relativos a um específico intervalo de tempo para investigar a eficiência de mercados acionários podem prover evidências que corroboram e refutam a HEM. Este aparente paradoxo conceitual pode ser resultante da eficiência parcial.

Dentro da literatura pode ser encontrada uma discussão sobre estados intermediários de eficiência. Nela, uma série de argumentos sobre as restrições práticas e conceituais referentes à HEM considera mais plausível que os mercados não sejam plenamente eficientes, nem plenamente ineficientes. Malkiel (2003) destaca que a aceitação da HEM em sua forma absoluta tem se reduzido em função de diversas evidências que têm dado suporte à expectativa de que os preços das ações sejam considerados como parcialmente previsíveis.

Diversos argumentos têm sido endereçados para dar suporte às expectativas inerentes a aceitação de uma noção intermediária de eficiência, denominada como eficiência parcial de mercado. Em Alkinkugbe (2005), a noção conceitual de eficiência parcial é apresentada como sendo o responsável pela contextualização de uma referência teórica oposta à noção tradicional de eficiência (ou ineficiência) absoluta. Robinson (2005) destaca que a simples afirmação que um mercado seja parcialmente eficiente não acrescenta significado relevante sobre a discussão, sendo necessário o provimento de definições claras sobre os aspectos associados à eficiência parcial. Ele ainda ressalta que estas definições não devem estar vinculadas exclusivamente ao conceito da trajetória de *Random Walk*.

A literatura ainda não apresenta uma definição específica sobre Eficiência Parcial de Mercado, apenas aponta conjecturas decorrentes da dificuldade de se aceitar que, considerando os pressupostos inerentes à noção de eficiência de mercado preconizada pela HEM, um mercado acionário venha a ser considerado como plenamente eficiente ou plenamente ineficiente.

Esta perspectiva conceitual sobre eficiência parcial de mercado admite a aceitação da possibilidade de um *status* intermediário entre mercados ineficientes e mercados eficientes. A noção de eficiência parcial é apresentada por Farmer e Lo (1999) como sendo mais vantajosa do que a noção de eficiência (ou ineficiência) absoluta. Para estes autores, a eficiência parcial é uma das perspectivas investigativas futuras sobre eficiência de mercado, bem como consideram que a mensuração da eficiência parcial poderá ser utilizada para comparar a intensidade da eficiência de distintos mercados acionários.

Nestes termos, o aprofundamento de discussões focadas para as distintas abordagens metodológicas e conceituais sobre a eficiência de mercado faz-se necessário para dar um suporte epistemológico mais consistente às inúmeras modelagens matemáticas utilizadas que, por si, não tem sido suficientes para elucidar e sedimentar o campo investigativo no qual a eficiência de mercado está inserida.

6 CONCLUSÕES

Diante das inúmeras reflexões apresentadas sobre a epistemologia da *praxis* investigativa predominante no campo da eficiência de mercado, faz-se mister desenvolver esforços voltados para a compreensão das causas das contradições existentes dentro da literatura. Parece não haver dúvidas sobre as latentes incertezas inerentes às questões operacionais apresentadas e discutidas.

A abordagem metodológica predominante da eficiência de mercado, considerando-a como uma hipótese a ser testada têm proporcionado inúmeros avanços na modelagem matemática utilizada, principalmente após o surgimento e aprimoramento de ferramentas computacionais, bem como das diversas bases de dados disponíveis.

Por outro lado, a influência de aspectos operacionais importantes, tais como a maneira pela qual as séries históricas de retornos são geradas, bem como suas vertentes específicas (retornos de ações individuais, retornos de carteiras de ações, retornos de índices de mercado) e escalas de frequência dos dados (retornos diários, mensais, etc.), sobre os resultados empíricos têm sido pouco discutidas.

Não se pode deixar de considerar que as divergências existentes entre as evidências empíricas encontradas na literatura se constituem em um sinal claro de que este campo

investigativo precisa focar esforços sobre elementos conceituais específicos inerentes à sua operacionalização.

Nestes termos, não se deve atribuir aos modelos econométricos a exclusiva responsabilidade de resolução dos problemas intrínsecos à investigação científica sobre a eficiência de mercado, bem como não se pode negar a possibilidade de incorporação de perspectivas epistemológicas alternativas à dualidade eficiente/ineficiente que é subjacente à uma hipótese a ser testada.

REFERÊNCIAS

ABDULLAH, D. A; HAYWORTH, S. C. Macroeconometrics of stock price fluctuations. *Quarterly Journal of Business and economics*. V. 32. n 1. Winter. 1993.

AKINKUGBE, O. Efficiency in Botswana stock Exchange: An empirical analysis.Cambridge. The Business Review. V. 4. n 2. Dec.2005.

AKHTER, S; MISIR, M. A. Capital markets efficiency: evidence from the emerging capital market with particular reference to Dhaka stock exchange. *South Asian Journal of Management.* V. 12. n. 3. Jul-Sept. 2005.

ARAÚJO, D. L.; BRESSAN, A. A.; BERTUCCI, L. A.. *Análise do Risco de Mercado do Agronegócio Brasileiro: um Estudo Comparativo entre os Modelos CAPM e GARCH-M*. In: Encontro da Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Administração,28, 2004, Curitiba. Anais...Curitiba, ANPAD, 2004.

BACHELIER, L. Theory of speculation. In COOTNER, P (Ed), *The Random Character of Stock Market Prices*. Cambridge: Massachusetts Institute of Technology Press. 1900.

BODIE, Z.; KANE, A.; MARCUS, A. J. *Fundamentos de investimentos.* Porto Alegre: Bookman; 2000.

BOLLERSLEV,T.; CHOU, R. Y. ; KRONNER, K. F. ARCH Modeling in Finance: A Review of the Theory and Empirical Evidence. *Journal of Econometrics*, Amsterdam v.52, n. 1-2, p. 5-59, Apr.-May, 1992.

CAMPBELL, J. Y; LO, A. W; MAcKINLAY, A. C. *The econometrics of financial markets.* New Jersey: Princeton; 1997.

CHEN, G; FIRTH, M; RUI, O. M. The dynamic relation between stock returns, trading volume and volatility. *The Financial Review.* V. 36. n 3. Aug. 2001.

CHEN, S-J; HSIEH, C; VINES, T. W; CHIOU, S-N. Macroeconomic variables, firm-specific variables and returns to REIT's. The Journal of Real State Research. 16, 3. 1998.

COSTA Jr; N. C. A; LEAL; R. P. C; LEMGRUBER, E. F. *Parte III – Anomalias e eficiência***.** In COSTA Jr; N. C. A; LEAL; R. P. C; LEMGRUBER, E. F. (ORG). Mercado de capitais. São Paulo: Atlas, 2000.

COSTA Jr., N. C. A.; NEVES, . Variáveis fundamentalistas e os retornos das ações. In: *ANAIS DO XXII ENANPAD*. ANPAD. Foz do Iguaçu. 1998.

COSTA Jr, N. C. A.; O'HANLON, J. *O efeito tamanho versus o efeito mês-do-ano no mercado de capitais brasileiro: Uma análise empírica*. In Costa Jr, N. C. A; LEAL, R. P. C;

COWLES, A. Can stock markets forecasters forecast? *Econometrica*. V. 1. 1933.

COWLES, A; JONES, H. Some a posteriori probabilities in stock market action. *Econometrica*. V. 5. 1937.

CUTHBERTSON, K; NITZCHE, D. *Quantitative financial economics*. 2ed. West Sussex: Wiley; 2004.

DOONG, S; YANG, S; WANG, A. T. The dynamic relationship and pricing of stocks and exchange rates: Empirical evidence from Asian Emerging markets. *Journal of American Academy of Business.* V. 7. n 1. Sept. 2005.

DRITSAKI, M. Linkage between stock market and macroeconomic fundamentals: Case study of Athens stock exchange. *Journal of Financial Management and Analysis.* V. 18. n 1. Jan-Jun. 2005.

ELTON, E.J; GRUBER, M. J; BROWN, S. J; GOETZMANN, W. N. *Moderna teoria de carteiras e análise de investimentos*. São Paulo: Atlas; 2005.

FAMA, E. Efficient capital markets: A review of theory and empirical work. *Journal of Finance.* n. 2, Mar. 1970.

_____. Efficient capital markets: Reply. The Journal of Finance. V. 31: n. 1. Mar. 1976.

_____. Efficient capital markets II. *Journal of Finance.* V. 26, n. 5. Dec. 1991.

_____. Market efficiency, long-term returns and behavioral finance. *Journal of Financial Economics.* V. 49. 1998.

FAMA, E; FRENCH, K. R. Dividend yields and expected stock returns. *Journal of Financial Economics.* V. 22. n. 1. Oct. 1988.

FARMER; J. D; LO, A. W. frontiers of finance: Evolution and efficient markets. *Proceedings of the National Academy of Sciences of The United States of America.* V. 96. n. 18. Aug. 31, 1999.

FERSON, W. E; HEUSON, A; SU, T. Weak-form and semi-strong stock return predictability revisited. *Management Science*. V. 51. n 10. Oct. 2005.

FIFIELD, S. G. M; POWER, D.M; SINCLAIR, C. D. Macroeconomic factors and share returns: An analysis using emerging market data. *International Journal of Finance & Economics.* V. 7. n 1. Jan. 2002.

FRENCH, K. R.; ROLL, R. Stock return variances: the arrival of information and reaction of traders. *Journal of Financial Economics.* V. 17. 1986.

GRANGER, C. W. J; MORGENSTERN, O. Spectral analysis of New York stock market prices. 1963. In Cootner. 1964.

IBRAHIM, M. H. Cointegration and Granger causality tests of stock price and Exchange rate interactions in Malaysia. *Asian Economic Bulletin.* V. 17. n. 1. April, 2000.

KAMARA, A. Issues in future markets: A survey. *Journal of Future markets.* V. 2. n. 3. 1982.

KENDALL, M. G. The analysis of economic time series. Part I – Prices. *Journal of the Royal Statistical Society.* V. 96. 1953.

KHAN, M. A; SUN, Y. The Capital Asset pricing Model and Arbitrage Pricing Theory: A unification. *Economic Sciences.* Vol. 94. April. 1997.

KWON, C. S; SHIN, T. S; BACON, F. W. The effect of macroeconomic variables on stock market returns in developing markets. *Multinational Business Review.* V 5. n 2. Fall. 1997.

LAURENCE, M; CAI, F.; QIAN, S. Weak-form efficiency and causality tests in Chinese stock markets. *Multinational Finance Journal.* V.1. n. 4. Dec. 1997.

LEAL, R. P. C.; AMARAL, A. S. Um momento para o *insider trading*: o período anterior ao anúncio de uma emissão pública de ações. *Revista Brasileira do Mercado de Capitais,* Rio de Janeiro, V. 15, n. 41. 1990.

LELAND, H. E. Beyond Mean–Variance: Performance Measurement in a Nonsymmetrical World. *Financial Analysts Journal*, Charlottesville, v. 55, n. 1, p. 27–36, 1999.

LEROY, S. F. Risk aversion and the Martingale property of stock returns. *International Economic Review*. V. 14. 1973.

_____. Efficient capital markets: Comment. *The Journal of Finance.* V. 31; n. 1. Mar. 1976.

_____. Efficient capital markets and Martingales. Journal of Economic Literature. V. 27. n. 4. Dec. 1989.

LEVICH, R. M. *On efficiency of markets for foreign exchange*. In Dornbusch, R e Frenkel, J (Ed). International Economic Policy. Baltimore: John Hopkins Press. 1979.

LO, A; MAcKINLAY, A. G. Stock market prices do not follow random walks: Evidence of simples specification tests. *The Review of Financial Studies.* V 1. n 1. Spring. 1988.

_____. A non-random walk down Wall Street. Princeton. Princeton University Press. 1999.

MALKIEL, B. *Efficient market hypothesis.* In Milgate, P. M, Eatwell (Ed) New Palgrave Dictionary of Money and Finance. London: Macmillan; 1992.

_____. The Efficient market hypothesis and its critics. *The Journal of Economic Perspective.* V. 17. n. 1. Winter. 2003.

MAVRIDES, M. Granger causality tests of stock returns: The US and Japanese stock markets. *Managerial Finance.* V 26. n 12. 2000.

_____. Predictability and volatility of stock returns. *Managerial Finance.* V 29. n 8. 2003.

MISHRA, A. K. Stock market and foreign exchange market in India: Are they related? *South Asian Journal of Management.* V. 11. n. 2. Apr-Jun. 2004.

MURADOGLU, G.; TASKIN, F.; BIGAN, I. Causality between stock returns and macroeconomic variables in emerging markets. *Russian and East European Finance and Trade.* V. 36. n. 6. Nov-Dec. 2000.

NEFTCI, S. N; POLICANO, A. J. Can chartists outperform the market? Market efficiency tests for "technical analysis". *The Journal of Future Markets.* V. 4. Winter. 1984.

NEVES, M. B. E. das; LEAL, R. P. C. Existem relações entre o crescimento do PIB brasileiro e os efeitos tamanho, valor e momento? In: *ANAIS DO XXV ENANPAD*. ANPAD. Campinas. 2004.

OJAH, K; KAREMERA, D. Random walk and market efficiency tests of Latin American emerging equity markets: A review. *The financial review.* V. 34. n. 2. May. 1999.

PEROBELLI, F. F. C; NESS JR, W. L. Reações do Mercado Acionário a Variações Inesperadas nos Lucros das Empresas: um Estudo sobre Eficiência Informacional no Mercado Brasileiro. In: *ANAIS DO XXVI ENANPAD. ANPAD*: Florianópolis. 2000.

ROBERTS, H. Stock market patterns and financial analysis: Methodological suggestions. *Journal of Finance.* V. 14. 1959.

ROBINSON, J. Stock price behavior in emerging markets: Tests for weak form market efficiency on the Jamaica stock exchange. *Social and Economic Studies.* V. 54. n. 2. Jun. 2005.

ROSS, S. A. The arbitrage theory of capital asset pricing. *Journal of Economics Theory*. V. 13. 1976.

SADIQUE, S; SILVAPULLE, P. Long-term memory in stock market returns: International evidence. International Journal of Finance & Economics. V. 6. n. 1. Jan. 2001.

SAMUELSON, P. Proof that properly anticipated prices fluctuate randomly. *Industrial Management Review*. V. 6. 1965.

SHARMA, L. J. K. Stock price changes in trading volume in context of India's economic liberalization and its emerging impacts. *Finance India.* V. 20. n. 1. Mar. 2006.

SHARPE, W. F. Capital asset prices: A theory of market equilibrium under conditions of risk. *Journal of Finance*. V 19. n 3. Sept. 1964.

SIMONS, D; LARYEA, S. A. The efficiency of selected African markets. *Finance India.* V. 20. n. 2. Jun. 2006**.**

SMART, S. B.; MEGGINSON, W. L.; GITMAN, L. J. *Corporate Finance.* 2 ed. Mason: Thomson South-Western, 2007.

SYED, A. A; LIU, P; SMITH, S. D. The exploitation of inside information at the Wall Street Journal: A test of strong form efficiency. *The Financial Review.* V. 24. n. 4. Nov. 1989.

TSOUKALAS, D; SIL, S. The determinants of stock prices: Evidence form the United Kingdom stock market. *Management Research News.* V. 22. n 5. 1999.

TSOUKALAS, D. Macroecomic factors and stock prices in the emerging Cypriot equity market. *Managerial Finance.* V. 29. n 4. 2003.

VERMA, A. A study of the weak form informational efficiency of the Bombay stock market. *Finance India.* V. 19. n. 4. Dec. 2005.

VIVES, X. Short-term investment and the informational efficiency of the market. *The Review of Financial Studies*. V. 8. n. 1. Spring. 1995.

WILLIAMS, J. B. *The theory of investment value.* Cambridge: Harvard U. Press; 1938.

WONG, M. C; CHEUNG, Y-L; WU, L. Insiders trading in the Hong Kong stock market. *Asia-Pacific Financial Markets*. V. 7. n. 3. Sept. 2000.

WORKING, H. A random difference series for use in the analysis of time series. Journal of American Statistic Association. V. 39. 1934.

_____. Note on the correlation of first differences of averages in a random chain. V. 28. 1960.

Panorama da produção científica brasileira sobre estrutura de capital e as principais teorias abordadas: um estudo bibliométrico

Elaine Aparecida Maruyama Vieira Nakamura (elaine.vieira.nakamura@gmail.com)
Mestranda em Administração pela Uninove

Graciela Dias Coelho Jones (graciela.jones@ufu.br)
Doutoranda em Administração pela Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professora da Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU)

Wilson Toshiro Nakamura (wtnakamura@uol.com.br)
Professor do PPGA da Universidade Presbiteriana Mackenzie
Doutor em Administração pela Universidade de São Paulo

Resumo

O objetivo da pesquisa é realizar um levantamento da produção científica brasileira sobre estrutura de capital e as principais teorias abordadas, no período de 2009 a 2015, nos principais periódicos nacionais classificados como A na última avaliação do Qualis/CAPES, na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo. O artigo apresenta as principais características da produção científica publicada no período, com destaque para informações sobre o número de artigos publicados por ano, número de ocorrência de autoria, tipo de autoria e autores mais representativos da amostra. Trata-se de uma pesquisa descritiva, que adotou a bibliometria para o seu desenvolvimento. Para análise, apresentação e comparação dos resultados, partiu-se, com algumas adaptações, da pesquisa Coelho et al (2013). Como principais resultados da pesquisa obteve-seque o periódico que liderou em termos de publicações foi a Revista de Contabilidade e Finanças da USP e o segundo lugar foi ocupado pela Revista de Administração Contemporânea (RAC). Os autores que estudam a temática dão preferência pelas pesquisas e publicações em co-autoria. O ano que concentrou um maior número de autores pesquisando sobre o tema foi 2009. No ranking dos autores com maior número de publicações, ocupou primeiro lugar o Professor Dr. Wilson Toshiro Nakamura, vinculado à Universidade Presbiteriana Mackenzie de São Paulo/SP. O Modelo de Modigliani e Miller, a teoria do *trade-off* e a teoria do *pecking order* tem sido abordado pelos autores de maneira similar, com exceção da Teoria da agência, que teve abordagem menos significativa nas pesquisas realizadas no período.

Palavras-chave: Estrutura de Capital, Teoria da agência, Teoria do *trade-off*, Teoria do *pecking order* e Modelo de Modigliani e Miller.

Overview of the scientific production on the capital structure and the main theories discussed: a bibliometric study

Abstract

The objective of the research is to conduct a survey of the scientific production on the capital structure and the main addressed theories, from 2009 to 2015, national journals classified as A in the last assessment of Qualis/CAPES, in the area of Administration, accounting and tourism. The article presents the main features of scientific literature published in the period, particularly information on the number of articles published per year, number of occurrences of authorship, type of authorship and most representative authors of the sample. This is a descriptive research, which adopted bibliometrics for its development. For analysis,

presentation and comparison of results, broke, with some adaptations, research of Coelho et al (2013). The main results of the survey it were that the journal that led in terms of publications Revista de Contabilidade e Finanças of São Paulo University and the second place was occupied by the Revista de Administração Contemporânea (RAC). The authors who study the subject give preference for research and publications co-authored. The year that focused a greater number of authors researching the topic was 2009. In the ranking of the authors with the highest number of publications, took first Professor Dr. Wilson Toshiro Nakamura, linked to the Mackenzie University of São Paulo/SP. The Modigliani and Miller model, trade-off theory and pecking order theory has been addressed by the authors in a similar manner, with the exception of agency theory, which had less meaningful approach in research carried out.

Key-words: Capital Structure, Agency theory, Trade-off theory, Pecking order theory and Modigliani and Miller Model.

1 INTRODUÇÃO

Cherobim (2008) argumenta que o estudo da estrutura de capital diz respeito às fontes de financiamento da empresa, divididas em capital próprio, isto é, os recursos que os acionistas aplicam naempresa; e capital de terceiros que consiste nas diferentes formas de endividamento de longo prazo. Algumas abordagens teóricas merecem destaque no estudo da temática, como por exemplo: Teoria da Irrelevância da Estrutura de Capital (MODIGLIANI; MILLER, 1958), a teoria do *trade-off* (KRAUS; LITZENBERGER, 1973), a Teoria da Agência (JENSEN; MECKLING, 1976), Teoria da Hierarquia – *pecking order* (MYERS, 1984, MYERS; MAJLUF,1984), entre outros inúmeros estudos de autores que tem contribuído com suas pesquisas sobre esse assunto.

Pesquisas brasileiras buscam evidências empíricas para identificar os fatores determinantes da estrutura de capital das empresas, mas não existem conclusões sobre os fatores que influenciam a estrutura de capital nas organizações do país (BRITO; CORRAR; BASTISTELLA, 2007). Importante destacar que as "pesquisas na temática de estrutura de capital das empresas são consideradas dentre as mais relevantes na área de finanças" (COOREA; BASSO; NAKAMURA, 2013, p. 107).

Considerando-se a relevância das pesquisas sobre a referida temática para a área de finanças, torna-se importante conhecer,ainda, quais são as principais abordagens que vem sendo estudadas sobre estrutura de capital ao longo dos anos, no Brasil. Para tanto, o uso da bibliometria favorece esse levantamento. A bibliometria é uma técnica de cunho quantitativo e estatístico que possibilita a medição dos índices da produção e também da disseminação do conhecimento científico (FONSECA, 1986).

A questão norteadora da presente pesquisa pode ser descrita da seguinte forma: Quais são as principais características e teorias abordadas na produção científica brasileira sobre estrutura de capital nos principais periódicos nacionais?

O objetivo da pesquisa é realizar um levantamento da produção científica brasileira sobre estrutura de capital e as principais teorias abordadasno período de 2009 a 2015, nos principais periódicos nacionais classificados como A na última avaliação do Qualis/CAPES (2014), na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo. Adicionalmente, o artigo apresenta as principais características da produção científicapublicada no período, com destaque para informações sobre o número de artigos publicados por ano, número de ocorrência de autoria, tipo de autoria e autores mais representativos da amostra.

Para tanto, foram levantados os principais periódicos nacionais classificados como A no Qualis/CAPES que publicam sobre Finanças,que são: Revista de Administração de Empresas (RAE), Revista de Administração Contemporânea (RAC), Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP) e Revista de Contabilidade e Finanças.

> A publicação de trabalhos acadêmicos em administração tem aumentado muito nos últimos anos. Esse crescimento é bastante visível nos principais periódicos científicos da área em questão, tais como: Revista de Administração de Empresas (RAE); Revista de Administração Contemporânea (RAC) e Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP) (GOMES, et al, 2014, p. 71).

Além dos periódicos referenciados pelos autores, ressalta-se que a Revista de Contabilidade e Finanças, também compôs a amostra, por ser classificada como A, e ter uma grande representatividade de publicações sobre o tema.Para a busca nos periódicos pesquisados, foi adotado o termo "estrutura de capital", nos campos de título, de resumo e/ou de palavras-chave para localizar os artigos para composição da amostra.

O presente artigo tomou como base, com algumas adaptações, o estudo de Coelho et al (2013), que teve como objetivo identificar as principais teorias, propostas ou aplicadas, em publicações relacionadas à estrutura de capital, de 2000 a 2008 publicadas em periódicos nacionais e internacionais "A", na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo. As principais teorias abordadas foram:Teoria da Irrelevância da Estrutura de Capital (Modigliani e Miller), teoria do *trade-off*, Teoria da Agência e Teoria da Hierarquia – *pecking order*.

A importância em se estudar o assunto está no fato da pesquisa desenvolvida possibilitar o conhecimento sobre o panorama da produção científica nacional relevante sobre o tema estrutura de capital, nos últimos anos. A contribuição da pesquisa centra-se na possibilidade dos seus resultados permitirem a identificação de rede de pesquisadores envolvidos na mesma temática de pesquisa, e ainda o conhecimento das principais teorias por eles estudadas.

O artigo está estruturado em cinco tópicos, incluindo esse primeiro, que apresenta uma abordagem introdutória sobre o assunto. O tópico dois apresenta o referencial teórico sobre as teorias estudadas no contexto da estrutura de capital. No tópico três têm-se os Aspectos metodológicos da pesquisa e os passos do seu desenvolvimento. O tópico quatro apresenta e discute os resultados da pesquisa, enfatizando os principais achados. Por fim, o tópico cinco trata das considerações finais sobre a pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

O tema estrutura de capital contempla importantes abordagens teóricas que permeiam as decisões nas empresas, entre elas, algumas são descritas no presente tópico.

2.1 Modelo de Modigliani e Miller

No ano de 1958, os autores Modigliani e Miller desenvolveram a moderna teoria de estrutura de capital, que estabelecia que, considerando algumas premissas, a estrutura de financiamento de uma empresa não impactaria o seu valor. Posto isso, somente decisões relacionadas a investimento teriam influência sobre o valor das empresas. No ano de 1963, o

estudo de Modigliani e Miller considerou as questões tributárias, momento em que as incorporou nas suas proposições, o que de certa forma trouxe grandes contribuições para o desenvolvimento das teorias sobre estrutura de capital.

De acordo com Bastos e Nakamura (2009, p. 76), "a moderna teoria de estrutura de capitalsurgiu com o célebre trabalho de Modiglianie Miller (1958), que apontaram na direção de que, em certas condições, a forma de financiamento das firmasé irrelevante".

2.2 Teoria da Estrutura Ótima de Capital – *Trade-off theory*

Determinada estrutura ótima de capital leva em conta uma análise de intercâmbio entre os benefícios e os custos das dívidas. Essa análise deu origem à teoria do *trade-off* (TOT) (COOREA; BASSO; NAKAMURA, 2013). A teoria do *trade-off* é constituída por meio da combinação da utilização das dívidas e os custos relacionados à falência oriundos do processo de endividamento das organizações, bem como das economias fiscais (NAKAMURA, 2007).

De acordo com os estudos de Bastos e Nakamura (2009), a teoria do *trade-off* pressupõe a existência de uma estrutura ótima de capital, que representa a combinação entre capital próprio e de terceiros que maximize o valor da empresa. Myers (1984) menciona que a teoria do *trade-off* defende que a estrutura ótima de capital pode ser alcançada no momento em que há o equilíbrio entre os efeitos dos impostos sobre as dívidas e custos de falência, em relação à alavancagem. As empresas devem buscar uma estrutura de capital ótima que possa maximizar os benefícios, mas também minimizar os custos do endividamento (JENSEN; MECKLING, 1976, SANTOS; PIMENTA JÚNIOR; CICCONI, 2009).

Kraus e Litzenberger (1973) desenvolveram uma versão clássica da teoria do *trade-off,* mostrando que o valor de uma firma alavancada corresponde ao valor de mercado de uma firma que não depende de dívida.

2.3 Teoria da Hierarquia – *Pecking order*

O estudo de Myers e Majluf (1984) demonstra que existe uma hierarquia preferencial das fontes de financiamento pelas empresas, ou seja, elas buscam os recursos gerados internamente como primeira opção. Essa hierarquia preferencial é conhecida como teoria do *pecking order* (POT) e foi proposta Myers (1984) e Myers e Majluf (1984), que apresentam de que forma a assimetria de informação tem influência sobre as decisões de financiamento das empresas. Visando minimizar os custos da assimetria de informação, as empresas tendem a financiar os seus investimentos obedecendo a uma ordem hierárquica dos recursos que lhe são disponíveis: recursos próprios, títulos sem risco, títulos arriscado e, emissão de ações.

"A principal contribuição da teoria do *pecking order* consiste na identificação de uma ordem de fontes de financiamento adotada pelas empresas, resultante da existência dessa assimetria de informações" (SANTOS; PIMENTA JÚNIOR; CICCONI, 2009, p. 72). A teoria do *pecking order* prevê que as empresas deveriam utilizar as dívidas como possibilidade de financiar as aquisições de ativos e as emissões de ações para financiar o crescimento (MYERS; MAJLUF, 1984, MYERS, 1984). De acordo com a visão de Myers (1984), no modelo *pecking order*, as empresas não contam com metas e endividamento, ou seja, elas não estão interessadas em aumentar o seu nível de endividamento quando elas apresentam os seus fluxos de caixa suficientes para financiar os investimentos futuros,

suportando um baixo risco. É esperado que o endividamento reduza quando os investimentos previstos de serem realizados não superem os lucros previstos.

2.4 Teorias de Agência

Para Jensen e Meckling (1976) a teoria da agência representa relevante contribuição ao estudo da estrutura de capital. Essa teoria está centrada no relacionamento entre principal e agente. Os modelos baseados em teoria de agência embasam no fato de que existe um nível de endividamento que maximiza o valor da empresa, através da redução dos conflitos de interesses entre acionistas e administradores, e também entre acionistas e credores.

Quando a empresa utiliza capitalde terceiros, surgem conflitos de interesseentre acionistas e credores, conflitos que são agravados quando a empresa passa por dificuldades financeiras (BASTOS; NAKAMURA, 2009, p. 79).

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

O objetivo da presente pesquisa consiste em realizar um levantamento da produção científica brasileira sobre estrutura de capital e as principais teorias abordadas, em publicações nos principais periódicos nacionais classificados como A na última avaliação do Qualis/CAPES (2014), na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo.

Trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva, que tomou como base, com algumas adaptações, o estudo de Coelho et al (2013), que teve como objetivo identificar as principais teorias, propostas ou aplicadas, em publicações relacionadas à estrutura de capital, de 2000 a 2008 publicadas em periódicos nacionais e internacionais "A", na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo. As principais teorias abordadas foram: Teoria da irrelevância da Estrutura de Capital, Teoria do *trade-off*, Teoria da agência e Teoria da Hierarquia – *pecking order*.

Para o desenvolvimento da presente pesquisa adotou-se a bibliometria, quesurgiu como sintoma da necessidade do estudo e da avaliação dasatividades de produção e comunicação científica (FONSECA, 1986, p. 10), sendo uma técnica de cunho quantitativo e estatístico que possibilita a medição dos índices da produção e também da disseminação do conhecimento científico (FONSECA, 1986). A produção científica reveste-se da maior importância no conjunto das atividades acadêmicas e de investigação sendo um instrumento pelo qual a comunidade científica mostra os resultados, a pertinência e a relevância da investigação (COSTA et al, 2012)

"A evolução dos estudosem produção científica assistiu à conversão da bibliometria, de umcampo de pesquisa, em técnica – uma técnica útil, que deve ser adotada emconjunto com métodos qualitativos fornecidos pelas ciências sociais" (ARAÚJO, 2006, p. 24).Ao longo da década de 1980 houve uma queda no interesse pelabibliometria, tanto no Brasil como no exterior. No início dos anos 1990, comas possibilidades do uso do computador, voltou a haver um grande interessena exploração das metodologias quantitativas (ARAÚJO, 2006, p. 22)

O primeiro passo para o desenvolvimento da pesquisa foi identificar as principais revistas nacionais A, que abordam sobre Finanças (Quadro 1), sendo: Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP), Revista de Administração

Contemporânea (RAC), Revista de Administração de Empresas (RAE) e Revista de Contabilidade e Finanças, todas classificadas no Qualis/CAPES como A2.

Seq	Periódicos pesquisados	ISSN	Qualis/CapesA2
1	RAUSP. Revista de Administração	1984-6142	Nacional
2	RAC - Revista de Administração Contemporânea (Impresso)	1415-6555	Nacional
3	RAE Eletrônica (Online)	1676-5648	Nacional
4	RAE – Revista de Administração de Empresas (Impresso)	0034-7590	Nacional
5	Revista Contabilidade & Finanças	1808-057X	Nacional

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 1 - Periódicos pesquisados

Importante ressaltar que não foram identificados periódicos nacionais, classificados como A1, na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, na última avaliação Qualis/CAPES.

Para o levantamento dos artigos nos periódicos pesquisados (Quadro 1), adotou-se para a busca nos campos título, resumo e palavra-chave o termoestrutura de capital, para a composição da amostra.Cabe ressaltar que a RAE e a RAE eletrônicanão disponibilizaram a opção de busca por título e resumo no site, motivo pelo qual a pesquisa foi realizada apenas pela busca pela palavra-chave estrutura de capital.

Após a realização da pesquisa nos periódicos selecionados, por meio de busca nos campos título, resumo e palavras-chave,foram levantados um total de 49 artigos (Quadro 2).

Seq	Periódicos pesquisados	Artigos relacionados *	Artigos não relacionados**
1	RAUSP. Revista de Administração	1	2
2	RAC - Revista de Administração Contemporânea (Impresso)	3	0
3	RAE Eletrônica (Online)	2	25***
4	RAE - Revista de Administração de Empresas (Impresso)	0	1
5	Revista Contabilidade & Finanças	10	5
	Total de Artigos	16	33

Fonte: dados da pesquisa

* artigos pesquisados com o termo estrutura de capital no título, resumo e/ou palavra-chave.
** artigos que compuseram a amostra em um primeiro momento de busca, mas que não possuem a palavra estrutura de capital no título, no resumo e/ou palavra chave.
*** verificou-se que o volume de artigos não relacionados na RAE eletrônica era elevado, então aplicou-se o refinamento da pesquisa, usando o termo estrutura de capitalentre aspas, resultando em dois artigos relacionados. Aplicou-se o mesmo refinamento na RAE impresso, o resultado foi um artigo não relacionado e nenhum relacionado.

Quadro 2 – Número de artigos pesquisados

No Quadro 2, tem-se o número total de artigos levantados de cada um dos periódicos pesquisados. Apresenta-se ainda, uma separação entre os artigos relacionados (16) e os não relacionados com o tema (33), considerando-se a abordagem proposta pela presente pesquisa, totalizando um número de 49 artigos pesquisados. Dos artigos válidos para a pesquisa, ou seja, dos 16 que estão relacionados com o tema estrutura de capital e com a abordagem proposta, foi realizada pesquisa dos seguintes itens:

a) número de artigos publicados por ano no decorrer do período considerado pela a pesquisa (2009 a 2015),

b) número de ocorrência de autoria,
c) tipo de autoria por período, ou seja, número de autores por artigo,
d) autores mais representativos da amostra, acompanhados da afiliação de cada um deles no momento da publicação do artigo,

Na seqüência, para atender ao objetivo proposto pela presente pesquisa, procedeu-se ao levantamento da teoria abordada na pesquisa de cada um dos artigos publicados no período abordado pela pesquisa.Cada um dos itens levantados deu origem à elaboração de quadros, incluídos na apresentação dos resultados, com o auxílio do Excel, que serão apresentados no próximo tópico.

4. APRESENTAÇÃO DE RESULTADOS

O desenvolvimento da pesquisa, por meio da bibliometria, permitiu o levantamento de um panorama da produção científica na temática estrutura de capital no período de 2009 a 2015. O primeiro resultado refere-se ao número de artigos publicados por ano nos periódicos pesquisados (Quadro 3).

	Número de artigos por período consultado							
Periódico	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Total
RAUSP - Revista de Administração	1	-	-	-	-	-	-	1
RAC - Revista de Administração Contemporânea		-	-	-	-	1	2	3
RAE Eletrônica (Online)	2	-	-	-	-	-	-	2
Revista Contabilidade e Finanças	4	1	-	1	1	2	1	10
Total de artigos	**7**	**1**	**0**	**1**	**1**	**3**	**3**	**16**

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 3 – Número de artigos distribuídos por ano nos periódicos analisados

O ano com o maior número de artigos publicados foi 2009, totalizando sete obras, das quais quatro foram publicadas na Revista de Contabilidade e Finanças. Destaca-se que o ano de 2011 não teve publicação na temática estudada. O periódico que liderou em termos de publicação foi a Revista de Contabilidade e Finanças, com um número de 10 artigos publicados ao longo dos sete anos, seguida da RAC, com um número de três artigos. Comparativamente, o estudo de Coelho et al (2013), que foi a pesquisa de referência para o presente estudo, encontrou uma concentração de publicações na RAUSP, no período de 2000 a 2008, que foi o periódico que contou com o maior número de publicações naquele período.

	Número de ocorrência de autoria por período consultado								
Periódico	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	Total	Artigos
RAUSP. Revista de Administração	3	-	-	-	-	-	-	3	1
RAC. Revista de Administração Contemporânea	-	-	-	-	-	2	5	7	3
RAE Eletrônica	6	-	-	-	-	-	-	6	2
Revista Contabilidade e Finanças	9	2	-	2	2	4	2	21	10
Número ocorrência de autoria/ano	**18**	**2**	**0**	**2**	**2**	**6**	**7**	**37**	
Total de artigos / ano	7	1	0	1	1	3	3		16

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 4 – Número de ocorrência de autoria distribuídos por ano nos artigos da amostra

Analisando o Quadro 4, verifica-se que o número total de ocorrência de autoria nas principais revistas nacionais de 2009 a 2015 foi de 37. Porém, cabe ressaltar queum total de 34 autores publicou no período. Isso quer dizer que um mesmo autor publicou mais de um artigo. O ano que concentrou um maior número de autores pesquisando sobre o tema foi 2009, totalizando 18 autores.O segundo ano com maior ocorrência foi ano de 2015, que apresentou um número de sete autores com publicações sobre a temática. Na seqüência, a Tabela 1 apresenta o tipo de autoria dos artigos, ou seja, contempla a categoria (número de autores por artigo) com maior incidência no período considerado pelo estudo.

Tabela 1 – Tipo de autoria

	Própria	Com dois autores	Com três autores	Mais de três autores	Total	
Tipo de autoria	0	19	15	0	34	**Número de autores**
		56%	44%		100%	
	0	11	5	0	16	**Total de artigos**
		69%	31%		100%	
	0	22	15	0	37	**Ocorrências de autoria**
		59%	41%		100%	

Fonte: dados da pesquisa

Com base na Tabela 1, tem-se que todos os artigos publicados sobre o tema, no período, foram escritos em co-autoria, ou seja, com a participação de dois ou três autores em cada artigo.Com base nesse resultado, observa-se que os autores que estudam a temática dão preferência pelas pesquisas e publicações em co-autoria.Observa-se, ainda, que do total de 16 artigos da amostra pesquisada, 69% foram desenvolvidos e publicados com dois autores, totalizando 11 artigos. Dos 34 autores que publicaram no período, destaca-se que 19 deles tiveram os seus artigos publicados em co-autoria com outro autor e os outros 15 autores escreveram os seus artigos com outros dois autores, ou seja, o artigo foi publicado com três autores.Ressalta-se, também, que não foram publicados artigos desenvolvidos por quatro ou mais autores.

Na seqüência, o Quadro 5 apresenta o ranking dos autores mais representativos da amostra, ou seja, daqueles que tiveram produção na temática estrutura de capital no período compreendido pela pesquisa, de 2009 a 2015.

Ranking	Autores Mais Representativos da Amostra	Afiliação	Ocorrência de Autoria
1º	Wilson Toshiro Nakamura	Universidade Presbiteriana Mackenzie	3
2º	Maurício Ribeiro do Valle	FEA-RP/USP	2
3º	Alexandre Zanini	UFJF - MG	1
3º	Anderson Luis Saber Campos	Universidade Metodista de São Paulo	1
3º	Ângela Cristiane Santos Póvoa	PUC - Paraná	1
3º	Bruno Funchal	FUCAPE - ES	1
3º	Carolina Macagnani dos Santos	Universidade Paulista - Ribeirão Preto/SP eFundação Educacional Ituverava	1
3º	Célia Corbari	UFPR	1

3º	Douglas Dias Bastos	Universidade Presbiteriana Mackenzie	1
3º	Duk Young Choi	FGV/EAESP	1
3º	Eduardo Garbes Cicconi	Fundação Educacional de Ituverava e Centro Universitário Barão de Mauá.	1
3º	Eduardo Kazuo Kayo	FEA/USP	1
3º	Érika Burkowski	UFF	1
3º	Fernanda Finotti Perobelli	FEA/UFJF - MG	1
3º	Francisco Antônio Mesquita Zanini	UNISINOS	1
3º	Helen Cristina Steffen	UNISINOS	1
3º	Henrique Castro Martins	PPGA/EA/UFRGS	1
3º	Ieda Margarete Oro	Universidade do Oeste de Santa Catarina	1
3º	Ilse Maria Beuren	UFSC	1
3º	Jandir Nicoli Junior	FUCAPE - ES	1
3º	João Frois Caldeira	UFRGS	1
3º	Joel de Jesus Macedo	PUC - Paraná	1
3º	Leonardo Fernando Cruz Basso	Universidade Presbiteriana Mackenzie	1
3º	Marcelo Coletto Pohlmann	PUC - RS	1
3º	Mariano Seikitsi Futema	Consultor da Fundação Getulio Vargas - SP	1
3º	Nelson Hein	Universidade Regional de Blumenau – SC	1
3º	Paulo Renato Soares Terra	PPGA/EA/UFRGS	1
3º	Richard Saito	FGV/EAESP	1
3º	Sérgio De Iudícibus	PUC - SP	1
3º	Tabajara Pimenta Júnior	FEA-RP/USP	1
3º	Tatiana Albanez	FEA/USP	1
3º	Tiago Rodrigues Loncan	UFRGS	1
3º	Vinicius Augusto Brunassi Silva	FGV/EAESP	1
3º	Wilson Tarantin Junior	FEA-RP/USP	1

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 5 – Autores mais representativos da amostra

Analisando o Quadro 5, verifica-se que apenas um autor, o Professor Dr. Wilson Toshiro Nakamura, vinculado à Universidade Presbiteriana Mackenzie de São Paulo/SP, publicou um número de três artigos, ocupando a primeira posição no raking de autores sobre a temática estrutura de capital no período de 2009 a 2015. Na segunda posição do ranking, tem-se o Professor Maurício Ribeiro do Valle, afiliado á FEA/USP de Ribeirão Preto/SP. Os demais autores, que totalizam um número de 32, publicaram apenas um artigo no decorrer dos sete anos abordados pela pesquisa.

A seguir, é apresentado o Quadro 6 que sintetiza todas as produções publicadas no período de 2009 a 2015, por periódico e por ano. O quadro também apresenta o título, a autoria, o ano de publicação, o tipo de estudo (teórico ou teórico empírico) e as teorias abordadas pelos16 artigos da amostra. Ressalta-se que as teorias de estrutura de capital abordadas pelos autores em suas pesquisas, não são evidentes no corpo dos artigos publicados, embora os artigos tratem do tema em questão. Por isso, o levantamento realizado tomou como base, além da análise de conteúdo, a menção das teorias no título, no resumo e nas palavras-chave.

Seq.	Autores	Periódico	Ano	Título Artigo	Tipo de estudo		Teorias Abordadas
					Teórico	Teórico/Empírico	
1	Santos, Pimenta Júnior e Cicconi	RAUSP - Revista de Administração da Universidade de São Paulo	2009	Determinantes da escolha da estrutura de capital das empresas brasileiras de capital aberto: um survey		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order e t*eoria de agência
2	Martins e Terra	RAC - Revista de Administração Contemporânea (Impresso)	2014	Determinantes Nacionais e Setoriais da Estrutura de Capital na América Latina		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order* e teoria da agência
3	Choi, Saito e Silva		2015	Estrutura de Capital e Remuneração dos Funcionários: Evidência Empírica no Brasil		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order* e Modelo de Berk et al (2010)
4	Campos e Nakamura		2015	Rebalanceamento da Estrutura de Capital: Endividamento Setorial e Folga Financeira		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*
5	Burkowski, Perobelli e Zanini	RAE Eletrônica	2009	A identificação de preferências e atributos relacionados à estrutura de capital em pequenas empresas		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*
6	Oro, Beuren e Hein		2009	Análise da eficiência de empresas familiares brasileiras		x	Uso do WACC
7	Bastos e Nakamura	Revista de Contabilidade e Finanças	2009	Determinantes da estrutura de capital das companhias abertas no Brasil, México e Chile no período 2001-2006		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*, Assimetria de Informação, Teoria de Sinalização e Teoria da Agência
8	Macedo e Corbari		2009	Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis		x	Teoria do *trade-off*

9	Futema, Basso e Kayo	Revista de Contabilidade e Finanças	2009	Estrutura de capital, dividendos e juros sobre o capital próprio: testes no Brasil1		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*
10	Albanez e Valle		2009	Impactos da assimetria de informação na estrutura de capital de empresas brasileiras abertas		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order* e teoria do free cash flow
11	Pohlmann e Iudícibus		2010	Relação entre a tributação do lucro e a estrutura de capital das grandes empresas no Brasil		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*
12	Steffen e Zanini		2012	Abertura de Capital no Brasil: Percepções de Executivos Financeiros		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*, teoria do ciclo de vida, teoria de *market timing*
13	Nicoli Junior e Funchal		2013	O Efeito da Diversificação Corporativa na Estrutura de Capital das Firmas Brasileiras		x	Modelo MM
14	Loncan e Caldeira		2014	Estrutura de Capital, Liquidez de caixa e Valor da Empresa: Estudo de Empresas Brasileiras Cotadas em Bolsa		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*, teoria da agência e teoria da sinalização
15	Póvoa e Nakamura		2014	Homogeneidade Versus Heterogeneidade da Estrutura de Dívida: Um Estudo com Dados em Painel		x	Teoria do *pecking order* e *teoria* da Agência
16	Tarantin Junior e Valle		2015	Estrutura de capital: o papel das fontes de financiamento nas quais companhias abertas brasileiras se baseiam		x	Modelo MM, teoria do *trade-off, teoria do pecking order*, teoria de agência e teoria do f*ree cash flow*

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 6 – Resumo da produção científica sobre a temática de 2009 a 2015

A Tabela 2, apresenta uma síntese das principais teorias relacionadas à estrutura de capital, abordadas pelos 16 artigos pesquisados.

Tabela 2 – Teorias relacionadas à estrutura de capital abordadas pelos artigos

Seq	Teorias relacionadas à Estrutura de Capital abordadas pelos artigos				Total
	Modelo MM	*trade-off*	*pecking order*	Teoria Agência	
1	x	x	x	x	4
2	x	x	x	x	4
3	x	x	x		4
4	x	x	x		3
5	x	x	x		3
6					1
7	x	x	x	x	4
8		x			1
9	x	x	x		3
10	x	x	x		4
11	x	x	x		3
12	x	x	x		4
13	x				1
14	x	x	x	x	5
15			x	x	2
16	x	x	x	x	3
Ocorrência	13	13	13	6	45
Porcentagem	28.89%	28.89%	28.89%	13.33%	100%

Fonte: dados da pesquisa

Com base a Tabela 2, observa-se que o Modelo de Modigliani e Miller, as teorias do *trade-off* e o p*ecking order* foram abordadas em 13 artigos pesquisados, representando 28,89%, o percentual de ocorrência de cada uma delas. Esse resultado mostra que as referidas teorias têm sido abordadas pelos autores de maneira similar, com exceção da teoria da agência, que teve abordagem menos significativa nas pesquisas realizadas no período.

Outras abordagens financeiras foram citadas por algumas das pesquisas realizadas pelos autores dos artigos, entre elas: WACC, Teoria do *cash flow*, Teoria do *market timing* e o Modelo de Berk et al (2010). O estudo de Choi, Saito e Silva (2015), abordou o Modelo de Berk et al. (2010), que é um modelo de contrato de trabalho otimizado que considera a aversão ao risco dos empregados afetando a estrutura de capital. O ponto de partida do modelo de Berk et al. (2010) é a aversão ao risco do agente, pois os autores assumem no modelo que o agente tem aversão ao risco, e o investidor neutralidade ao risco (CHOI; SAITO; SILVA, 2015, p. 252).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo da pesquisa foi realizar um levantamento da produção científica brasileira sobre estrutura de capital e as principais teorias abordadas no período de 2009 a 2015, nos principais periódicos nacionais classificados como A na última avaliação Qualis/CAPES (2014), na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo. Adicionalmente, o artigo apresenta as principais características da produção científica publicada no período.

Foram pesquisados os periódicos Revista de Administração de Empresas (RAE), Revista de Administração Contemporânea (RAC), Revista de Administração da Universidade de São Paulo (RAUSP) e Revista de Contabilidade e Finanças.

O desenvolvimento da pesquisa, por meio da bibliometria, permitiu o levantamento de um panorama da produção científica na temática estrutura de capital no período de 2009 a 2015. O primeiro resultado refere-se ao número de artigos publicados por ano nos periódicos pesquisados, que totalizaram 16 artigos válidos para a pesquisa, por tratarem do tema e apresentarem abordagem teórica proposta. O ano com o maior número de artigos publicados foi 2009, totalizando sete obras, das quais quatro foram publicadas na Revista de Contabilidade e Finanças. Destaca-se que o ano de 2011 não teve publicação na temática estudada.

O periódico que liderou em termos de publicação foi a Revista de Contabilidade e Finanças, com um número de 10 artigos publicados ao longo dos sete anos, seguida da RAC, com um número de três artigos.Com base nos resultados, observa-se que os autores que estudam a temática dão preferência pelas pesquisas e publicações em co-autoria.O ano que concentrou um maior número de autores pesquisando sobre o tema foi 2009, totalizando 18 autores. No ranking dos autores com maior número de publicações, ocupou primeiro lugar o Professor Dr. Wilson Toshiro Nakamura, vinculado à Universidade Presbiteriana Mackenzie de São Paulo/SP, com um número de três artigos.

O Modelo de Modigliani e Miller, as teorias do *trade-off* e o *pecking order* foram abordadas em 13 artigos pesquisados. Esse resultado mostra que as referidas teorias têm sido abordadas pelos autores de maneira similar, com exceção da teoria da agência, que teve abordagem menos significativa nas pesquisas realizadas no período. Chama-se a atenção o fato da teoria da agência e outras teorias financeiras, terem sido menos abordadas nos artigos pesquisados, o que sugere que essas teorias ainda podem ser exploradas em futuras pesquisas na área.

Como limitação da presente pesquisa, ressalta-se que a RAE e RAE eletrônica, por não possuírem a opção de busca por Título e Resumo, foram pesquisados apenas pelas palavras-chave.

Para futuras pesquisas, sugere-se o levantamento das principais teorias relacionadas às decisões de estrutura de capital abordadas empublicações internacionais.

REFERÊNCIAS

ALBANEZ, T.; VALLE, M. R. Impactos da assimetria de informação na estrutura de capital de empresas brasileiras abertas. **R. Cont.Fin.**, USP, São Paulo, v. 20, n. 51, p. 6-27, set./dez. 2009.

ARAÚJO, Carlos Alberto. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, p. 11-32, jan./jun. 2006.

BASTOS, Douglas Dias; NAKAMURA, Wilson Toshiro. Determinantes da Estrutura de Capital das companhias abertas no Brasil, México e Chile no período 2001-2006. **R. Cont. Fin.,** USP, São Paulo, v. 20, n. 50, p. 75-94, mai./ago.2009.

BERK, J. B., STANTON, R.; ZECHNER, J. Human capital, bankruptcy, and capital structure. **The Journal of Finance**, v. 65, n. 3, p. 891-926, 2010.

BRITO, Giovani Antonio Silva; CORRAR, Luiz J.; BATISTELLA, Flávio Donizete. Fatores determinantes da Estrutura de Capital das maiores empresas que atuam no Brasil. **R. Cont. Fin.,** USP, São Paulo, n. 43, p. 9-19, jan./abr. São Paulo, 2007.

BURKOWSKI, E.; PEROBELLI, F. F.; ZANINI, A. A identificação de preferências e atributos relacionados à estrutura de capital em pequenas empresas. **RAE- eletrônica,** v. 8, n. 1, art. 2, jan./jun. 2009.

CAMPOS, A. L. S.; NAKAMURA, W. T. Rebalanceamento da estrutura de capital: endividamento setorial e folga financeira. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 19, Edição Especial, art. 2, p. 20-37, mai. 2015.

CHEROBIM, A. P. Estrutura de capital – revisão teórica. In: SAITO, R.; PROCIANOY, J. L. **Captação de Recursos de Longo Prazo**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 38-65.

COELHO, Ana Lúcia de Araújo Lima; PAVÃO, Yeda Maria Pereira; SEHNEM, Simone; ALBERTON, Anete; MARCON, Rosilene. **Revista de Informação Contábil**, v. 7, n. 1, p. 73-93, jan./mar./2013.

COSTA, T.; LOPES, S.; FERNÁNDEZ-LLIMÓS, F. A Bibliometria e a Avaliação da Produção Científica: indicadores e ferramentas. In: Actas do Congresso Nacional de Bibliotecários, Arquivistas e Documentalistas. Associação Portuguesa de Bibliotecários, Arquivistas e Documentalistas, 2012.

CHOI, D. Y.; SAITO, R.; SILVA, V. A. B. Estrutura de capital e remuneração dos funcionários: evidência empírica no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea**, Rio de Janeiro, v. 19, n. 2, art. 5, p. 249-269, mar./abr. 2015.

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

FUTEMA, M. S.; BASSO, L. F. C.; KAYO, E. K. Estrutura de capital, dividendos e juros sobre o capital próprio: testes no Brasil. **R. Cont. Fin.**, USP, São Paulo, v. 20, n. 49, p. 44-62, jan./abr. 2009.

GOMES, E. L.; CORRÊA, E. L.; RODRIGUES, E. Z.; BEZERRA, R. O.; SOARES, S. K. O. C. Análise da Produção Acadêmica: o uso da Metodologia Quantitativa em Estrutura de Capital nas Publicações do EnAnpad de 2006 a 2010. **REAC,** Santa Luzia , n. 1, v. 3· p.70-92, jan./dez. 2014.

JENSEN, Michael; MECKLING, William. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. **Journal of Financial Economics**, v. 3, p. 305-360, 1976.

KRAUS, Alan; LITZENBERGER, Robert H. A state-preference model of optimal financial leverage. **The journal of finance**, v. 28, n. 4, p. 911-922, 1973.

LONCAN, T. R.; CALDEIRA, J. F. Estrutura de capital, liquidez de caixa e valor da empresa: estudo de empresas brasileiras cotadas em bolsa. **R. Cont. Fin.**, USP, São Paulo, v. 25, n. 64, p. 46-59, jan./fev./mar./abr.2014.

MACEDO, J. J.; CORBARI, C. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal no endividamento dos Municípios Brasileiros: uma análise de dados em painéis. **R. Cont. Fin.,** USP, São Paulo, v. 20, n. 51, p. 44-60, set./dez. 2009.

MARTINS, H. C.; TERRA, P. R. S. Determinantes nacionais e setoriais da estrutura de capital na América Latina. **Revista de Administração Contemporânea,** Rio de Janeiro, v. 18, n. 5, art 2, p.577-597, set./out. 2014.

MODIGLIANI, F.; MILLER, M. E. The cost of capital, corporation finance and the theory of Investment. **American Economic Review**, v. 48, p. 261-297, 1958.

_____. Dividend policy, growth and the valuation of shares. **Journal of Business**, v. 53, p. 433-443, Oct. 1963.

MYERS, Stewart C. The capital structure puzzle. **Journal of Finance**, v. 39, n. 3, p. 574-592, 1984.

MYERS, Stewart C.; MAJLUF, Nicholas S. Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have. **Journal of Financial Economics**, v. 13, n. 2, p. 187-221, 1984.

NAKAMURA, W. T.; MARTIN, D. M. L.; FORTE, D.; FILHO, A. F. C.; COSTA, A. C. F.; AMARAL, A. C.Determinantes de estrutura de capital no mercado brasileiro: análise de regressão com painel de dados no período 1999-2003. **R. Cont. Fin**. USP, São Paulo, n. 44, p. 72-85, 2007.

NICOLI JÚNIOR, J.; FUNCHAL, B. O Efeito da Diversificação Corporativa na Estrutura de Capital das Firmas Brasileiras.**R. Cont. Fin**., USP, São Paulo, v. 24, n. 62, p. 154-161, maio/jun./jul./ago. 2013.

ORO, I. M.; BEUREN, I. M.; HEIN, N. Análise da eficiência de empresas familiares brasileiras. **RAE-eletrônica**, v. 8, n. 2, art. 11, jul./dez. 2009.

POHLMANN, M. C.; IUDÍCIBUS, S. Relação entre a tributação do lucro e a estrutura de capital das grandes empresas no Brasil.**R. Cont. Fin**., USP, São Paulo, v. 21, n. 53, maio/agosto 2010.

PÓVOA, A. C. S., NAKAMURA, W. T. Homogeneidade versus heterogeneidade da estrutura de dívida: um estudo com dados em painel. **R. Cont. Fin**., USP, São Paulo, v. 25, n. 64, p. 19-32, jan./fev./mar./abr. 2014.

SANTOS, C. M.; PIMENTA JÚNIOR, T.; CICCONI, E. G. Determinantes da escolha da estrutura de capital das empresas brasileiras de capital aberto: um survey. R**.Adm. da Universidade de São Paulo**, v.44, n.1, p.70-81, jan./fev./mar. 2009.

STEFFEN, H. C.; ZANINI, A. M. Z. Abertura de capital no Brasil: percepções de executivos financeiros. **R. Cont. Fin**., USP, São Paulo, v. 23, n. 59, p. 102-115, maio/jun./jul./ago. 2012.

TARANTIN JUNIOR, W.; VALLE, M. R. Estrutura de capital: o papel das fontes de financiamento nas quais companhias abertas brasileiras se baseiam. **R. Cont. Fin.,** USP, SãoPaulo, v. 26, n. 69, p. 331-344, set./out./nov./dez. 2015.

RELAÇÃO DOS PROGRAMAS DE RECOMPENSAS SOBRE O DESEMPENHO ECONÔMICO NAS EMPRESAS DO SETOR ELÉTRICO BRASILEIRO

Andréia Acássia Guidini (guidiniandreia@hotmail.com)
Mestre
Adriana Kroenke Hein (akroenke@furb.br)
Doutora
FURB – Universidade Regional de Blumenau

RESUMO

Este artigo tem por objetivo identificar a relação entre os programas de recompensas e o desempenho econômico das empresas do setor elétrico brasileiro. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, documental e quantitativa. Como fonte de dados documentais foram utilizados os relatórios de referência publicados na BM&FBOVESPA e os indicadores de desempenho econômicos da base de dados Economática® do ano de 2014. A amostra foi constituída por 65 empresas do setor elétrico da BM&FBOVESPA, e para análise dos dados utilizou-se da técnica estatística regressão linear. Esta pesquisa constatou a existência de programas de incentivo e recompensas em 47,69% das empresas do setor elétrico brasileiro. Os resultados encontrados sugerem que o programa de recompensas bônus vinculados a meta está correlacionado positivamente com o desempenho econômico em 42,90%, contrariamente os programas de recompensas, participação nos lucros e resultados (PLR) e plano de bonificações em ações (*stock options*). Também foi possível identificar que o benefício planos de previdência é concedido por 77% das empresas do setor elétrico brasileiro.

Palavras-chave: Setor energético, desempenho econômico, programas de recompensas.

1 INTRODUÇÃO

Em ambiente competitivo as empresas com propósito de continuidade, crescimento ou expansão devem preparar-se para atuar no futuro. O aumento da quantidade e complexidade das atividades empresariais indicam a necessidade de delegar responsabilidades e autoridade à terceiros. É inviável poucas pessoas decidirem tudo em todos os níveis organizacionais. As decisões devem ser tomadas a partir do planejamento para minimizar as incertezas de riscos em torno da delegação (GUERREIRO, 1992).

Nas empresas em que a tomada de decisão é executada por executivos ao invés dos proprietários do capital ocorrem conflitos de interesses, a academia aborda esse assunto como teoria da agência. Esta teoria considera que acionistas e administradores trabalhem para a maximização da sua própria riqueza, assim, estabelecer remuneração variável aos executivos atrelada ao desempenho da empresa consiste numa tentativa de sincronizar os interesses de ambos (NASCIMENTO et al., 2011).

A literatura sobre planejamento é vasta e crescente, o conceito de planejamento estratégico introduzido pela teoria neoclássica enfatiza a necessidade de planejar para alcançar os objetivos empresariais (MEYER, 1997). Nas organizações o plano estratégico promove a coordenação das atividades além de concentrar os esforços das pessoas em uma só direção (MINTZBERG; AHLSTRAND; LAMPEL, 2010). Segundo Schermerhorn Jr., Hunt e Osborn (2007) cabe aos gerentes o papel de planejar, organizar, liderar e controlar as tarefas para que indivíduos e grupos contribuam para a organização e tenham satisfação pessoal.

Ao realizar o planejamento estratégico e processo orçamentário, normalmente, as organizações definem as metas, entretanto, Oyadomari et al. (2009) ressaltam que não basta ter apenas metas e objetivos definidos, é necessário que as pessoas sejam motivadas a atingí-las. Myers (2012, p.336) enfatiza que "a motivação é uma necessidade ou desejo que energiza o comportamento e o direciona para um objetivo".

Anthony e Govindarajan (2008) relatam que nas organizações que possuem metas, motivar os colaboradores a alcançá-las é papel do sistema gerencial. A maneira que os incentivos propostos se relacionam com as metas individuais é a chave para influenciar as pessoas pois, os incentivos podem ser positivos (recompensa) ou negativos (punição). A satisfação do indivíduo, contrariamente a punição um resultado que reduz a satisfação. Incentivos por recompensa são estímulos para satisfazer as necessidades que os indivíduos não podem obter sem fazer parte da organização, sendo que as recompensas resultam do desempenho previamente acordado com a organização.

O setor elétrico brasileiro é abordado nos estudos de Nascimento, Franco e Cherobim (2012), Machado et al (2009), Carregaro (2003). Para enfrentar a competitividade no setor elétrico tornou-se imprescindível a valorização do fator humano e sua capacidade produtiva. Diante desta perspectiva, observa-se nas empresas o surgimento de políticas relacionadas à remuneração dos colaboradores como por exemplo incentivo monetário ao aumento na produtividade (NASCIMENTO; FRANCO; CHEROBIM, 2012).

Nesse contexto apresenta-se a questão problema da pesquisa: qual a relação entre os programas de recompensas gerenciais e o desempenho econômico nas empresas do setor elétrico brasileiro? Assim, o objetivo proposto é identificar a relação entre os programas de recompensas e o desempenho econômico do setor elétrico brasileiro.

A escolha do setor elétrico para este estudo se justifica pela brusca mudança ocorrida no setor, uma vez que, até a década de 1990 o setor elétrico brasileiro era de monopólio estatal, após as privatizações as empresas foram desverticalizadas, as atividades operacionais segregaram-se em geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica. A fim de captar recursos para investimentos houve a abertura de capital, neste cenário surgiram as modalidades de *holding* e participação em outras sociedades (NASCIMENTO; FRANCO; CHEROBIM, 2012).

Vários estudos abordaram a relação do desempenho econômico nas empresas com programas de incentivos e recompensas, no entanto, os resultados são conflitantes. O estudo de Leonard (1990) analisou os efeitos da política de remuneração de executivos e o desempenho econômico da organização. Constatou que as empresas com planos de incentivos de longo prazo apresentam maior retorno do capital próprio (ROE) do que empresas sem tais planos, os achados sobre estrutura organizacional apontam associação positiva entre remuneração de executivos com a extensão da estrutura hierárquica.

Já o estudo de Cesar (2015) não encontrou relação entre medidas de desempenho econômico-financeiro das empresas com as medidas de desempenho da área de recursos humanos das 500 maiores divulgadas pela revista exame, embora, o capital humano seja apontado como uma das principais fontes de competitividade. O tema necessita de estudos que elucidem melhor a relação entre as pessoas e o resultado econômico-financeiro das organizações, o que justifica a realização de outros estudos nesta temática.

O estudo de Machado et al (2009) constatou que existem diferenças significativas entre empresas estatais e privadas do setor elétrico brasileiro relacionadas a distribuição da riqueza gerada aos empregados. Os testes indicam que as empresas estatais gastam mais com funcionários do que as privadas e que a origem dessas diferenças se encontra na quantidade de funcionários.

Diante do exposto e ressaltando-se a importância do setor elétrico para o desenvolvimento do país, o estudo também se justifica pela relevância do tema na área de

comportamentos organizacionais e dos sistemas de recompensas atrelados ao desempenho econômico das organizações.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

No referencial teórico faz-se uma revisão sobre setor elétrico, em seguida de desempenho econômico finalizando com uma breve explanação sobre programas de recompensa.

2.1 Setor elétrico brasileiro

Historicamente o setor elétrico no Brasil surgiu no período imperial implantado por pequenas empresas nacionais e obteve considerável desenvolvimento até o início da década de 1930. Nesta época já era patente o domínio dos grupos *Light* e *Amforp*, com a eclosão da segunda guerra mundial e o advento do código de águas ocorreu a intervenção do Estado a partir da década de 1960 (IANNONE, 2006).

Na década de 1990 ocorreu o processo de privatização de empresas públicas, entre as quais, empresas do setor energético, com a alegação de que não era papel do Estado administrá-las, além da dúvida sobre a eficiência e eficácia dessas empresas. O principal questionamento circundava na apresentação de melhores resultados econômicos caso essas empresas estivessem na iniciativa privada (MACHADO et al, 2009).

Iannone (2006) contextualiza que a crítica referente " fi iê i " ã considerada em sua totalidade, pois a gestão das empresas de energia foi sacrificada pela contenção e subsídios dos preços em função de uma política equivocada de combate à inflação, somada à uma prática de captação de recursos no mercado internacional, o que acabou refletindo na situação financeira das empresas do setor, além do desequilíbrio do próprio orçamento governamental (IANNONE, 2006).

Mercedes, Rico e Pozzo (2015), resumem as fases da estruturação do setor elétrico conforme exposto no quadro 1.

Quadro 1 – Fase da estruturação do setor elétrico

Período	1880	1930	1960	1990	2003
Propriedade de ativos	Privada	Privada	Estatal	Privada	Semiprivada
Principal objetivo	Implantação e consolidação	Institucionalização	Crescimento	Introdução de competição	Universalização do acesso
Contexto político	República velha	Estado Novo	Autoritarismo	Democracia	Democracia
Economia	Agroexportadora	Industrialização	Grandes comapanhias	Desestatização e neoliberalismo	Desenvolvimento
Financiamento do setor	Capital agrário	Empréstimos externos e autofinanciamento	Financiamento público e tarifas	*Project-finance*	Vários modelos principalmente financiamento público
Processo de regulação tarifária	Contratos bilaterais	Cláusula ouro	Custo do serviço	Preço-teto incentivado	Preço-teto incentivado
Maior demanda	Iluminação pública e transporte	Urbanização e industrialização	Indústrialização e urbanização	Diversificação da matriz energética	Indústria, transportes
Tecnologia e fontes primárias de maior destaque	Pequenas usinas	Distribuição	Transmissão interligada, geração de grande escala	Desverticalização G/T/D/C, diversificação, combustíveis fósseis (gás natural)	Fontes renováveis (eólica, solas, fotovoltaica, biomassa)

Fonte: Mercedes, Rico e Pozzo (p. 16, 2015)

A estrutura de capital das empresas de energia elétrica brasileira advém do setor público e privado, entretanto, o setor é altamente regulamentado pelo governo federal por meio do agente regulador e fiscalizador ANEEL (Agência Nacional de Energia Elétrica), e é seguro afirmar que novos investimentos são determinantes para o desenvolvimento do setor. Os recursos são necessários para financiar as atividades que estão divididas em geração, transmissão, distribuição e comercialização de energia elétrica, além das empresas atuarem nas regiões norte, nordeste, centro-oeste, sudeste e sul do Brasil (NASCIMENTO; FRANCO; CHEROBIM, 2012).

Segundo relatório das informações gerenciais de março de 2015 da ANEEL, o setor de geração de eletricidade é composto por 4.048 empresas, sendo 201 Usina Hidrelétrica de Energia (UHE), 476 Pequena Central Hidrelétrica (PCH), 496 Central Geradora Hidrelétrica (CGH), 2.291 Usina Termelétrica de Energia (UTE), 2 Usina Termonuclear (UTN), 265 Central Geradora Eolielétrica (EOL) e 317 Central Geradora Solar Fotovoltaica (UFV). A transmissão da energia é realizada por 77 concessionárias responsáveis por mais de 100 mil quilômetros de linhas de transmissão. O setor de distribuição é formado por 116 agências, em 2014 a receita obtida com fornecimento de energia elétrica ultrapassou 95 bilhões de reais.

A energia elétrica se tornou parte intrínseca do modo de vida urbano e industrial considerando que o consumo de energia se amplia e diversifica de forma contínua, assim, o setor necessita avançar na geração de energia visto a defasagem existente entre as demandas e ofertas de eletricidade, propiciando oportunidade para o crescimento econômico nacional.

2.2 Desempenho econômico

Uma das principais ferramentas para avaliar o desempenho econômico de uma empresa é a análise de indicadores (JR. PEREZ; BEALLI, 2015). As empresas do setor energético brasileiro ao abrirem seu capital para iniciativa privada e ingressarem em um mercado competitivo passaram a necessitar de indicadores que possibilitassem uma visão mais exata de seu desempenho para tomada de decisões (CARREGARO, 2003).

Machado et al. (2009) relatam que as pesquisas que comparam desempenho econômico entre as empresas estatais e privadas, sugerem que as estatais são menos eficientes economicamente devido sua responsabilidade social, no entanto, tanto empresas estatais quanto as privadas enfrentam os desafios da sociedade capitalista. De um lado existe pressão por parte dos acionistas para alcançar maior lucro, que resulte em maior distribuição de dividendos e investimentos que assegurem a continuidade das operações, em contrapartida, há o impacto em indicadores sociais como distribuição de renda e manutenção da taxa de emprego.

A competitividade no setor privado requer das empresas mais que a definição e execução do planejamento, é necessário que assegurem sua eficácia, para isso, o uso de indicadores pode auxiliar a direcionar as mudanças, conhecer a posição competitiva, aprimorar os processos e melhor prever o futuro. Para Carregaro (2003), a principal diferença no setor elétrico em relação aos demais setores está na limitação da capacidade de estocagem dificultando a elaboração de indicadores que retratem o real desempenho das empresas.

Para Otley (2002) o planejamento e controle financeiro são essenciais no processo de gestão de qualquer empresa sendo que as funções dos indicadores financeiros e econômicos consistem em primeiramente avaliar o desempenho das organizações, segundo promover a gestão financeira, terceiro motivar e por fim controlar. Para o autor, avaliar o desempenho talvez seja a função mais importante entre as demais funções dos indicadores, podendo utilizar para essa finalidade o indicador retorno sobre o investimento (ROE).

Segundo Jr. Perez e Bealli (2015) índice é a relação entre contas contábeis ou grupo de contas das demonstrações financeiras e tem por objetivo evidenciar determinado aspecto da situação econômica ou financeira da organização. Carregaro (2003) argumenta que sem

indicadores a avaliação possui forte enfoque subjetivo, o que dificulta a avaliação do desempenho e a qualidade dos resultados atingidos.

Normalmente o cálculo de índices é feito através da divisão do saldo de um item contábil pelo saldo de outro, já a sua interpretação depende do conhecimento do conteúdo desses itens (JR. PEREZ; BEALLI, 2015). Segundo Lyra (2008) os indicadores contábeis tradicionalmente utilizados para medir o desempenho econômico e financeiro das empresas são os indicadores de liquidez, estrutura de capital e rentabilidade, segregando-se em rentabilidade sobre o patrimônio líquido, rentabilidade sobre o ativo, margem bruta, margem operacional, margem líquida e lajirda.

Os indicadores de rentabilidade têm por objetivo mostrar o êxito econômico das empresas através da comparação dos resultados obtidos, com os recursos consumidos (LYRA, 2008). O ROE (rentabilidade sobre o patrimônio líquido) permite analisar as taxas de retorno obtidas pelo acionista sob seu capital investido (JR. PEREZ; BEALLI, 2015)

Neste estudo para mensurar o desempenho econômico das empresas do setor energético brasileiro será utilizado o indicador rentabilidade sobre o patrimônio líquido (ROE) esse indicador também foi utilizado nos estudos de Leonard (1990) e Tannuri et al. (2013).

2.3 Programas de recompensas

Diante da competitividade decorrente da privatização do setor elétrico brasileiro, as empresas buscam alternativas que melhorem seu desempenho econômico, entre as possibilidades se encontra a valorização do fator humano e sua capacidade produtiva. As políticas relacionadas à remuneração dos colaboradores visam por exemplo incentivo monetário relacionado ao aumento na produtividade (NASCIMENTO; FRANCO; CHEROBIM, 2012).

Os sistemas de remuneração vistos pela perspectiva técnica e operacional versa sobre uma transação simplista, puramente econômica entre empregado empregador, como uma relação de troca cabendo a empresa oferecer pagamento justo e competitivo aos empregados e estes, proporcionarem desempenho adequado e esperado à sua função, entretanto, a recompensa transcende o aspecto transacional na organização e assume fator essencial para o desenvolvimento do indivíduo (HANASHIRO; MARCONDES, 2009).

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) 33 – Benefícios a empregados, correlato à IFRS 2, emitida pelo *International Accounting Standards Boards* (IASB), conceitua benefícios a empregados como compensação concedida ao empregado em troca de seu trabalho à entidade, os benefícios compreendem: a) benefícios de curto prazo; b) benefícios pós-emprego; c) outros benefícios de longo prazo; e d) benefícios por desligamento (TANNURI et al, 2013).

As organizações com o intuido de buscar maior eficiência e ganhar maior espaço no mercado têm adotado metodologias de gerenciamento do corpo laborativo. Os sistemas de remuneração assumem papel de impulsionador para os planos estratégicos e são fonte de geração de vantagem competitiva para as empresas (TANNURI et al. 2003).

Os programas de recompensas influenciam no comportamento dos indivíduos e tendem a impactar nos resultados das organizações, entretanto, poucos estudos apresentam interesse em discutir de forma ampla este impacto (HANASHIRO; MARCONDES, 2009). Segundo Anthony e Govindarajan (2008), pesquisas sobre incentivos tendem a sustentar que as pessoas costumam ser mais fortemente motivadas pelo potencial de ganhar recompensas do que pelo medo da punição. A ã i i i f i i i ã i ã i as ã - i

Segundo Tannuri et al. (2013) o indivíduo se sente motivado por uma série de fatores como *status*, reconhecimento por parte dos superiores, participação nos resultados, entre outros, por essa razão, as empresas devem investir em sistemas de incentivos como forma de captar e reter bons empregados. Ao adotar estratégias de incentivos, as organizações visam alinhar as ações dos colaboradores aos seus objetivos e assim conquistar maior eficiência nos resultados.

Para Oyadomari et al. (2009), o grande desafio dos programas de recompensas está em alinhar objetivos da empresa e do indivíduo, as metas devem ser elaboradas de forma que sejam realizáveis e coerentes para avaliar o desempenho, pois, as pessoas não estarão motivadas ao trabalho se ao atingirem as metas não tiverem mais nada que as desafie. Anthony e Govindarajan (2008) corroboram que quando a pessoa acredita que uma tarefa i i i f i i i ã i f i i ã f i f i i i /ou quando o indivíduo considera essa realização relevante para suas necessidades.

A avaliação é o primeiro passo para um bom gerenciamento dos programas de recompensa pois, o controle e *feedback* das ações do indivíduo servem para bonificar e/ou remunerar (TANNURI et al. 2003). *Feedback* ou relatórios sobre o desempenho dos indivíduos são motivadores e possibilitam que as pessoas compreendam como podem mudar seu comportamento para alcançar seus objetivos e que tenham um sentido de realização ou de auto realização (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008).

No que se refere aos programas de remuneração para gerentes, Hanashiro e Marcondes (2009) e Tannuri et al.(2003), contextualizam que os executivos são profissionais de competência diferenciada e atuam como atores chaves nos processos de mudanças organizacionais, às suas funções são incorporados desafios cada vez mais complexos, os benefícios concedidos aos executivos, são diferenciados e permitem estabelecer a harmonia entre os interesses do principal e do agente, colaborando para redução do conflito de agência.

A remuneração dos executivos constitui tema relevante na gestão das empresas, primeiramente pelo elevado custo que representa, seguido da retenção ou atração de talentos. Normalmente a remuneração total de um gerente consiste em três componentes, sendo eles o salário, os benefícios tais como aposentadoria e plano de saúde, e a remuneração por incentivo (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2008; HANASHIRO; MARCONDES, 2009).

A remuneração pode ser fixa ou variável, a remuneração variável se baseia em algum critério pré-estabelecido de desempenho no negócio, entre os executivos se percebe o crescimento na prática de remuneração variável, indício de que as organizações estão buscando relação de parceria como forma de motivar e obter o comprometimento do gerente (HANASHIRO; MARCONDES, 2009; TANNURI et al. 2013).

Entre as práticas de remuneração variável geralmente pagas aos gestores estão a participação nos lucros e resultados, a remuneração por mérito, os incentivos individuais, a remuneração por unidade produzida ou vendida, os planos de bonificações em ações (*stock options*), as recompensas não monetárias tais como os prêmios em viagens e outros bens (OYADOMARI et al, 2009). Para a realização deste estudo os benefícios investigados são: Participação nos lucros e resultados (PRL), Bônus vinculados a meta (Bônus), Plano de bonificações em ações (SO) e Plano de Previdência (Prev).

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo caracteriza-se como uma pesquisa descritiva e quanto aos procedimentos é documental. Segundo Raupp e Beuren (2003), pesquisas com procedimento documental ocorrem por meio da seleção, tratamento, organização e interpretação das informações encontradas dispersas na comunidade científica. Como fontes de dados

documentais serão utilizados os relatórios de referência das empresas listadas na BM&F/Bovespa e indicadores de desempenho econômico na base de dados Economática®.

A abordagem do problema da pesquisa se classifica como quantitativo dado que a análise realizada utilizando a regressão linear que é uma técnica de análise multivariada de dados e amplamente usada e versátil, podendo ser aplicada para auxiliar na tomada de decisões. Sua utilização varia desde problemas os mais específicos, sendo que em cada caso relaciona um fator a um resultado específico. (HAIR Jr. et al. 2009). Para análise utilizou-se o SPSS.

O modelo de regressão linear é apresentado na forma:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \cdots + \beta_8 X_8 + \varepsilon$$

Onde:
Yé a variável dependente;
β_0 é a constante da equação
$X_1,\ X_2, \ldots,\ X_8$ são variáveis independentes;
$\beta_0,\ \beta_1,\ \beta_2, \ldots,\ \beta_8$ são denominados parâmetros da regressão;
ε é o termo que representa o resíduo ou erro da regressão.

A amostra foi constituída por 65 empresas do setor elétrico da BM&FBOVESPA, no entanto, 22 não obrigadas à apresentação das informações, conforme instrução normativa CVM 480/2009. 12 empresas não possuem remuneração variável para gestores, resultando em 31 empresas com programas de recompensas para gestores e 155 observações.

As variáveis utilizadas para alcançar o objetivo do estudo é Retorno do Capital Próprio (ROE) para mensurar o desempenho da organização e para mensurar a Remuneração Variável, será utilizado as variáveis participação nos lucros e resultados (PLR), bônus vinculados a meta, plano de bonificações em ações (*stock options*), plano de previdência, apresentadas no quadro 1.

Quadro 1 – Variáveis de programas de recompensas e desempenho econômico

Dependente	**Descrição**	**Autores**
Retorno do capital próprio (ROE)	Lucro líquido / Patrimônio Líquido	Leonard (1990); Tannuri et al. (2013)
Independente	**Descrição**	**Autores**
PLR	Participação nos lucros e resultados	Oyadomari et al. (2009) Tannuri et al. (2013)
Bônus	Bônus vinculados a meta	Oyadomari et al. (2009) Hanashiro e Marcondes (2009)
Stock options	Plano de bonificações em ações	Oyadomari et al. (2009) Nascimento et al. (2011) Hanashiro e Marcondes (2009)
Previdência	Plano de Previdência	Oyadomari et al. (2009)

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesta pesquisa considera-se o seguinte modelo de regressão linear simples:

$$ROE = \beta_0 + \beta_{1PRL} + \beta_2 Bonus + \beta_3 SO + \beta_4 Prev + \varepsilon$$

Onde:
ROE = é o Retorno do capital próprio
PRL = é a Participação nos lucros e resultados
Bônus = representa o Bônus vinculados a meta
SO = o Plano de bonificações em ações
Prev = representa o Plano de Previdência

ε é o termo que representa o resíduo ou erro da regressão.

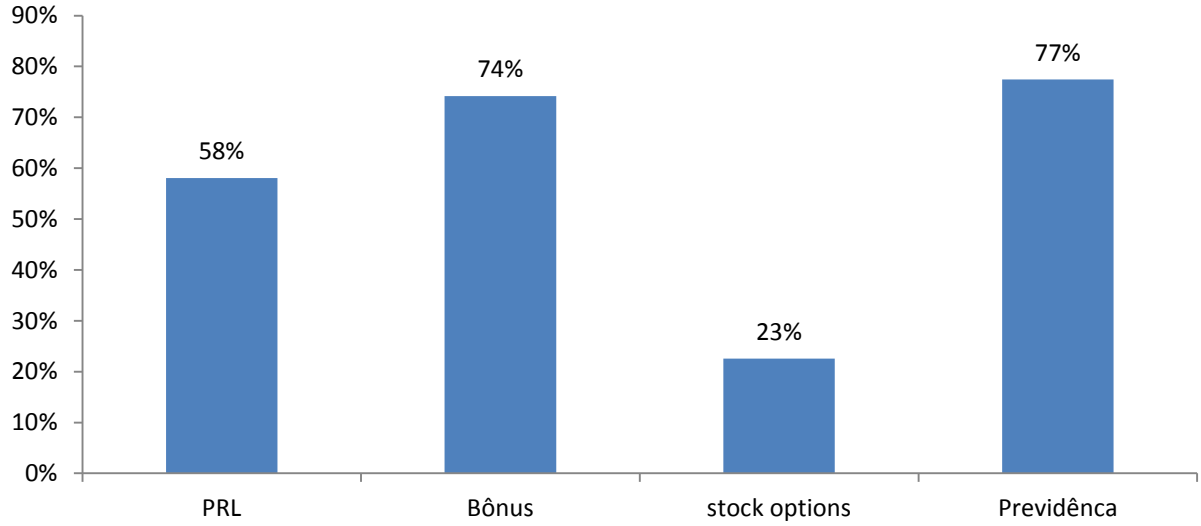
Diante do objetivo da pesquisa, identificar a relação entre os programas de recompensas e o desempenho econômico do setor elétrico brasileiro foi efetuado um levantamento de dados econômicos no sistema Economática® no ano de 2014 e observado no relatório de referência das empresas listadas na BM&FBovespa que possuem remuneração variada em função do desempenho por meio dos itens 13.3, 13.4 e 13.10 que explana a remuneração dos administradores.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Primeiramente foram classificadas as empresas que possuem remuneração variável para os responsáveis pela gestão, ou seja, diretores e conselho administrativo, que totalizou em 31 empresas, representando 47,69% das empresas do setor energético com ações negociadas na BM&FBOVESPA. O estudo de Nascimento, Franco e Cherobim (2012) identificou que 65,3% do total das empresas do setor energético fizeram menção à remuneração variável, enquanto que 34,7% não o fizeram em seu relatório da administração.

A análise seguiu com a identificação da forma da remuneração variável aplicada pelas empresas, entre as quais, participação nos lucros e resultados (PLR), bônus vinculados a meta, plano de bonificações em ações (*stock options*), plano de previdência, conforme apresenta a figura 01.

Figura 1 - Remuneração variável usadas pelas empresas do setor energético



Observa-se na figura 01 que o plano previdenciário (77%) é o benefício mais constantemente concedido pelas empresas do setor energético, seguido do bônus vinculado a meta (74%). A meta é uma prática organizacional difundida pela literatura de comportamento organizacional por apresentar resultados que apoiam a afirmação
melhorado por metas específicas e difíceis (WAGNER, 2009).

A participação nos lucros e resultados (PLR) representa 58%. O resultado desta pesquisa está em desacordo com o encontrado por Oyadomari et al. (2009) que em seu estudo verificou que essa remuneração foi a principal citada pelos executivos das empresas listadas no Jornal Econômico de 2007 dos 200 maiores grupos econômicos do país listados pela i ã “V 200 M i G ” O plano de bonificações em ações (*stock options*) apresentou 23% e os resultados sugerem que essa opção de remuneração variável é a menos utilizada pelas empresas do setor energético brasileiras.

Nascimento, Franco e Cherobim (2012) contextualizam que sob a perspectiva da teoria da agência a prática de remuneração variável desponta como um meio de estimular os gestores no intuito de que as pessoas motivadas possam ser mais comprometidas com os objetivos organizacionais. A tabela 1 apresenta a análise descritiva das variáveis da remuneração variável e desempenho econômico.

Tabela 2 – Análise descritiva da remuneração variável e desempenho econômico

Estatísticas descritivas							
	N	**Intervalo**	**Média**	**DP**	**Variância**	**Assimetria**	**Curtose**
PRL	31	0-1	0,58	0,50	0,25	-0,34	-2,02
Bônus	31	0-1	0,74	0,44	0,20	-1,16	-0,70
Stock options	31	0-1	0,23	0,43	0,18	1,38	-0,11
Previdência	31	0-1	0,77	0,43	0,18	-1,38	-0,11
ROE	31	5,93	-0,07	0,98	0,96	-4,71	24,05

Fonte: elaborado pelo autor (2015).

Analisando os resultados apresentados na Tabela 1 pode-se verificar que a escala intervalar das variáveis de remuneração variável estão em 0 e 1, pois, trata-se de uma escala nominal, onde foi atribuído para as empresas que evidenciaram a presença da variável o número 1 (um) e para as empresas que não evidenciaram a presença da variável o número 0 (zero). Já a variável retorno do capital próprio (ROE), apresentou intervalo em -5,06 até 0,87.

Quanto à variância se observa que a variável retorno do capital próprio (ROE) apresenta maior valor (0,96), bem como maior assimetria (-4,71) e curva de distribuição elevada (24,05). As variáveis com menor variância, assimetria e curva achatada são o benefício previdenciário e *stock options*, sendo respectivamente, 0,18, 1,38 e -0,11.

A Tabela 2 apresenta a correlação entre as variáveis independentes nos lucros e resultados (PLR), bônus vinculados a meta, plano de bonificações em ações (*stock options*), plano de previdência em relação à variável dependente retorno do capital próprio (ROE).

Tabela 3 – Matriz de correlação

Correlações					
Variáveis	**ROE**	**PRL**	**Bônus**	**Stock**	**Previdência**
ROE	1,000	0,132	0,429**	-0,008	-0,026
PRL	0,132	1,000	-0,053	0,459**	0,166
Bônus	0,429**	-0,053	1,000	0,142	0,034
Stock options	-0,008	0,459**	0,142	1,000	0,107
Previdência	-0,026	0,166	0,034	0,107	1,000

**. A correlação é significativa no nível 0,01 (1 extremidade).

Os resultados apresentados na matriz de correlação de Pearson sugerem que existe uma correlação positiva e significativa entre retorno do capital próprio (ROE) e bônus vinculados a meta de 0,429. Deduz-se que as empresas que utilizam a remuneração variável vinculada a metas obtêm melhor retorno do capital próprio (ROE). Os resultados encontrados convergem com o estudo de Tannuri et al. (2013) que percebe nas empresas que outorgam maior quantidade de benefícios apresentam ROE superior. Existe também relação positiva e significativa de 0,459 entre as variáveis participação nos lucros e resultados (PLR) e bonificações em ações (*stock options*).

A Tabela 3 apresenta a regressão linear proposta para verificar se os programas de recompensas adotados pelas empresas do setor elétrico brasileiro possuem relação com o seu desempenho econômico.

Tabela 4 – Resumo dos resultados da análise da regressão linear simples dos programas de recompensas e desempenho econômico

Modelo	Coeficiente de correlação R	0,488
	Coeficiente de correlação R^2	0,238
	Erro padrão	0,921
	Teste de valores parciais (F)	2,034
PRL	Coeficiente padronizado/beta estandardizado	0,253
	Significância	0,209
Bônus	Coeficiente padronizado/beta estandardizado	0,47
	Significância	0,012
Stock Options	Coeficiente padronizado/beta estandardizado	-0,184
	Significância	0,356
Previdência	Coeficiente padronizado/beta estandardizado	-0,064
	Significância	0,714

a. Preditores: (Constante), Previdência, Bonus, Stock, PRL
b. Variável Dependente: ROE

Observa-se na tabela 3 que o coeficiente de correlação (R) do modelo é positivo em 0,488, este coeficiente indica a força da associação entre as variáveis (HAIR Jr. et al. 2009). O coeficiente de determinação (R^2) obtido pelo modelo é de 0,238, quanto maior o R^2, mais explicativo é o modelo ou melhor ele se ajusta à amostra, o valor de R^2 pode variar entre 0 e 1. O erro padrão é a distribuição esperada de um coeficiente de regressão estimado no modelo apresenta erro padrão de 0,921. O teste de valores parciais (F) encontrado é de 2,034, evidenciando contribuição das variáveis dependentes participação nos lucros e resultados (PLR), bônus vinculados a meta, plano de bonificações em ações (*stock options*), plano de previdência, em relação a variável dependente Retorno do Capital Próprio (ROE).

O coeficiente padronizado/beta estandardizado, indica que a variável participação nos lucros e resultados possui influência positiva de 0,253 sobre a variável retorno do capital próprio (ROE), no entanto, essa relação não é significativa neste estudo, consideramos significância ao nível de 0,05 (HAIR Jr. et al. 2009). Esse resultado converge com o encontrado por Nascimento, Franco e Cherobim (2012).

A variável plano de bonificações (*stock options*) apresenta influência negativa de 0,184 sobre a variável retorno do capital próprio (ROE) e não significativa em 0,356. Os resultados encontrados neste estudo também indicam que poucas empresas utilizam essa forma de remuneração variável. Oyadomari et al. (2009) também encontrou baixo nível de utilização de *stock options* pelas empresas e esses resultados destoam a ênfase da literatura de comportamento organizacional que sugerem que o indivíduo ao fazer parte da empresa pode desempenhar melhor o trabalho, e assim, melhorar o desempenho econômico da empresa, entretanto este resultado precisaria ser confirmado em estudos mais abrangentes.

O coeficiente padronizado/beta estandardizado encontrado na variável plano de previdência apresenta influência negativa de -0,064 sobre a variável retorno do capital próprio (ROE), assim, o valor próximo a zero indica que esse benefício embora seja o mais difundido entre as empresas não é significante em relação ao desempenho econômico das mesmas.

Quanto ao coeficiente padronizado/beta estandardizado, a relação que apresentou significância ocorreu entre a variável bônus vinculados a meta com influência positiva de 0,470 sobre a variável retorno do capital próprio (ROE). O estudo de Tannuri et al. (2013), indica que as empresas usaram estratégias para alinhar as metas organizacionais com as individuais através dos benefícios laborais, no entanto, os resultados estatísticos da pesquisa não apresentam evidência suficiente para afirmar que existiu melhor desempenho econômico nas empresas que utilizavam tal prática.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por identificar a relação entre os programas de recompensas e o desempenho econômico das empresas do setor elétrico brasileiro. Para atender ao objetivo, observou-se no relatório de referência a existência de participação nos lucros e resultados (PLR), bônus vinculados a meta, plano de bonificações em ações (*stock options*) ou plano de previdência. Após essa verificação efetuou-se o levantamento de dados econômicos das empresas no sistema Economática® no período de 2014.

Com base nos testes realizados, constatou-se que77% das empresas beneficiam os gestores por meio de plano previdenciário, no entanto, os testes estatísticos indicam que esse benefício não apresenta relação com o desempenho econômico. A remuneração atrelada ao bônus vinculado a meta é proporcionada por 74% das empresas, essa prática está fortemente relacionada com o desempenho econômico e esse resultado converge com o estudo de Oyadomari et al. (2009) que sugere que o programa de remuneração variável influencia de alguma forma o comportamento dos gestores em busca dos objetivos da organização.

Identificou-se que 58% das empresas adotam o plano de incentivo participação nos lucros e resultados (PLR) como forma de remuneração variável para os gestores, porém, a análise estatística não encontrou relação entre o desempenho econômico e PLR. Nascimento, Franco e Cherobim (2012) não encontram evidências de que a prática de remuneração variável, participação nos resultados ou lucros seja catalisadora significante na geração de maior lucratividade e rentabilidade em empresas do setor elétrico brasileiro, comparativamente àquelas que não o fazem.

Quanto ao programa de remuneração plano de bonificações em ações (*stock options*) é utilizado por 23%, das empresas do setor energético brasileiras. Esse incentivo não apresentou significância em relação ao desempenho econômico das organizações. Nascimento et al., (2011) contextualizam que a concessão de *stock options* para os administradores é uma forma de remuneração que permite a convergência de interesses entre os proprietários do capital e os gestores das organizações e tem sido um mecanismo constantemente utilizado pelas organizações com intuito de que os benefícios concedidos pelos acionistas aos executivos os motive a melhorar o desempenho da empresa. No entanto, os autores observaram em seu estudo que, de modo geral, não havia diferença estatisticamente significativa entre os indicadores de desempenho das empresas que concediam e não concediam opções de ações.

Após a apresentação dos resultados e das conclusões obtidas na presente pesquisa, salienta-se a importância de estudos voltados ao tema recompensa. A comparação apresentada oferece diferentes oportunidades para futuras pesquisas, nos diversos pressupostos relativos a desempenho das organizações e natureza das recompensas.

REFERÊNCIAS

ANEEL. Informações gerenciais março 2015. Disponível em: http://www.aneel.gov.br/arquivos/PDF/Z_IG_Mar_2015-170615.pdf/ Acesso em: 25/11/2015.

ANTHONY, R.; GOVINDARAJAN, V. **Sistemas de Controle Gerencial**, 12ª Edição. McGraw Hill, 2008.

CARREGARO, J. C. Proposta de indicadores de desempenho às distribuidoras de energia federalizadas do setor elétrico brasileiro. 2003.

CESAR, A. M. R. V. Medidas de desempenho da área de recursos humanos e seu relacionamento com indicadores de desempenho econômico. **REGE Revista de Gestão**, v. 22, n. 1, p. 97-114, 2015.

GITMAN, L. J.; MADURA, J. **Administração financeira: uma abordagem gerencial**. Addison Wesley, 2003.

GUERREIRO, R. Um modelo de sistema de informação contábil para mensuração do desempenho econômico das atividades empresariais. **Caderno de estudos**, n. 4, p. 01-19, 1992.

HAIR Jr., J. F.; BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados.** Bookman, 2009.

HANASHIRO, D. M. M.; MARCONDES, R. C. Sistema estratégico de recompensas para executivos: oportunidades e desafios. **Gestão e Sociedade**, v. 3, n. 5, p. 48-74, 2009.

IANNONE, R. A. **Evolução do setor elétrico paulista**. Tese de Doutorado. Universidade de São Paulo, 2006.

JUNIOR PEREZ, J. H., BEALLI, G.A. **Elaboração e análise das demonstrações financeiras**. 5ª. ed. São Paulo: Atlas, 2015

LEONARD, J. S. Executive pay and firm performance. Industrial **and Labor Relations Review**, v. 43, n. 3, p. 13S-29S, 1990.

LYRA, R. L. W. C. **Análise hierárquica dos indicadores contábeis sob a óptica do desempenho empresarial. São Paulo, 2008. Tese** (Doutorado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, FEA/USP, 2008

MACHADO, E. A.; MORCH, R. B., CARVALHO V. D. S.; SANTOS, R.; SIQUEIRA, J. R. M. Destinação de riqueza aos empregados no Brasil: comparação entre empresas estatais e privadas do setor elétrico (2004-2007). **Revista Contabilidade & Finanças, São Paulo**, v. 20, n. 50, p. 110-122, 2009.

MERCEDES, S. S. P.; RICO, J. A. P; DE YSASA POZZO, Liliana. Uma revisão histórica do planejamento do setor elétrico brasileiro. **Revista USP**, n. 104, p. 13-36, 2015.

MEYER, C. A. Planejamento formal e seus resultados: um estudo de caso. **Caderno de pesquisa em administração**, v. 2, n. 5, p. 39-46, 1997.

MINTZBERG, H.; AHLSTRAND, B.; LAMPEL, J. **Safari da estratégia um roteiro pela selva do planejamento estratégico**. Bookman, 2010.

MYERS, D. G. **Psicologia**. 9ª edição. LTC, 2012.

NASCIMENTO, C.; FRANCO, L. M. G.; CHEROBIM, A. P. M. S. Associação entre remuneração variável e indicadores financeiros: evidências do setor elétrico. **Revista Universo Contábil**, v. 8, n. 1, p. 22-36, 2012.

NASCIMENTO, E. M., DIAS, W., BARBOSA NETO, J. E., & CUNHA, J. Teoria da agência e remuneração de executivos: influência do uso de *stock options* no desempenho das empresas brasileiras. In **CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, XI.** 2011.

OTLEY, D. Measuring performance: The accounting perspective. **In Business performance measurement, Theory and practice, Cambridge University Press: UK**, p. 3-21, 2002.

OYADOMARI, J. C. T.; CESAR, A. M. R. V. C.; SOZA, E. F.; OLIVEIRA, M. A. Influências da remuneração de executivos na congruência de metas. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 6, n. 12, p. 53-74, 2009.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**, p.89, 2003.

SCHERMERHORN, J. R., Jr.; HUNT, J. G.; OSBORN, R. N. **Fundamentos de comportamento organizacional**, 2ª Edição. Bookman,2007.

TANNURI, G.; FARIAS, S.; VICENTE, E. F. R.; VAN BELLEN, H. M.; ALBERTON, L. Uma Avaliação dos Efeitos dos Sistemas de Incentivos no Desempenho Econômico das Empresas Listadas no IBRX-50 da BM&FBOVESPA. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 5, n. 1. 2013.

Relação entre o Ranking Econômico-Financeiro de Mercado de Capitais das Empresas de Tecnologia da Informação e Telecomunicações

Fábio José Diel (f_diel@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ

Elisandra Henn Diel (hennelisandra@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professora da Faculdade Santa Rita, Chapecó - SC

Larissa Degenhart (lari_ipo@hotmail.com)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB

Mara Vogt (maravogtcco@gmail.com)
Doutoranda em Ciências Contábeis e Administração pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB

Nelson Hein (hein@furb.br)
- Doutor em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina-UFSC
Professor do Departamento de Matemática da Universidade Regional de Blumenau. Professor permanente no Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis (PPGCC) da Universidade Regional de Blumenau - FURB

Resumo

Com o intuito de verificar a relação entre o *ranking* econômico-financeiro de Mercado de Capitais das empresas de Tecnologia da Informação e Telecomunicações, foi realizada uma pesquisa descritiva, documental e quantitativa. A população do estudo compreende 19 empresas de Tecnologia da Informação e Telecomunicação listadas na BM&FBovespa no ano de 2013. Contudo, a amostra do estudo é composta por 13 empresas, sendo 5 de Tecnologia da Informação e 8 de Telecomunicação. O período do estudo foi de 2008 a 2012, observando quatro indicadores econômico-financeiros (ROE, ROA, Margem de Lucro Líquido e Liquidez Corrente) e quatro indicadores do mercado de capitais (Valor Patrimonial da Ação, Preço Valor Patrimonial, Preço Lucro, Lucro por Ação). A partir dos resultados obtidos foi possível notar que a posição nos *rankings* nos anos analisados foi distinta tanto no *ranking* de mercado de capitais quanto no *ranking* econômico-financeiro, sendo que somente no *ranking* econômico-financeiro a empresa Totvs de tecnologia da informação ficou na primeira colocação em dois anos analisados, ou seja, em 2009 e 2012. Além disso, foi possível perceber que a empresa Ideiasnet, também de tecnologia da informação, ficou na última posição em dois anos no *ranking* de mercado de capitais e dois no *ranking* econômico-financeiro. Ainda, todos os anos analisados apresentaram coeficiente de correlação positivo, ou seja, quanto melhor o posicionamento da empesa em um *ranking*, melhor posicionada a mesma tende a estar no outro ranking analisado, assim pode-se concluir que há relação significante positiva entre o desempenho econômico-financeiro e desempenho de mercado de capitais.

Palavras-chave: Mercado de Capitais, *Ranking* Econômico-Financeiro, Tecnologia da Informação, Telecomunicações.

Relationship between the Economic and Financial Ranking of Capital Markets of Information Technology and Telecommunications Companies

Abstract
In order to verify the relationship between the economic and financial ranking of Capital Markets of Information Technology and Telecommunications companies, descriptive, documental and quantitative research was carried out. The study population comprised 19 of the Telecommunications and Information Technology companies listed on the BM & FBovespa in 2013. However, the study sample consists of 13 companies, 5 of Information Technology and Telecommunications 8. The study period was from 2008 to 2012, noting four financial indicators (ROE, ROA, Net Profit Margin and Current Ratio) and four capital market indicators (Book Value per Share, Price Book Value, Price Profit, Profit per share). From the results it was possible to note that the position in the rankings in the years analyzed was different both in the ranking of the capital market and in the economic and financial ranking, and only in the economic and financial ranking Totvs business information technology was the first placement in two years analyzed, namely in 2009 and 2012. in addition, it was revealed that Ideiasnet company also information technology, was in last place in two years in the ranking of the capital market and two in the economic ranking financial. Still, every year analyzed showed a positive correlation coefficient, namely, the better the positioning of Empesa in a ranking better position it tends to be the next analysis ranking, as can be concluded that no significant relationship positive between the performance economic and financial performance and capital markets.

Keywords: Capital Markets, Economic and Financial ranking, Information Technology, Telecommunications.

1 Introdução

As grandes transformações que a economia brasileira sofreu, foram adequadas ao longo do processo de estabilização da economia a partir do momento que foi implementado o plano Real e, após esse momento o mercado de capitais se sofisticou, elevando o grau de especialização dos seus participantes e aumentando a competitividade entre os agentes (FARIA et al., 2011).

O mercado de capitais passou a ser fundamentado a partir de dois princípios: contribuir para o desenvolvimento econômico e permitir e orientar a estruturação da sociedade, baseada na economia de mercado e divide-se em duas etapas, o setor primário e secundário (PINHEIRO, 2012).

No mercado de capitais, as informações econômicas, políticas e contábeis são utilizadas para a tomada de decisão dos investidores (LOPES; VALENTIM, 2013). A análise fundamentalista se refere ao estudo de toda a informação que se encontra disponível sobre a empresa, com o intuito de evidenciar seu real valor, para determinar os investimentos e recomendações sobre sua compra e venda. O analista para conceder sua opinião, analisa as informações da empresa e possibilita prescrever o futuro (PINHEIRO, 2012).

De acordo com Gitman e Madura (2003), a análise financeira abrange diversos aspectos importantes que fornecem ao gestor da empresa, dentre outros usuários da informação contábil, o acompanhamento da situação financeira da empresa. Além disso, são vários os interessados por essas informações.

Ainda, no mercado de capitais, o papel da informação é uma das áreas mais estudadas em finanças. Os conceitos: risco, otimização, retorno, imunização entre outros passaram a ser formalizados e, além disso, fazer parte da teoria econômica moderna (LOPES, 2002).

Diante do exposto, tem-se a seguinte questão problema: Qual a relação entre o ranking econômico-financeiro de mercado das empresas de Tecnologia da Informação e Telecomunicações? A partir do problema da pesquisa foi elaborado o objetivo que consiste em verificar a relação entre o ranking econômico-financeiro de mercado das empresas de Tecnologia da Informação e Telecomunicações.

O estudo das empresas do setor de telecomunicações no mundo inteiro se caracterizou, desde sua origem pela forte presença dos governos. Contudo, nos últimos anos é notável a tendência de proceder-se à desregulamentação e à abertura de monopólios já existentes, o que possibilita novos desafios, oportunidades, bem como incertezas para as empresas, pois tais medidas incentivam que se tenham novos concorrentes e novos mercados. Além disso, outro aspecto a ser analisado é o efeito desse setor nos demais setores de atividades, o que cria novas possibilidades de mercado, de potencialização da capacidade instalada e de uso da tecnologia (DUTRA; HIPÓLITO; SILVA, 2000).

Já o setor de tecnologia da informação é justificado por Albertin e Albertin (2008), pois a tecnologia da informação é um dos componentes mais importantes do ambiente empresarial na atualidade. Isso oferece grandes oportunidades para as empresas que tem sucesso no aproveitamento dos seus benefícios. O estudo dos autores apresenta as dimensões do uso de tecnologia da informação e a relação entre os desafios oferecidos pelo seu uso e o desempenho empresarial, tendo como alicerce, a estrutura de benefícios de TI no desempenho empresarial.

2 Revisão de Literatura

A revisão de literatura visa embasar os fatores econômicos e financeiros de mercado das empresas de tecnologia da informação e telecomunicações. Inicialmente aborda-se o desempenho econômico-financeiro, na sequência o mercado de capitais e análise fundamentalista que possibilitam dar apoio a metodologia adotada.

2.1 Desempenho Econômico-Financeiro

Devido às mudanças que ocorreram no ambiente econômico e na globalização das atividades empresariais, tem-se dado importância à administração financeira das organizações independentemente do tipo e tamanho da mesma (GITMAN, 2004). Desse modo, Ferreira (2005) salienta que os usuários podem desfrutar de uma variedade de ferramentas disponíveis para realizar a análise das demonstrações financeiras e, levam em conta as suas necessidades específicas.

Conforme Groppelli e Nikbakht (2002), uma das formas de avaliação do desempenho das empresas é por meio da análise das demonstrações financeiras, sendo que por meio da análise dessas demonstrações, os administradores poderão realizar um planejamento mais consistente, identificando pontos francos, para os quais serão adotadas medidas preventivas e alocados recursos e fundos disponíveis de forma mais eficaz.

As principais demonstrações financeiras que deverão ser estruturadas pelas empresas são a Demonstração de Resultado do Exercício, Balanço Patrimonial e a Demonstração do

Fluxo de Caixa (GITMAN; MADURA, 2003; DAMODARAM, 2004; GITMAN, 2004; GROPPELLI; NIKBAKHT, 2006).

A análise das demonstrações financeiras conforme Assaf Neto e Lima (2009, p. 216) "[...] visa fundamentalmente ao estudo do desempenho econômico-financeiro de uma empresa em determinado período passado, para diagnosticar sua posição atual e produzir resultados que sirvam de base para a previsão de tendências futuras".

Os indicadores de rentabilidade conforme Assaf Neto e Lima (2009, p. 228) têm por "[...] objetivo avaliar os resultados auferidos por uma empresa em relação a determinados parâmetros, que melhor revelem suas dimensões". Para o investimento se tornar atraente, deve oferecer rentabilidade igual à taxa de oportunidade (ASSAF NETO; LIMA, 2011).

O Retorno sobre os Ativos (ROA) mensura a eficiência operacional de uma empresa, ou seja, os lucros a partir dos seus ativos, anteriormente aos efeitos do financiamento e, depois dos efeitos, fornece uma medida mais clara (DAMODARAN, 2004). Além disso, os analistas e acionistas se interessam pelo índice do retorno sobre o patrimônio líquido (ROE), este que, mede a taxa de retorno dos acionistas e quanto maior o retorno, mais atraente é a ação. Esse retorno é obtido normalmente pela relação entre lucro líquido e patrimônio líquido. A partir desse índice é possível avaliar a rentabilidade e a taxa de retorno da empresa, comparando com as outras ações (GROPPELLI; NIKBAKHT, 2002; ASSAF NETO; LIMA, 2011).

Para Gitman e Madura (2003) as diversas medidas de lucratividade, permitem que o analista financeiro, avalie os lucros da empresa, e represente os possíveis ganhos de mercado. A análise pode ser compreendida por meio da verificação de alguns índices, como a margem de lucro bruto, margem de lucro operacional, margem de lucro líquido (FERREIRA, 2005).

Para Groppelli e Nikbakht (2002), a margem de lucro bruto demonstra o grau de eficiência da administração de uma empresa para utilizar materiais e mão-de-obra no processo de produtivo. A margem de lucro operacional diz respeito ao grau de sucesso que a administração da empresa possui nos negócios e, por último, a margem de lucro líquido é obtida por meio de todas as fases de um negócio, ou seja, esse índice compara o lucro líquido das vendas posteriormente auferidas pela organização. O Quadro 1 apresenta um resumo dos indicadores de rentabilidade e lucratividade com sua fórmula e respectivos autores.

Indicador	Base	Autores
Rentabilidade	ROE = Lucro Líquido / Patrimônio Líquido	Groppelli e Nikbakht (2002); Ferreira (2005); Gitman (2010); Assaf Neto (2010); Assaf Neto e Lima (2011).
	ROA= Lucro Líquido/ Ativo Total	Groppelli e Nikbakht (2002); Ferreira (2005); Gitman (2010); Assaf Neto e Lima (2011).
Lucratividade	Margem Lucro Bruto = Lucro Bruto / Receita de venda líquida	Groppelli e Nikbakht (2002); Gitman (2010); Assaf Neto e Lima (2011).
	Margem Lucro Operacional = Lucro Operacional / Receita de Vendas	Groppelli e Nikbakht (2002); Gitman (2010); Assaf Neto e Lima (2011).
	Margem de Lucro Líquido = Lucro líquido do exercício / Receita de Vendas	Groppelli e Nikbakht (2002); Gitman (2010); Assaf Neto e Lima (2011).

Fonte: Dados da pesquisa.

Quadro 1 - Indicadores de Rentabilidade e Lucratividade.

2.2 Mercado de Capitais e Análise Fundamentalista

Desde a década de 50, os teóricos lançaram a base para a "moderna teoria financeira (LOPES, 2002). No Brasil, o mercado financeiro e de capitais se encontra em constante atualização. A leitura e discussão diária de cadernos financeiros dos jornais torna-se essencial e, é cada vez mais fácil a procura de informações na internet como também efetuar aplicações financeiras de forma online (MELLAGI FILHO; ISHIKAWA, 2008).

Para Gitman (2010) o mercado de capitais possibilita as transações entre os ofertantes e demandantes dos recursos de longo prazo, estes que emitem títulos de empresas e órgãos governamentais. É estruturado pelos mercados de corretagem e de distribuição, pois fornecem o alicerce para ocorrer às transações entre as obrigações e ações negociadas.

O mercado de capitais segundo Lagioia (2011) é normatizado pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e, nesse mercado, ocorre à transferência dos recursos financeiros entre os agentes tomadores e os agentes investidores. A transferência entre ambos ocorre por meio dos intermediários financeiros. São negociados nesse mercado de capitais os diversos tipos de ativos, sejam ações, debêntures, dentre outros.

Segundo Pinheiro (2012), o mercado de capitais pode ser definido como um conjunto de instituições, bem como de instrumentos que negociam os títulos e valores mobiliários, com objetivo da canalização dos recursos dos agentes compradores em relação aos agentes vendedores. Representa um sistema que distribui os valores mobiliares, com o propósito de viabilizar a capitalização das empresas, o que possibilita a liquidez aos títulos emitidos.

Conforme Lopes e Valentim (2013), o mercado de capitais brasileiro é configurado como um ambiente que passa por rápidas transformações. Apresenta uma forte relação do mercado externo com a economia e política que pode trazer um efeito positivo e negativo no ambiente empresarial. As turbulências recentes enfrentadas pela economia mundial foram sentidas no Brasil, tanto no contexto empresarial como no financeiro e, desse modo, causaram perdas monetárias dos investidores e a preocupação sobre as estratégias de proteção.

A linha que se baseia na análise fundamentalista, pressupõe não haver eficiência de mercado, pelo fato de que, se os preços de mercado refletirem informações sobre as empresas, significa que não haverá oportunidades para anormais ganhos baseados nas informações procedentes das demonstrações financeiras (ROSTAGNO; SOARES; SOARES, 2008).

A análise fundamentalista para Pinheiro (2012) é considerada um importante instrumento utilizado na análise dos investimentos em ações. Por meio da avaliação dos assuntos que se relacionam com o desempenho da empresa é possível concluir sobre suas expectativas. Para determinar o valor da empresa utiliza-se indicadores econômico-financeiros e é possível antecipar o comportamento futuro destas perante o mercado de ações, pois a hipótese da análise fundamentalista é o mercado de capitais ser considerado eficiente a longo prazo e que, ineficiências na valorização a curto prazo podem ser ajustadas com o tempo.

Conforme Pinheiro (2012), parte do princípio de que as ações possuem valor intrínseco, associado com o desempenho da empresa emissora e a situação da economia. Assim, estuda os fatores intrínsecos das empresas, no caso o setor e mercado, e posteriormente analisa os valores de mercado, denominados de valores fundamentalistas, sendo o preço e volume da empresa.

3 Metodologia

A presente pesquisa caracteriza-se como descritiva, documental e quantitativa. Conforme Gil (1996) a pesquisa descritiva busca descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre variáveis.

A pesquisa quantitativa conforme Richardson (1999, p.70) "[...] caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas [...]". Ainda conforme Marconi e Lakatos (2008, p. 269), "no método quantitativo, os pesquisadores valem-se de amostras amplas e de informações numéricas [...]".

Quanto aos procedimentos, a pesquisa é caracterizada como pesquisa documental, conforme afirmação de Gil (1999) utilizam materiais que ainda não receberam nenhum tratamento analítico específico. Ainda conforme Martins e Theóphilo (2007, p. 55) são as "características dos estudos que utilizam documentos como fonte de dados, informações e evidências".

3.1 População e amostra

A população do estudo é formada pelas 19 companhias, sendo 9 de Tecnologia da Informação e 10 de Telecomunicação listadas na classificação setorial da BM&FBovespa no ano de 2013. Na amostra do estudo restaram 13 companhias, 5 de Tecnologia da Informação e 8 de Telecomunicação. Das empresas de TI (Tecnologia da Informação) foram excluídas as empresas Gama Participações S.A., Linx S.A, Senior Solution S.A., Telec Brasileiras S.A. e Telebras, já nas de Telecomunicação, foram excluídas as empresas Algar Telecom S/A e LF Tel S.A, estas que não apresentaram os dados necessários para a análise na Economática® referente os anos de 2008 a 2012. No Quadro 2 apresenta-se as empresas que compõem a amostra do estudo.

Tecnologia da Informação	Telecomunicação
Bematech S.A.	Embratel Participações S.A
Itautec S.A. Grupo Itautec	Jereissati Participações S.A.
Positivo Informática S.A.	La Fonte Telecomunicações
Ideiasnet S.A	Oi S.A
Totvs S.A.	Telefônica Brasil S.A.
	Telemar Participações S.A.
	Tim Participações S.A
	Inepar Telecomunicações S.A

Fonte: Dados da Pesquisa.

Quadro 2 - Amostra da pesquisa.

3.2 Método e análise de dados

Para a realização da análise dos dados inicialmente procedeu-se a coleta dos dados na Economática® das empresas de Tecnologia da Informação e Telecomunicações, sendo excluídas as que não apresentaram os dados necessários para realizar a análise. Para a análise foram utilizados os indicadores apresentados no Quadro 3.

Indicador	Base	Fórmula
Rentabilidade	ROE	Lucro Líquido/ Patrimônio Líquido
	ROA	Lucro Líquido/ Ativo Total
Lucratividade	Margem de Lucro Líquido	Lucro Líquido/ Receita de vendas
Liquidez	Liquidez Corrente	Ativo Circulante/ Passivo Circulante
Mercado de Capitais	Valor Patrimonial da Ação	Patrimônio Líquido/ Valor de ações
	Preço Valor Patrimonial	Valor da cotação da ação/Valor Patrimonial da Ação
	Preço Lucro	Valor da cotação da ação/ Lucro por ação
	Lucro por Ação	Lucro Líquido/nº de ações

Fonte: Assaf Neto (2010); Gitman (2010); Lagoia (2011); Brigham e Ehrhardt (2012); Pinheiro (2012).

Quadro 3 - Indicadores Econômico-Financeiros e de Mercado de Capitais da pesquisa.

Nos dados foi aplicado o método MOORA (*Multi-Objective Optimization on the basis of Ratio Analisys*). Neste método o conjunto de dados apresentados é elevado ao quadrado. Após são divididos pela soma dos dados apresentados ao quadrado como denominadores (BRAUERS; ZAVADSKAS, 2006). Os autores ainda complementam que os índices utilizados são situados entre os valores de zero e um e ainda, adicionados quando o índice tem por objetivo a maximização, ou seja, quanto maior melhor, ou subtraídos quando objetivam a minimização, ou seja, quanto menor melhor o indicador.

Este método pode ser utilizado como técnica de otimização multi objetivos e aplicado a vários tipos de tomada de decisão, pois proporciona uma matriz de decisão com o desempenho de diversos indicadores em relação a seus atributos, seja de maximização ou minimização (GADAKH; SHINDE; KHEMNAR, 2013).

A pesquisa de Brauers (2013) aplicou o método MOORA em seis problemas de tomada de decisão. Afirmam que o método corrobora com os resultados apresentados por outros pesquisadores, visto que comprova a aplicabilidade, potencialidade, bem como, a flexibilidade do método de resolução das decisões consideradas complexas.

4 Resultados e Análise

Com a finalidade de verificar a relação entre rankings de mercado de capitais e rankings econômico-financeiros das companhias listadas na BM&FBovespa dos anos de 2008 a 2012 utilizou-se o método multicritério MOORA de elaboração de rankings. Na Tabela 1 apresentam-se as posições de mercado de capitais e rankings econômico-financeiros do ano de 2008.

Nome	Moora Cap	Capitais	Moora Eco	Econômico
Bematech	0,6817	7	0,3683	2
Itautec	0,6506	3	0,4877	8
Positivo Inf	0,7001	8	0,3208	1
Ideiasnet	1,0297	13	0,6388	12
Totvs	0,6797	6	0,4069	4
Embratel Part	0,7346	11	0,4516	7
Jereissati	0,7183	9	0,5473	11

La Fonte Tel	0,8242	12	1,1512	13
Oi	0,5194	1	0,3933	3
Telef Brasil	0,6630	4	0,4199	6
Telemar	0,6012	2	0,4130	5
Inepar	0,7328	10	0,5002	9
Tim Part S/A	0,6719	5	0,5187	10

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 1 - Rankings de mercado de capitais e ranking econômico-financeiro do ano de 2008.

A partir da Tabela 1 verifica-se que o ranking de mercado de capitais foi liderado principalmente pelas empresas de telefonia, sendo a Oi a primeira colocada e a Telemar como segunda colocada no ranking. Já no ranking econômico-financeiro, encontram-se as empesas de tecnologia na liderança do ranking, sendo a Positivo Informática a primeira colocada e a Bematech a segunda no ranking.

Dentre as empresas que tiveram pior desempenho nos rankings, tem-se a Ideiasnet como 13ª colocada no mercado de capitais e 12ª no ranking econômico e a empresa La Fonte Tel em 12ª no ranking de mercado de capitais e 13ª no ranking econômico.

Pode-se verificar na Tabela 1 que nenhuma empresa apresentou a mesma posição em ambos os rankings, porém, algumas das apresentadas mantiveram lugares próximos no ano de 2008, sendo elas Ideiasnet, Totvs, Jereissati Participações, La Fonte Telefonia, Oi, Telefônica Brasil e Inepar. Na Tabela 2 apesenta-se a correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2008.

			Mercado	**Econômico**
Tau_b de Kendall	Mercado	Correlações de coeficiente	1,000	,359
		Sig. (2 extremidades)		,088
		N	13	13
	Econômico	Correlações de coeficiente	,359	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,088	
		N	13	13

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 - Correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2008.

A partir dos dados da Tabela 2, verificou-se que a correlação entre os rankings apresentou coeficiente positivo não significativo a 5%, porém, se analisado a correlação em nível de 10% de significância, pode-se dizer que a mesma tem significância estatística com coeficiente positivo.

Com isso, tem-se que quanto melhor o posicionamento no ranking de mercado das empresas, melhor tende a ser seu posicionamento econômico-financeiro e, consequentemente, tendem a ter melhor desempenho econômico-financeiro. Mesma situação se analisado as empresas que tem melhor posicionamento econômico-financeiro, estas tendem a ter um melhor posicionamento de mercado e consequentemente melhores resultados no mercado de capitais. Segundo a Tabela 3, apresentam-se os rankings de mercado de capitais e rankings econômico-financeiros do ano de 2009.

Nome	Moora Cap	Capitais	Moora Eco	Econômico
Bematech	0,6283	1	0,3365	4
Itautec	0,6742	3	0,3947	7
Positivo Inf	0,6289	2	0,3003	2
Ideiasnet	0,9056	10	0,9193	12
Totvs	0,7009	6	0,1251	1
Embratel Part	0,7581	9	0,3194	3
Jereissati	0,7408	8	0,4552	9
Oi	0,9464	11	0,8789	11
Telef Brasil	0,6954	4	0,3383	5
Telemar	1,1762	12	0,5512	10
Inepar	0,7253	7	0,3929	6
Tim Part S/A	0,6984	5	0,4390	8

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 3 - Rankings de mercado de capitais e ranking econômico-financeiro do ano de 2009.

No ano de 2009, a liderança do mercado de capitais foi assumida pelas empresas do ramo de tecnologia da informação, sendo a Bematech em primeiro, segundo lugar para a empresa Positivo Informativa e em terceiro lugar a empresa Itautec. No ranking econômico-financeiro, tem-se a liderança da empresa Totvs, a Positivo Informática em segundo lugar e a Embratel Participações em terceiro lugar.

Nas últimas posições do ranking apresentam-se as empresas Ideiasnet, em 10ª colocada no mercado de capitais e em 12ª no ranking econômico-financeiro, a Oi manteve-se em 11ª colocada nos dois rankings e a empresa Telemar em 12ª no mercado de capitais e em 10ª no ranking econômico-financeiro.

No ano de 2009, além da Positivo Informática e Oi que mantiveram suas posições inalteradas nos dois rankings analisados, as empresas Ideiasnet, Jereissati, Telefônica Brasil, Telemar e Inepar mantiveram suas posições em proximidade nos dois rankings. Na Tabela 4 apesenta-se a correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2009.

			Mercado	Econômico
Tau_b de Kendall	Mercado	Correlações de coeficiente	1,000	,455*
		Sig. (2 extremidades)		,040
		N	12	12
	Econômico	Correlações de coeficiente	,455*	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,040	
		N	12	12

*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 4 - Correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2009.

A partir dos dados da Tabela 4, verificou-se que a correlação entre os rankings apresentou coeficiente positivo significativo a 5%, assim, pode-se dizer que a mesma tem significância estatística com coeficiente positivo.

O coeficiente de correlação apresentado foi de 0,455, com isso, tem-se que quanto melhor o posicionamento no ranking de mercado das empresas, melhor tende a ser seu posicionamento econômico-financeiro e, consequentemente, tendem a ter melhor desempenho

econômico-financeiro. Na Tabela 5, apresentam-se os rankings de mercado de capitais e rankings econômico-financeiros do ano de 2010.

Nome	Moora Cap	Capitais	Moora Eco	Econômico
Bematech	0,9213	5	0,2520	3
Itautec	0,8038	2	0,5347	10
Positivo Inf	0,9346	6	0,4450	8
Ideiasnet	1,0147	13	0,7656	12
Totvs	0,8286	3	0,2026	2
Embratel Part	0,9164	4	0,3696	5
Jereissati	0,6873	1	0,5534	11
La Fonte Tel	1,0081	12	0,9594	13
Oi	0,9522	11	0,1995	1
Telef Brasil	0,9389	9	0,3721	6
Telemar	0,9373	8	0,4308	7
Inepar	0,9371	7	0,4662	9
Tim Part S/A	0,9411	10	0,2966	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 - Rankings de mercado de capitais e ranking econômico-financeiro do ano de 2010.

No ano de 2010, a liderança do mercado de capitais foi assumida pelas empresas de ambos os ramos de atuação analisados, sendo o primeiro lugar assumido pela Jereissati, segundo lugar para a Itautec e em terceiro lugar a empresa Totvs. No ranking econômico-financeiro, tem-se a liderança da empresa Oi, a Totvs em segundo lugar e a Bematech em terceiro lugar.

Nas últimas posições do ranking apresentam-se as empresas Oi, em 11ª colocada no mercado de capitais, La Fonte Tel em 12ª no mercado de capitais e em 13ª a empresa Ideiasnet. No posicionamento econômico-financeiro, as últimas posições ficaram com Jereissati em 11ª, em 12ª no ranking econômico-financeiro apresentou-se a Ideiasnet e em 13º colocado a empresa La Fonte Tel. No ano de 2010, nenhuma das empresas se manteve nas mesmas posições e diversas empresas apresentaram posições semelhantes no ranking. Na Tabela 6 apesenta-se a correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2010.

			Mercado	Econômico
Tau_b de Kendall	Mercado	Correlações de coeficiente	1,000	0,000
		Sig. (2 extremidades)		1,000
		N	13	13
	Econômico	Correlações de coeficiente	0,000	1,000
		Sig. (2 extremidades)	1,000	
		N	13	13

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 - Correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2010.

Conforme os dados da Tabela 6, verificou-se que a correlação entre os rankings de mercado de capitais e rankings econômico-financeiros foi nula, ou seja, não há correlação entre os mesmos no ano analisado. Com o resultado tem-se que o posicionamento da empresa em um dos rankings não irá afetar seu posicionamento no outro ranking analisado. Na Tabela

7, apresentam-se os rankings de mercado de capitais e rankings econômico-financeiros do ano de 2011.

Nome	Moora Cap	Capitais	Moora Eco	Econômico
Bematech	0,8485	9	1,1073	11
Itautec	0,8162	7	0,6601	6
Positivo Inf	0,8430	8	0,9863	10
Ideiasnet	0,8758	10	0,9591	9
Totvs	0,6447	1	0,4136	2
Embratel Part	0,7785	4	0,7348	7
Jereissati	0,7911	5	0,4126	1
Oi	0,8036	6	0,6363	5
Telef Brasil	0,7409	3	0,6268	3
Inepar	1,0459	11	0,8149	8
Tim Part S/A	0,6781	2	0,6296	4

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 7 - Rankings de mercado de capitais e ranking econômico-financeiro do ano de 2011.

A partir da Tabela 7 verifica-se que o ranking de mercado de capitais foi liderado pelas empresas de ambos os setores analisados, sendo a Totvs a primeira colocada e a Tim participações S/A como segunda colocada no ranking, como terceira colocada no ranking aparece a Telefônica Brasil. Já no ranking econômico-financeiro, também encontram-se empresas dos diversos setores na liderança, sendo a Jereissati a primeira colocada e a Totvs a segunda no ranking e a Telefônica Brasil em terceira no ranking econômico-financeiro.

Dentre as empresas que tiveram pior desempenho nos rankings, tem-se a Ideiasnet como 10ª colocada no mercado de capitais e a Inepar em 11ª colocada no mercado de capitais. Já no ranking econômico-financeiro, a Positivo Informática em 10ª colocada e a Bematech em 11ª colocada.

Pode-se verificar na Tabela 7 que apenas a Telefônica Brasil apresentou a mesma posição em ambos os rankings, em terceiro lugar, porém, algumas das empresas apresentadas mantiveram lugares próximos no ano de 2011, sendo elas Bematech, Itautec, Positivo Informática, Ideiasnet, Totvs, Oi e Tim Part S/A. Na Tabela 8 apesenta-se a correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2011.

			Mercado	Econômico
Tau_b de Kendall	Mercado	Correlações de coeficiente	1,000	,564*
		Sig. (2 extremidades)		,016
		N	11	11
	Econômico	Correlações de coeficiente	,564*	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,016	
		N	11	11

*. A correlação é significativa no nível 0,05 (2 extremidades).

Fonte: Dados da Pesquisa.

Tabela 8 - Correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2011.

A partir dos dados da Tabela 8, verificou-se que a correlação entre os rankings apresentou coeficiente positivo significativo a 5%, assim, pode-se dizer que a mesma tem significância estatística com coeficiente positivo.

O coeficiente de correlação apresentado foi de 0,564, com isso, tem-se que quanto melhor o posicionamento no ranking de mercado das empresas, melhor tende a ser seu posicionamento econômico-financeiro e, consequentemente, tendem a ter melhor desempenho econômico-financeiro.

Mesma situação ocorre quando as empresas que possuem melhor posicionamento econômico-financeiro tendem a ter um melhor posicionamento de mercado e consequentemente melhores resultados no mercado de capitais. De acordo com a Tabela 9 apresentam-se as posições de mercado de capitais e rankings econômico-financeiros do ano de 2012.

Nome	Moora Cap	Capitais	Moora Eco	Econômico
Bematech	0,9819	8	0,4123	2
Itautec	0,8630	1	0,7704	9
Positivo Inf	0,9735	5	0,6854	7
Ideiasnet	1,0154	10	0,9709	11
Totvs	0,9462	2	0,1102	1
Embratel Part	0,9702	4	0,6272	5
Jereissati	0,9625	3	0,7503	8
Oi	0,9852	9	0,6366	6
Telef Brasil	0,9789	7	0,4373	3
Inepar	1,0417	11	0,9166	10
Tim Part S/A	0,9746	6	0,4792	4

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 9 - Rankings de mercado de capitais e ranking econômico-financeiro do ano de 2012.

A partir da Tabela 9 observa-se que o ranking de mercado de capitais foi liderado por empresas de ambos os setores analisados, sendo que a empresa de tecnologia da informação Itautec, ficou como primeira colocada no ranking de mercado de capitais. A segunda colocada foi a Totvs, esta que também é uma empresa de TI. Já a terceira e a quarta são empresas de telecomunicações.

No ranking econômico-financeiro, tanto as empresas de TI, quanto as de telecomunicações ficaram igualadas. A primeira empresa colocada no ranking foi a Totvs e a segunda foi a Bematech, ambas do setor de tecnologia da informação. Na sequência do ranking consta a empresa Telef Brasil e a Tim Part S/A do setor de telecomunicações.

Conforme a Tabela 9, as empresas que apresentam um desempenho menor nos rankings, encontram-se a Ideiasnet como 10ª colocada no mercado de capitais e 11ª no ranking econômico-financeiro. Já a empresa La Fonte Tel ficou como 11ª no ranking de mercado de capitais e 10ª no ranking econômico.

Verifica-se ainda que nenhuma empresa apresentou a mesma posição nos dois rankings, porém, algumas das empresas mantiveram posições próximas no ano de 2012, como é o caso da Positivo Informática, IdeiasNet, Totvs, Embratel Part, Inepar e Tim Part S/A. Segundo a Tabela 10 apresenta-se a correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2012.

			Mercado	Econômico
Tau_b de Kendall	Mercado	Correlações de coeficiente	1,000	,091
		Sig. (2 extremidades)		,697
		N	11	11
	Econômico	Correlações de coeficiente	,091	1,000
		Sig. (2 extremidades)	,697	
		N	11	11

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 10 - Correlação de Kendall dos rankings de mercado e econômico-financeiro de 2012.

Os resultados expostos na Tabela 10 indicam que a correlação entre os rankings apresentou coeficiente positivo, porém não significativo ao nível de 5%. Diante disso, quanto melhor o posicionamento no ranking de mercado de capitais das empresas, melhor será o posicionamento econômico-financeiro e, em consequência disso, melhor tende a ser o desempenho econômico-financeiro. Apresenta-se a mesma situação se relacionarmos as empresas que tem melhor posicionamento econômico-financeiro, melhor tende a ser o posicionamento de mercado e consequentemente melhores serão os resultados relacionados ao mercado de capitais.

5 Conclusão

Com o objetivo de verificar a relação entre o ranking econômico-financeiro de mercado das empresas de Tecnologia da Informação e Telecomunicações a partir de uma amostra de 13 empresas, sendo 5 de Tecnologia da Informação e 8 de Telecomunicação do período de 2008 a 2012, utilizando a técnica de análise multicritério MOORA obteve-se o ranking de eficiência de mercado de capitais e ranking econômico-financeiro. Além disso, a partir da correlação de Kendall foi possível verificar a relação entre os dois rankings.

A partir dos resultados obtidos foi possível notar que a posição nos rankings nos anos analisados foi distinta tanto no ranking de mercado de capitais quanto no ranking econômico-financeiro, sendo que somente no ranking econômico-financeiro a empresa Totvs de tecnologia da informação ficou na primeira colocação em dois anos analisados, ou seja, em 2009 e 2012. Além disso, foi possível perceber que a empresa Ideiasnet, também de tecnologia da informação, ficou na última posição em dois anos no ranking de mercado de capitais e dois no ranking econômico-financeiro.

Em todos os anos analisados o coeficiente de correlação foi positivo, ou seja, quanto melhor o posicionamento da empesa em um ranking, melhor posicionada a mesma tende a estar no outro ranking analisado. Verificou-se também que apenas nos anos de 2009 e 2011 os rankings apresentaram correlações significativas estatisticamente a 5%, ou seja, nesses anos os resultados apresentam que há sim relação entre o resultado econômico-financeiro alcançado pelas empresas e seu desempenho no mercado de capitais.

No ano de 2008 encontrou-se correlação significativa estatisticamente, porém, há um nível de 10%, e com coeficiente de correlação positivo, ou seja, também há significância estatística na relação entre o ranking de desempenho econômico-financeiro e mercado de capitais das empresas do setor de Tecnologia da Informação e Telecomunicações listados na BM&FBovespa.

Todos os anos analisados apresentaram coeficiente de correlação positivo, ou seja, quanto melhor o posicionamento da empesa em um ranking, melhor posicionada a mesma

tende a estar no outro ranking analisado, assim pode-se concluir que há relação significante positiva entre o desempenho econômico-financeiro e desempenho de mercado de capitais.

Vale ressaltar que o setor de telecomunicações tem efeito nos demais setores de atividades, o que cria novas possibilidades de mercado, de potencialização da capacidade instalada e de uso da tecnologia (DUTRA; HIPÓLITO; SILVA, 2000). Para Albertin e Albertin (2008), a tecnologia da informação é um dos componentes mais importantes do ambiente empresarial na atualidade. Para tanto, isso oferece grandes oportunidades para as empresas que tem sucesso no aproveitamento dos seus benefícios.

Como limitações da pesquisa aborda-se o número reduzido de empresas. Recomenda-se para pesquisas futuras, a replicação do estudo com outros métodos de análise e a ampliação da amostra, a análise de outros setores da BM&FBovespa, outro período para fins de comparabilidade com este estudo.

Referências

ALBERTIN, A. L.; ALBERTIN, R. M. de M. Benefícios do uso de tecnologia de informação para o desempenho empresarial. **Revista de Administração Pública**, v. 42, n. 2, p. 275-302, 2008.

ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. **Curso de Administração Financeira**. São Paulo: Atlas, 2009.

ASSAF NETO, A.; LIMA, F. G. **Curso de Administração Financeira**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

BRAUERS, W. K. M. Multi-objective seaport planning by MOORA decision making. **Annals of Operations Research**, v. 206, p. 39-58, 2013.

BRAUERS, W. K. M.; ZAVADSKAS, E. K. The MOORA method and its application to privatizacion in a transition economy. **Control and Cybernetics**, v. 35, n. 2, p. 445-469, 2006.

DAMODARAN, A. **Finanças corporativas**: teoria e prática. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2004.

DUTRA, Joel Souza; HIPÓLITO, José Antonio Monteiro; SILVA, Cassiano Machado. Gestão de pessoas por competências: o caso de uma empresa do setor de telecomunicações. **Revista de Administração Contemporânea**, v. 4, n. 1, p. 161-176, 2000.

FARIA, L. E. C. T. de; NESS JR, W. L.; KLOTZLE, M. C.; PINTO, A. C. F. Análise da utilização de um modelo de quatro fatores como ferramenta auxiliar para gestão de carteiras baseadas no IBrX. **BBR-Brazilian Business Review**, v. 8, n. 4, p. 70-93, 2011.

FERREIRA, J. A. S. **Finanças Corporativas**: conceitos e aplicações. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.

GADAKH, V. S.; SHINDE, V. B.; KHEMNAR, N. S. Optimization of welding process parameters using MOORA method. **The International Journal of Advandec Manufacturing Thecnology**, n. 69, p. 2031-2039, 2013.

GITMAN, L. J. **Princípios de Administração Financeira**. 10. ed. São Paulo: Addison Wesley, 2004.

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

GITMAN, L. J.; MADURA, J. **Administração Financeira**: Uma Abordagem Gerencial. São Paulo: Addison Wesley, 2003.

GROPPELLI, A. A.; NIKBAKHT, E. **Administração financeira**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

LAGIOIA, U. C. T. **Fundamentos do mercado de capitais**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LOPES, A. B.. **A informação contábil e o mercado de capitais**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

LOPES, E. C.; VALENTIM, M. L. P. Processos de Gestão da Informação: Tratamento, Recuperação e Uso da Informação no Mercado de Capitais. **Perspectivas em Gestão & Conhecimento**, v. 3, n. 1, p. 157-174, 2013.

MELLAGI FILHO, A.; ISHIKAWA, S. **Mercado financeiro e de capitais**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

PINHEIRO, J. L. **Mercado de capitais**: fundamentos e técnicas. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ROSTAGNO, L. M., SOARES, R. O.; SOARES, K. T. C. O Perfil Fundamentalista das Carteiras Vencedoras e Perdedoras na Bovespa no Período de 1995 a 2002. **Brazilian Business Review**, v. 5, n. 3, p. 271-288, 2008.

WEBER, M.; KLEIN, A. Z. Gestão estratégica em empresas de Tecnologia da Informação: um estudo de caso. **Revista Ibero-Americana de Estratégia**, v. 12, n. 3, p. 37-65, 2013.

Taxa de crescimento sustentável das empresas brasileiras de capital aberto do setor siderúrgico que compõem o índice IBRX 100

Hélio Jones Fernandes (heliojones402@gmail.com)
Mestrando em Administração na Universidade Presbiteriana Mackenzie

Graciela Dias Coelho Jones (graciela.jones@ufu.br)
Doutoranda em Administração na Universidade Presbiteriana Mackenzie
Professora na Faculdade de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Uberlândia (UFU)

Wilson Toshiro Nakamura (wtnakamura@uol.com.br)
Professor Doutor do PPGA da Universidade Presbiteriana Mackenzie

Resumo

A abordagem financeira do crescimento sustentável foi proposta por Robert C. Higgins, na obra denominada *How much growth can a firm afford*? O indicador de crescimento sustentável está baseado no produto de quatro proporções financeiras (margem de lucro, retenção de lucro, giro do ativo e alavancagem financeira), responsáveis pela determinação do nível de crescimento das vendas que pode ser suportado pela empresa, para não desequilibrar a sua capacidade de financiamento. O objetivo da presente pesquisa é comparar o crescimento efetivo da receita de vendas com a taxa de crescimento sustentável das empresas brasileiras de capital aberto do setor de siderurgia, que compõem o Índice Brasil 100 (IBrX100) da BM&FBovespa, no período de 2010 a 2014. Trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem quantitativa. Como principais resultados podem ser destacados que em todos os períodos estudados, a taxa de crescimento efetivo da empresa Gerdau, superou a taxa de crescimento sustentável de suas vendas, o que apresenta algumas implicações discutidas no artigo. Observou-se que no ano de 2010, a taxa de crescimento real (efetivo) superou a taxa de crescimento sustentável em todas as empresas do setor. A Usiminas não teve crescimento real de suas vendas nos anos de 2011 e 2014, tendo apresentado taxa de crescimento negativa. A análise da taxa de crescimento sustentável permite estabelecer caminhos para a recuperação do equilíbrio. Como contribuição prática, sugere-se que as empresas adotem o Modelo de Higgins para parametrizar o crescimento das suas vendas, tão importante para a gestão dos negócios.

Palavras-chave: Crescimento Sustentável, Receita Líquida de Vendas, Política Financeira, Modelo de Higgins.

Sustainable growth rate of brazilian public companies in the steel sector that make up the index IBRX100

Abstract

The financial approach to sustainable growth was proposed by Robert C. Higgins, the work called How much growth can the firm afford? Sustainable growth indicator is based on the product of four financial ratios (profit margin, profit retention, asset turnover and financial leverage), responsible for determining the level of growth of sales that can be supported by

the company, not to unbalance the its financing capacity. The aim of this research is to compare the actual growth of sales revenue with the sustainable growth rate of brazilian public companies in the steel sector, which make up the Brazil 100 Index (IBrX100) of BM&FBovespa, in the 2010-2014 period. This is a descriptive research with quantitative approach. The main results can be highlighted that in all periods, the actual growth rate of the Gerdau company, exceeded the sustainable growth rate of its sales, which has some implications discussed in the article. It was noted that in 2010, the real growth rate (effective) exceeded the rate of sustainable growth in all companies in the sector. Usiminas had no real sales growth in the years 2011 and 2014 and presented negative growth rate. The analysis of sustained growth rate allows to establish paths to balance recovery. As a practical contribution, it is suggested that companies adopt the Higgins model to parameterize the growth of its sales, so important for business management.

Key-words: Sustainable Growth, Net Sales, Financial Policy, Higgins Model.

1. INTRODUÇÃO

O crescimento das empresas e sua administração geram problemas peculiares para o planejamento financeiro, devido ao fato de uma grande parte de executivos veem o crescimento como um item que precisa ser maximizado, ou seja, eles acreditam que um maior crescimento leva a uma mais expressiva participação de mercado (*market share*) e, consequente aumento do lucro da empresa. Deve-se considerar que o crescimento pode sobrecarregar os recursos da empresa e inclusive levá-la à falência se a empresa não tiver ciência dos seus efeitos, e tomar medidas adequadas (HIGGINS, 2014).

O motivo que despertou o interesse pela realização da presente pesquisa está na crença de que existe uma taxa de crescimento sustentável, na qual as empresas devem se balizar para saber o quanto crescer. Para tanto, é importante que as empresas conheçam essa taxa de crescimento, como uma referência e parâmetro para a administração do seu próprio crescimento, de forma sustentável.

Alto crescimento em receitas é um objetivo desejável por parte das empresas, principalmente quando esse crescimento está associado a margens positivas em períodos futuros (DAMODARAN, 2007). Contudo, empresas que vislumbram crescimento das suas vendas precisam levantar fundos para investir, uma vez que ampliação do volume de vendas implica em aumento dos ativos. Em muitos casos, as empresas precisam recorrer ao mercado para captar os recursos necessários, por meio da contração de dívidas ou utilizar do lucros retidos e, em alguns casos emitir novas ações, que de certa forma, contraria a Teoria do *pecking order.*

A pesquisa de Haushahn (2007) que analisou a existência de relação entre o resultado final das empresas e o crescimento anual das receitas de vendas dessas empresas destacou a importância do planejamento para nortear as estratégias de crescimento da empresa, pois as que crescem sem planejar correm sérios riscos, entre eles o de não ter definido o financiamento dos recursos para o crescimento, o que pode tornar-se um alto risco para o futuro da empresa. Higgins (2014) alerta que empresas que crescem a uma taxa superior à sua taxa de crescimento sustentável precisarão melhorar suas operações ou preparar-se para alterar suas políticas financeiras (HIGGINS, 2014).

Esse estudo foi baseado na proposta realizada por Higgins (1977), idealizador de um modelo que estabelece que o indicador (taxa) de crescimento sustentável tem como base o

produto de quatro proporções financeiras: margem de lucro, retenção de lucro, giro do ativo e alavancagem financeira.

A questão que norteou a presente pesquisa é: A receita de vendas das empresas brasileiras do setor de siderurgia tem crescido de forma sustentável? Nesse contexto, o objetivo do presente estudo é comparar o crescimento efetivo da receita de vendas com a taxa de crescimento sustentável das empresas brasileiras de capital aberto do setor de siderurgia que fazem parte do índice IBrX100, da Bovespa.

A pesquisa tem natureza descritiva com abordagem quantitativa, que adotou como amostra as três empresas brasileiras de capital aberto do setor de siderurgia que compõem o índice IBrX100, da Bovespa, durante o período compreendido entre 2010 e 2014. Os dados necessários para o cálculo de cada uma das variáveis (margem de lucro, retenção de lucro, giro do ativo e alavancagem financeira) foram: receita líquida, lucro líquido, ativo total, dividendos e patrimônio líquido publicados, das empresas do setor de siderurgia, para cada ano abordado pelo estudo, extraídas da Economática®.

A representatividade do setor siderúrgico para o Brasil está no fato de o país ser o 14º exportador mundial de aço, no que se refere à exportações diretas, e o 6º maior exportador líquido de aço, num montante de 5,8 milhões de toneladas. Destaca-se, ainda, que o Brasil realiza exportações para mais de cem países. O parque industrial nacional tem capacidade instalada para o processamento de 48,9 toneladas de aço por ano (INSTITUTO DO AÇO, 2014).

A importância do tema está respaldada no fato de que as empresas precisam conhecer a sua taxa de crescimento sustentável para decidir sobre o ritmo do seu crescimento. Empresas que crescem acima do sustentável tendem a ter problemas de insuficiência de caixa, ao contrário das empresas que crescem abaixo do sustentável, que apresentarão problema de excesso de caixa (HIGGINS, 2014). Outros estudos anteriores também referenciaram o Modelo de Higgins (JOHNSON, 1981, VARADARAJAN, 1983, PLATT; PLATT; CHEN, 1995, GULATI; ZANTOUT, 1997, ANDRADE, 2001, AMICCI; TOLEDO; FLUENTES, 2005, OLIVEIRA, 2010), mas com abordagens diferentes da proposta pela presente pesquisa.

Em todos os períodos estudados pela presente pesquisa, 2010 a 2014, a taxa de crescimento efetivo da empresa Gerdau, superou a taxa de crescimento sustentável de suas vendas. Observou-se que no ano de 2010 a taxa de crescimento real (efetivo) superou a taxa de crescimento sustentável em todas as empresas do setor estudadas. Particularmente, a Usiminas não teve crescimento real de suas vendas nos anos de 2011 e 2014, tendo apresentado taxa de crescimento negativa.

O artigo está estruturado em cinco tópicos. O tópico seguinte aborda a base conceitual necessária para respaldar a pesquisa. No tópico três, são tratados os aspectos metodológicos da pesquisa. O tópico quatro apresenta e discute os resultados da pesquisa desenvolvida. Por fim, o último tópico, contempla as considerações finais do estudo.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Crescimento Sustentável

> Entre todas as outras influências, o desejo de crescer talvez tenha o efeito mais cruel na estratégia. Os *trade-offs* e os limites parecem restringir o crescimento. Servir um grupo de clientes e excluir outros, por exemplo, coloca um limite real ou imaginário no crescimento da receita (PORTER, 1996, p. 20).

O crescimento da empresa é uma imposição do mercado para perpetuação do negócio e para crescer é necessário planejamento, estratégias e gerenciamento adequados, além de fontes de financiamento compatíveis com as necessidades da empresa (ANDRADE, 2001). Para Andrade (2001), o significado de sustentável está relacionado à capacidade de produção, sem contudo, esgotar a capacidade de continuidade da empresa, é o uso adequado de bens disponíveis, e ainda a garantia de que fatores externos não interfiram no ciclo de vida da empresa.

A abordagem financeira do crescimento sustentável foi proposta por Robert C. Higgins na obra denominada *How much growth can a firm afford*? O indicador de crescimento sustentável está baseado no produto de quatro proporções financeiras que são responsáveis pela determinação do nível de crescimento das vendas que pode ser suportado pela empresa, para não desequilibrar a capacidade de financiamento dessas atividades de vendas.

É comum as empresas realizarem previsõe explícitas de crescimento como sendo uma parte componente do seu planejamento financeiro (ROSS; WESTERFIELD; JAFFE, 2002). Higgins (2014) inicia a sua análise das dimenso s financeiras do crescimento pela definição da taxa de crescimento sustentáv l da empresa, que representa a taxa má ima à qual as vendas da empresa podem crescer sem esgotar os recursos financeiros.

A taxa de crescimento sustentável (HIGGINS, 2014) é dada pela Equação 1:

$$(g)^{*} = PxRxAxT \qquad \textbf{(1)}$$

P: é margem de lucro,

R: representa 1 – *payout*, ou seja, é a taxa de retenção da empresa. É a parcela dos lucros que fica retida no negócio.'

A: é o índ ce de giro do ativo e

T: alavancagem financeira. É o índ ce ativo/patrimônio líquido, refere-se ao patrimônio líquido do início do exercício, e não do final. Significa uma posição de estrutura ótima de capital, que não é flexível.

Destaca-se que o P, A e T são as alavancas de desempenho.

Uma implicação importante da equação da taxa de crescimento sustentá el é que g* é a únic taxa de crescimento das vendas condizente com valores estáveis para os quatro índic s (HIGGINS, 2014, p. 126). O crescimento sustentável representa a taxa que garante que empresa possa manter o crescimento de receitas, lucros e ativos, no longo prazo, sem necessidade de aumentar seu capital (ULRICH; ARLOW, 1980).

2.2 Impactos do crescimento abaixo e acima da taxa sustentável

De acordo com Ross, Westerfield e Jaffe (2002, p. 594), uma empresa que visa aumentar a sua taxa de crescimento sustentável propõe algumas medidas: (1) vender novas ações, (2) aumentar a utilização de capital de terceiros, (3) reduzir o índice de distribuição de lucro, (4) aumentar as margens de lucro, (5) reduzir o índice de necessidade de ativos.

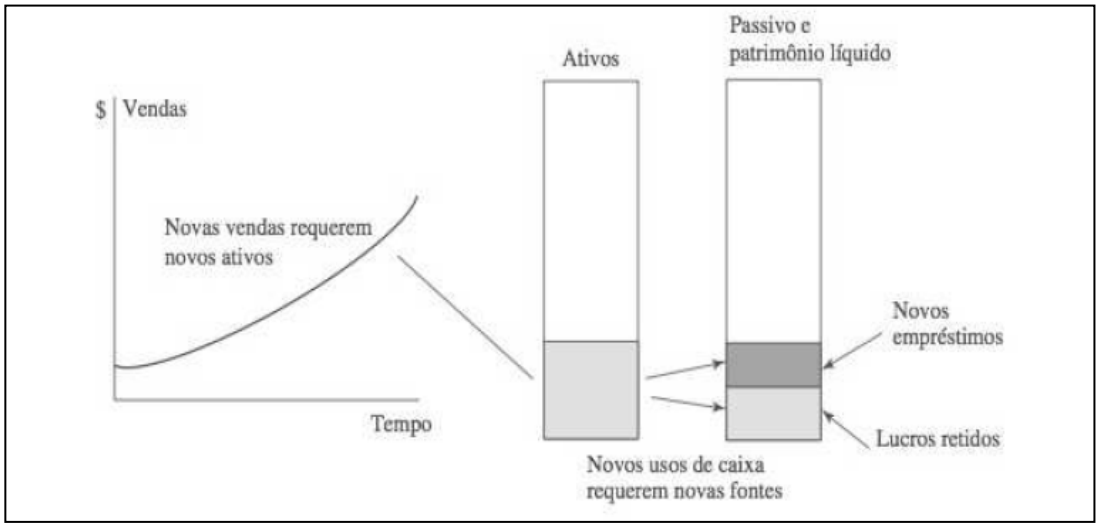
Quando uma empresa cresce a uma taxa superior à sua taxa de crescimento sustentáv l, ela precisará melhorar suas operações (representadas por um aumento da margem de lucro ou do índ ce de giro do ativo) ou preparar-se para alterar suas políticas financeiras (representadas pelo aumento da taxa de retenção ou da alavancagem financeira) (HIGGINS, 2014).

> Uma conclusão importante será a de que o crescimento não é necessariamente, algo que se deva maximizar. Em muitas empresas, pode ser necessário limitar o crescimento para manter o vigor financeiro. Em outras, o dinheiro usado para financiar o crescimento que não é lucrativo seria melhor empregado se devolvido aos seus donos (HIGGINS, 2014, p. 123).

Nos casos em que o crescimento excede o sustentável, Higgins (2014) apresenta algumas medidas:

- Emitir novas ações não é uma boa alternativa, pois o próprio mercado não está disposto a absorver;
- Aumentar a alavancagem financeira;
- Reduzir o índice de *payout*;
- Vender negócios marginais para fazer caixa;
- *Outsourcing*, que é uma estratégia de crescimento com menos investimento;
- Aumentar os preços, visando elevar as margens e melhorar a performance operacional;
- Fusão com empresa com sobras de caixa.

A Figura 1, a seguir, apresenta uma relação entre novas vendas e a exigência de novos ativos que precisam ser financiados.



Fonte: Higgins (2014)

Figura 1 – Novas vendas exigem novos ativos que precisam ser financiados

Observa-se na Figura 1 que a altura dos retângulos é a mesma devido ao fato do Ativo ser igual ao Passivo somado ao Patrimônio Líquido. A área cinza do lado dos ativos representa o valor dos novos ativos necessários para sustentar o aumento das vendas. O

aumento das vendas irá gerar pressões sobre o caixa, pois vem acompanhado da elevação nos ativos (estoques, contas a receber e imobilizado).

As empresas antigas e em declínio frequentemente dedicam muito tempo e dinheiro na busca de oportunidades de investimento em novos produtos ou em empresas que ainda estejam crescendo (HIGGINS, 2014, p. 124). A duração dos estágios varia de indústria para indústria, algumas pulam a fase de maturidade, passando direto do crescimento (maturidade) para o declínio (PORTER, 1986).

A indústria atravessa vários estágios ou fases, que de acordo com Porter (1986) são: introdução, crescimento, maturidade e declínio. "Este estágios são definidos por pontos de modulação no índ ce de crescimento das vendas da indú tria" (PORTER, 1986, p. 157). O Quadro 1, a seguir, apresenta os ciclos de vida pelos quais passam as empresas bem-sucedidas.

Ciclo	Características
Fase Inicial	A empresa perde dinheiro enquanto desenvolve produtos e estabelece uma cabeça de ponte no mercado.
Fase de Crescimento Acelerado	A empresa é lucrativa, mas cresce com tanta rapidez que precisa de infusões regulares de financiamento externo
Maturidade	Caracterizada por uma queda do crescimento e uma passagem da absorçã de financiamento externo para a geraçã de mais caixa do que a empresa é capaz de investir de forma lucrativa.
Declínio	A empresa pode ter lucratividade marginal, gera mais caixa do que consegue investir internamente e apresenta vendas declinantes.

Fonte: Adaptado de Higgins (2014)

Quadro 1 – Ciclo de vida das empresas bem-sucedidas

Crescimento centrado apenas na eficiência com foco no lucro gera resultados acima do setor, mas, geralmente, por tempo limitado (ANDRADE, 2001). De acordo com Higgins (2014), empresas que tem ROA (Retorno sobre Ativo) mais alto podem crescer a taxas mais altas. Por outro lado, tem-se que empresas que geram um menor ROA tem mais necessidade de crescimento. O esperado é que as empresas cresçam em nível determinado, que irá depender, do ponto de vista financeiro, da Política Financeira da Estrutura de Capital e da Política de Retenção da empresa. Para Branco (2013) é esperado que as empresas sejam sustentáveis a longo prazo, mas esse conceito não é absorvido pelos gestores, investidores, acionistas e pelo mercado como um todo.

Crescimento desequilibrado é um fator de risco para a empresa e para todos os que se relacionam com ela (*stakeholders*), e isso pode levar a impactos econômico-financeiros, sociais e ambientais (OLIVEIRA, 2010). Se o crescimento efetivo superar o crescimento sustentável, o problema da administração da empresa será o de identificar de que forma será obtido dinheiro para financiar o crescimento (HIGGINS, 1977).

2.3 Estudos Correlatos

Nesse tópico, são apresentados estudos correlatos de autores que refereciaram o Modelo de Higgins, mas nenhum deles na mesma abordagem proposta pelo presente artigo.

Gulati e Zantout (1997) desenvolveram modelo geral de crescimento potencial corporativo. O modelo permite determinar as condições que devem prevalecer para que nem a inflação nos preços e nem alterações nas taxas de juros tenham impacto no crescimento potencial das empresas, e consequentemente nas decisões de investimentos. Como resultados, obtiveram que imunizar o potencial crescimento real das empresas contra os efeitos da inflação e flutuações das taxas de juros geralmente requer mudança na sua estrutura de capital, que pode ser uma estratégia dispendiosa para ser implementada.

O estudo de Andrade (2001) investigou se seria possível utilizar o indicador de crescimento sustentável para as empresas brasileiras. Para tanto, o estudo aplicou esse indicador, no período de 1995 a 2000, para verificar se as empresas estavam gerenciando e balanceando seu processo de crescimento. A pesquisa contou com uma amostra de 60 empresas brasileiras de capital aberto, selecionadas aleatoriamente. Entre os achados, foi encontrada correlação negativa moderada entre as variáveis T (alavancagem financeira) e (g*), taxa de crescimento sustentável, isso significa que quando T cresce (g*) diminui. Ocorreu baixa correlação entre as variáveis (T, g*), (A, T) e (A, g*), isso significa que quando P cresce ou diminui, (g*) acompanha essa tendência, com baixa intensidade, linearmente.

O estudo de Amicci, Toledo, Fuentes (2005), partindo da visão de planejamento estratégico e considerando a premissa da integração da teoria financeira à perspectiva do planejamento, buscou analisar as estratégias financeiras adotadas pelas empresas siderúrgicas brasileiras para financiar seu crescimento. Os autores apresentaram as estratégias de crescimento e estratégias competitivas das empresas, desde a década de 60. Como resultado obtiveram que as empresas tem a possibilidade de sustentar seu crescimento, por meio de aumento de capital, mas nem sempre os sócios podem contribuir com esse aumento e, muitas vezes, nem mesmo a empresa deseja ou pode emitir ações.

A pesquisa de Oliveira (2010) teve o objetivo de verificar se o crescimento equilibrado está associado ao desempenho sustentável das empresas. Foram utilizados dados de empresas de capital aberto no período de dezembro de 1999 a dezembro de 2009. A pesquisa adotou para avaliar o crescimento equilibrado o indicador equilíbrio do crescimento que compara, sob a forma de uma razão, a taxa de crescimento do volume de negócios da empresa (g) e a taxa pela qual a empresa pode crescer de forma equilibrada, sem comprometer sua saúde financeira (g*). Contudo, a proposta da pesquisa ampliou o conceito de recursos pressionados pelo crescimento para: financeiros, sociais e ambientais. Destaca-se que uma informação relevante extraída dessa pesquisa foi a menção da autora sobre a base de dados teórica pesquisada: “No levantamento para esta pesquisa não foram encontrados estudos sobre a relação entre o crescimento (equilibrado ou não) e o desempenho de longo prazo das empresas, considerando aspectos econômico-financeiros, ambientais e sociais” (OLIVEIRA, 2010, p. 15), o que reforça que o tema, ainda conta com um vasto campo a ser explorado.

2.4 A importância do setor siderúrgico para o Brasil

O Brasil tem hoje o maior parque industrial de aço da América do Sul; é o maior produtor da América Latina. Destaca-se a grande representatividade do setor siderúrgico na economia do país, considerando-se que o Brasil é o 14º exportador mundial de aço, em termos de exportações diretas, e ainda, o 6º maior exportador líquido de aço, totalizando 5,8 milhões de toneladas. O Brasil exporta para mais de cem países. A capacidade instalada do parque industrial para o processamento de aço no país é de 48,9 toneladas por ano (INSTITUTO DO AÇO, 2014).

A indústria do aço está associada à história de desenvolvimento do Brasil. Das usinas siderúrgicas instaladas no país saiu o aço de nossas hidrelétricas, torres de transmissão, edifícios, pontes e viadutos. O aço está nas máquinas e equipamentos que impulsionam o *agrobusiness* e todos os segmentos industriais (INSTITUTO DO AÇO, 2016).

A Figura 2, a seguir, mostra um panorama da produção siderúrgica do país nos últimos anos, e ainda, apresenta um comparativo da evolução da produção de cada um dos produtos no período considerado, de 2014 a 2016.

PRODUTOS	JANEIRO		16/15	OUT	NOV	DEZEMBRO		15/14	ÚLTIMOS
	2016(*)	2015	(%)	2015	2015	2015(*)	2014	(%)	12 MESES
AÇO BRUTO	2.451,1	2.984,7	(17,9)	2.982,5	2.548,0	2.461,7	2.622,6	(6,1)	32.711,6
LAMINADOS	1.631,6	2.007,1	(18,7)	1.883,2	1.838,3	1.514,1	1.729,2	(12,4)	22.253,8
PLANOS	948,9	1.225,9	(22,6)	1.056,7	1.059,2	1.073,6	1.114,7	(3,7)	13.111,3
LONGOS	682,7	781,2	(12,6)	826,5	779,1	440,5	614,5	(28,3)	9.142,5
SEMI-ACABADOS P/VENDAS	704,0	536,3	31,3	822,5	819,1	868,9	755,1	15,1	9.302,7
PLACAS	556,5	477,2	16,6	783,2	705,2	736,6	702,1	4,9	8.092,1
LINGOTES, BLOCOS E TARUGOS	147,5	59,1	149,6	39,3	113,9	132,3	53,0	149,6	1.210,6
FERRO-GUSA (Usinas Integradas)	2.099,3	2.428,0	(13,5)	2.433,6	2.169,0	2.276,3	2.451,1	(7,1)	27.474,6

Fonte: Instituto Aço Brasil (2016)

Figura 2 – Produção siderúrgica brasileira

O setor gera mais de 122.000 empregos diretos. Os principais setores consumidores de aço são: construção civil, automotivo, bens de capital, máquinas e equipamentos (incluindo agrícolas) e utilidades domésticas e comerciais.

3. ASPECTOS METODOLÓGICOS

A natureza do presente estudo é descritiva e tem abordagem quantitativa. Quanto aos objetivos, esse artigo buscou comparar o crescimento efetivo da receita de vendas com a taxa de crescimento sustentável das empresas brasileiras do setor de siderurgia que fazem parte do índice IBrX100, da Bovespa, durante o período compreendido entre 2010 e 2014.

A presente pesquisa trabalhou com uma amostra representada pelas três empresas brasileiras de capital aberto do setor de siderurgia que compõem o Índice Brasil 100 (IBrX100), que é um índice que mede o retorno de uma carteira teórica composta por um número de 100 ações que estão entre as mais negociadas na BOVESPA, em relação do número de negócios realizados e também em termos de volume financeiro, escolhidas em uma relação de ações classificadas em ordem decrescente de liquidez, observados os seguintes critérios de inclusão: a) Estar entre os ativos elegíveis que, no período de vigência das 3(três) carteiras anteriores, em ordem decrescente de Índice de Negociabilidade (IN), ocupem as 100 primeiras posições; b) Ter presença em pregão de 95% (noventa e cinco por cento) noperíodo de vigência das 3 (três) carteiras anteriores; c) Não ser classificado como "*Penny Stock*" (BM&FBOVESPA, 2014).

A amostra da presente pesquisa é intencional e constituída pelas empresas do setor de siderurgia listadas na BOVESPA, que compõem o índice IBrX100, que são: Gerdau, Siderúrgica Nacional e Usiminas.

O período de 2010 a 2014 foi definido para o desenvolvimento da pesquisa, levando-se em conta um aspecto relevante que é a consideração de ser um período pós-convergência às Normas Internacionais da Contabilidade.

O Quadro 2, a seguir, caracteriza cada uma das variáveis abordadas pela presente pesquisa e apresenta a fórmula de cálculo de cada uma delas.

Variáveis	**Caracterização**	**Fórmulas**
Crescimento sustentável (g)*	Representa o crescimento sustentável.	$(g)^* = PxRxAxT$
Margem de Lucro (P)	Esse índice mostra a proporção das vendas transformada em lucro.	$P = \frac{LucroLíquido}{\text{Re}ceitaLíquida}$
Índice de Giro Ativo (A)	Expressa quantas vezes o ativo se renovou pelas vendas que foram realizadas.	$A = \frac{\text{Re}ceitaLíquida}{AtivoTotal}$
Taxa de Retenção (R)	Representa a fração do lucro líquido retida na empresa, visando novos investimentos.	$R = 1 - \frac{Dividendos}{LucroLíquido}$
Alavancagem Financeira (T)	Relaciona o volume de financiamento próprio da empresa pelo total do ativo.	$T = \frac{AtivoTotal}{PLinicial}$
Crescimento Efetivo (g)	Representa o quanto a receita líquida variou de um período para outro.	$g = 1 - \frac{\text{Re}ceitaLíquida_{t=0}}{\text{Re}ceitaLíquida_{t-1}}$

Fonte: Dados da pesquisa

Quadro 2 – Variáveis da pesquisa

Para a realização da pesquisa, foram coletados dados secundários da Economática® das empresas pertencentes ao índice IBrX100 da BM&FBovespa do setor de siderurgia. Os dados necessários para o cálculo de cada uma das variáveis (Quadro 2) foram: Receita líquida, lucro líquido, ativo total, dividendos e patrimônio líquido inicial publicados de cada uma das três empresas do setor de siderurgia para cada ano abordado pelo estudo, ou seja, de 2010 a 2014.

Após o levantamento e coleta dos dados, deu-se início ao processo de compilação e tratamento dos dados, com a utilização de planilhas eletrônicas *Excel,* que também foi o instrumento básico para o cálculo de cada uma das variáveis (Quadro 2). Por fim, foram realizados os cálculos dos indicadores de crescimento sustentável para cada empresa da amostra, para todos os anos estudados, com base no produto das quatro proporções financeiras: margem de lucro, giro do ativo, retenção de lucro e alavancagem financeira. Para realizar o comparativo entre o crescimento sustentável e o crescimento real (efetivo), tomou-se como base para o cálculo do crescimento real a receita líquida de um período em comparação com a receita líquida do período imediatamente anterior.

Os resultados do presente estudo foram apresentados com o auxílio de tabelas e gráficos, para facilitar a identificação e comportamento das variáveis, seguidas de discussões dos achados da pesquisa.

O próximo tópico apresenta e discute os resultados da pesquisa desenvolvida.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

A seguir é apresentada a Tabela 1, contendo as variáveis Giro do ativo (A), Margem de lucro (P), Taxa de retenção (R) e Alavancagem financeira (T), componentes do cálculo taxa de crescimento sustentável (g)* da empresa Gerdau em cada um dos anos do período de 2010 a 2014. A taxa de crescimento sustentável da empresa é apresentada para cada período, como resultado da equação $(g)^* = PxRxAxT$

Tabela 1 – Variáveis componentes da Taxa de Crescimento Sustentável – Gerdau

	2010	2011	2012	2013	2014
A (Giro do Ativo)	73.19%	70.84%	71.54%	68.48%	67.49%
P (Margem de Lucro)	6.82%	5.66%	3.75%	3.97%	3.30%
R (Taxa de Retenção)	52.46%	72.54%	63.31%	73.04%	67.56%
T (Alavancagem Financeira)	231.75%	256.71%	212.39%	213.67%	207.79%
g* (Crescimento Sustentável)	6.07%	7.47%	3.61%	4.25%	3.12%

Fonte: Dados da pesquisa

A taxa de crescimento sustentável da Gerdau (Tabela 1) deveria ser positiva em todos os períodos abordados pela pesquisa, de 2010 a 2014. Observa-se que a taxa de crescimento sustentável oscilaria de 7,47%, em 2011 a 3,12% em 2014. Isso implica em dizer que a empresa, de 2010 a 2014, teria que manter esses níveis de crescimento das vendas que poderiam ser suportadas pelos recursos financeiros da empresa, para não desequilibrar a capacidade de financiamento dessas atividades de vendas, conforme propõe o modelo desenvolvido por Higgins (2014).

A Tabela 2 apresenta o resultado dos cálculos das taxas de crescimento sustentável da Empresa Siderúrgica Nacional para o período abordado pela pesquisa, e as variáveis componentes do cálculo $(g)^* = PxRxAxT$

Tabela 2 – Variáveis componentes da Taxa de Crescimento Sustentável – Sid. Nacional

	2010	2011	2012	2013	2014
A (Giro do Ativo)	38.23%	35.25%	34.28%	34.35%	32.40%
P (Margem de Lucro)	17.41%	22.43%	-2.49%	2.94%	-0.65%
R (Taxa de Retenção)	37.97%	49.91%		226.21%	
T (Alavancagem Financeira)	685.99%	614.06%	617.28%	584.93%	614.67%
g* (Crescimento Sustentável)	17.34%	24.23%		13.36%	

Fonte: Dados da pesquisa

De acordo com a Tabela 2 tem-se que a Siderúrgica Nacional deveria ter tido crescimento de suas vendas em 2010 de 17,34%, em 2011 de 24,23 e em 2013 de 13,36%, de acordo com o Modelo de Higgins (2014), que desenvolveu o cálculo da taxa de crescimento sustentável. A Siderúrgica Nacional apresentou prejuízo no ano de 2012 no valor de R$420.113. Em 2014, o prejuízo totalizou R$105.218,. Por esse motivo não foi calculada a taxa de crescimento sustentável da empresa, por não haver lucro nos dois anos. Devido ao prejuízo apresentado no período, as margens de lucro da empresa foram negativas nos dois anos.

Na Tabela 3 têm-se os resultados dos cálculos de cada uma das variáveis componentes da taxa de crescimento sustentável da Empresa Usiminas, de 2010 a 2014, de acordo com a equação $(g)^* = PxRxAxT$

Tabela 3 – Variáveis componentes da Taxa de Crescimento Sustentável – Usiminas

	2010	2011	2012	2013	2014
A (Giro do Ativo)	40.74%	35.68%	38.78%	40.91%	38.52%
P (Margem de Lucro)	12.13%	1.96%	-5.03%	-1.10%	1.10%
R (Taxa de Retenção)	62.11%	59.56%			17.94%
T (Alavancagem Financeira)	201.21%	191.37%	189.62%	188.81%	182.41%
g* (Crescimento Sustentável)	6.17%	0.80%			0.14%

Fonte: Dados da pesquisa

Um ponto de destaque, observado na Tabela 3, é o comportamento da alavancagem financeira da Usiminas ao longo dos cinco anos estudados. Observa-se que ocorreu uma queda gradativa da alavancagem financeira, saindo de 201,21% em 2010 para 182,41% em 2014. A empresa teria que manter os níveis de crescimento das vendas de 6,17% em 2010, de 0,80% em 2011 e de 0,14% em 2014, para não desequilibrar a sua capacidade de financiamento dessas vendas. A Usiminas apresentou prejuízo em 2012 e 2013, respectivamente de R$639.574, e de R$141.678, e por isso não foi calculada a taxa de retenção da empresa nos dois anos, e consequentemente, não foi possível calcular a taxa de crescimento sustentável, que depende dessa informação. Ainda, devido ao prejuízo ocorrido nesses dois anos, a empresa apresenta margens negativas de -5,03% em 2012 e de -1,10% em 2013.

Na sequência, a Tabela 4 apresenta o cálculo do crescimento real da Receita Líquida de Vendas da Gerdau para cada um dos períodos abordados pelo estudo em comparação com a taxa de crescimento sustentável da empresa. A taxa de crescimento real refere-se à variação ocorrida entre a receita líquida de um período contra o período imediatamente anterior, e representa o quanto efetivamente a receita líquida da empresa cresceu. O cálculo da taxa de crescimento sustentável da Gerdau foi apresentado, anteriormente, na Tabela 1.

Tabela 4 – Comparativo das Taxas de Crescimento Real e Sustentável – Gerdau

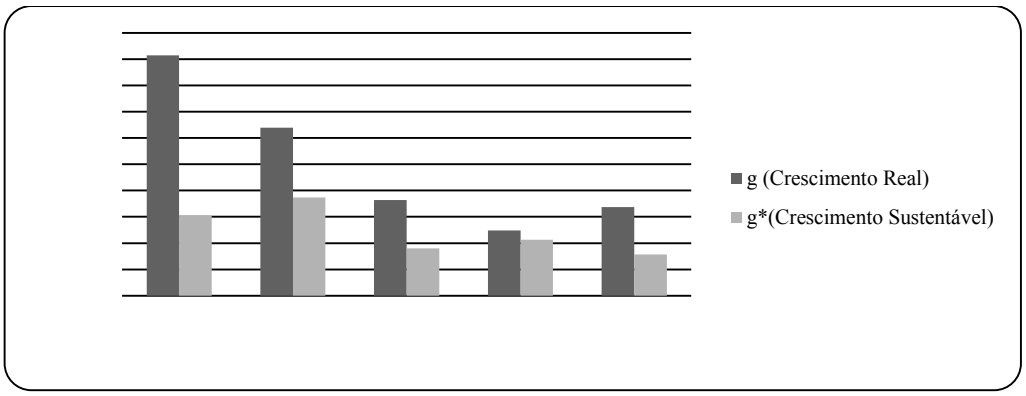
	2009	2010	2011	2012	2013	2014
Receita Líquida	26,540,050	31,393,209	35,406,780	37,981,668	39,863,037	42,546,339
g (Crescimento Real)		18.2862%	12.7848%	7.2723%	4.9534%	6.7313%
g*(Crescimento Sustentável)		6.0732%	7.4730%	3.6106%	4.2456%	3.1238%

Fonte: Dados da pesquisa

Realizando um comparativo entre o crescimento efetivo (real) e o crescimento sustentável da Empresa Gerdau (Tabela 4) observa-se que em todos os períodos estudados, de 2010 a 2014, o crescimento real superou o crescimento sustentável. Teoricamente, de acordo com Higgins (2014), isso implica dizer que a empresa precisará melhorar suas operações, por

meio de aumento da margem de lucro ou do índ ce de giro do ativo ou preparar-se para alterar suas políticas financeiras (representadas pelo aumento da taxa de retenção ou da alavancagem financeira).

O Gráfico 1, a seguir, ilustra o comparativo da Taxa de crescimento sustentável e real da Gerdau.



Fonte: Dados da pesquisa

Gráfico 1 – Comparativo Taxa Crescimento Sustentável e Real – Gerdau

Um ponto que chamou atenção, na análise do Gráfico 1, foi a queda na taxa de crescimento efetivo da Gerdau, de 2010 a 2013. Conforme dados do panorama da produção siderúrgica do país nos últimos anos (Figura 2), o setor siderúrgico apresentou queda de produção de 2014 para 2015 e também no comparativo de produção de janeiro de 2015 para janeiro de 2016, em um grande número de produtos, o que caracteriza uma tendência ao longo dos últimos anos, no setor.

Na Tabela 5, tem-se um comparativo entre o crescimento real e o crescimento sustentável das vendas da Siderúrgica Nacional.

Tabela 5 – Comparativo das Taxas de Crescimento Real e Sustentável – Sid. Nacional

	2009	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Receita Líquida	10,978,364	14,450,510	16,519,584	16,896,264	17,312,432	16,126,232
g (Crescimento Real)		31.6272%	14.3183%	2.2802%	2.4631%	-6.8517%
g*(Crescimento Sustentável)		17.3413%	24.2331%		13.3630%	

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando os dados de crescimento real, comparativamente com os dados de crescimento sustentável da Siderúrgica Nacional (Tabela 5), observa-se que apenas em 2010, a empresa cresceu as suas vendas reais a uma taxa maior do que a taxa de crescimento sustentável. Em 2011, o crescimento efetivo (real) de 14,31% ficou abaixo da taxa de crescimento sustentável de 24,23%,, e também em 2013 a taxa de crescimento real de 2,46% foi menor do que a taxa de crescimento sustentável de 13,36%. De acordo com Higgins (2014), quando o crescimento real da empresa ocorre em nível abaixo da taxa de crescimento sustentável, torna-se necessário uma análise criteriosa do desempenho da mesma para

identificar e remover restrições internas ao seu crescimento. Esse processo envolve mudanças organizacionais e maiores despesas de desenvolvimento. Empresas com crescimento lento também têm problemas de administração do crescimento, pois se deparam com o dilema do que fazer com o lucro que excede suas necessidades. Ressalta-se, mais uma vez, que a Siderúrgica Nacional não teve lucro nos anos de 2012 e 2014, por esse motivo não foi calculada a taxa de crescimento sustentável da empresa, nesses dois anos.

O comparativo das taxas de crescimento real e sustentável da Usiminas é apresentado na Tabela 6, a seguir.

Tabela 6 – Comparativo das Taxas de Crescimento Real e Sustentável – Usiminas

	2009	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
Receita Líquida	10,924,140	12,962,395	11,901,959	12,708,799	12,829,467	11,741,629
g (Crescimento Real)		18.6583%	-8.1809%	6.7791%	0.9495%	-8.4792%
g*(Crescimento Sustentável)		6.1735%	0.7963%			0.1391%

Fonte: Dados da pesquisa

Analisando a Tabela 6, observa-se que o crescimento real de 18,65% da Usiminas superou o crescimento sustentável de 6,17% apenas ano de 2010. De acordo com Higgins (2014), empresas nessa situação precisam aumentar sua margem de lucro ou o giro do ativo, ou alterar suas políticas financeiras, uma vez que estão com volumes de vendas acima do que conseguem suportar, o que pode desequilibrar a capacidade de financiamento dessas atividades de vendas. Em 2011 e 2014, a empresa contou com crescimento real abaixo do crescimento sustentável. Ressalta-se que em 2011, a empresa não teve crescimento real, pois apresenta taxa negativa de -8,18%, enquanto a taxa de crescimento sustentável calculada é de 0,79%. Situação semelhante repetiu em 2014, período em que apresenta taxa negativa de crescimento real de -8,47%.

Considerando-se que a taxa de crescimento sustentáv l representa a taxa má ima à qual as vendas da empresa podem crescer sem esgotar os recursos financeiros, é possível realizar algumas suposições sobre a situação financeira de empresas. A análise e compreensão da taxa de crescimento sustentável permite estabelecer caminhos para a recuperação do equilíbrio das empresas (OLIVEIRA, 2010).

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo do presente estudo foi comparar o crescimento efetivo da receita de vendas com a taxa de crescimento sustentável das empresas brasileiras de capital aberto do setor de siderurgia que fazem parte do índice IBrX100, da BM&FBovespa, durante o período compreendido entre 2010 e 2014.

Trata-se de uma pesquisa de natureza descritiva com abordagem quantitativa. Para a sua realização, foram coletados dados secundários da Economática®, das empresas de capital aberto pertencentes ao índice IBrX100 da BM&FBovespa do setor de siderurgia. Os dados necessários para o cálculo de cada uma das variáveis (margem de lucro, retenção de lucro, giro do ativo e alavancagem financeira) foram: receita líquida, lucro líquido, ativo total,

dividendos e patrimônio líquido inicial publicados das empresas do setor de siderurgia, para cada ano abordado pelo estudo.

Importante destacar a relação crescimento de vendas com o endividamento da empresa, considerando-se o fato de que volumes de vendas acima do que as empresas conseguem suportar, tendem a desequilibrar a capacidade de financiamento das atividades de vendas. A taxa de crescimento sustentáv l da empresa representa a taxa má ima à qual as vendas da empresa podem crescer sem esgotar os recursos financeiros.

Os resultados da pesquisa mostraram que em todos os períodos estudados, de 2010 a 2014, o crescimento real superou o crescimento sustentável da Empresa Gerdau. Se a empresa cresceu acima do sustentável, algumas medidas precisariam ter sido tomadas pela empresa, entre elas: ter melhorado as suas operaçõ s, por meio de aumento da margem de lucro ou do índ ce de giro do ativo ou ter-se preparado para alterar suas polí icas financeiras.

Observou-se que apenas no ano de 2010, a Siderúrgica Nacional cresceu as suas vendas a uma taxa maior do que o crescimento sustentável. Em 2011 e 2013, a empresa teve o seu crescimento efetivo abaixo do sustentável. Especificamente, nesses casos em que o crescimento real da empresa ocorre em nível abaixo da taxa de crescimento sustentável, como ocorreu com a Siderúrgica Nacional, uma análise do desempenho da empresa precisaria ter sido realizada para identificar quais foram as restrições internas ao seu crescimento. Esse crescimento mais lento gera sobras de caixa e também lucro que excede as necessidades da empresa.

Na Usiminas, o crescimento real superou o crescimento sustentável somente no ano de 2010. Naquela situação, de crescimento efetivo acima do sustentável, a empresa precisaria aumentar sua margem de lucro ou o giro do ativo, ou alterar suas políticas financeiras, uma vez que estavam com volumes de vendas acima do que conseguiam suportar, o que poderia desequilibrar a capacidade de financiamento das atividades de vendas. Em 2011 e 2014, a Usiminas não teve crescimento das suas vendas, tendo apresentado, inclusive, taxa negativa, quando calculado o crescimento real da empresa.

Resumindo, observou-se que no ano de 2010 a taxa de crescimento real (efetivo) superou a taxa de crescimento sustentável em todas as empresas do setor. A Gerdau foi a única empresa que manteve o crescimento efetivo das suas vendas maior do que o crescimento sustentável em todos os anos estudados.

Como contribuição prática da presente pesquisa tem-se que as empresas poderiam adotar o Modelo de Higgens (2014) para parametrizar o crescimento das suas vendas. Ressalta-se que o crescimento de vendas é fundamental para a determinação das despesas, custos e impostos, responsáveis pelo resultado da empresa.

Sugere-se para futuras pesquisas a inclusão de todas as empresas do IBrX na amostra, e a formulação de um modelo linear advindo da análise de regressão linear simples, considerando dados dos últimos anos.

REFERÊNCIAS

AMICCI, Fábio Luiz; TOLEDO, Geraldo Luciano; FUENTES, Junio. Estratégias de crescimento e estratégias competitivas de mercado - um estudo sob a ótica do setor siderúrgico brasileiro. **REA-Revista Eletrônica de Administração**, v. 4, n. 1, 2005.

ANDRADE, Elivânio Geraldo. Crescimento sustentável: Uma aplicação financeira para empresas. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 4, n. 2, 2001.

BM&FBOVESPA. (2014). **Metodologia do Índice Brasil 100** (IBrX 100). Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/Indices/download/IBXX-Metodologia-pt-br.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2015.

BRANCO, A. M. F. **Sustentabilidade Financeira Empresarial no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Administração de Organizações) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2013, 136 f.

DAMODARAN, Aswath. **Avaliação de empresas**. 2. ed. São Paulo: Prearson Prentice Hall, 2007.

GULATI, Devendra; ZANTOUT, Zaher. Inflation, capital structure, and immunization of the firm's growth potential. **Journal of Financial and Strategic Decisions**, Vol. 10, n. 1, p. 77-90, 1997.

HAUSHAHN, C. O **impacto do crescimento da receita no resultado final das empresas.** Dissertação (Mestrado) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Escola de Administração, 2006.

HIGGINS, Robert C. How much growth can a firm afford? **Financial Management**, Vol. 6, n. 3, Autumm, 1977, pp. 7-16.

_____. **Análise para administração financeira**. 10ed. Porto Alegre: AMGH, 2014.

INSTITUTO AÇO BRASIL. Disponível em: http://www.acobrasil.org.br/. Acesso em: 16. Mar. 2016.

JOHNSON, D. J. The Behavior of Financial Structure and Sustainable Growth in an Inflationary Environment. **Financial Management**, Vol. 10, No. 4 (Autumn, 1981), pp. 30-35.

OLIVEIRA, A. E. M. **Sustentabilidade e equilíbrio do crescimento: uma abordagem contábil financeira**. Tese (doutorado) - Escola de Administração de Empresas de São Paulo. 2010. 131 f.

PLATT, H. D.; PLATT, M. B.; CHEN, G. Sustainable growth rate of firms in financial distress. **Journal of Economics and Finance**, Vol. 19, No. 2 (Summer, 1995), pp. 147-151.

PORTER, Michel E. **Estratégia competitiva: técnicas para análise de indústrias e da concorrência**. Rio de Janeiro: Campus, 1986.

_____. O que é estratégia? **Harvard Business Review**, v. 74, n. 6, p. 61-78, 1996.

ROSS, S. A.; WESTERFIELD, R. W.; JAFFE, J. F., **Administração Financeira: Corporate Finance**. 2. ed., São Paulo: Atlas, 2002.

ULRICH, T.; ARLOW, P. The financial implications of growth. **Journal of Small Business Management,** out 1980, p. 28-33.

VARADARAJAN, Poondi. The sustainable growth model: A tool for evaluating the financial feasibility of market share strategies. **Strategic Management Journal**, Vol. 4, pp. 353-367, 1983.

ANÁLISE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS COMO FERRAMENTA DE VERIFICAÇÃO DA EVOLUÇÃO ECONÔMICA E FINANCEIRA DA CIA HERING

Giovani José Minuzzi (giovaniminuzzi@hotmail.com)
Graduado

Tiago Romitti (tiagoromitti@hotmail.com)
Graduado

Alzenir José de Vargas (Alzenir@uri.edu.br)
Orientador

Resumo:
Este artigo aborda aspectos relacionados a Análise das Demonstrações Contábeis como uma ferramenta para apurar e analisar a situação econômica e financeira das Entidades. As Demonstrações Contábeis existem para diversas possibilidades sendo que uma das finalidades da contabilidade é fornecer informações úteis de forma fidedigna, tem-se em suas Demonstrações, este papel, perante aos usuários que venham se interessar por elas. O estudo aqui descrito aborda aspectos relacionados com a Análise das Demonstrações Contábeis aplicadas na Cia Hering. Trata-se de um estudo exploratório, que tem como objetivo geral apurar e analisar a evolução econômica e financeira da Cia Hering, após abertura de capital. Para atender aos objetivos do estudo, foram utilizadas as Demonstrações Contábeis disponibilizadas pela Cia Hering como instrumento de averiguação das informações. Os resultados obtidos referentes às análises efetuadas nas Demonstrações Contábeis demonstram-se satisfatórias no âmbito que se conseguiu evidenciar todos os índices previstos no estudo demonstrando a evolução da Cia Hering no período proposto.

Palavras chave: Demonstrações Contábeis, Índices, Cia Hering.

Analysis of the financial statements as a verification tool of economic and financial developments of Cia Hering

Abstract
This article discusses aspects of the analysis of financial statements as a tool to find and analyze the economic and financial situation of the entities. The financial statements are for different possibilities and one of the purposes of accounting is to provide useful information reliably, has in its statements, this paper before users that may be interested in them. The study described here addresses aspects related to the Analysis of Financial Statements applied in Cia Hering. This is an exploratory study, which has the general objective to investigate and analyze the economic and financial developments of Cia Hering after IPO. To meet the objectives of the study, the financial statements provided by Cia Hering as investigation instrument of information were used. The results obtained on the analysis made in the financial statements shown to be satisfactory in the context that could show all indices provided in the study demonstrating the evolution of Cia Hering in the proposed period.
Key-words: Financial Statements, Indexes, Cia Hering.

1. INTRODUÇÃO

Considerando que atualmente as empresas encontram-se inseridas no mercado globalizado, o qual exige decisões rápidas, sábias e precisas, e, para que isso ocorra de forma regular, utiliza-se nas demonstrações financeiras uma base de apoio a qual serve como ferramentas de gestão. A administração financeira é fundamental na gestão das organizações, pois executivos estabelecem estratégias, utilizando como base, relatórios contábeis, onde, os mesmos são gerados através de diversos dados financeiros.

Diante desta perspectiva, a contabilidade possui uma vasta gama de utilidades, fazendo com que as informações geradas por ela transforme-as em poderosas ferramentas de gestão, sendo assim, se verifica tamanha importância das informações as quais são geradas a partir de Demonstrações Contábeis, tendo como exemplo, o Balanço Patrimonial, Demonstração de Resultado do Exercício e Demonstração do Fluxo de Caixa.

Os profissionais da área financeira, os quais estudam os dados apresentados nas demonstrações contábeis, por meio de fórmulas e cálculos de índices que devem ser padronizados, têm como objetivo, gerar relatórios que auxiliam na tomada de decisão de determinada entidade. Existem diversos indicadores financeiros, porém, estes normalmente são calculados como: Índices de Liquidez, de Endividamento, Estrutura de Capital, de Rentabilidade.

Portanto, o objetivo desse estudo é a Análise das Demonstrações Contábeis da Cia Hering a partir da abertura de capital, para relatar a evolução econômica e financeira da Cia após a tomada de decisão, a fim de proporcionar uma maior visibilidade de sua evolução para a própria Cia e demais interessados. O estudo teve como embasamento, as Demonstrações Financeiras Padronizadas, divulgadas pela companhia na CVM – Comissão de Valores Mobiliários e na Bolsa de Valores.

O estudo está estruturado considerando os seguintes tópicos: introdução, no decorrer há o embasamento teórico destacando diversos autores, seguida da metodologia, sendo que no quarto capitulo apresentam-se as análises dos resultados, posteriormente as conclusões e por fim as referências utilizadas no estudo aqui descrito.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Este estudo consiste na Análise das Demonstrações Contábeis da Cia Hering, para ter um completo entendimento do assunto, se faz necessário tomar como conhecimento os seguintes embasamentos teóricos referentes: as Demonstrações Contábeis, a Reclassificação das Contas das Demonstrações Contábeis e em seguida a Análise de Balanços. Todos esses temas serão enriquecidos com os devidos conceitos e perspectivas adotadas ao passar dos anos por autores renomados da contabilidade e de áreas similares. Esses itens são indispensáveis na perspectiva de entender o estudo e seus devidos fins.

2.1 Demonstrações contábeis

As demonstrações Contábeis são relatórios gerados a partir da escrituração do livro diário e do livro razão na contabilidade tradicional. “As demonstrações contábeis são aquelas

extraídas dos registros e documentos que compões o sistema contábil de qualquer tipo de Entidade" (NBC-T-3.1).

A escrituração é transformada em uma base de dados na qual se encontra registrada todas as transações. "Os dados coletados pela Contabilidade são apresentados periodicamente aos interessados de maneira resumida e ordenada, formando, assim, os relatórios contábeis." (MARION, 2009, p. 46).

Contudo, sabe-se que para escriturar os livros e, por meio deles gerar as Demonstrações, se faz necessário averiguar a legislação e, da mesma forma, as Normas Brasileiras de Contabilidade, as quais trazem uma série de regras que devem ser cumpridas. As Demonstrações das companhias de capital aberto após publicadas podem ser utilizadas pelos mais diversos usuários.

2.2 Reclassificação das contas das demonstrações contábeis

É essencial que em qualquer análise de balanços, ocorra à padronização dos dados apurados através dos relatórios contábeis, pelo fato que as demonstrações preparadas pela contabilidade contêm grande e diversificado número de contas, sintetizando-as e reclassificando-as auxiliará o analista na comparação e avaliação dos dados, simplificando alguns processos.

Para Savytzky (2009, p. 33), "o exame das contas quanto à sua finalidade e qualidade e, ainda, quanto à sua correta classificação exige bons conhecimentos de técnica contábil e também conhecimento da empresa, no tocante ao ramo de atividade, ciclo de produção etc.".

O Balanço Patrimonial e a Demonstração do Resultado do Exercício são as principais demonstrações contábeis que necessitam desta reclassificação para evidenciar com maior clareza a situação econômica e financeira da entidade por meio de técnicas de análise de balanços.

2.3 Análise de balanços

A Análise de Balanços é definida como uma técnica contábil, onde é possível identificar a situação econômica, financeira e patrimonial das entidades em determinado período analisado.

Segundo Assaf Neto (2012, p. 43) "A análise de balanços visa relatar, com base nas informações contábeis fornecidas pelas empresas, à posição econômico-financeira atual, as causas que determinaram a evolução apresentada e as tendências futuras.".

As informações de natureza econômica são geradas através dos dados extraídos na Demonstração do Resultado do Exercício, já as informações de natureza financeira são obtidas através de índices aplicados no Balanço Patrimonial.

> A análise da situação econômica é feita com base nos elementos integrantes da Demonstração do Resultado do Exercício, pelo estudo e interpretação alçados pela gestão do Patrimônio. Essa análise possibilita conhecer a rentabilidade obtida pelo Capital investido na entendida.
> Por sua vez, a análise da situação financeira é feita com base nos dados constantes do Balanço Patrimonial. Ela permite conhecer o grau de endividamento, bem como a

> existência ou não de solvência suficiente para que a entidade possa cumprir seus compromissos de curto e de longo prazo. (RIBEIRO, 2009, p. 8).

Para uma Análise de Balanços segura, ao comparar demonstrações financeiras às mesmas devem ser de períodos iguais, os dados a serem comparados deveram ter sido desenvolvidos com os mesmos critérios de avaliação para evitar que possam sofrer distorções, tornando seu resultado irreal, assim como, comparações entre anos ou empresas diferentes que possa ter distorção pela inflação.

3. METODOLOGIA

Serão apresentados neste capítulo os meios metodológicos, nos quais o estudo foi elaborado juntamente com o plano de pesquisa e demais informações consideradas pertinentes. Os tipos de pesquisa são classificados quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem da pesquisa.

Quanto aos objetivos desta pesquisa, é considerada exploratória. Ao utilizar a pesquisa exploratória "[...] busca-se conhecer com maior profundidade o assunto, de modo a torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa". (BEUREN, 2009, p. 80). Quanto aos procedimentos, "[...] referem-se à maneira pela qual se conduz o estudo e, portanto se obtêm os dados." (BEUREN, 2009, p. 83). Sendo assim, com relação aos procedimentos a pesquisa caracteriza-se como um estudo de caso.

Com relação à pesquisa desse estudo, caracteriza-se como qualitativa. Richardson (1999, p. 80) cita que "os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais". Conforme Beuren (2009, p. 92) "Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado".

A coleta de dados deu-se por meio da amostragem não probabilística referente ao assunto abordado, essas serviram como instrumento de avaliação juntamente com as demonstrações contábeis, assim consequentemente foi aplicado sobre os mesmos, índices e fórmulas estatísticas, que serviram de apoio na elaboração do relatório conclusivo sobre os dados analisados nas demonstrações contábeis.

Os resultados do estudo foram evidenciados através da elaboração de tabelas, visando possibilitar uma visualização mais ampla e detalhada dos processos elaborados. O estudo teve como referência os períodos de 2007 a 2014, pois em maio 2007, a Cia Hering preparou a Oferta Publica Inicial (IPO) das ações e aderiu ao Novo Mercado. Sendo assim, foram analisados os últimos oito anos da Cia Hering.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Utilizou-se as Demonstrações Contábeis para analisar os acontecimentos ocorridos ao longo dos anos na Cia Hering, sobre essas, serão destacadas as seguintes práticas adotadas na averiguação: Análise de Liquidez, Índices de Endividamento, Indicadores de Rentabilidade, o

Termômetro de Kanitz e o EBITDA. Será também, criado um quadro comparativo exemplificativo dos principais indicadores utilizados nesse estudo, com o intuito de explicar como ocorreu a evolução econômica e financeira da Cia Hering.

Sendo essencial em toda Análise de Balanços, a padronização das Demonstrações Contábeis desse estudo, foi realizada partindo da sintetização dos dados dos Demonstrativos Contábeis, tendo em vista, que os mesmos são compostos por diversificado número de contas, foram mantidos apenas os saldos totais dos grupos, facilitando assim, o trabalho de análise dos dados.

Considerando que os Relatórios foram obtidos no site da Ibovespa e os mesmos passam por processo de Auditoria Independente, fica evidente a qualidade das informações contidas nas Demonstrações Contábeis publicadas, não sendo necessária aplicação de rigorosos processos de verificação de saldos.

Posterior à Reclassificação das Demonstrações Contábeis, para obter-se maior confiabilidade nas análises financeiras e econômicas, tornou-se necessário atualizar os valores dos Demonstrativos Contábeis dos períodos passados, através do Índice Geral de Preços do Mercado (IGP-M), este índice foi escolhido por ser o indicador mais utilizado pelo mercado atualmente, sendo referência para correções monetárias.

4.1 Análise de liquidez

Os índices de liquidez possibilitam averiguar a capacidade que a empresa tem de liquidar suas obrigações mediante sua disponibilidade financeira. Estes índices são muito utilizados por gestores em suas atribuições.

4.1.1 Liquidez imediata

Evidencia através de porcentagem quais as condições de liquidar imediatamente as dívidas de curto prazo com os valores disponíveis nas contas de maior liquidez do ativo circulante.

Caixa ou Equivalente de Caixa / Passivo Circulante	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	0,58	0,45	0,61	0,71	0,44	0,54	0,33	0,90

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 1 - Liquidez Imediata

Através da tabela 1 evidencia-se que em 2007 para cada R$ 1,00 de dívida no curto prazo a empresa tinha R$ 0,90 para liquidar a mesma, já em 2014 para cada R$ 1,00 de dívida no curto prazo a empresa tem R$ 0,58 para liquidá-la. Esses valores estão diminuindo ao passar dos anos isso quer dizer que a empresa conseguiria saldar somente parte de suas dívidas do passivo circulante com os valores disponíveis, porém, no relatório de administração a empresa esclarece que possui um rigoroso controle sobre as obrigações de curto prazo e mantém em caixa somente o essencial para saldar as dívidas dentro do prazo de vencimento.

4.1.2 Liquidez seca

Demonstra quanto à empresa possui de recursos do ativo circulante com maior liquidez, deixando de fora os estoques, para liquidar obrigações do curto prazo evidenciando assim a capacidade da empresa em saldar suas dívidas, revela a porcentagem das dividas a curto prazo que poderão serem saldadas de forma imediata.

Ativo Circulante – Estoques – Despesas Antecipadas / Passivo Circulante	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	2,28	2,04	2,03	2,07	1,63	1,84	1,49	1,70

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 02 - Liquidez Seca

Analisando a tabela 02, Índice de Liquidez Seca, pode ser verificado a seguinte afirmação: possuía R$ 1,70 em 2007 para quitar cada R$ 1,00 de dívida no curto prazo, sendo que em 2014 esse valor passou para R$ 2,28, isso representa positividade com relação a sua capacidade de pagamento.

4.1.3 Liquidez corrente

Através deste índice é possível identificar o quanto existe de ativo circulante para saldar o passivo circulante com relação às dívidas de curto prazo, demonstrando assim qual é a capacidade da empresa com relação aos ativos para saldar seus passivos. Quanto maior se apresentar esse índice melhor para a empresa.

Ativo Circulante / Passivo Circulante	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	3,23	2,99	2,70	2,85	2,36	2,35	1,87	2,03

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 03 - Liquidez Corrente

Como demonstrado na tabela 03 a Liquidez Corrente da empresa em 2007 foi de R$ 2,03, já em 2014 foi de R$ 3,23 apresentando folga financeira para uma futura liquidação de suas obrigações a curto prazo.

4.1.4 Liquidez geral

Este índice representa a capacidade da empresa de liquidar tanto as contas no curto prazo quanto no longo prazo. Em regra, quanto maior melhor.

Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo / Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	2,93	2,47	2,23	2,11	1,73	1,54	1,16	1,10

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 04 - Liquidez Geral

A Liquidez Geral da empresa está representada por uma crescente, como pode ser observado na tabela 04, pois em 2007, para cada R$ 1,00 de dívidas no curto e no longo prazo, a empresa possuía R$ 1,10 de valores para liquidar a mesma, o referido valor em 2014 passou para R$ 2,93 sendo assim para cada R$ 1,00 de dívida, a empresa possui R$ 2,93 para saldar a mesma.

4.1.5 Solvência geral

Através deste índice, pode-se observar a capacidade em arcar com todas as suas obrigações perante terceiros. Demonstra-se qual o grau de garantia que a empresa possui usando o seu ativo total para solver todas as suas exigibilidades.

Ativo Total / Passivo Exigível (PC + PELP)	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	4,02	3,32	2,97	2,79	2,40	2,21	1,60	1,66

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 05 - Solvência Geral

Conforme demonstra a tabela 05, pode-se observar uma melhor significativa ao longo dos anos, pois em 2007 o fator de solvência era de R$ 1,66 e passou em 2014 para R$ 4,02 assim solidifica a confiança sobre os ativos da empresa em contrapartida de suas obrigações.

4.2 Índices de endividamento

Através destes indicadores pode ser observado quanto de recursos de terceiros a empresa está utilizando, podendo assim comparar com o nível de capital próprio utilizado, evidenciando o nível de endividamento da empresa.

4.2.1 Endividamento total

Com este índice pode-se verificar qual a dependência financeira da empresa, sendo assim, qual a participação de recursos de terceiros nos ativos totais da mesma. Necessita-se de atenção perante esse índice, pois quanto maior for o resultado apresentado por ele maior será a chance da empresa estar entrando em insolvência.

Passivo Exigível (PC + PELP) x 100 / Ativo Total	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	0,25	0,30	0,34	0,36	0,42	0,45	0,63	0,60

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 06 - Endividamento Total

Percebe-se que o Endividamento Total vem diminuindo significativamente ao longo dos anos, conforme demonstrado na tabela 06, onde em 2007 era de 60% e em 2014 é de 25% isso indica que o capital de terceiros vem diminuindo perante o total de recursos investidos na empresa.

4.2.2 Participação de capitais de terceiros

Este índice representa qual o percentual de capital de terceiros perante o Patrimônio Líquido, demonstrando a dependência em relação aos recursos obtidos de terceiros.

Participação de Capitais de Terceiros x 100 / Patrimônio Líquido	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	33,08	43,17	50,81	55,88	71,59	82,72	167,69	150,53

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 07 - Participação de Capitais de Terceiros

A empresa apresenta diminuição expressiva na Participação de Capitais de Terceiros, conforme demonstra a tabela 07, em 2007 era de 150,53% e em 2014 o mesmo representa 33,08% do capital próprio da empresa.

4.2.3 Composição do endividamento

Representa, através de percentuais, as dívidas no curto prazo, quanto maior o percentual pior para a empresa, pois assim, a mesma terá um prazo muito curto para saldar estas obrigações, podendo gerar pressão financeira na empresa.

Passivo Circulante x 100 / Capitais de Terceiros	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	88,12	79,85	79,07	70,85	69,32	58,41	44,36	41,93

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 08 - Composição do Endividamento

Conforme a tabela 08 pode ser verificado que a empresa tem aumentado esse índice significativamente, pois, em 2007 o mesmo era de 41,93% já em 2014 foi de 88,12% sendo assim, percebe-se que a empresa concentra suas dívidas no curto prazo, isso acarreta grande pressão financeira. Verificando conjuntamente o relatório da administração disponibilizado na Comissão de Valores Mobiliários - CVM, torna-se visível que a empresa tem priorizado a diminuição da captação de recursos de terceiros, como por exemplo, os empréstimos. Consequentemente, os valores do Passivo Não Circulante tenderam a diminuir ao passar dos anos, aumentando assim os valores do Passivo Circulante.

4.2.4 Imobilização do patrimônio líquido

A Imobilização do Patrimônio Líquido representa os recursos que a empresa tem investido no Imobilizado, portanto, evidencia em percentuais quanto do Patrimônio Líquido foi aplicado no Ativo Permanente.

Ativo Imobilizado + Intangível x 100 / Patrimônio Líquido	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	36,22	36,68	37,71	37,70	47,39	55,65	73,94	84,70

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 09 - Imobilização do Patrimônio Líquido

A tabela 09 demonstra que, em 2007 para cada R$ 100,00 de Capital Próprio a empresa tinha aplicado no Ativo Permanente R$ 84,70 já em 2014 para cada R$ 100 de Capital Próprio a empresa aplicou no Ativo Permanente R$ 36,22. Através do aumento do Patrimônio Líquido e pela diminuição das aplicações no Ativo Não Circulante da Cia, evidencia-se que a Imobilização do Patrimônio Líquido tem diminuído, indicando que o Patrimônio líquido é suficiente para cobrir os Investimentos no Imobilizado e também financiar os bens de circulação da Cia, possibilitando uma remuneração melhor dos Ativos Investidos.

4.3 Indicadores de rentabilidade

Os Índices de Rentabilidade são utilizados com o intuito de mensurar o retorno do investimento, sendo assim, demonstra o quanto um investimento está gerando em termos de rentabilidade determinando o seu lucro.

4.3.1 Rentabilidade do patrimônio líquido

A Rentabilidade do Patrimônio Líquido demonstra a remuneração do capital próprio, ou seja, o retorno do investimento praticado pelos acionistas, cotistas e proprietários.

Lucro Líquido x 100 / Patrimônio Líquido	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	29,63	35,07	39,67	41,82	40,14	37,23	14,20	6,80

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 10 - Rentabilidade do Patrimônio Líquido

Conforme explicito na tabela 10 a Rentabilidade do Patrimônio Líquido em 2007 era de 6,80%. A partir de 2011 ocorreu um decréscimo dos indicadores, isso porque uma parte maior do lucro tem sido retido para reinvestimento. Um dos motivos é que a parcela do lucro que vem de incentivo fiscal, denominado incentivo fiscal de investimentos, não é distribuído como dividendos, caso forem distribuídos, tem encargos de imposto de renda, mas como o incentivo é condicionado ao reinvestimento, justifica-se o motivo pelo qual não é distribuído em forma de dividendos. Portanto, em 2014 o indicador foi de 29,63% sendo assim para cada R$ 1,00 a rentabilidade foi de R$ 0,29. Considera-se que o valor inicial de 2007 manteve-se inferior ao de 2014.

4.3.2 Taxa de retorno sobre investimento

Com a Taxa de Retorno sobre Investimentos pode-se apurar quanto à empresa obteve de lucro para cada real investido, pode ser evidenciado a capacidade da empresa em gerar lucro com seu Ativo, quanto maior for esse índice, melhor será para a empresa.

Lucro Líquido x 100 / Ativo Total	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	22,27	24,49	26,31	26,83	23,39	20,37	5,30	2,72

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 11 - Taxa de Retorno sobre Investimento

Conforme demonstrado na tabela 11, a Taxa de Retorno sobre Investimento em 2007 era de 2,72% isso quer dizer que para cada R$ 1,00 investido havia uma rentabilidade de R$ 0,02. Já em 2014 esse índice passou para 22,27% portanto para cada R$ 1,00 houve a rentabilidade de R$ 0,22. Apesar de ter ocorrido queda nos últimos três anos a empresa ainda mantem sua Taxa de Retorno sobre Investimento maior que a inicial.

4.3.3 Giro do ativo / Investimento em função das vendas

O giro do ativo evidencia a relação entre as vendas do período e o Ativo. Demonstra o número de vezes que o ativo total girou, em certo período, perante as vendas realizadas. Quanto maior o resultado desse índice melhor para a empresa.

Receitas Operacionais / Ativo / Investimento Total	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	1,17	1,29	1,26	1,22	1,12	1,07	0,72	0,54

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 12 - Giro do Ativo

Referente a tabela 12 evidencia-se que em 2007 o Giro do Ativo era de 0,54 já em 2013 chegou a 1,29 sendo que ocorreu leve diminuição em 2014 onde se encontra com 1,17. Pode-se Afirmar que a empresa está utilizando seus Ativos com eficiência, caracterizando assim situação favorável pelo fato de que os investimentos totais feitos na empresa giraram mais de uma vez.

4.3.4 Margem líquida

A Margem Líquida gera expectativas sobre as vendas, pois, evidencia qual é o percentual de Lucro Líquido gerado com relação às Vendas Líquidas do período. Quanto maior esse indicador, melhor para a Entidade, sendo que através desse, é que a empresa verifica se está havendo lucratividade sobre seu faturamento.

Lucro Líquido x 100 / Vendas Líquidas	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
	19,00	18,94	20,86	21,97	20,92	19,08	7,33	5,06

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 13 - Margem Líquida

A Margem Líquida conforme demonstrado na tabela 13 em 2007 era de 5,06%. Isso quer dizer que para cada R$ 1,00 de vendas, o lucro era de R$ 0,05. Já em 2014 o índice foi de 19%. Portanto para cada R$ 1,00 em vendas, a empresa teve como rentabilidade R$ 0,19 de lucro. Comparando os valores desse quociente com o do Giro do Ativo pode-se dizer que os custos foram cobertos pelo volume de vendas, restando, portanto, uma margem de lucro, caracterizando uma margem satisfatória.

4.4 Termômetro de Kanitz

Termômetro de Kanitz forma um conjunto de índices de liquidez, que compõem uma escala aonde demonstra qual o grau de possibilidade de falência das empresas. Possibilitando confiabilidade quanto à continuidade da atividade da Empresa.

Ano	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
Fator de Insolvência	9,40	8,03	7,87	7,67	5,94	5,90	6,03	5,21

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 16 - Termômetro de Kanitz

O Índice apresentado na tabela 16 com relação ao ano de 2007 era de 5,21 já em 2014 foi de 9,40 sendo assim, demonstra que a empresa encontra-se em situação de Solvência. A Cia está longe de sofrer qualquer tipo de processo falimentar, conforme demonstrado nesse indicador de sustentabilidade financeira.

4.5 EBITDA-Indicador financeiro globalizado

O EBITDA evidencia a capacidade operacional da empresa em gerar caixa, viabiliza a análise de desempenho do próprio negócio, sem a influência de fatores que não são próprios do operacional da empresa. O EBITDA sigla que vem do inglês *Earning Before Interest, Taxes, Depreciation/Depletion and Amortization*, que traduzindo para o português fica "lucros antes de juros, impostos, depreciação, exaustão e amortização".

Permite avaliar qual negócio está mais atrativo, por sua capacidade de gerar recursos a partir de suas operações. Quanto maior a sua medida mais alta é sua geração de caixa, portando melhor será para a empresa, consolidando sua capacidade de gerar recursos financeiros através do operacional da entidade.

Descrição da Conta	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
Receita de Vendas	1.678.294	1.741.509	1.631.553	1.596.140	1.256.347	994.894	698.407	549.931
Custos	-944.533	-955.088	-888.507	-822.562	-634.137	-524.519	-374.877	-333.532
Resultado Bruto	733.761	786.421	743.046	773.578	622.210	470.375	323.530	216.399
Despesas/ Receitas Operacionais	-337.926	-331.294	-297.341	-308.307	-279.452	-257.957	-180.613	-171632
EBITDA	395.835	455.127	445.706	465.271	342.757	212.418	142.917	44.767
Margem EBITDA	23,59%	26,13%	27,32%	29,15%	27,28%	21,35%	20,46%	8,14%

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 17 - EBITDA-Indicador Financeiro Globalizado

A tabela 17 demonstra os valores do EBITDA, em 2007 o mesmo apresentou margem de 8,14% chegando ao ápice em 2011 de 29,15%. Porém, a partir de 2012 ocorreu decréscimo ano a ano, os principais fatores ligados a esta queda são explicados no Relatório de Administração da entidade, tais fatores foram à queda, na margem bruta devido ao aumento de custos ligados a mão de obra, matéria prima, fretes, pressão nos custos ligados a câmbio desvalorizado, assim como, aumento nas despesas com vendas gerais e administrativas, maior nível de descontos concedidos sobre vendas de produtos em coleções restantes, estoques elevados em consequência da diminuição no desempenho das vendas, dentre outros fatores relacionados. Mesmo demonstrando queda nos últimos anos, os percentuais do EBITDA em 2014 mantiveram-se superiores aos de 2007, esse indicador sofre alterações pela maneira com a qual o mercado se encontra na atual situação econômica.

4.6 Análise conjunta dos principais indicadores

A análise Conjunta dos Principais Indicadores tem como objetivo resumir de forma clara e objetiva, o motivo pelo qual, ocorreu a evolução econômica e financeira da Cia Hering. Sendo assim, utilizou-se na tabela 18, Indicadores de Rentabilidade, Indicador de Endividamento, a Análise Vertical do Patrimônio Líquido e um indicador exemplificativo chamado Evolução do Patrimônio Líquido, sendo estes, considerados essenciais para explicar, as situações que levaram a Cia Hering ao patamar no qual se encontra atualmente.

Período	2014	2013	2012	2011	2010	2009	2008	2007
Giro do Ativo	1,17	1,29	1,26	1,22	1,12	1,07	0,72	0,54
Margem líquida	19,00	18,94	20,86	21,97	20,92	19,08	7,33	5,06
Participação de Capital de Terceiros	33,08	43,17	50,81	55,88	71,59	82,72	167,69	150,53
Análise Vertical Patrimônio Líquido	75,14%	69,85%	66,31%	64,15%	58,28%	54,73%	37,36%	39,91%
Evolução do Patrimônio Líquido	162,95%	129,84%	109,59%	104,87%	60,01%	24,57%	-11,94%	0,00%

Fonte: dados da pesquisa.

Tabela 18 - Análise Conjunta dos Principais Indicadores

A tabela 18 Demonstra a análise Conjunta dos Principais Indicadores apresentados no trabalho aqui descrito, pode-se afirmar que a Cia Hering possui Indicadores de Rentabilidade satisfatórios, pois, o Giro do Ativo aliado com a Margem de Lucro demonstram a capacidade

da Cia em cobrir seus custos através das vendas e ainda gerar margem de lucro, ou seja, recursos financeiros, dinheiro em caixa.

A margem de lucro refletiu consequentemente na Participação do Capital de Terceiros, prova disso é que ao iniciar sua oferta de ações na Bolsa em 2007, a Cia Hering possuía mais que quatro vezes o Endividamento que possui em 2014. Observa-se também, que em 2014 a empresa concentrou 75,14% dos recursos, no patrimônio Líquido. Isso quer dizer que se o Passivo Total da Empresa é de 100%, o percentual de Patrimônio Líquido que a mesma possui é de 75,14%.

O Patrimônio Líquido da empresa cresceu 162,95% se comparado o ano 2014 ao ano de 2007, isso quer dizer que se em 2007, a Cia Hering possuísse R$ 1,00 no patrimônio Líquido em 2014 esse valor seria de R$ 162,95.

Esse trabalho demonstra que a Cia Hering beneficiou-se de um crescimento tanto em termos de vendas, como também em termos de capital, após a oferta de ações, na Bolsa de Valores. Através disso a empresa tornou-se altamente competitiva por possuir estratégia qualificada e recursos suficientes para sua expansão no mercado nacional e internacional.

5 CONCLUSÕES

O exame das Demonstrações Contábeis da Cia Hering revela uma empresa bem capitalizada e com indicadores de liquidez considerados satisfatórios.

Diante dos Indicadores de Liquidez todos apresentam valores considerados bons, somente o Índice de Liquidez Imediata sofreu redução no decorrer dos períodos analisados, isso indica que a empresa não mantém um alto volume de recursos monetários em caixa.

O fato descrito é explicado no relatório de administração da Cia, onde diz que a empresa possui um controle rígido das dívidas no curto prazo e também que caso a Cia, necessite de valores em caixa não previstos antecipadamente, ela tem a sua disposição valores em aplicações, onde é possível utilizar instantaneamente o valor que venha ser necessário. Isso significa uma gestão financeira eficiente, onde se mantem somente, o mínimo necessário de recursos disponíveis, para as obrigações imediatas e os demais, são investidos em ativos rentáveis.

Com relação ao Endividamento, pode-se perceber de forma geral uma melhora significativa nos indicadores. Porém, a Composição de Endividamento sofreu processo inverso aos demais, pelo fato de que a empresa concentra suas obrigações no curto prazo. Isso pode gerar uma pressão financeira na empresa, pois quanto menor o prazo da obrigação, maior é o risco.

A estratégia utilizada pela Cia em administrar de forma limitada os valores no curto prazo, tratando-se das dívidas, com valores em caixa considerados pela Cia suficientes, porém, em baixa quantidade, faz com que a Cia arrisque-se a uma possível falta de recursos para saldar suas obrigações.

Por outro lado, agindo dessa maneira a empresa acaba por aplicar melhor seus recursos, evitando manter dinheiro em caixa, onde sua rentabilidade é reduzida, sendo assim, utilizando-se desses recursos em aplicações mais rentáveis. Considera-se tal estratégia como uma gestão de risco, mas com o controle adequado do fluxo de caixa, gera resultados satisfatórios para a Cia.

Referente à rentabilidade, observa-se que todos os indicadores são favoráveis e apresentaram melhoras mesmo com variações no decorrer dos períodos averiguados, mantendo-se superior, o último ano ao primeiro.

Vale salientar que, a Margem de Lucro Líquido combinado com o Giro do Ativo, evidenciaram que o volume de vendas efetuado foi suficiente para cobrir os custos, restando ainda uma margem de lucro. Com isso, a melhora dos indicadores de liquidez está associada diretamente com o desempenho da rentabilidade. Pelo fato de que a rentabilidade está interligada com a geração de caixa e, consequentemente, possibilita a redução do capital de terceiros.

Pode-se observar que a empresa permanece solvente e não demonstra declínio, sendo assim, não gera preocupações em relação à continuidade das atividades por ela desenvolvida, portanto, suas atividades permanecem sólidas e contínuas.

Quanto à capacidade de gerar recursos através do seu desempenho operacional, o EBITDA evidencia que a empresa é altamente capaz de gerar esses recursos, o desempenho da organização conforme esse índice pode ser considerado eficiente, porém, o indicador sofreu supressão no último ano, pelo fato de que o mercado encontra-se instável com as variações da taxa Selic e demais acontecimentos descritos nesse estudo.

Quanto à evolução da Cia Hering, após o advento da companhia na bolsa de valores, pode-se afirmar que a empresa passou por um processo de melhoria organizacional, financeiro e econômico, onde a Liquidez e a Rentabilidade obtiveram crescimento exponencial, sendo que o Patrimônio Líquido Consolidado da Empresa cresceu em 162,95% do período de 2007 a 2014.

O crescimento gerado no período, possibilitou um desenvolvimento mais eficiente da empresa onde seu crescimento trouxe organização e inovação para a Cia, contudo, o mercado está sofrendo alterações nos seu quadro financeiro onde as empresas estão apresentando dificuldades para manterem-se em crescimento. Isso decorre pelo aumento da taxa Selic e da tributação sobre as empresas que tem como seu objeto a atividade financeira, exemplo das instituições financeiras.

Por mais que o mercado esteja demonstrando insegurança, com as novas medidas do governo referente ao ajuste fiscal, esse que, esta veiculando pelos meios de comunicação como medidas rigorosas do governo, para estabilizar as contas publicas. Também, com o aumento do dólar, influenciando o mercado interno e externo.

A limitação para obtenção de novos financiamentos e consequentemente, sobre esses financiamentos, o aumento dos juros. O aumento do desemprego em alguns setores específicos da economia, como por exemplo, as montadoras de veículos automotores. Enfim, a instabilidade que o mercado vem apresentando nos últimos meses influência diretamente nas empresas.

Apesar do descrito no parágrafo anterior, a Cia Hering permanece em crescente desenvolvimento Patrimonial, onde a pesquisa aqui descrita demonstra a capacidade da Cia em gerar lucros e retomar seus investimentos com segurança e confiabilidade aos investidores.

6 REFERÊNCIAS

ASSAF NETO, Alexandre. **Estrutura e análise de balanços:** um enfoque econômico-financeiro. 10. ed. São Paulo : Atlas, 2012.

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

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis. NBC T.3. Rio de Janeiro, 1990. Disponível em: < http://www.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_686.doc> Acesso em: 15 abr. 2016.

MARION, José Carlos. **Análise das Demonstrações Contábeis:** Contabilidade Empresarial. 4. ed. – São Paulo: Atlas, 2009.

RIBEIRO, Osni Moura. **Estrutura e Análise de Balanços Fácil.** 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2009.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social: métodos e técnicas.** 3.ed. São Paulo: Atlas,1999

SAVYTZKY, Taras. **Análise De Balanços:** Método Prático. 4. ed. – Paraná: Juruá, 2009.

ANÁLISE DAS SENTENÇAS DE AÇÕES JUDICIAIS MOVIDAS CONTRA OS PROFISSIONAIS E ESCRITÓRIOS CONTÁBEIS, ENVOLVENDO AS RESPONSABILIDADES CIVIL, PENAL E ÉTICA DOS PROFISSIONAIS

Caroline da Silva
Graduada em Ciências Contábeis pela UDESC/CEAVI
E-mail: caroline_cbs23@hotmail.com

Lara Fabiana Dallabona
Professora da Universidade do Estado de Santa Catarina - UDESC/CEAVI
Doutora em Ciências Contábeis e Administração - FURB
lara.dallabona@udesc.br

RESUMO

O profissional contábil vem gradativamente conquistando posições de destaque dentre a sociedade decorrente da capacidade de atuar em diversas áreas e assumindo responsabilidades complexas, conforme exigências impostas pela competitividade do mercado, visando à proteção do patrimônio e sugestões para decisões de curto e longo prazos. Assim, o estudo objetiva analisar na jurisprudência catarinense, as sentenças judiciais publicadas entre 2010 a 2014, movidas contra o profissional contábil e escritório contábil, identificando as responsabilidades civil, penal e ética do profissional contábil e escritórios contábeis e os motivos de seu surgimento. Para isso, utiliza-se pesquisa descritiva, com enfoque qualitativo, sendo conduzida por uma pesquisa documental. A amostra envolveu 28 sentenças de ações publicadas de inteiro teor contra os profissionais contábeis, analisando somente acórdãos edecisões monocráticas do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina dentre o período de 2010 a 2014. Os resultados demonstraram que 14 sentenças pertenciam à esfera cível e 14 na seara criminal. Desta forma, concluiu-se que o ato ilícito de apropriação indébita destacou-se entre as denúncias imputadas contra os profissionais, enquadrando-se nas responsabilidades civil, penal e ética do profissional contábil. Dessa maneira, em conformidade com o estudo apresentado, é pouco significativo, o número de denúncias movidas contra os contabilistas e escritórios contábeis no perante o Poder Judiciário do Estado de Santa Catarina. Entretanto as suas responsabilidades estão sendo julgadas em sua maioria como procedentes e parcialmente procedentes, dando-se a concepção que os danos estão sendo comprovados e os réus estão tendo que reparar o dano causado a terceiros.

Palavras-chave: Profissional contábil, Responsabilidade civil, Responsabilidade penal, Ética profissional do contabilista.

ANALYSIS OF SENTENCES ACTIONS JUDICIAL MOVED AGAINST THE PROFESSIONAL AND ACCOUNTING OFFICES, INVOLVING CIVIL RESPONSIBILITIES, CRIMINAL AND ETHICS OF PROFESSIONAL

ABSTRACT

The accounting professional is gradually gaining prominent positions among the company created by the capacity to operate in different areas and taking on complex responsibilities as requirements for market competitiveness, aiming to protect the heritage and suggestions for short and long-term decisions. Thus, the study aims to analyze the Santa Catarina jurisprudence, the court decisions published between 2010-2014, filed against the professional

accounting and accounting office, identifying the civil, criminal and ethics of professional accounting and accounting offices and the reasons for its emergence. For this, it uses descriptive research with a qualitative approach, conducted by documentary research. The sample involved 28 sentences shares published in full content against accounting professionals, only analyzing judgments and monocratic decisions of the Court of the State of Santa Catarina in the period from 2010 to 2014. The results showed that 14 sentences belonged to the civil sphere and 14 in the criminal realm. Thus, it was concluded that the tort of misappropriation stood out among the complaints charged against the professionals, classified in the civil, criminal and ethics of professional accounting responsibilities. Thus, according to the study presented, is negligible, the number of complaints filed against accountants and accounting offices before the Judiciary of the State of Santa Catarina. However their responsibilities are being judged mostly as founded and partially founded, giving the conception that the damages are proven and the defendants are having to repair the damage caused to third parties.

Keywords: Accounting Professionals, Civil Liability, Criminal Liability, Professional Ethics Of The Accountant.

1 INTRODUÇÃO

O contabilista, por ser o agente designado a colher, aprofundar e analisar as informações de cunho econômico, precisa ter atitudes éticas e transparentes. É por meio da ciência e honestidade, sob a execução dos serviços perante a comunidade, que o contabilista adquire valores (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005).

Além dos princípios fundamentais de contabilidade, as normas brasileiras de contabilidade e os convênios contábeis, os profissionais necessitam aprofundar seus conhecimentos sob os dispositivos legais dispostos nos Códigos Civil, Penal e Ético do contabilista e escritório contábil, na qual elencam seus princípios e penalidades em caso de práticas ilícitas (CARDOSO; FRANCO, 2009).

Segundo Biff (2007), o Código de Ética surge para normatizar a atuação dos profissionais perante suas atividades morais e sociais. Desta forma, cada grupo ou entidade pode criar o seu próprio código, impondo regras para as execuções dos serviços, com o intuito de organizar e qualificar a maneira de seus usuários atuarem no ambiente de trabalho.

A responsabilidade civil é a imposição de normas, destinadas ao causador de danos morais ou patrimoniais para com terceiros, indagando a reparação de tais prejuízos. A responsabilidade pode ser decorrente do próprio ato praticado ou responder por alguém ou patrimônio, conforme a legislação. Além disso, todo ato que causa lesão a outrem, carrega o problema da responsabilidade civil, onde não considera somente como objeto jurídico, mas social (DINIZ, 2012).

De acordo com Oliveira (2005), a responsabilidade penal tem como intuito a restituição do prejuízo causado ao direito da sociedade. Por consequência, tem-se a possibilidade de uma pena de reclusão da liberdade do réu, na qual é considerada pessoal e não pode ser repassada a terceiro. Ademais, no direito penal, a infração contra a sociedade independe de comprovação de dano patrimonial.

Por meio da explanação dos autores, compreende-se que a responsabilidade civil do contador seria basicamente a obrigação do autor em reparar o dano causado a terceiros ou simplesmente por ligação indireta ao ato ilícito. Suas punições são levadas em consideração quanto à classificação do fato ocorrido.

Todavia, surge-se o interesse em responder ao seguinte questionamento: *Quais os motivos da ocorrência das ações judiciais no âmbito da justiça catarinense, movidos aos profissionais e escritórios contábeis quanto as suas responsabilidades civil, penal e ética?* Por conseguinte, o estudo objetiva analisar na jurisprudência catarinense, as sentenças judiciais publicadas entre 2010 a 2014, movidas contra o profissional contábil e escritório contábil, identificando as responsabilidades civil, penal e ética do profissional contábil e escritórios contábeis e os motivos de seu surgimento.

Considera-se que o presente estudo torna-se relevante para a ciência contábil juntamente com o âmbito jurídico, uma vez que as responsabilidades civil, penal e ética do profissional contábil é um tema de importante interesse dentre o exercício da classe, porém pouco abordado e investigado, o que justifica o desenvolvimento do estudo.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A composição da base teórica inicia-se com o tema contabilista e a legislação, descrevendo a função de cada elemento, sua abordagem no Código Civil, no Código Penal, na Ética e a inferência destas no cotidiano do profissional. A seguir será explanado sobre a responsabilidade civil *versus* responsabilidade penal e a ética do profissional contábil.

2.1 O contabilista e a Legislação

O contabilista tem a possibilidade de exercer suas atividades em um mercado amplo e competitivo. Como por exemplo, têm-se as empresas, que dependem do contador na execução de suas atividades, tendo como exemplos, gerar a folha de pagamento, admissão e demissão de funcionários, declaração do imposto de renda, além de outras informações ao fisco, fazendo com que as obrigações e responsabilidades sejam mais exigidas em troca do reconhecimento profissional. Esse retorno faz com que os gestores tomem decisões eficientes, com menor probabilidade de falhas. Desta forma, seus serviços e responsabilidades são valorosos pelo alto escalão, facilitando o ingresso a cargos melhores, almejando o sucesso (SÁ, 2010).

Com isso, o profissional contábil tem por sua função a responsabilidade em demonstrar por meio de dados numéricos a situação econômica e financeira da empresa, com o auxílio dos sistemas contábeis. Exige responsabilidade e conhecimentos específicos em gestão, economia e finanças. Além disso, a entidade precisa conter sistemas capazes de coletar a maior quantidade de informações, em tempo hábil e eficiente (PADOVEZE, 2008).

Conforme Souza, Freitas e Oliveira (2012) no que tange a transformação e padronização de normas envolvendo todos os profissionais da área contábil surgem o novo CódigoCivil de 2002, que entrou em vigor em 2003, trazendo várias modificações no que relaciona as responsabilidades do contador perante a sociedade, contemplando 18 artigos, do art. 1.177 ao art. 1.195, da seção III “Do contabilista e outros auxiliares”, abrangendo um montante de obrigações essenciais para o dia-a-dia do Contador.

Contudo, diante da responsabilidade do contador e da necessidade da ética profissional no meio organizacional, um dos fatores de influência para a mudança nas normas é a globalização, exigindo do profissional contábil estar atualizado diante dos avanços tecnológicos, das mudanças jurídicas e buscar inovação do conhecimento para se alcançar qualidade nas demonstrações contábeis e relatórios prestados aos seus usuários, visando reconhecimento profissional (SOUZA; FREITAS; OLIVEIRA, 2012).

2.2 Responsabilidade Civil*Versus* responsabilidade Penal

Para Venosa (2013), a expressão responsabilidade, é empregada na ocasião em que a pessoa física ou jurídica tem a obrigação de reparar o dano causado a outrem. Dessa forma, frisa-se que a obrigação em reparar pode surgir de qualquer prática executada. Ademais, a responsabilidade civil engloba a união de normas e princípios que regem o dever do ressarcimento. Todavia, nota-se que a responsabilidade civil, em sua evolução, conteve várias formas e fases, desde seus primórdios, a sua complementação, fatos que designavam novas responsabilidades e o enquadramento das punições, até chegar à legislação moderna (Diniz, 2012). Ressalta-se que, a responsabilidade civil contempla a função de reparar ou ressarcir e proteção a vítima. A responsabilidade pode atuar nas esferas, cível, criminal ou habitual (FRANCO; CARDOSO, 2009).

A responsabilidade penal, diferentemente da civil, atinge a própria pessoa do acusado, como ensina Venosa (2013). Nestes casos, de acordo com Diniz (2012), a transgressão da lei é mais gravosa, atingindo toda a sociedade e provocando um dano que abrange muito mais do que os bens materiais do ofendido, distintamente do que acontece quando se fala na responsabilidade civil, porque nesta se fere o patrimônio privado da vítima.

Para Gonçalves (2012), na responsabilidade penal, o autor viola algum regulamento público, na qual este princípio relaciona a sociedade como à prejudicada. É considerado com uma culpa individual e não pode ser transmitida a outrem. Além disso, o culpado pode ter como condenação sua liberdade restrita. A incumbência da penalização fica por conta do poder estatal, necessitando antes de tudo do ônus sucumbencial e, desta forma o indivíduo que for indiciado precisa demonstrar suas provas para que sejam acatadas ou não perante o poder judiciário. Há casos em que, no ato transgressor da norma legal, coincidem as violações penal e civil no mesmo fato, e isto acarretará duas persecuções, isto é, uma em favor da sociedade, sendo a pena privativa de liberdade, por exemplo, e outra em favor dos direitos da vítima, indenização pelo dano causado.

Como se deduz da simples leitura do dispositivo legal de que se trata a apropriação indébita, verifica-se que há aumento de pena quando esta é praticada em razão de profissão, porque se diminui a defesa da vítima, que confia no trabalho do profissional contábil, e este, por lhe ser atribuída a responsabilidade de realizar o devido serviço contábil, aproveita-se de sua posição privilegiada e acaba cometendo um crime. Neste caso, as consequências irão muito além do patrimônio do acusado: a sanção, como alega Venosa (2013), é a reclusão e, consequentemente, a privação da liberdade de ir e vir.

2.3 Ética do Profissional Contábil

O profissional contábil precisa amparar os preceitos éticos em seu dia-a-dia, para que não sofra prejuízos morais e materiais. Como exemplo negativo, Biff (2007) menciona que há

relatos em redes de informações sobre as falhas dos contadores em suas atividades, podendo ocorrer pela má utilização da ética, considerando que o contador acaba deixando sua honestidade e responsabilidade de lado em razão da ganância.

Para tanto, Biff (2007) considera que perante a sociedade brasileira, onde o abuso ético é frequente, necessita-se que os futuros contadores compreendam que a ética é fundamental para o exercício de sua função já que possui responsabilidade a cada ação gerada. Logo, se o contador possui conhecimento específico sobre suas ações, saberá que qualquer ato danoso a outrem, poderá responder civilmente conforme legislação imposta. Biff (2007) afirma que os conselhos regentes de contabilidade, tanto no âmbito federal quanto estadual, foram instituídos pelo decreto-lei de nº 9295, de 27 de maio de 1946. No entanto, sem um Código de Ética as falcatruas acabavam ocorrendo. Somente ao final de 1996, que o Conselho Federal de Contabilidade optou em elaborar o Código de Ética dos contabilistas, visando corrigir falhas já existentes.

Diante as atividades profissionais, foram criados os Códigos de Ética para normatizar a execução da profissão, impondo aos contabilistas, a segurança no direito da coletividade e o zelo, transparência e integridade no seu ambiente organizacional e fora dele. Desta maneira, o Código de Ética do profissional contábil tem em sua finalidade, fazer com que o contabilista utilize e perceba a importância dos artigos contidos no código para o seu dia-a-dia (CORRÊA; FERREIRA; SHINZAKI, 2005).

3 MÉTODOS E PROCEDIMENTOS DA PESQUISA

Esta pesquisa caracteriza-se como descritiva, por analisar as relações das sentenças de ações judiciais no âmbito de primeira e segunda instância, publicadas na Jurisprudência do Estado de Santa Catarina e as responsabilidades contidas nos Códigos Civil, Penal e Ética dos profissionais, aos contabilistas e escritórios contábeis, no período de 2010 a 2014.

Em caracterização aos procedimentos técnicos utilizados, a pesquisa é realizada por meio de pesquisa documental com acesso às informações disponibilizadas no sitio do Poder Judiciário do Estado de Santa Catarina e quanto ao problema, caracteriza-se como qualitativa por não utilizar métodos quantitativos na análise dos dados.

A população escolhida para ser base de obtenção de dados deste trabalho são as sentenças de inteiro teor publicadas na jurisprudência catarinense de ações movidas contra os profissionais de contabilidade, na qual fazem parte os contadores, técnicos em contabilidade, escritórios contábeis e os funcionários destes escritórios pelo período de 2010 a 2014. A amostra selecionada é constituída por 28 sentenças conforme Tabela 1.

Réus	**Cidade**	**Réus**	**Cidade**
Escritório Contábil	Blumenau	Escritório Contábil	Itapema
Escritório Contábil		Escritório Contábil e Contador	Itajaí
Escritório Contábil		Contador	
Escritório Contábil	Balneário Camboriú	Contadores e outros	
Funcionária do Escritório Contábil		Contadores e outros	
Escritório Contábil		Contador e outros	Jaguaruna
Funcionário do Escritório Contábil		Contador	Joinville
Contador	Brusque	Contador e outros	

Contadores	Campos Novos	Contadora	
Contador	Criciúma	Escritório Contábil	Jaraguá do Sul
Funcionário do Escritório Contábil		Contador	
Funcionária do Escritório Contábil	Florianópolis	Contador e outros	Maravilha
Contabilista e outros		Contador e escritório contábil	Ponte Serrada
Contador	Indaial	Técnico Contábil	São José

Tabela 1 - Amostra da pesquisa

As sentenças são de inteiro teor na jurisprudência catarinense contra esses profissionais da área contábil, analisando somente acórdãos e decisões monocráticas do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina contemplando os anos de 2010 a 2014.

A coleta dos dados da pesquisa inicia-se a partir de pesquisas realizadas no *sítio* do Poder Judiciário de Santa Catarina (www.tjsc.jus.br) e na base de dados Jurisprudência, utilizando à sua busca avançada para a obtenção dos dados entre os meses de setembro de 2014 a janeiro de 2015. Os dados foram identificados por meio das pesquisas por palavras chave no *sítio* de busca da jurisprudência como "contador" "técnico em contabilidade" e "escritório de contabilidade".

Para que a busca fosse efetuada com a utilização das palavras chaves mencionadas, foram necessários os seguintes preenchimentos: inteiro teor para a busca das sentenças; pesquisas em acórdãos e decisões monocráticas do Tribunal de Justiça; período entre 01/01/2010 a 31/12/2014 e órgão julgador, na opção "todos" e, por fim, na opção "pesquisar".

Inicialmente foram coletadas no período de 2010 a 2014, 640 decisões para a expressão "contador", 30 para "técnico em contabilidade" e 24 para "escritório de contabilidade", totalizando 694 publicações. Justifica-se a utilização desse período (2010 a 2014), pela obtenção de dados mais recentes devido as imposições de exigências emanadas pela Fazenda Pública, realizando fiscalizações para que não haja atos ilícitos, como crimes contra a ordem tributária, além das normas internacionais de contabilidade, que necessitaram de atualizações perante a elaboração e execução dos serviços contábeis e também para verificar como a jurisprudência está julgando as denúncias imputadas contra os profissionais contábeis.

Entretanto, no *sítio* de busca não continha a opção "acusado", "réu", "apelado" ou "apelante" e nem todas as 694 publicações tinham o profissional contábil como parte ré da ação. Na maioria delas os profissionais contábeis eram os autores ou também os peritos contadores nomeados apareciam na busca. Além disso, quando se procurava por técnico em contabilidade, apareciam destacados os técnicos, porém de outra área.

Desta forma, a maneira utilizada foi analisar cada ementa disponível no *sítio* da jurisprudência, verificando se continha o profissional contábil como réu da ação inicial. Do total encontrado, foram identificadas 28 sentenças publicadas. Porquanto, não pode-se considerar por concreto que somente apresentavam essas 28, pois os dados estavam estritamente demonstrados na ementa. Alguns foram necessários serem verificados após a baixa do arquivo da sentença e ser identificado somente na apelação que o profissional contábil enquadrava-se como réu em primeira instância.

Após identificar 28 sentenças no *sítio* da jurisprudência catarinense, fora executada a baixa do arquivo disponível na busca. Dessa forma, primeiramente as sentenças foram separadas e enquadradas nos seguintes grupos: ação civil pública, ações de indenizações,

ações de prestações de contas, crimes contra a ordem tributária, crimes contra o patrimônio e falsificações de documentos.

A organização da análise dos dados sucedeu em planilhas do *Microsoft Excel*. Essa forma sistematizada é considerada como tabulação, onde as informações são elencadas em subdivisões, para que estas demonstrem compreensibilidade diante a análise dos resultados, conforme Marconi e Lakatos (2013). No caso da pesquisa, foram utilizadas tabelas para transcrição dos resultados. Os resultados foram analisados por meio da utilização do Código Civil de 2002, Código Penal e Código de Ética do Profissional Contábil. Ademais, fora utilizado para complementação dos resultados, a pesquisa feita por Boing (2010).

Os dados contraídos das sentenças publicadas no *sítio* da jurisprudência catarinense foram estruturados em6Tabelas. Inicialmente, na primeira Tabela foram demonstradas as quantias existentes de sentenças conforme o seu enquadramento. Em sequência, foram abordadas as sentenças enquadradas conforme o tipo de ato especificou-se por ação, ano, réu, município e pedido do autor.

E, por conseguinte, no último modelo de Tabela, dispuseram-se dos artigos dos Códigos, a quantidade e o percentual. Nesse caso, foram divididas em ações julgadas procedentes e parcialmente procedentes pertencentes à seara cível. Na penal, seguiu a mesma linha de raciocínio que a cível e por fim, na Tabela de ética, foram agregadas todas as ações procedentes e parcialmente procedentes, cíveis e criminais.Destaca-se que na análise dos dados, ocorreu uma comparação das variáveis expostas nas Tabelas elaboradas, onde as informações das ações cometidas e os dispositivos julgados na sentença confrontaram-se com os dispositivos legais dispostos nos Códigos Civil, Penal e de Ética do profissional contábil.

4 DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Primeiramente, é importante ressaltar que o levantamento das ações se deu por meio da pesquisa realizada no *sítio* da jurisprudência catarinense, por meio de busca das seguintes expressões: “escritório de contabilidade”, “contador” e “técnico em contabilidade”. Logo, os dados podem variar conforme os resultados a serem alcançados.

Denota-se nesta seção a descrição e análise dos dados da pesquisa. Inicialmente, são demonstrados o perfil, caracterizados pelo número e o tipo de ações judiciais encontradas, considerando como réu o profissional contábil e o escritório contábil e, posteriormente, apresenta-se as características destas ações.

Em seguida, exibem-se as ações judiciais, demonstrando o período da ocorrência, local, denunciado e pedido do autor, sendo que estas foram julgadas em primeira e segunda instâncias. Sucessivamente, realiza-se uma análise agrupando todas as ações judiciais, enquadrando-as nos artigos do Código Civil de 2002, Código Penal e Código de Ética do profissional contábil.

4.1 Perfil das Ações

Nesse segmento caracteriza-se o número de ações judiciais movidas contra o profissional da área contábil e escritório contábil, entre os períodos de 2010 e 2014. Com o intuito de conhecer sobre as ações judiciais movidas contra os contabilistas e escritórios contábeis, utiliza-se o Tabela 2 para evidenciar o tipo e número de ações pesquisadas.

Ações	2010	2011	2012	2013	2014	Total
Indenizações por Danos	2	3	1	2	3	11
Crimes Contra o Patrimônio	2	1	1	2	-	6
Crimes Contra a Ordem Tributária	-	-	1	2	2	5
Falsificação de Documentos	-	-	-	-	3	3
Prestação de Contas	-	1	1	-	-	2
Ação Civil Pública	-	-	-	1	-	1
Total	**4**	**5**	**4**	**7**	**8**	**28**

Tabela 2 - Número e o tipo de ações movidas contra o profissional contábil

Verifica-se na Tabela 2 que o maior número de ações judiciais é caracterizado em indenizações por danos, com 11 ações entre 2010 e 2014. Em seguida surgem os crimes contra o patrimônio, representados por 6 ações judiciais, os crimes contra a ordem tributária, com 5, falsificação de documentos, com 3, prestação de contas, com 2 e por último, ação civil pública, com apenas 1 totalizando ao geral 28 ações judiciais movidas contra profissionais contábeis e escritórios contábeis.

Analisando inicialmente, tem-se a visão que as denúncias contra a área contábil ainda são pouco significantes perante a jurisprudência de acórdãos e de decisões monocráticas do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina. Na sequência apresenta-se as características das ações.

4.2 Características das Ações

O objetivo desta seção é identificar alguns aspectos das ações judiciais movidas contra os escritórios e profissionais da área contábil quanto aos pedidos mencionados pelos autores, perante a jurisprudência de acórdãos e decisões monocráticas do Poder Judiciário do Estado de Santa Catarina entre 2010 e 2014.Na Tabela 3 evidenciam-se os objetos característicos do surgimento das ações judiciais, como o ano do processo, a qualificação do réu, o município da ocorrência e o pedido do autor.

Ações Judiciais - indenizações por danos				
Ações	**Ano**	**Réu (s)**	**Municípios**	**Pedido Autor**
1	2010	Escritório Contábil 1	Blumenau	- Danos Materiais na quantia de R$ 8.784,15 - Danos Morais
2	2010	Escritório Contábil 2	Jaraguá do Sul	- O autor da ação é idoso e devido ao decorrente evento danoso que ocasionaram quanto a sua imagem, agravando seus problemas de saúde, maneira pelo qual requer a autuação dos réus ao pagamento de indenização por danos morais.
3	2011	Escritório Contábil e Contador 3	Itajaí	- Tutela Antecipada para o cancelamento de protesto -Indenização por danos materiais de R$10.224,56 -Danos morais -Intimação da Receita Federal para fins de demonstração da situação financeira dos réus.
4	2011	Escritório Contábil 4	Blumenau	- Danos Materiais no valor de R$ 71.222,60; -Danos Morais na quantia de R$ 50.000,00, ambos devidamente corrigidos.
5	2011	Contador 5	Itajaí	- Condenação da parte ré, ao pagamento de indenização por danos materiais pela apropriação indébita;

				- Danos morais.
6	2012	Escritório 6	Blumenau	- Pagamento de gastos decorrentes com profissionais jurídicos para a solução do problema; -Multa de ofício e juros de mora; -Danos morais pelos prejuízos causados à imagem da autora.
7	2013	Técnico Contábil 7	São José	- Pediu o pagamento do débito perante o INSS, na quantia de R$13.914,32, devidamente corrigidos; - Indenização por danos morais.
8	2013	Contador 8	Criciúma	- Pedido de busca e apreensão de todos os documentos da sociedade empresária que estavam sob posse dos demandados; -Danos morais.
9	2014	Contadores 9	Campos Novos	- Pedido de indenização por danos morais, na quantia de R$22.958,40;
10	2014	Contador 10	Joinville	- Pedido de indenização por danos materiais na quantia de R$514.866,52 - Indenização por danos morais.
11	2014	Escritório Contábil 11	Balneário Camboriú	- Pedido de danos materiais na quantia de R$34.374,00. - Indenização por danos morais.
Ações Judiciais - crimes contra o patrimônio				
12	2010	Contador 12	Brusque	Ministério Público ofertou denúncia contra o contador pela prática do delito definido no art. 168, § 1º, III, na forma do art. 71, ambos do CódigoPenal.
13	2010	Funcionária 13 do Escritório Contábil	Capital	Ministério Público ofertou denúncia contra a funcionária do escritório pela prática do delito inserto no art. 168, §1º, III, c/c o art. 71, ambos do CódigoPenal.
14	2011	Funcionária 14 do Escritório Contábil	Balneário Camboriú	Ministério Público ofertou denúncia conta a funcionária do escritório pela prática do delito previsto no art. 168, § 1º, III, c/c o art. 71 (por sete vezes), ambos do CódigoPenal.
15	2012	Contador 15	Indaial	-Ministério Público ofertou denúncia contra o contador pela prática de crimes previstos no art. 168, § 1°, inc. III, do CódigoPenal. -Indenização por danos na quantia de R$26.779,70.
16	2013	Contador 16	Jaraguá do Sul	Ministério Público ofertou denúncia contra o contador pela prática, em tese, dos crimes previstos no art. 171, caput, por duas vezes, art. 171, caput, c/c art. 14, inc. II, por duas vezes, todos em habitualidade delitiva, art. 288, caput, todos do CódigoPenal, e artigos 33, inc. III, e 35, caput, ambos da Lei n. 11.343/2006.
17	2013	Funcionário 17 do Escritório Contábil	Criciúma	Ministério Público ofertou denúncia contra o funcionário do escritório pela prática do crime descrito no art. 168, § 1º, inciso III, do CP, e art. 297, do CódigoPenal.
Ações Judiciais - crimes contra a ordem tributária				
18	2010	Contadores 18 e outros	Itajaí	Ministério Público ofertou denúncia contra os réus conforme os crimes previstos nas sanções do art. 1º, incisos II, III e IV, c/c art. 11, ambos da n. Lei 8.137/1990.
19	2010	Contabilista 19 e outros	Capital	Ministério Público ofertou denúncia contra a contabilista a prática do ilícito prescrito no art. 1º, inciso II, da Lei n.º 8.137/90, c/c o art. 69, caput, por 18 vezes, e art. 71, caput, por 27 vezes, ambos do Código Penal.
20	2011	Contador 20 e outros	Joinville	Ministério Público ofertou denúncia contra o contador pela prática do delito definido no art. 1º, II, da Lei 8.137/90.
21	2012	Contadores	Itajaí	Ministério Público ofertou denúncia contra os contadores réus

		21 e outros		pela prática dos delitos definidos no art. 288, "caput", do CódigoPenal; art. 3º, II e III da Lei nº 8. 137/90 todos c/c art. 29 e art. 69 também do CódigoPenal.
22	2013	Contadora 22	Joinville	Ministério Público ofertou denúncia contra a contadora pela prática do crime previsto no art. 1º, II, da Lei n. 8.137/90 c/c art. 71 do CP, por 2516 vezes.
Ações Judiciais - crimes de falsificações de documentos				
23	2014	Contador 23 e outros	Maravilha	Ministério Público ofertou denúncia contra os réus conforme os crimes contidos no artigo 299, do Código Penal, por 5 vezes, combinado com o artigo 29. E, aos demais, a condenação pela prática de crimes previsto no artigo anteriormente citado, modificando-se apenas na quantidade de vezes, sendo esta por 26.
24	2014	Contador 24 e outros	Jaguaruna	Ministério Público ofertou denúncia contra um empresário e o contador 24, pela prática de crimes previstos nos artigos 298 e 304 do Código Penal, combinado com o artigo 1º da Lei 2.252/54.
25	2014	Funcionário 25 do Escritório Contábil	Balneário Camboriú	O Ministério Público ofertou denúncia contra o funcionário 25 de um escritório contábil, pela prática de crimes previstos no artigo 293, inciso V, combinado com o artigo 71, ambos do Código Penal.
Ações Judiciais - ações de prestações de contas				
26	2012	Escritório Contábil 26	Itapema	O Condomínio requereu a condenação do réu para a prestação de contas do período de 2006.
27	2012	Escritório Contábil 27	Balneário Camboriú	O Condomínio requereu a condenação do contador para prestar contas de guias previdenciárias que teria deixado de efetuar em proveito do INSS, no montante de R$9.648,68, e apropriação indébita de valores pertencentes a cotas condominiais, na quantia de R$705,00. Art. 914, do CPC.
Ações Judiciais - ação civil pública				
28	2013	Contador 28 e Escritório Contábil 28	Ponte Serrada	Ministério Público autor requereu a condenação dos réus, pelos atos previstos na lei de improbidade administrativa nº 8.429/1992.

Tabela 3 - Ações judiciais

Analisando o conjunto das sentenças, verifica-se que das 28 constatadas, entre os períodos de 2010 a 2014, sendo julgadas em primeira e segunda instâncias, 14 ações pertenciam à esfera cível, na qual incluem as ações de indenizações por danos, prestações de contas e ação civil pública e, 14 correspondentes à seara criminal, envolvendo desta forma, as ações de crimes contra o patrimônio, contra a ordem tributária e falsificações de documentos.

4.3 Infrações Cometidas pelos Contabilistas e Escritórios Contábeis Perante o Código Civil de 2002

Nesta seção buscou identificar e enquadrar os atos cometidos pelos contabilistas e escritórios de contabilidade quanto aos artigos do CódigoCivil de 2002. Ressalta-se que na Tabela 4 estão demonstrados os resultados obtidos por meio das sentenças cíveis julgadas procedentes e parcialmente procedentes em segunda instância.

Artigos do CódigoCivil 2002	**Quantidade**	**%**
Artigo 186 c/c 927 CódigoCivil	4	45
Artigo 186 CódigoCivil c/c 914 CPC	2	22

Artigo 186 c/c 927 e art. 1182	1	11
Artigo 932 c/c 933 CódigoCivil	2	22
Total	**9**	**100**

Tabela 4 - Responsabilidade Civil do profissional contábil e escritórios de contabilidade conforme o Código Civil de 2002

Nesta etapa, buscou-se verificar, apenas, as ações que obtiveram em suas sentenças de segundo grau, condenações procedentes e parcialmente procedentes quanto ao pedido do autor. Por meio desta, verificou-se que dentre as 14 ações cíveis analisadas, 9 delas faziam parte desta análise. Dentre as 9 sentenças analisadas, enquadrou-se cada uma em artigos que mais tinham semelhança com os artigos que falam sobre o profissional contábil e outros auxiliares.

Nota-se que os contabilistas e escritórios contábeis infringem e respondem, especialmente, com fulcro nos artigos 186, com fulcro no 927, ambos do CódigoCivil. O primeiro corresponde a condenação pela prática de ato ilícito e o outro na obrigação em repará-lo, representando 45%, ou seja, 4 das 9 sentenças julgadas procedentes e parcialmente procedentes, dentre a seara cível, identificadas pelos números 2, 4, 6 e 7. Desta maneira, este caso acorda-se com a pesquisa desenvolvida por Boing (2010).

Com base no artigo 186 do CódigoCivil e fulcro no 914 do Código de ProcessoCivil, enquadraram-se as sentenças números 26 e 27, pertencentes a ação de prestações de contas. Estas representaram 22% do total analisado. Com isso, demonstra-se a responsabilidade subjetiva, na qual exigiu a comprovação da culpa e após a prestação de contas pelo dano causado.Posteriormente, distinta das sentenças acima citadas, demonstra-se a condenação conforme os artigos 932 e 933 do CódigoCivil, com 22%, sendo representado pelas sentenças cíveis 5 e 11, na qual figura-se a responsabilidade civil objetiva, pelo fato do empregador ter o dever em responder por atos cometidos por seus funcionários em razão da profissão.

Em seguida, com apenas 11% e 1 sentença, sendo representada pela 9, demonstra-se o artigo 186 com fulcro no artigo 927, além do artigo 1.182, ambos do CódigoCivil. Nesta situação, houve a obrigação do autor em provar o ato ilícito e, em consequência, sua reparação por parte do réu. Ademais, enquadrou-se no artigo que relata a responsabilidade do contabilista sobre a escrituração contábil e fiscal.

Desta forma, nota-se que 77%, ou seja, 7 sentenças do total analisado, mencionaram o artigo 186 do CódigoCivil. Porquanto, em concordância com a pesquisa de Boing (2010), o profissional contábil e escritórios contábeis, estão enquadrados na responsabilidade subjetiva, onde para que exista a obrigação de reparar, deve ser constatada a culpa ou o dolo. Ressalta-se que a indenização independe se o ato caracteriza-se como culposo ou doloso.

4.4 Infrações Cometidas pelos Contabilistas e Escritórios Contábeis perante o Código Penal

Nesta seção buscou-se identificar e enquadrar os atos cometidos pelos contabilistas e escritórios de contabilidade quanto aos artigos do CódigoPenal brasileiro. Ressalta-se que na Tabela 5 estão demonstrados os resultados obtidos por meio das sentenças crimes julgados procedentes e parcialmente procedentes em segunda instância.

Artigos do CódigoPenal e Responsabilidade Penal	Quantidade	%
Art. 168, §1º, inc. III c/c art. 71 CP	4	36
Art. 168, §1º, inc. III c/c art. 297 CP	1	9
Art. 171 c/c art. 14, inc. II CP e art. 33, inc.III c/c art. 35 da Lei 11.343/2006	1	9
Art. 218 e 304 CP c/c art. 1º da Lei 2.252/54	1	9
Art. 293, inc. V c/c 71 CP	1	9
Art. 299 c/c art. 29 CP	1	9
Art. 1º, inc. II da Lei 8.137/90 c/c art. 71 CP	1	9
Art. 1º, inc. II, III e IV c/c art. 11 da Lei 8.137/90	1	9
Total	**11**	**100**

Tabela 5 - Responsabilidade Penal do profissional contábil e escritórios de contabilidade

Dentre as 14 sentenças pertencentes a seara criminal, 11 delas foram julgadas procedentes e parcialmente procedentes. Observa-se que, com 36%, ou seja, 4 sentenças criminais das 11 analisadas, pertenceram a constatação dos crimes previstos no artigo 168, §, inciso III combinado com o artigo 71, ambos do CódigoPenal. Neste caso, o crime pertence à apropriação indébita em razão do exercício da profissão contábil e, conforme o artigo 71 do CódigoPenal, quando há a prática de um ou mais crimes da mesma espécie, podendo ser aplicada uma pena, porquanto conforme a gravidade, esta pode ser reduzida ou aumentada (Masson, 2014). Nestes artigos, enquadraram-se as sentenças 12, 13, 14 e 15.

As demais denúncias foram julgadas em embasamentos legais distintos, representando 9% cada, do total analisado. No artigo 171 com fulcro no artigo 14, inciso II, ambos do CódigoPenal e artigos 33, inciso III e 35 da lei 11.343/2006, correspondem às punições da sentença 16, na qual, abrange a obtenção de benefício ilícito para si, sobre outrem, levando alguma pessoa a falha, sendo configurado pelo crime tentado. Fora condenada a pena de reclusão em regime aberto, com trabalhos normais durante o dia, conforme Nucci (2014).

Em seguida, mencionou-se o artigo 218 e 304 do CódigoPenal combinado com o artigo 1º da lei 2.252/54, correspondendo a sentença 24, a qual designa pela condenação de crimes como, indução de menor ao erro ou falsificação de algo, além de, utilizar deste documento adulterado. E pena de reclusão pelo ato de corrupção de menor.

Posteriormente, o artigo 293, inciso V, combinado com o artigo 71 do CódigoPenal, correspondeu aos crimes constados na sentença 25, pela imputação de adulteração de documentos, tendo sua pena aumentada conforme o artigo 71. Além do artigo 297, §, inciso III do CódigoPenal, estando na sentença 17, pela prática de falsificação de documento público em razão da profissão contábil. Por conseguinte, o artigo 299 com fulcro no 29, ambos do CódigoPenal, na sentença 23, pela prática de crimes de omissão de informações verídicas em declaração pública, sob pena de reclusão.

Por fim, o artigo 1º da lei 8.137/90 fora utilizado por duas magistraturas, porém com fulcros e incisos distintos. No primeiro, utilizou-se dentre a sentença 18, o artigo 1º, incisos II, III e IV combinado com o artigo 11, pela prática de crimes contra a ordem tributária, enquadrando-se em falsificações falsas e adulterações de documentos e notas fiscais, com o objetivo de enriquecimento ilícito, juntamente acrescentando-se penas de reclusão conforme a gravidade do ato. E no outro caso, configurou-se a sentença 22, no inciso II, da lei 8.137/90 com fulcro no artigo 71 do CódigoPenal, na qual houve a imputação de crimes contra a ordem

tributária pela omissão e fraudes com valores inexistentes em documentos fiscais, com a imputação de pena pelo artigo 71.

4.5 Infrações Cometidas pelos Contabilistas e Escritórios Contábeis perante o Código de Ética do Profissional Contábil

Busca-se, nesta seção, identificar e enquadrar os atos cometidos pelos contabilistas e escritórios de contabilidade quanto aos artigos do Código de Ética do profissional contábil. Ressalta-se que na Tabela 6 estão demonstrados os resultados obtidos por meio das sentenças cíveis e crimes, julgadas procedentes e parcialmente procedentes em segunda instância.

Artigos Código de Ética do Profissional Contábil	**Quantidade**	**%**
Artigo 3º VIII	1	5
Artigo 3º X	3	15
Artigo 3º XIV	2	10
Artigo 3º XVII	3	15
Artigo 3º XXIII	11	55
Total	20	100

Tabela 6 - Artigos do Código de Ética do profissional contábil e escritórios de contabilidade

Nesta etapa, foram analisadas somente as sentenças que foram julgadas procedentes ou parcialmente procedentes em segunda instância, relacionando as infrações cíveis e penais contidas nas ações com os artigos do Código de Ética do profissional contábil.

Das 28 ações judiciais analisadas, 20 delas tiveram em seu julgamento, procedência ou parcial procedência, dentre os anos de 2010 a 2014. Conforme análises nos artigos do Código de Ética disponibilizados pelo Conselho Federal de Contabilidade a todos os contabilistas, o ato ilícito que mais foi infringido pelos contabilistas e escritórios de contabilidade foi o crime de apropriação indébita, constado no artigo 3º, inciso XXIII do Código de Ética, sendo representado por 11 ações e 55% do total analisado.

Com 15% e 3 ações cada, os incisos X e XVII do artigo 3º do Código de Ética tiveram boa representação conforme os dados da Tabela 6. No inciso X estão relacionadas às ações que o contabilista age de forma culposa ou dolosa perante atividades por sua responsabilidade profissional. E, no inciso XVII é a falsificação de documentos por meio de atos ilusórios para enganar seus clientes e terceiros.

Com 10% e 2 ações, foi representada pelo inciso XIV por exercer atividades com fins ilícitos, como nas ações, a comparação surgiu pela omissão de registros fiscais, para angariar sonegação de impostos. Com base na afirmação de Calegaro (2010), esta situação é grave, pois omite um papel de profunda importância na prestação dos serviços contábeis, diante a composição dos elementos das demonstrações contábeis e financeiras, considerados essenciais para auxiliar nas tomadas de decisões.E, por fim, com apenas 5% e 1 ação, o inciso VIII, com a utilização do exercício profissional por cometer crimes fraudulentos, que fogem da previsão legal, como no caso descrito na sentença, em que há a apropriação de créditos tributários por meio de lançamentos inidôneos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O profissional contábil, com o passar do tempo, vem conquistando posições de destaque dentre a sociedade. Sucede-se porque este possui capacidade em atuar em diversas áreas e assumindo responsabilidades complexas, diante das exigências impostas pela competitividade do mercado, onde o contabilista realiza suas atividades visando a proteção do patrimônio e sugestões para decisões de curto e longo prazos. Nesse contexto, salienta-se as imposições das responsabilidades, civil, penal e ética do profissional, quando comprovadamente causar prejuízo a outrem, ficando obrigado a sua devida reparação.

Contudo, abordara-se o estudo tendo como objetivo analisar na jurisprudência catarinense, as sentenças judiciaispublicadas entre 2010 a 2014, movidas contra o profissional contábil e escritório contábil, identificando as responsabilidades civil, penal e ética do profissional contábil e escritórios contábeis e os motivos de seu surgimento.

Na pesquisa aplicou-se a metodologia descritiva, conduzida por meio de procedimento documental, utilizando-se das sentenças judiciais publicadas pela jurisprudência catarinense. A abordagem do problema caracterizou-se como qualitativa devido à utilização de instrumentos quanto ao tratamento dos dados. Inicialmente buscou identificar na jurisprudência catarinense, as sentenças de ações movidas contra os contabilistas e escritórios contábeis, no período de 2010 a 2014. Foram encontradas nas ementas das sentenças as relações dos réus com a profissão contábil, contemplando 28 decisões submetidas à análise.

Na sequência, procurou-se analisar os motivos do surgimento das ações judiciais, dentre a qual foram identificadas seis ramificações de ações pertencentes no direto civil e penal brasileiro, divididas em: ações de indenizações, crimes contra o patrimônio, crimes contra a ordem tributária, ações de prestações de contas, crimes de falsificações de documentos e ação civil pública. Dentre essas ações, 14 pertenciam à esfera cível e 14 a penal.

Por conseguinte, identificou-se as responsabilidades contidas nos Códigos Civil, Penal e Ética do contabilista e escritório contábil, comparando as sentenças com os artigos das searas mencionadas. Este fora concluído que, comparando-se com os artigos do CódigoCivil, dentre 9 sentenças julgadas procedentes e parcialmente procedentes da área cível, o ato imputado por mais vezes enquadrou-se nos artigos 186 combinado com o 927, ambos do CódigoCivil, na qual dispõem na situação em que o profissional contábil, considerando as funções de contabilista, funcionário e escritório contábil, submeteram-se a responsabilidade subjetiva, ficando comprovado a ocorrência do dano e posteriormente a sua reparação. Com menos abrangência, também destacaram-se os artigos 1.182 e 932 com fulcro no 933, ambos do CódigoCivil.

Posteriormente, em se tratando de responsabilidade penal, o Art. 168, §1º, inc. III c/c art. 71 CP destacou-se dentre os 11 crimes julgados procedentes e parcialmente procedentes. No artigo 168 menciona-se o crime de apropriação indébita e, no artigo 71 a imposição da pena.

Em sequência, foram analisadas as ações julgadas procedentes e parcialmente procedentes das searas cíveis e criminais, enquadrando-se com os artigos do Código de Ética do profissional contábil. Com isso, concluiu-se que compreendendo-se no artigo 3º, inciso XXIII, o ato mais cometido fora da apropriação indébita, dispondo-se em 11 ações.

Dessa maneira, concluiu-se que conforme a análise das sentenças, de acórdãos e decisões monocráticas do Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, é pouco expressivo, ainda, o número de ações movidas contra os contabilistas e escritórios contábeis.

Entretanto as suas responsabilidades estão sendo mencionadas na jurisprudência e verifica-se que quanto às imputações do profissional contábil pela prática de algum crime, estão sendo julgadas em sua maioria como procedente ou procedente parcialmente, dando-se a concepção que os réus estão tendo que reparar o dano causado a terceiros.

REFERÊNCIAS

BIFF, A. **A responsabilidade civil do contabilista de acordo com o novo Código Civil:** Uma análise dos artigos 1.177 e 1.178 da Lei n. 10.406/2002. 2007. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

BOING, J. N. **Responsabilidade civil dos profissionais de contabilidade:** estudo de acordo com o Código Civil. Florianópolis. Disponível em: <http://tcc.bu.ufsc.br/Contabeis294073>. Acesso em:22 Outubro 2013.

CALEGARO, J. M.**Profissionais da contabilidade: infrações éticas cometidas, punições aplicadas e percepções acerca da importância do ensino da disciplina sobre ética e legislação profissional**. Monografia (Graduação em Ciências Contábeis e Atuariais) - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2010.

CARDOSO, J. L.; FRANCO, L. F. Responsabilidade civil e penal do profissional contábil. **Contexto**, v. 9, n. 15, p. 1-24, 2009.

CORRÊA, D. V., FERREIRA, C. R.; SHINZAKI, K. Uma breve reflexão sobre a importância da ética na profissão contábil**. Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 2, n. 3, p. 57-72, 2005.

DINIZ, M. H. **Curso de direito civil brasileiro:** responsabilidade Civil. 26. ed.São Paulo: Saraiva, 2012.

FREITAS, A. H., OLIVEIRA, C. A.;SOUZA, L. C. O impacto da regulamentação jurídica sobre a responsabilidade na administração societária: o contabilista como responsável no Código Civil de 2002 – uma avaliação do impacto secundário da norma. **Revista do curso de direito da UNIFOR**, v. 3, n. 1, p. 21-34, 2012.

GONÇALVES, C. R. **Responsabilidade civil:** de acordo com o novo Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-1-2002). 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____ .**Direito civil brasileiro: responsabilidade**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

LAKATOS, E. M.; MARCONI, M. A. **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisa, elaboração, análise e interpretação.7. ed. Reimp. São Paulo: Atlas, 2013.

MASSON, C. **Código Penal comentado**. 2. ed. Revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Método, 2014.

NUCCI, G. S. **Código de Processo Penal comentado**. 13. ed. Revista, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

OLIVEIRA, C. M. **Responsabilidade civil e penal do profissional de contabilidade**. São Paulo: Iob-Thomson, 2005.

PADOVEZE, C. L. **Introdução à contabilidade com abordagem para não-contadores**: texto e exercícios. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

SÁ, A. L. **Ética profissional**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

SANTA CATARINA. Tribunal de Justiça. **Apelação Cível**. Disponível em:<http://busca.tjsc.jus.br/jurisprudencia/avancada.jsp#resultado_ancora>. Acesso em:12 Novembro 2014.

VENOSA, S. S. **Direito Civil**: responsabilidade civil. 13. ed. Coleção direito civil. v. 4. São Paulo: Atlas, 2013.

Análise dos principais procedimentos de auditoria independente aplicados na conta de estoques das indústrias de Joinville SC

Aliane da Silva de Simas (aliane_dasilva@hotmail.com)
Graduada - Ciências Contábeis (Católica SC)

André Valdir da Silva (andrevaldir@gmail.com)
Especialista – Auditoria (INPG)

Juliane Mews Cardoso (julyanecardoso@gmail.com)
Mestranda - Engenharia de Produção (Unisociesc)

Ketlin Maisa Pasqualotto (ketty.maisa_pasqualoto@hotmail.com.br)
Graduada - Ciências Contábeis (Católica SC)

Resumo:

A auditoria independente é uma técnica contábil usada para proporcionar maior segurança sobre a veracidade das demonstrações contábeis e é executada por meio da aplicação de procedimentos nas contas contábeis. Os procedimentos de auditoria baseiam-se em testes de controle e testes substantivos que são usados a fim de proporcionar evidências adequadas e suficientes sobre as informações contábeis e embasar o relatório dos auditores independentes. A determinação dos testes é fundamentada em julgamento profissional do auditor em consonância com as exigências das normas contábeis e de auditoria. Pode-se dizer que quanto maior o risco da conta contábil conter erro ou fraude, maior também será a quantidade de procedimentos necessários para se obter segurança quanto ao saldo. Dentre as contas, destaca-se a de estoques, visto a frequente relevância de seu saldo junto às demonstrações contábeis das indústrias. Dessa forma, o objetivo do presente artigo é apresentar os principais procedimentos de auditoria independente que são aplicados especificamente sobre a conta de estoque. Para alicerçar o artigo, foi desenvolvido o referencial teórico acerca do assunto e aplicada uma pesquisa de levantamento de dados com auditores independentes. Os resultados alcançados permitem entendimento prático dos procedimentos de auditoria nos estoques e da sua importância sobre as demonstrações contábeis.

Palavras chave: Procedimentos de auditoria, Contas contábeis, Estoque.

Analysis of the leading independent auditing procedures applied in the inventory account of Joinville industries

Abstract

The independent auditing is an accounting technique, that is used to provide greater reliability when it comes to accuracy of financial statements and it is performed through procedures enforcement in the financial accounts. The auditing procedures are based on controls and substantive tests that are used to provide suitable and sufficient evidence of accounting information, as well as to support the report of the independent auditors. The tests resolution is based on the auditor's professional judgment in accordance with the requirements of

accounting and auditing standards. It could be stated that the higher the accounting account risk containing errors or fraud, the greater will also be the number of necessary procedures to obtain assurance as to the overbalance. Among the bills, the inventory stands out due to its frequent relevance of its balance with the financial statements of industries. Thus, the purpose of this article is to present the main procedures of independent auditing, that are applied specifically on the inventory account. In support of the article, a theoretical framework on the subject was developed and a data survey was taken by independent auditors. The achieved results allow practical understanding of inventory auditing and its importance on the financial statements.

Key-words: Audit procedures, Financial accounts, Stocks

1 INTRODUÇÃO

A evolução do sistema capitalista, impulsionada pela globalização e expansão do mercado financeiro, trouxe a necessidade de maior segurança sobre a autenticidade das informações contábeis para os investidores, proprietários das empresas e demais usuários.

Mediante tal cenário, surge a auditoria externa também chamada de auditoria independente, que conforme determinado pela NBC TA 200 (2009) (Norma Brasileira de Contabilidade de Auditoria Independente), é responsável por proporcionar um aumento na credibilidade das demonstrações contábeis. O resultado da auditoria é obtido mediante a expressão de opinião dos auditores independentes acerca da conformidade e fidedignidade dos aspectos relevantes das demonstrações contábeis.

A opinião da auditoria compõe o relatório dos auditores independentes que é emitido referente às demonstrações contábeis após a execução de procedimentos que propiciam a obtenção de evidências suficientes sobre as contas contábeis. Dentre as contas do balancete das indústrias brasileiras, destaca-se a de estoques.

A conta de estoques usualmente é relevante em decorrência da apresentação de saldo quantitativo, complexidade contábil e volume de operações, fatores que suscitam maior vulnerabilidade para a incidência de erros e fraudes.

O tema escolhido apresenta grande importância para estudantes, pesquisadores e demais usuários das informações contábeis. Dessa forma, o objetivo principal concentra-se em apresentar os principais procedimentos de auditoria independente aplicados à conta de estoques fundamentado nas normas contábeis e normas de auditoria vigentes. E assim, poder contribuir com informações e conceitos acerca do tema, cujo campo de estudo ainda não se esgotou.

Surge, então, a pergunta que se procura responder com o desenvolvimento do presente artigo: quais são os principais procedimentos executados pela auditoria independente para verificar a exatidão e fidedignidade do saldo contábil registrado na conta de estoques nas indústrias de Joinville-SC?

Para resolução da pergunta exposta, o desenvolvimento do artigo é fundamentado em pesquisa bibliográfica, que conforme Gil (2010), é uma pesquisa realizada por meio de informações e dados já publicados e é responsável por proporcionar embasamento teórico.

O artigo também é respaldado por pesquisa de levantamento de dados efetuada com uma amostra de auditores independentes do município de Joinville e aplicada através de questionário.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Auditoria contábil

A auditoria é um procedimento antigo e teve sua evolução ancorada no crescimento das empresas, na expansão dos mercados e na complexidade das operações. A auditoria é considerada uma das técnicas primordiais da contabilidade. Seu surgimento resulta da evolução da ciência contábil, seguida da necessidade de controle, proteção do patrimônio e veracidade das informações imputadas e derivadas dos registros contábeis. (RIBEIRO, 2013)

A auditoria divide-se em duas ramificações: auditoria interna e auditoria externa. Conforme Lins (2012), pode-se dizer, que tanto a auditoria interna quanto a externa, têm o papel de conferir, verificar, avaliar dados e, por fim, comunicar os resultados do trabalho dentro do objetivo proposto.

Apesar das semelhanças destacadas, a auditoria externa é bastante distinta da auditoria interna. O auditor interno é funcionário da empresa que audita e, portanto, tem um grau de independência reduzido. É responsável por verificar o desempenho das normas internas e avaliar a necessidade de criação e ampliação de novas normas e controles internos. Por outro lado, o auditor externo não tem vínculo empregatício com as empresas que audita, fato que aumenta o grau de independência. Seu principal objetivo é emitir uma opinião sobre as demonstrações contábeis. (ALMEIDA, 2012)

A auditoria independente, é responsável por expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis com base na apreciação dos resultados atingidos pelas evidências de auditoria obtidas. A opinião do auditor, bem como seu embasamento, deve ser realizado de forma clara através de relatório de auditoria. (NBC TA 700, 2009)

A NBC TA 315 (2009, p. 2) também destaca que: “o objetivo do auditor é identificar e avaliar os riscos de distorção relevante independentemente se causados por fraude ou erro”. Portanto, a principal função da auditoria independente é opinar sobre a precisão e fidedignidade das informações quantitativas e qualitativas apresentadas nas demonstrações contábeis.

Para que o auditor independente obtenha segurança sobre a adequação das demonstrações contábeis e emita um relatório acurado, faz-se necessária a aplicação de um conjunto de procedimentos. Segundo Pinho (2007), os procedimentos são exames capazes de gerar evidências responsáveis por fundamentar a opinião do auditor independente sobre as demonstrações contábeis.

Os procedimentos de auditoria são aplicados sob as contas contábeis. Uma das principais contas é a de estoque, conforme será apresentado no próximo tópico.

2.2 Estoques

Os estoques são itens diretamente relacionados à atividade fim da empresa, comprados para revenda ou para fabricação de outros produtos também destinados à venda. A classificação, mensuração, valorização e contabilização dos estoques é determinada pelo CPC 16 (Comitê de Pronunciamento Contábil), que é convergente das normas internacionais.

Os estoques são ativos: “ (a) mantidos para venda no curso normal de seus negócios; (b) em processo de produção para venda; (c) na forma de materiais ou suprimentos a serem

consumidos ou transformados no processo de produção ou na prestação de serviços. ” (CPC 16, 2009, p. 2)

Os métodos mais utilizados para valorização dos estoques, conforme Almeida (2012) são: (a) Identificação específica: a valorização é feita individualmente, esse método é usado geralmente para unidades sob encomenda; (b) UEPS (último a entrar – primeiro a sair) ou LIFO *(last-in-first-out):* nesse método as unidades vendidas são valorizadas pelos custos das últimas entradas, assim o último que entra é o primeiro que sai, esse método não é aceito no Brasil; (c) PEPS (primeiro a entrar - primeiro a sair) ou FIFO *(first-in-first-out)*: as unidades vendidas são valorizadas pelos custos das primeiras entradas, assim o primeiro que entra é o primeiro que sai; (d) Custo médio: por esse método todas as unidades são valorizadas pelo cálculo do custo médio, esse método é o mais utilizado no Brasil.

O CPC 16 (2009) destaca que, para as empresas cujo estoque geralmente não é intercambiável e possuem um controle do estoque individual para os projetos, o custo deve ser atribuído pelo método da identificação específica, todavia, quando as empresas possuem grandes quantidades de itens no estoque e esses são normalmente intercambiáveis, a valorização deve ser feita pelo custo médio ou PEPS.

A mensuração dos estoques deve ser feita pelo menor valor entre custo e valor realizável líquido. O custo é determinado pela soma de todos os custos de aquisição, transformação, montagem e demais custos necessários para deixar os estoques em condição e localização de uso. Por sua vez, o valor realizável líquido é o resultado entre preço de venda menos os custos e gastos que são necessários para conclusão e venda do estoque. (CPC 16, 2009)

O CPC 16 também permite outros métodos de mensuração referentes ao custo dos estoques, por exemplo, o custo-padrão que utiliza como base o valor normal das operações e ajusta as variações para o custo real quando relevante, ou o método de varejo usado para estoques de varejo com grandes quantidades, alta rotação e margem similar. (CPC 16, 2009)

Para fins de auditoria, a conta de estoque é alvo de atenção e aplicação de inúmeros procedimentos que, conforme Almeida (2012), possuem como principais objetivos, verificar se as quantidades de itens que estão valorizando a conta de estoque realmente existem, certificar se o custeio e avaliação dos bens está seguindo os princípios contábeis e os critérios de avaliação e analisar se a forma de mensuração é consistente com o período anterior.

Os auditores dispendem um grande número de horas na verificação da conta de estoques, principalmente relacionado à valorização, quantidade e qualidade dos estoques. Essa atenção na conta de estoques é necessária, tendo em vista que para muitas empresas os estoques representam o principal ativo entre as contas no balanço. (CREPALDI, 2013)

O autor Ribeiro (2013) afirma que o auditor deve se preocupar com a conta de estoques, visto que os resultados financeiros das empresas podem ter sido facilmente forjados por uma superavaliação ou subavaliação dos estoques. As fraudes mais praticadas na conta de estoques são: “notas fiscais de operações não verídicas (notas frias, nota calçada); redução ou aumento em valor de estoque; desvio de estoque; manobra de inventário; falsidade de faturamento; fraudes tangendo a qualidade de estoques; preços de transferência e omissões em custos de estoques”. CASTRO (2009, p. 3)

A conta de estoques representa um dos principais ativos das indústrias e é indispensável que sua mensuração seja precisa e coerente com as normas contábeis.

2.3 Procedimentos de auditoria independente

A auditoria contábil é efetuada através da aplicação de procedimentos e testes que permitem o entendimento dos controles internos da entidade, identificação dos riscos e validação dos saldos contábeis que compõem as demonstrações contábeis.

Para Pinho (2007), a auditoria na conta dos estoques tem vários objetivos, como: verificar a existência, analisar a realização, certificar sobre a avaliação, apresentação, classificação e divulgação, estudar os riscos, averiguar sobre o cumprimento e aplicação dos princípios, leis e regulamentos contábeis.

Ribeiro (2013) destaca que os procedimentos relacionados à conta de estoques devem ser capazes de, pelo menos, verificar a existência física dos estoques, certificar sobre a adequação da avaliação dos estoques, verificar se os critérios utilizados para avaliação dos estoques estão de acordo com as normas contábeis e em constância com o período anterior, etc.

Os procedimentos de auditoria dividem-se em testes de controle e procedimentos substantivos. Conforme a NBC TA 330 (2009), os testes de controle são utilizados para verificar a efetividade dos controles internos através de prevenção, detecção e correção de distorções. Já os procedimentos substantivos são aqueles efetuados com o intuito de encontrar distorções relevantes, e incluem testes de detalhes e procedimentos analíticos substantivos.

A figura 1 apresenta os procedimentos de auditoria independente:

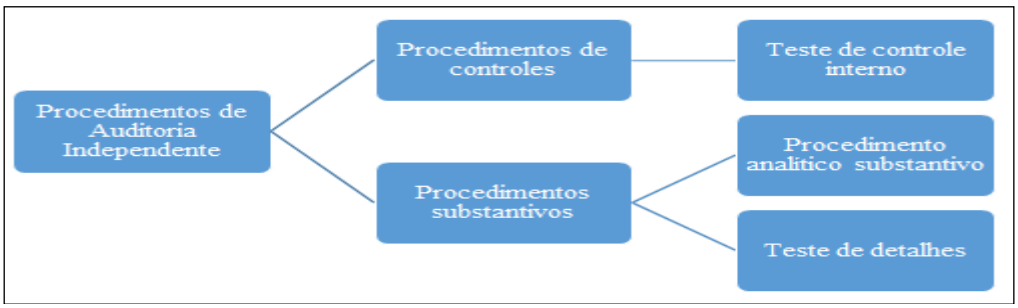


Figura 1 – Procedimentos de Auditoria Independente.
Fonte: A autora (baseado na NBC TA 330).

A determinação dos procedimentos de auditoria é efetuada na etapa de planejamento da auditoria e complementada na fase de execução. Conforme Perez Júnior (2010), isso se deve ao fato de que a escolha adequada dos procedimentos de auditoria depende de inúmeras variáveis, como, análise de riscos, entendimento e análise da empresa, abordagem, definição das contas significativas, etc.

Um dos fatores mais influentes na definição dos procedimentos é a verificação dos riscos, pois conforme NBC TA 315, (2009, p. 34): " a avaliação de riscos determina a natureza, a época e a extensão de procedimentos adicionais de auditoria a serem executados".

Os riscos são classificados como: risco inerente, risco de controle e risco de detecção. O risco inerente é aquele proveniente da natureza ou operação da conta, o risco de controle, por sua vez, refere-se à ameaça do controle interno não ser capaz de evitar e detectar um erro relevante, e o risco de detecção, retrata as ameaças dos procedimentos de auditoria não encontrarem erros importantes. (AVALOS, 2009)

Quando o auditor detecta riscos de distorção relevante na conta de estoques e decorrente de possível fraude, é necessário aplicar procedimentos adicionais. Conforme NBC TA 240 (2009), deve-se verificar a necessidade de envolvimento de especialistas, usar maior senso crítico na contagem dos estoques, acompanhar inventários em depósitos e filiais da

empresa sem comunicação antecipada, efetuar contagens próximas ao final do exercício, efetuar análises diversas entre os estoques do período atual com o período anterior e utilizar técnicas de auditoria computadorizadas.

2.3.1.1 Procedimentos de controles (controle interno)

O controle interno representa, em uma organização, o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com objetivo de proteger os ativos, produzir dados contábeis e ajudar a administração na condução adequada dos negócios da empresa. (ALMEIDA, 2012)

Conforme Ribeiro (2013), o entendimento do controle interno auxilia o auditor na identificação de distorções e riscos relevantes como também no planejamento da natureza, da época e da extensão dos procedimentos adicionais de auditoria.

Na análise do controle interno, os auditores podem encontrar controles efetivos e/ou deficiência de controle interno. Conforme NBC TA 265 (2009, p. 164):

> Deficiência de controle interno existe quando: (i) o controle é planejado, implementado ou operado de tal forma que não consegue prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis; ou (ii) falta um controle necessário para prevenir, ou detectar e corrigir tempestivamente, distorções nas demonstrações contábeis.

Os controles da empresa são importantes para o planejamento e definição do programa de trabalho. Conforme Crepaldi (2013, p. 463), "quanto melhor o controle, mais segurança para o trabalho; quanto menor o controle, mais cuidado será exigido na execução das tarefas".

O controle interno é um dos procedimentos aplicáveis à conta de estoques das indústrias brasileiras. Conforme Pinho (2007), alguns exemplos de controles internos relacionados à conta de estoques são: uso de método adequado para valorização dos estoques, realização de inventário físico de forma correta, proteção dos estoques através de armazenamento seguro e limitação de acesso, segregação de funções do departamento de compras com os demais, aprovação formal das compras de estoques, recebimento, entrega e transferência dos estoques somente mediante documentação e aprovação interna, etc.

Attie (2011) também destaca alguns exemplos de controle interno na conta de estoques: determinação de quantidade mínima dos estoques, conciliação tempestiva dos saldos, integração do sistema de custos com o sistema contábil, uso de requisição de itens para a produção, segregação entre o profissional que armazena e aquele que contabiliza os estoques, conferência física entre quantidade de estoque recebido ou faturado com a quantidade informada na documentação suporte, e outros.

2.3.1.2 Procedimentos substantivos

Após a execução do controle interno, o auditor deve determinar e executar procedimentos de caráter substantivo. Conforme Attie (2011), a definição dos procedimentos é efetuada com base na materialidade e no resultado dos controles internos.

Entende-se por materialidade o valor determinado pela auditoria e que é inferior ao montante considerado relevante para fins das demonstrações contábeis, e assim reduz a possibilidade de distorções. (NBC TA 320, 2010).

Segundo Attie (2011), alguns dos procedimentos e métodos costumeiramente aplicados, são: (a) Exame físico: cômputo dos estoques; (b) Confirmação: circularização dos estoques; (c) Documentos originais: verificação de notas fiscais, contratos, etc.; (d) Cálculos:

recálculo de contagens, quantidades, preços e outros valores relacionados aos estoques; (e) Escrituração: verificação do razão das contas de estoque; (f) Investigação: análise cuidadosa sobre as operações, documentos e registros; (g) Inquérito: indagar a administração sobre variações dos estoques entre períodos e estoques obsoletos; (h) Registros auxiliares: exame e teste de documentos suporte dos estoques; (i) Correlação: verificação da relação com as contas envolvidas, como fornecedores e receita; e (j) Observação: observar a adequação e princípios contábeis.

Os procedimentos podem conter: "[...] inspeção, observação, confirmação, recálculo, reexecução e procedimentos analíticos, muitas vezes em combinação, além da indagação". (NBC TA 500, 2009, p. 7)

Nos tópicos abaixo, apresenta-se o detalhamento dos principais procedimentos substantivos utilizados pelos auditores independentes para verificação da conta de estoques:

a) Inventário físico

O acompanhamento das contagens de estoque durante a realização dos inventários cíclicos e/ou anuais é considerado como um procedimento relevante para fins de auditoria. Conforme Attie (2011, p. 405), as principais razões para o acompanhamento dos inventários físicos são: " a) determinação da efetiva existência dos estoques; b) observação quanto aos métodos seguidos para a correta apuração do inventário; e c) teste de contagens para verificação de que os estoques estão sendo corretamente levantados".

Almeida (2012) destaca que o inventário físico dos estoques se dá por meio da contagem física das unidades, seguida pelo confronto com as quantidades registradas no sistema. O procedimento deve ser realizado todos os anos, podendo ocorrer em data única ou de forma rotativa. A contagem anual geralmente ocorre no final do exercício social ou em data próxima, enquanto a contagem cíclica ou rotativa acontece ao longo do ano. Independentemente do método de inventário aplicado pela empresa, é importante que a contagem atenda 100% dos bens em estoques até a data de encerramento do exercício anual.

Lins (2012) comenta sobre alguns pontos de atenção que os auditores devem verificar em relação à preparação das contagens: organização dos estoques, identificação dos estoques que deverão ser contados, paralisação da movimentação dos estoques ou identificação dos itens movimentados, distribuição de etiquetas para registro das contagens, atenção com o *cut-off* (corte das operações), verificação dos produtos em consignação e de terceiros.

O auditor também deve verificar se a empresa possui uma política de inventário e se a mesma foi fornecida aos envolvidos com o inventário. Conforme Crepaldi (2013), a empresa deve sempre disponibilizar a todos os profissionais envolvidos com as contagens, instruções prévias sobre o processo e o método do inventário. A falta de instruções reflete em um ponto de controle, pois expõe o inventário a erros decorrentes de procedimentos de contagem inadequados.

Crepaldi (2013) também indica que, para a realização das contagens, os participantes do inventário sejam divididos em equipes com duas pessoas cada, uma do departamento de controle de estoques e outra de um departamento diferente. Para maior segurança das contagens, é indicado que sejam efetuadas duas contagens por equipes distintas. Após cada contagem, as etiquetas devem ser preenchidas, destacadas e entregues aos responsáveis pela conferência, análise e reconciliação.

Diante das colocações, percebe-se que o auditor não tem a responsabilidade de contar os estoques, mas sim de acompanhar as contagens e avaliar se os procedimentos de contagem estão adequados e garantem exatidão do processo.

b) Confirmações externas

Outra importante evidência de auditoria sobre saldos contábeis e informações financeiras caracteriza-se pela aplicação de circularizações externas. De acordo com a NBC TA 505 (2009, p. 6), a confirmação externa "[...] é a evidência de auditoria obtida como resposta por escrito direta para o auditor de um terceiro (a parte que confirma), em papel, no formato eletrônico ou outro meio".

Esse procedimento pode ser aplicado quando a empresa auditada possui estoques em propriedade de terceiros, estoques com terceiros e/ou em consignação, a auditoria pode usar o procedimento de confirmação externa para obter as evidências necessárias. (ATTIE, 2011)

Pinho (2007) destaca que a empresa auditada é incumbida de elaborar as cartas, porém o envio e a recepção devem ser efetuados diretamente pelo auditor, para assim, garantir a confidencialidade das informações e assegurar que as cartas não sejam manipuladas.

Antes de efetuar o procedimento de confirmação externa sobre os estoques, o auditor deve avaliar a relevância, aplicar a materialidade, e assim decidir sobre a necessidade do envio da carta de circularização. (RIBEIRO, 2013)

c) Teste de custo ou mercado

Os estoques devem ser avaliados pelo custo de aquisição ou produção reduzidos ao valor de mercado por meio de provisão, quando esse for menor que o custo. Porém o conceito não se aplica aos ativos atribuídos para venda, pois esses devem ser comparados ao valor de realização. (ALMEIDA, 2012)

Dessa forma, entende-se que o teste de custo ou mercado é aplicável para as matérias-primas, enquanto o teste de realização é aplicável a produtos em processo e produtos acabados.

O teste de custo ou mercado pode ser feito através do confronto entre o custo atual de matérias-primas registradas nos estoques e seu custo de reposição (última nota fiscal de compra ou cotação). Caso o custo de reposição considerado como custo ao mercado for superior ao valor registrado, o auditor deve verificar a necessidade de recomendar que a empresa constitua uma conta redutora dos estoques referentes à provisão com desvalorização de matéria-prima. (ALMEIDA, 2012)

d) Teste de avaliação dos estoques de matéria-prima (custo médio ou Fifo)

A avaliação dos estoques, conforme Attie (2011), geralmente é feita pelo preço médio, mas também pode ser feita pelo método Fifo ou Lifo, sendo que para efeitos fiscais o Lifo não é permitido.

O auditor deve analisar as compras de matérias-primas efetuadas no exercício e verificar como as mesmas foram avaliadas, para isso o auditor pode solicitar o registro perpétuo dos estoques e a documentação suporte da aquisição dos materiais. Se a avaliação é feita pelo custo médio, a conferência pode ser feita pela nova entrada, e se a avaliação é pelo Fifo, o auditor deve verificar se o estoque está avaliado conforme as últimas entradas de matérias-primas. (ATTIE, 2011)

e) Teste de avaliação dos estoques de produto acabado e em processo (custeio)

Os métodos de custeio mais utilizados na produção dos estoques denominam-se como custo por absorção e custo padrão. O custo por absorção engloba todos os custos incidentes sobre a produção dos estoques, sendo: matéria-prima, mão de obra e gastos gerais. O custo padrão abrange os mesmos custos, porém é determinado por estimativa baseada no custo histórico de produtos semelhantes. No final do período, o custo padrão é confrontado com o custo real e, se relevante, é ajustado conforme o método de custeio por absorção. (ALMEIDA, 2012)

Para esse teste, Attie (2011) afirma que o auditor deve revisar o custeio de alguns itens, verificando se a apropriação da matéria-prima está de acordo com a requisição, se o custo com mão de obra está sendo apontado e apropriado corretamente e verificando o método de alocação dos gastos gerais.

f) Teste de realização e análise de provisão para perdas

A contabilização dos ativos não pode ser efetuada por valor superior ao preço esperado de sua realização, seja por venda ou utilização, caso o valor esteja superior, a empresa deve diminuir o custo dos estoques (*write down*) para o valor líquido de realização. (ATTIE, 2011)

Segundo o CPC 16 (2009), se a entidade possui estoques danificados, estoques obsoletos, se os seus preços de venda tiverem diminuído ou mesmo se os custos com acabamento e realização apresentarem aumento, provavelmente o custo desses estoques não poderá ser recuperado. Nesses casos, a contabilização dos estoques deve ser reduzida para o valor realizável líquido.

O teste de realização pode ser desenvolvido de diferentes maneiras. Attie (2011) destaca alguns dos procedimentos que são indicados para o teste de realização: (a) observar a qualidade dos estoques durante as contagens de inventário atentando para possíveis itens avariados; (b) verificar se os registros e movimentações dos estoques apresentam itens com giro anormal; (d) confrontar o preço de venda dos produtos acabados com os seus respectivos custos; (e) comparar o preço esperado de venda com os custos estimados até o final da produção, etc.

Para Lins (2012), o teste baseia-se na comparação entre o custo atual de alguns produtos acabados registrados nos estoques e seu valor realizável líquido. O objetivo do teste é identificar a necessidade de provisão referente à desvalorização dos estoques. Quando o valor realizável líquido for menor que o custo do estoque, a empresa deve constituir uma conta credora referente à provisão estimada de perdas com estoques.

Almeida (2012) sugere que o auditor obtenha o registro dos estoques e analise quais itens estão sem movimentação nos últimos doze meses. Segundo Lins (2012), o auditor também deve investigar se a empresa possui um controle que separa os estoques obsoletos e com giro lento dos demais estoques e se os mesmos estão mensurados e classificados contabilmente de forma adequada.

Em suma, podemos dizer que através do teste de realização, o auditor consegue avaliar a necessidade de uma constituição de provisão atrelada a perdas financeiras decorrentes de vendas com margem negativa e/ou perdas com estoques vencidos, danificados ou obsoletos.

g) Giro dos estoques

É importante que o auditor calcule o giro dos estoques da empresa para o exercício atual e exercício anterior, em seguida, coteje as rotações e, caso encontre situação irregular, investigue as diferenças. (LINS, 2012)

Ao quadro 1 tem-se a fórmula do giro dos estoques demonstrado por Almeida (2012):

Estoque	Cálculo
Matérias- primas	365 ÷ [(matérias-primas aplicadas na produção durante o ano ÷ média mensal do saldo da conta de matérias- primas)].
Produtos em processo	365 ÷ [(custo dos produtos produzidos durante o ano ÷ média mensal do saldo da conta de produtos em processo)].
Produtos acabados	365 ÷ [(custo dos produtos vendidos durante o ano ÷ média mensal do saldo da conta de produtos acabados)].

Quadro 1 - Giro dos estoques
Fonte: Almeida (2012, p. 223)

2.3.1.3 Métodos de seleção

A NBC TA 500 (2009) estabelece que na determinação dos procedimentos de auditoria, deve também ser definida a metodologia para seleção dos itens a serem testados de forma que a amostra da população seja capaz de satisfazer a efetivação do teste. Os métodos de seleção aceitos são: " (a) seleção de todos os itens (exame de 100%); (b) seleção de itens específicos; e (c) amostragem de auditoria". (NBC TA 500, 2009, p. 295)

A técnica de amostragem refere-se à realização de procedimentos de auditoria com uma quantidade de itens inferior a 100% da população, de forma que todos os itens tenham a mesma probabilidade de serem selecionados para teste e que seja capaz de proporcionar uma base suficiente para conclusão da população. (NBC TA 530, 2009)

Para teste dos estoques, é importante que o auditor conheça os itens que estão estocados na empresa auditada antes d fazer as seleções, pois alguns estoques podem ser compostos por uma infinidade de itens e, dessa forma, o auditor deverá analisar cuidadosamente e aplicar o método de amostragem mais indicado para o tipo do estoque. (RIBEIRO, 2013)

A determinação do método de seleção adequado para cada procedimento atrelado à conta de estoques depende de análise específica e julgamento profissional do auditor.

3 METODOLOGIA

Para Gil (2010, p. 1), entende-se por pesquisa "o procedimento racional e sistemático que tem como objetivo proporcionar respostas aos problemas que são propostos".

A pesquisa foi realizada pelo método de levantamento de dados, que conforme Silva (2010), baseia-se em coletar dados de uma população através de uma amostra selecionada, a pesquisa deve ser objetiva e com foco em conhecer o comportamento.

A abordagem das perguntas foi dividida entre quantitativa e qualitativa. O questionamento quantitativo procura medir e contar as informações coletadas. Já o formato qualitativo procura ampliar as análises quantitativas, empregando como foco principal o entendimento do significado dos fatos. (SILVA, 2010)

Para resposta das perguntas quantitativas, optou-se pela utilização da escala Likert de cinco pontos: (1) nunca, (2) pouco, (3) às vezes, (4) frequentemente e (5) sempre.

O levantamento de dados foi efetuado por meio da técnica de questionário, que conforme Oliveira (2003) é a técnica mais utilizada para a coleta de dados visto que

proporciona uma mensuração mais adequada. O autor, também destaca que o questionário é formado por uma relação de questões que são respondidas sem o acompanhamento presencial do entrevistador.

A pesquisa foi aplicada a uma amostra de auditores do município de Joinville-SC. Segundo Silva (2010), amostra é uma fração determinada no universo da população. Para formação da amostra, foram selecionados 25 auditores distribuídos em 5 (cinco) empresas de auditoria atuantes no município de Joinville – SC.

A coleta de dados foi feita através da ferramenta eletrônica *Google Drive,* com uso do aplicativo G*oogle.docs*, e o *link* da pesquisa foi enviado via e-mail para a amostra definida.

Da amostra inicial, 20 questionários foram validados para a pesquisa, o que equivale a 80% de respostas. Mediante a obtenção das respostas, os dados foram compilados no *Google.docs* e exportados para a planilha Microsoft Excel.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Demonstra-se, nessa seção, a análise dos resultados obtidos com a pesquisa efetuada por meio de levantamento de dados acerca da percepção dos respondentes em relação aos procedimentos de auditoria contábil sobre a conta de estoques das indústrias de Joinville - SC.

4.1 Erros e pontos de controle na conta de estoques

Pediu-se que os respondentes indicassem com que frequência costumam encontrar erros e pontos de controle na conta de estoques. A Figura 2 mostra os resultados desse questionamento.

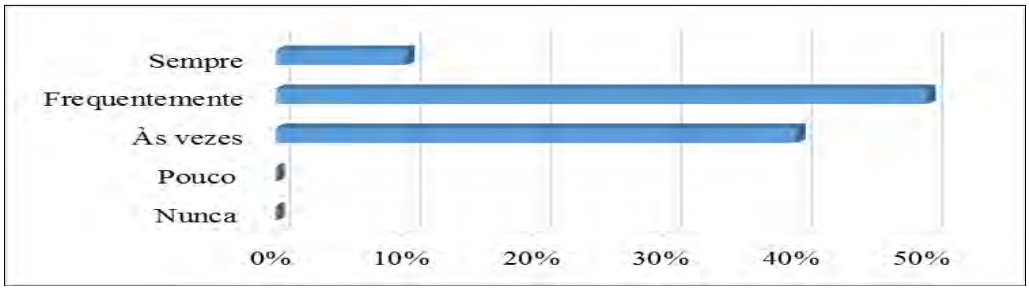


Figura 2 – Erros e pontos de controle na conta de estoques
Fonte: A autora

Conforme resultado, nenhum auditor selecionou a escala nunca e escala pouco, 40% dos auditores encontram erros e pontos de controle às vezes, 50% informaram que erros e pontos de controles são encontrados frequentemente e 10% indicaram que sempre encontram erros e pontos de controles vinculados na conta de estoques.

Através das respostas é possível concluir que a conta de estoques apresenta grande probabilidade de erro e deficiências de controle e, consequentemente, isso aumenta o risco de auditoria, dessa forma, faz-se necessária a aplicação de procedimentos adequados que sejam capazes de propiciar um nível aceitável de asseguração acerca da conta.

4.2 Fraudes na conta de estoques

Demandou-se que os auditores apontassem com que frequência costumam encontrar fraudes na conta de estoques. A Figura 3 mostra os dados colhidos desse questionamento.

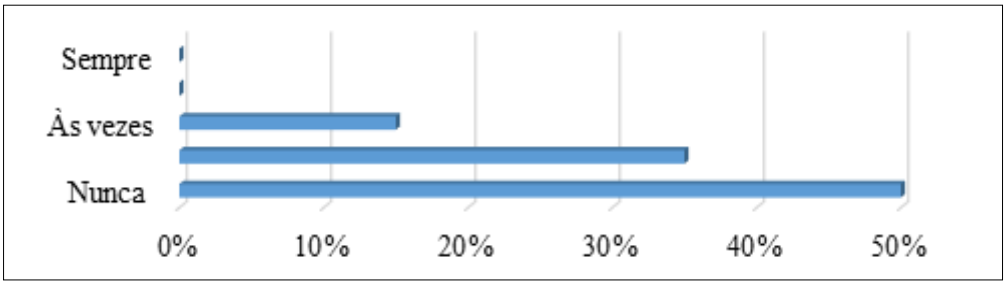


Figura 3 – Fraudes na conta de estoques
Fonte: A autora

Verificou-se que 50% dos auditores nunca encontram fraudes nos estoques, 35% apontam para poucas vezes, 15% informaram que às vezes encontram fraudes e nenhum auditor apontou para a escala frequentemente e sempre.

Pode-se perceber que os casos de fraude são menos corriqueiros que erros e pontos de controle na conta de estoques, porém o auditor sempre deve atentar para a existência de possível fraude, pois sua presença é capaz de gerar distorção relevante e afetar as demonstrações contábeis.

4.3 Procedimentos de auditoria nos estoques

Através de uma pergunta aberta de ordem qualitativa, solicitou-se que os profissionais de auditoria descrevessem os principais procedimentos de auditoria executados sobre a conta de estoques. O Quadro 2 demonstra a compilação das respostas obtidas nesse questionamento.

Procedimentos de auditoria nos estoques	Auditores																				Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		
Inventário físico	X	X	X	X	X	X	X	X		X	X	X		X	X	X	X	X	X	X	18	90%
Teste de custo médio ou Fifo	X	X	X	X		X		X	X	X		X	X	X	X	X		X		X	15	75%
Teste de custeio	X			X	X	X			X	X	X		X	X	X			X		X	12	60%
Teste de realização				X		X				X	X	X	X	X	X		X	X	X	X	12	60%
Teste de custo ou mercado	X			X	X	X				X	X		X		X		X		X	X	11	55%
Análise de provisão para perdas	X			X							X		X	X			X	X	X	X	9	45%
Controle interno nos estoques	X				X			X			X				X				X	X	7	35%
Giro dos estoques	X			X	X				X		X							X		X	7	35%
Confirmações externas	X	X			X	X									X				X	X	7	35%
Outros procedimentos (*)		X			X	X									X				X	X	6	30%

Quadro 2 – Procedimentos de auditoria nos estoques
Fonte: A autora

Conforme resultado, o procedimento de auditoria mais aplicado pelos auditores sobre a conta de estoques é o inventário físico, representando 90% de frequência. Esse teste baseia-se na contagem dos estoques, permitindo a verificação da integridade e existência das quantidades.

O segundo teste mais aplicado é o de custo médio ou Fifo, com incidência de 75%, o procedimento verifica se as matérias primas estão sendo avaliadas corretamente pela empresa.

Com 60% de utilização, aparece o teste de custeio, que é usado para verificar se o

custo do produto em processo e produto acabado está avaliado corretamente.

Ainda com 60%, aparece o teste de realização que é responsável por verificar se os estoques estão mensurados pelo menor valor entre o custo e seu valor realizável líquido.

O teste de custo ou mercado aparece com 55% de aplicação, o procedimento é usado para verificar se os estoques de matéria prima estão avaliados pelo menor valor entre o custo registrado e o valor de reposição junto ao mercado.

Com 45%, aparece a análise de provisão para perdas, que é responsável por verificar se os produtos vencidos, estoques obsoletos, custos não recuperados e perdas com realização estão devidamente provisionadas.

O desenvolvimento dos controles internos aparece com frequência de 35%. O procedimento é responsável por verificar se os controles da auditada são capazes de prevenir, detectar e/ou corrigir distorções, e seu resultado auxilia na definição dos procedimentos substantivos.

Também com 35%, aparece o procedimento de giro dos estoques, o teste demonstra a rotação das classes de estoques e permite comparação entre os períodos.

Ainda com 35%, é apontada a utilização das confirmações externas, procedimento efetuado para conferir a integridade, existência e direito de estoques em poder de terceiros, consignação, etc.

Outros procedimentos também foram listados pelos respondentes, quando analisados individualmente, correspondem a 5% de aplicação e, agrupados, totalizam 30% de frequência.

4.4 Métodos de seleção na conta de estoques

Solicitou-se que os auditores indicassem quais são os métodos de seleção geralmente usados para testes relacionados à conta de estoques. Nessa questão foi utilizado o método qualitativo. O Quadro 3 demonstra os resultados obtidos através desse questionamento.

Métodos de seleção para teste da conta de estoque	Auditores																				Frequência absoluta	Frequência relativa (%)
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20		
Amostragem de auditoria	X			X	X	X	X			X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X	16	80%
Itens específicos	X	X	X	X	X	X		X	X		X			X			X		X	X	13	65%
População completa											X										1	5%

Quadro 3 – Métodos de seleção na conta de estoques
Fonte: A autora

Observou-se que o método mais utilizado é o de amostragem, com frequência de 80%, conforme descrição dos respondentes, essa técnica de seleção geralmente é aplicada via *software* estatístico capaz de efetuar seleção randômica.

A seleção por itens específicos apresentou-se em segunda colocação, com frequência de 65%. Nesse formato de seleção, os auditores destacam que a escolha dos itens ocorre mediante julgamento profissional que geralmente envolve itens com maior relevância, rotatividade e maior valor agregado.

Com apenas 5%, aparece o método por população completa, esse critério envolve a aplicação dos procedimentos de auditoria em 100% da população. Essa metodologia é pouco

usada, pois sua execução geralmente é inviável, visto que a composição da conta de estoques é composta por uma quantidade expressiva de itens.

5 CONCLUSÕES

A conta de estoques geralmente apresenta-se relevante frente aos demonstrativos contábeis e, portanto, é indispensável que os procedimentos utilizados para testar a conta de estoques sejam capazes de cobrir os riscos atrelados à conta e atender as normas contábeis e de auditoria vigentes.

Mediante a importância da conta de estoques e a responsabilidade dos auditores em relação a mesma, o presente estudo analisou os principais procedimentos de auditoria independente aplicados sobre a conta de estoque das indústrias de Joinville-SC.

Como resultado do trabalho, percebeu-se que os auditores independentes frequentemente encontram erros e pontos de controle relacionados à conta de estoques. Tal fato demonstra a importância do planejamento adequado e da correta aplicação dos procedimentos de auditoria.

Quanto à presença de fraudes, o resultado apresenta-se baixo, pois apesar do atual cenário brasileiro mostrar índices preocupantes de corrupção, observou-se que os auditores dificilmente encontram fraudes na conta de estoque.

Destaca-se que o objetivo do trabalho foi alçando com êxito e que o tema em estudo apresenta oportunidade de análises complementares. Por fim, conclui-se que os principais procedimentos de auditoria efetuados pela amostra pesquisada estão alinhados com a normatização da profissão e são capazes de proporcionar um nível de segurança adequado quanto à mensuração, à avaliação e à realização dos estoques auditados.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA; Marcelo Cavalcanti. Auditoria: Um curso moderno e completo: textos, exemplos e exercícios resolvidos. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

ATTIE, William, **Auditoria:** Conceitos e aplicações. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

AVALOS, José Miguel Aguilera; **Auditoria e gestão de riscos.** São Paulo: Saraiva, 2009.

CASTRO, Rosimari Humberta de Oliveira; CAMPOS, Jonas Comin de. FRAUDES: conhecê-las, estudá-las, preveni-las. 2009. Disponível em: <http://www.inicepg.univap.br/cd/INIC_2009/anais/arquivos/0025_0467_01.pdf>. Acesso em 05 set. 2015.

COMITÊ de Pronunciamentos Contábeis - CPC 16. 2009. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=47>. Acesso em 28 jun. 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: teoria e prática. 9ª ed. São Paulo: Atlas, 2013.

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

LINS, Luiz dos santos; **Auditoria:** Uma abordagem prática com ênfase na auditoria externa. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

NBC TA 200. Objetivos Gerais do Auditor Independente. Resolução 2009/001203. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001203>. Acesso em 5 set. 2015.

NBC TA 240. Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude. Resolução 2009/001207. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001207>. Acesso em 19 set. 2015.

NBC TA 265 - Comunicação de Deficiências de Controle Interno. 2009/001210. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001210>. Acesso em 19 set. 2015.

NBC TA 315. Identificação, avaliação dos riscos. 2014/NBCTA315. 2014. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=2014/NBCTA315>. Acesso em 12 set. 2015.

NBC TA 320. Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria/NBCTA320. 2010. Disponível em: <http://www.crcpr.org.br/new/content/download/camaraTecnica/NBCTA320.pdf>. Acesso em 10 out. 2015.

NBC TA 330. Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados. Resolução 2009/001214. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001214>. Acesso em 13 set. 2015.

NBC TA 500. Evidência de Auditoria. Resolução 2009/001217. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001217>. Acesso em 15 set. 2015.

NBC TA 505. NBC TA 505 - Confirmações Externas. Resolução 2009/001219. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001219>. Acesso em 06 set. 2015.

NBC TA 530. NBC TA 530 – Amostragem em auditoria. Resolução 2009/1222. Disponível em: < <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001222>. Acesso em 10 set. 2015.

NBC TA 700. Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis. Resolução 2009/001231. 2009. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001231>. Acesso em 16 set. 2015.

OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva Oliveira. **Métodos e técnicas de pesquisa em**

contabilidade. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PEREZ JÚNIOR, José Hernandez. **Auditoria das demonstrações contábeis:** normas e procedimentos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

PINHO, Ruth Carvalho de Santana. **Fundamentos de auditoria:** auditoria contábil e outras aplicações de auditoria. São Paulo: Atlas, 2007.

RIBEIRO, Osni Moura; COELHO, Juliana Moura Ribeiro. **Auditoria fácil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à contabilidade:** orientações de estudos, projetos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Avaliação da gestão de estoques em uma empresa do ramo varejista da cidade de Chapecó-SC: Um estudo de caso.

Jardel Heitor Santini (jardel_heitor@hotmail.com)
Graduando em administração pela UFFS

Talita Frozza (talita.frozza@hotmail.com)
Graduanda em administração pela UFFS

Moacir Francisco Deimling (Moacir.deimling@uffs.edu.br)
Professor Doutor do curso de administração da UFFS

Resumo

A administração correta dos estoques é capaz de trazer benefícios para as empresas tendo em vista a sua importância para o atendimento das demandas e o custo que representa. Por estes motivos, estoque normalmente é sinônimo de problema em muitas empresas ou até mesmo de custos elevados para sua manutenção. Assim, o objetivo dos administradores é o de conciliar e diminuir os custos de armazenagem e ainda otimizar o espaço dos almoxarifados. Levando em consideração esses fatores, o objetivo geral da pesquisa é o de avaliar o modo como ocorre a gestão de estoques na empresa BETA e oportunizar melhorias ao mesmo, se necessário. O estudo é predominantemente qualitativo e definido quanto a natureza como pesquisa aplicada, os procedimentos por sua vez, são os de pesquisa bibliográfica e estudo de caso. A empresa objeto do presente estudo atua com o comércio de equipamentos de proteção individual, os chamados EPI´S, no município de Chapecó- SC. Analisando as informações obtidas através de entrevistas e observações e baseando-se no referencial teórico deste trabalho, pode-se sugerir algumas mudanças para a empresa, no intuito de melhorar sua gestão de estoques.

Palavras-chave: Estoques. Almoxarifado. Arranjo Físico (*Layout*).

Inventory management evaluation in a company of the retail sector in the city of Chapecó-SC: A case study.

Abstract

The proper management of inventory is able to bring benefits to businesses given their importance to meet the demands and the cost is. For these reasons, stock is usually synonymous problem in many companies or even high costs for its maintenance. The objective of the administrators is to reconcile and reduce storage costs and further optimize the space of warehouses. Taking these factors into consideration, the overall objective of the research is to evaluate how inventory management is in BETA company and create opportunities improvements to it, if necessary. The study is predominantly qualitative and defined as nature as applied research, the procedures in turn, are the literature and case study. The company object of this study works with personal protective equipment trade, called IPE, in the municipality of Chapecó- SC. Analyzing the information obtained through interviews and observations and based on the theoretical framework of this study, it may suggest some changes to the company in order to improve their inventory management.

Key words: Stocks. Warehouse. Physical Layout (Layout)

1. INTRODUÇÃO

Administrar corretamente os estoques de uma organização pode ser o fator fundamental para auxiliar no sucesso da mesma, estoque é sinônimo em muitas empresas de problema ou até mesmo de custos elevados para manutenção, o objetivo dos administradores é o de conciliar os custos de armazenagem, diminuir os mesmos e ainda aperfeiçoar o espaço dos almoxarifados. Nesse sentido, aponta-se que as micro e pequenas empresas geralmente sofrem com a carência de conhecimento com relação a gestão de estoques, muitas destas não possuem sistemas informatizados que auxiliam no gerenciamento dos suprimentos, ou até mesmo não dispõem de um controle manual correto das entradas e saídas dos materiais. A Empresa objeto do presente estudo atua com o comércio de materiais de proteção individual, os chamados EPI´S, no município de Chapecó- SC, a mesma segundo o serviço brasileiro de apoio a micro e pequenas empresas – SEBRAE, se enquadra como microempresa, já que possui um quadro de colaboradores inferior a 9 pessoas.

Para a realização deste artigo, optou-se por fantasiar o nome da organização, portanto a nomenclatura utilizada para denominar esta sera de BETA. Deste modo faz-se necessário estabelecer o objetivo geral da pesquisa, que é o de avaliar o modo como ocorre a gestão de estoques na empresa BETA e oportunizar melhorias ao mesmo, se necessário.

O Estudo justifica-se pela necessidade dos gestores da organização em obter repostas para o modelo correto de armazenagem dos materiais e como proceder com relação à armazenagem dos itens, é justificável também para o aprendizado dos acadêmicos elaboradores deste diagnostico, já que o conhecimento teórico repassado em sala de aula é complementado com a prática.

A seguir os autores apresentam o embasamento teórico do presente artigo, dados necessários para auxiliar nas considerações com relação ao diagnóstico realizado.

2. REVISÃO DA LITERATURA

Visando facilitar a análise do estudo abordado no decorrer deste trabalho, decidiu-se por elaborar uma apresentação dos pontos fundamentais para o entendimento do assunto, tratando do contexto de gestão de estoques, armazenagem de materiais, arranjo físico (*layout*) e conceituação de comércio varejista.

2.1 Gestão de Estoques

O alcance do termo estoque é muito elástico, de acordo com Viana (2011), do ponto de vista tradicional, pode se considerar o mesmo como representativo de matérias-primas, produtos semiacabados, componentes para montagem sobressalente, produtos acabados, materiais administrativos, bem como suprimentos variados.

Segundo Chiavenato (2005), os estoques constituem o vínculo entre as etapas do processo de compra e venda, no caso de empresas comerciais e entre as etapas de compra, transformação e venda, para empresas industriais.

Para Viana (2011), gestão de estoques é um conjunto de atividades que visa, por meio das respectivas políticas de estoque, ao pleno atendimento das necessidades da empresa, com a máxima eficiência e ao menor custo, através do maior giro possível para o capital investido em materiais. Assim conforme o autor, o objetivo fundamental consiste na busca do equilíbrio entre estoques e consumo.

Conforme informa Dias (2010), a função primordial da administração de estoques é a de maximizar o efeito lubrificante do *feedback* de vendas e o ajuste do planejamento e programação da produção. Para o autor deve-se minimizar o capital investido em estoques, pois ele é de alto custo, e aumenta de acordo com o custo financeiro, o mesmo ressalta que sem estoques é impossível uma organização trabalhar, pois ele é o amortecedor entre os vários estágios da produção até a venda final ao consumidor.

Chiavenato (2005) destaca como um desafio para a administração de estoques o planejamento e o controle dos mesmos, para assim mantê-los em níveis adequados de dimensionamento ou então reduzi-los sem afetar o processo produtivo e sem aumentar os custos financeiros.

Deste modo, pode-se afirmar que administrar estoques é conciliar e desfazer conflitos existentes entre quatro forças de qualquer empresa: compras, produção, vendas e finanças. Francischini e Gurgel (2002), explicam que cada uma destas forças pretende aperfeiçoar seu desempenho individual (ótimo local), mas ao fazerem isso, acabam prejudicando o desempenho das outras. Conforme os autores, nesse cruzamento de interesses o administrador de materiais deve visar à otimização do desempenho global da empresa, providenciando a necessidade real de suprimento de tal forma que o resultado para a empresa seja o melhor possível.

Ressalta Viana (2011), que a manutenção de estoques requer investimentos e gastos altos, portanto evitar sua formação, ou quando muito tê-los em número reduzido de itens e em quantidades mínimas, sem que, em contrapartida, aumente o risco de não ser satisfeita a demanda dos usuários, consumidores em geral, representa um ideal conflitante com a realidade do cotidiano. O mesmo informa que a demanda é o que caracteriza a intenção de consumo e tem o objetivo básico de prever, levando em consideração alguns aspectos relevantes, quais sejam sua evolução histórica e seus afastamentos, que podem ser identificados analisando-se tipos de funções da própria demanda.

Segundo Dias (2010), as informações básicas que permitem decidir quais serão as dimensões e a distribuição no tempo da demanda dos produtos acabados podem ser classificadas em duas categorias: quantitativas e qualitativas. A primeira diz respeito à evolução das vendas no passado, a influência de propaganda, à variáveis cuja evolução e explicação estão ligadas diretamente às vendas. As informações qualitativas por sua vez, são compostas pela opinião dos gerentes, opinião dos vendedores, opinião dos compradores e por pesquisas de mercado.

Conforme Chiavenato (2005), um dos métodos quantitativos é o chamado sistema dos máximos-mínimos, ou também denominado sistema de quantidades fixas. O mesmo é utilizado para determinar o consumo ou quando ocorre variação no tempo de reposição. O autor classifica tempo de reposição como sendo o tempo gasto desde o momento em que se verificou a necessidade de repor o estoque até a chegada do material fornecido no almoxarifado da empresa. Elenca ainda que o sistema de máximo e mínimo consiste em estimar estoques e uma expectativa de consumo previsto para determinado período.

Informa Dias (2010) que a determinação do estoque mínimo é também uma das mais importantes informações para a administração do estoque e essa importância está diretamente ligada ao grau de imobilização financeira da empresa. O estoque mínimo, ou também chamado de estoque de segurança, pode ser definido como a quantidade mínima que deve existir em estoque, que se destina a cobrir possíveis atrasos no reabastecimento, objetivando a garantia do funcionamento ininterrupto e eficiente do processo de produção, prevenindo o risco de faltas.

Estoque máximo, por sua vez, pode ser definido segundo Viana (2011) como sendo a quantidade máxima de estoque permitida para o material. O nível máximo pode ser atingido pelo estoque virtual, quando há emissão de um pedido de compras. Deste modo, segundo o autor, a finalidade primordial do estoque máximo é a de apontar a quantidade de ressuprimento, por meio da análise do estoque virtual, no cálculo de sua quantidade, também será considerado o intervalo de cobertura. Estoque virtual pode ser definido como o estoque real, acrescido das quantidades de encomendas em andamento.

Informa Viana (2011), que os estoques são gerenciados por meio de dois modelos fundamentais: gerenciamento manual e gerenciamento mecanizado. O primeiro é utilizado em empresas que utilizam controle manual por meio de fichas de prateleira e/ou de controle de estoque. O gerenciamento mecanizado por sua vez é adotado por empresas que utilizam controle por meio da informática.

Todas as formas de registo de estoque objetivam controlar a quantidade de materiais em estoque, tanto o volume físico, quanto o financeiro, no entanto segundo Dias (2010), a avaliação de estoque anual deverá ser realizada em termos de preço, para proporcionar uma avaliação exata do material e informações financeiras atualizadas.

Francischini e Gurgel (2002) expõem que analisar em profundidade milhares de itens em um estoque é uma tarefa que gera dificuldades e na grande maioria das vezes é desnecessária. Para os autores é conveniente que os itens mais importantes, segundo algum critério tenham prioridade sobre os menos importantes, deste modo economiza-se tempo e recursos.

Um dos métodos mais usuais para classificar estoques é o da curva ABC, informa Dias (2010), que a mesma é um instrumento importante para o administrador e permite identificar os itens que justificam atenção e tratamento adequados quanto à sua administração. O autor destaca que a mesma é obtida através da ordenação dos itens conforme sua importância relativa verifica-se que uma vez, obtida a sequencia dos itens e sua classificação ABC, disso resulta de imediato a aplicação preferencial das técnicas de gestão administrativa, conforme a importância dos itens.

Ressalta Chiavenato (2005), que a partir da classificação ABC dos materiais, a atenção maior da organização passa a ser concentrada nos poucos itens de classe A, cujo valor monetário é maior, chegando a atingir a marca de 80% do investimento em estoques, os itens da classe B passam a receber uma atenção menor, os itens que compõem a classe C podem ser tratados por procedimentos descritos pelo autor como semiautomáticos que não dispendam muito tempo de decisão, pois seu valor monetário é reduzido.

2.2 Armazenagem de Materiais

Segundo Chiavenato (2005), a armazenagem de materiais depende da dimensão e características dos materiais. Estes, segundo o autor, podem exigir desde uma simples prateleira até sistemas complicados que envolvem grandes investimentos e tecnologias sofisticadas.

Relata Viana (2011), que a armazenagem pode ser simples ou complexa. Dependendo de algumas características intrínsecas dos materiais, a armazenagem torna-se complexa em virtude de: Fragilidade; Combustibilidade; Volatização; Oxidação; Explosividade; Radiação; Corrosão; Inflamabilidade; Volume; Peso; e Forma.

Informa Chiavenato (2005), que geralmente para facilitar a localização dos materiais armazenados no almoxarifado, as empresas utilizam sistemas de codificação de materiais.

Conforme o autor quando a quantidade de itens é muito grande, torna-se quase impossível identificar todos eles pelos seus respectivos nomes, marcas ou tamanhos. Visando facilitar a administração dos estoques, deve-se classificar os itens por meio de um sistema racional, que permita procedimentos de armazenagens adequados, operacionalização do almoxarifado e controle eficiente dos estoques. Dá-se o nome de classificação de itens à catalogação, simplificação, especificação, normalização, padronização e codificação de todos os materiais que compõem o estoque da empresa.

2.3 Almoxarifado e Depósito

Conforme Chiavenato (2005), o almoxarifado e depósito, constituem os dois extremos no processo produtivo, o primeiro proporciona insumos- as matérias-primas necessárias à produção, enquanto o segundo recebe os resultados do processo produtivo, os produtos acabados, e os disponibiliza para os clientes. O autor destaca que o almoxarifado cuida das matérias-primas no inicio da produção, enquanto o depósito cuida dos produtos acabados no final da produção.

Define-se almoxarifado como o local destinado à fiel guarda e conservação de materiais em local coberto ou não, adequado a sua natureza, tendo a função de destinar espaços onde permanecerá cada item aguardando a necessidade do seu uso, ficando sua localização, equipamentos e disposição interna condicionados à política geral de estoques da empresa (VIANA, 2011).

Relata Chiavenato (2005), que o depósito é o órgão que armazena e guarda os produtos acabados após todo o seu processamento pelas seções produtivas da empresa e sua liberação pelo órgão de controle de qualidade. O autor relata que à medida que os produtos chegam aos depósitos vão sendo imediatamente armazenados e estocados para futuras entregas.

Conforme Dias (2011), um sistema correto de almoxarifado influi no aproveitamento da matéria-prima e dos meios de movimentação, além de evitar a rejeição de produtos por efeito de batidas ou impactos, reduz as perdas de material no manuseio e impedem outros extravios, a economia nos custos de material reflete proporcionalmente sobre os produtos acabados ou semiacabados.

Impedir divergências de inventário e perdas de qualquer natureza é o objetivo primordial de qualquer almoxarifado, o qual deve possuir condições para assegurar que o material adequando, na quantidade correta, estará disponível no local de destino certo, quando necessário, por meio de armazenagem de suprimentos, de acordo com normas adequadas, objetivando resguardar, além da preservação da qualidade, as quantidades exatas. Para cumprir esta finalidade, o almoxarifado deverá possuir instalações adequadas, bem como recursos de movimentação e distribuição suficientes a um atendimento ágil e eficaz (VIANA, 2011).

Chiavenato (2005) relata que na maioria das empresas o almoxarifado foi simplesmente eliminado, contudo existem negócios em que o mesmo é imprescindível, como nas redes varejistas, grupos supermercadistas e setores altamente competitivos.

2.4 Arranjo físico (*Layout*)

O arranjo físico ou *layout* (do inglês *Layout*= plano, esquema), é a disposição física dos equipamentos, pessoas e materiais, da maneira mais adequada ao processo produtivo.

Significa a colocação racional dos diversos elementos combinados para proporcionar a produção de produtos ou serviços. Quando se fala em arranjo físico, se pressupõe o planejamento do espaço físico a ser ocupado e utilizado (CHIAVENATO, 2005).

O *layout* é definido por Dias (2010), como sendo a integração do fluxo típico de materiais, da operação dos equipamentos de movimentação, combinados com as características que auxiliam na maior produtividade ao elemento humano, isto para que a armazenagem de determinado produto se processe dentro do padrão máximo de economia e rendimento. Segundo o mesmo o *layout* é uma preposição global inseparável em seus diversos elementos, já que a melhoria das condições de operação em determinado setor pode ser completamente neutralizada se outro setor dependente não é beneficiado por esta ação.

Relata Viana (2011), que o arranjo físico influencia desde a seleção ou adequação do local, assim como no projeto de construção, modificação ou ampliação, conforme o caso, bem como na distribuição e localização dos componentes e estações de trabalho, assim como na movimentação de materiais, máquinas e operários. Logo, segundo o autor, o *layout* é iniciado com a aplicabilidade da elaboração de um projeto, sendo finalizado por sua concretização, deste modo para que ocorra um projeto perfeito, necessita-se de um planejamento em que exista o *layout*.

Informa Dias (2010), que não se definiu um critério para avaliar a adequação de um *layout* a determinada atividade, tudo depende da meta a ser atingida e dos fatores que influenciam no fluxograma típico para a atividade considerada. Portanto, segundo o autor, em alguns casos pode interessar mais a redução máxima da movimentação interna, em outros, o custo mínimo da estocagem ou, ainda, a estocagem máxima independente do custo para atender a certos picos ou regimes anormais de vendas.

No caso do almoxarifado e do depósito, os principais aspectos de *layout* a serem verificados, segundo Chiavenato (2005), são os seguintes: itens de estoque, corredores, portas de acesso, empilhamentos ou prateleiras.

Com relação aos itens de estoque, Viana (2011), expõe que as mercadorias de maior saída do depósito devem ser armazenadas nas imediações da saída ou expedição, a fim de facilitar o manuseio, o mesmo deve ser feito com itens de grande peso e volume.

Os corredores dentro do almoxarifado deverão facilitar o acesso aos materiais e as mercadorias em estoque. Quanto maior a quantidade de corredor, tanto menor o espaço disponível para o armazenamento. O armazenamento com prateleiras requer um corredor para cada duas filas de prateleiras. Portanto espaço adicional. A largura dos corredores é determinada pelo equipamento de manuseio e movimentação de materiais. (CHIAVENATO, 2005).

As portas de acesso ao deposito, devem segundo Viana (2011), permitir a passagem dos equipamentos de manuseio e movimentação de materiais. Tanto a altura como a largura devem ser devidamente dimensionadas.

Conforme Chiavenato (2005), quando houver empilhamentos ou prateleiras no almoxarifado ou no depósito, a altura máxima deverá considerar o peso dos materiais e as limitações dos equipamentos para elevação. O autor informa que o topo das pilhas de mercadorias deve se distanciar um metro das luminárias do teto ou dos *sprinklers* (equipamento fixo de combate a incêndio) de teto.

Segundo Viana (2011), a realização de uma operação eficiente e efetiva de armazenagem depende muito da existência de um bom *layout*, que determina, tipicamente, o

grau de acesso ao material, aos modelos de fluxo de material, os locais de áreas obstruídos, a eficiência da mão de obra e a segurança do pessoal e do depósito.

2.5 Varejo

Segundo Donato (2012), o varejo consiste em todas as atividades que envolvem o processo de venda de produtos e serviços para sanar uma necessidade pessoal do consumidor final. O varejista é qualquer instituição cuja atividade principal consiste no varejo. Reforçando a ideia, o varejo está localizado estrategicamente entre os fornecedores e os consumidores, o que lhe confere um papel de fundamental importância como intermediador na cadeia de suprimentos.

Para Chaves (2010), o varejo é uma unidade de negócio que adquire mercadorias de fabricantes, atacadistas e distribuidores e as comercializa diretamente junto aos consumidores finais e eventualmente a outros consumidores. Para o autor, todas as atividades de venda de bens ou serviços diretamente aos consumidores finais podem ser definidas como varejo. O que podemos entender claramente é que, nas definições citadas, existe algo em comum: o varejo trata da comercialização aos consumidores finais, seja vendendo por meio de lojas (lojista) ou mesmo vendendo diretamente aos consumidores (não lojista).

Donato (2012) complementa afirmando que o varejo é o tipo de empresa ou negócio que possui como uma das principais características estar relacionado diretamente ao cotidiano das pessoas, das comunidades, das regiões, enfim, da sociedade brasileira. Em todas as localidades do país existe algum estabelecimento de comércio que vende bens e serviços ao consumidor final e que, normalmente, tem uma ligação íntima com uma região e com a própria cultura local. Conforme o autor, o varejo também possui relação com a política econômica do governo. O setor é extremamente sensível às oscilações do mercado. Normalmente as vendas respondem de maneira muito rápida às alterações na conjuntura macroeconômica e no poder aquisitivo dos consumidores.

3 PROCEDIMENTOS METODOLOGICOS

A metodologia é um item obrigatório no desenvolvimento deste trabalho, sendo que, em um nível aplicado "examina, descreve e avalia métodos e técnicas de pesquisa que possibilitam a coleta e o processamento de informações, visando ao encaminhamento e à resolução de problemas e/ou questões de investigação" (PRODANOV; FREITAS, 2013, p. 14).

As pesquisas podem ser classificadas quanto à sua abordagem, podendo ser qualitativa ou quantitativa, quanto a sua natureza, sendo básica ou aplicada, quanto aos objetivos, podendo ser exploratória, descritiva ou explicativa, e quanto aos procedimentos, havendo diversos tipos deste (GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Assim, quanto à abordagem, este artigo classifica-se como qualitativo, sendo que este tipo de abordagem não se preocupa com representatividade numérica, mas sim a compreensão mais aprofundada de um grupo social, organização, etc. (GOLDENBERG, 1997 apud GERHARDT; SILVEIRA, 2009).

Quanto à natureza, define-se como aplicada, sendo que busca gerar conhecimentos de aplicação prática, voltados à solução de problemas específicos. Já, quanto aos objetivos, classifica-se como descritiva, onde o pesquisador registra e descreve os fatos, porém, sem interferir neles (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Por fim, quanto aos procedimentos, este artigo utiliza pesquisa bibliográfica, a qual é elaborada a partir de material já publicado, podendo ser livros, revistas, teses, internet e outros. Outro procedimento utilizado é o estudo de caso, que consiste em coletar e analisar informações sobre um indivíduo em específico com o objetivo de estudar aspectos variados de sua vida (PRODANOV; FREITAS, 2013).

Para a coleta de dados, utilizou-se a observação, técnica que utiliza os sentidos (audição, visão) para a obtenção de informações sobre determinados aspectos da realidade, e entrevista, definida como "um encontro entre duas pessoas, a fim de que uma delas obtenha informações a respeito de determinado assunto, mediante uma conversação de natureza profissional" (MARCONI; LAKATOS, 2003, p. 195).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

A seguir são apresentados os resultados e discussões elaborados para a referente pesquisa.

4.1 Pesquisa Bibliográfica

Tendo em vista que o presente artigo possui como objetivo sugerir a realização de um diagnóstico no estoque da empresa estudada, realizou-se o levantamento de anais que explanem sobre diagnóstico em estoques, a fim de se perceber, nos trabalhos encontrados, qual é o viés contemplado com maior frequência para então levantar sugestões para a organização.

Deste modo, utilizou-se primeiramente o *site* Google Acadêmico, ferramenta que fornece uma maneira simples de pesquisar literatura acadêmica de forma abrangente, podendo encontrar artigos revisados por especialistas (*peer-rewiewed*), teses, livros, resumos e artigos de editoras acadêmicas, organizações profissionais, bibliotecas de pré-publicações, universidades e outras entidades acadêmicas (GOOGLE, 2011).

O primeiro filtro de busca utilizado no Google Acadêmico abrangeu as configurações: "com todas as palavras", "em qualquer lugar do artigo" com o filtro "Gestão de Estoques", onde se obteve o resultado de 56.900 itens. Optou-se então pela pesquisa com o filtro "Diagnóstico de estoque" e foram obtidos 33.900 itens. Destes, foram analisadas as primeiras 20 páginas, que somaram 200 resultados.

Após uma primeira análise, verificou-se os estudos que iam ao encontro do tema e que possuíam formatação na língua portuguesa. Deste modo, tornou-se possível encontrar os trabalhos presentes na figura 1.

Título do trabalho	Enfoque do trabalho
Diagnóstico e proposta para utilização do estoque de segurança em produtos acabados de uma empresa de plásticos. Elpídio O. B. Nara, Leirson Eckert, Jaqueline de Moraes (2012).	Proposta de adequação dos níveis de estoques de produtos acabados, visando aplicar técnicas de Gestão de Estoques aos itens com maior valor agregado para a empresa.
Diagnóstico da gestão de armazenagem em uma empresa do setor de distribuição. Natalia L. F. Macedo, Karine A. Ferreira (2011).	Análise da gestão da armazenagem, destacando a organização deste processo e os principais impactos dessa gestão.

Proposição de modelo de endereçamento de materiais para aplicação em empresas varejistas de pequeno a médio porte. Marcelo C. De Souza (2009).	Estudo do processo de armazenagem de materiais da empresa visando à utilização do endereçamento de materiais.
Diagnóstico da gestão de estoques de material de consumo para instituições públicas de ensino superior. Beatriz F. Morgan, Edwin P. de La Sota Silva.	Diagnóstico da cadeia de suprimentos analisando: atividades de aquisição, suprimento, armazenagem e distribuição de materiais.
Diagnóstico da gestão de estoques no mini mercado bombom de Piracicaba – SP Adriana G. Patreze, Jose R. S. Ribeiro.	Diagnosticar a gestão de estoques, verificando: como a empresa controla seus estoques, se faz previsão de demanda e se os estoques tem sido suficientes.
Diagnóstico do controle de estoque da empresa Freimüller acessórios Ltda. Tiago M. Carvalho, Roque M. Teixeira, José E. Machado.	Identificação dos problemas no controle de estoque e a necessidade de gestão eficaz, analisando também o sistema de informação.
Análise do controle de estoques de uma empresa do ramo de construção civil localizada no município de Brasília de Minas/MG. Ismael M dos Santos Junior, et al.	Diagnóstico da atual gestão de estoque da empresa, analisando as rotinas utilizadas na movimentação de materiais.
Diagnóstico da gestão de armazenagem de produtos acabados: caso da empresa atacadão Emílio de Menezes. Renata de Oliveira Costa.	Diagnosticar a gestão da armazenagem e movimentação de materiais, com sugestão de organização do *layout* mudanças na infraestrutura física do armazém.
Análise da gestão de estoques em uma indústria de bebidas. Rafael F. Henn, Patricia P. Silva.	Análise sobre fatores como: mix de produtos, posição do estoque físico, software utilizado, como é o processo de compras, recebimento e armazenamento de matérias-primas e armazenagem de produtos acabados.
Análise crítica dos custos de implantação de um sistema de gestão de estoques em indústrias de pequeno porte. Alexsandra M. Romio (2012).	Identificação de problemas vinculados com insucessos nos investimentos em sistemas informatizados de controle de estoque bem como quais são as ferramentas mais utilizadas atualmente
Gestão dos estoques na distribuidora de bebidas fonte clara – Riachuelo/RN. Max L. De A. Britto, Diogo B. O. Morais.	Levantamento dos procedimentos da gestão de estoque utilizada e identificação das fragilidades no controle de estoques.
O diagnóstico informacional da gestão da cadeia de suprimentos da Weg: um estudo de caso. Magda de A. Silva (2010).	Diagnóstico da aplicação da Tecnologia da Informação na Gestão da Cadeia de Suprimentos.
Logística de distribuição e controle de estoques na pequena empresa diversões Blair. Gustavo A. Paiva (2004).	Avaliação da estrutura e organização logística.
Otimização do fluxo de informação entre o setor de compras e a administração de estoques de uma	Melhoria das atividades entre o setor de compras e a administração de estoque, visando a otimização do

empresa do segmento avícola. Willian R. Da Silva (2014).	consumo com a quantidade em estoque.
Gerenciamento estratégico de estoques como atributo de aumento da vantagem competitiva das empresas brasileiras. Sabrina G. Turioni, et al.	Diagnóstico sobre a Gestão de Estoques de materiais e sua consolidação por meio de um gerenciamento centralizado.
Gerenciamento dos estoques de produto acabado em uma empresa metalúrgica. Alex Rocha (2014).	Diagnóstico dos estoques de produtos acabados analisando: estoque de segurança, estoque máximo e ponto do pedido. Utilização da Análise ABC e avaliação do sistema Kanban (já utilizado pela empresa).
Diagnóstico e proposta de melhorias para a cadeia de suprimentos de microempresas distribuidoras de alimentos. Adriane U. Nunes, Bruna S. Da Rocha, Diego A. de J. Pacheco (2015)	Diagnóstico do sistema logístico da empresa estudada com foco sobre as estratégias de logística praticadas pela empresa.
Implantação do programa 5s como modelo de gestão de estoques, de uma loja de materiais de construção. Viviane P. Bastos, Juliano C. Dos Santos (2015).	Diagnóstico sobre os problemas da gestão de estoque para a implantação do Programa 5S.
Gestão de estoques de produtos veterinários - um estudo de caso. Samuel V. Bonato, Tássia A. D. da Rosa , Paula M. Lange (2013).	Diagnóstico sobre o processo de logística de materiais e sua organização.
Fatores importantes na gestão de controle de estoque e a prática adequada para aperfeiçoamento do sistema. Rosémari A. Da Silva (2011)	Diagnóstico para o melhoramento do sistema de controle de estoque.

Fonte: Os autores, 2014.

Figura 1 - Estudos similares ao tema

Outra pesquisa foi realizada no *site* do Congresso Nacional de Excelência em Gestão, nos anais de 2014, com a pesquisa “estoque” e foram encontrados os seguintes resultados:

Titulo do trabalho	Enfoque do trabalho
A gestão e controle de estoques no segmento calçadista: um estudo de caso em uma empresa da região do Vale do Rio dos Sinos no RS. Rafael M. da Silva, et al (2014).	Diagnóstico sobre as práticas relacionadas à gestão de estoques de matéria-prima.
A relevância do estudo da acuracidade de estoques em um comércio atacadista. Rosângela V. Nunes, et al (2014).	Identificar como a mensuração do indicador de acurácia auxilia a gestão de estoques.
Análise da gestão de estoques no comércio varejista de soldas e ferragens. William Lúcio da Conceição, et al (2014).	Diagnóstico sobre a Gestão de Estoques e as consequências dessa gestão no processo de comercialização.

Fonte: Os autores, 2014

Figura 2 – Estudos Similares ao tema de acordo com o Congresso Nacional de Excelência em gestão.

A pesquisa de anais finalizou-se após a coleta destes 23 trabalhos, este número não é considerado uma amostra ideal, porém, levando em consideração a dificuldade em encontrar trabalhos que tratassem de diagnóstico em estoques finalizou-se a pesquisa.

Tendo em vista que o objetivo desta pesquisa é descobrir o que é estudado com maior frequência se tratando de estoques, realizou-se uma análise sobre os trabalhos encontrados.

Obteve-se que, 20 trabalhos encontrados na pesquisa baseavam-se em analisar o setor de estoque de empresas em estudos de caso e aplicar sistemas de informação, 12 pesquisas visavam analisar o sistema de informação já utilizado pela empresa. Outras 8 pesquisas buscavam analisar o setor de estoque e sugerir a implantação de sistemas de gestão de estoque, ABC, endereçamento de materiais ou métodos como o 5S.

Diversos trabalhos traziam análises sobre a estrutura física e *layout* dos estoques, enquanto outros analisaram a gestão da cadeia de suprimentos da empresa estudada. Ainda foram encontrados artigos mais específicos, que estudaram questões como a acuracidade nos estoques e as estratégias logísticas e os efeitos desses fatores na gestão de estoques das empresas em estudo. Porém, a maior parte dos artigos buscou analisar a gestão de estoques de maneira geral, encontrando possíveis problemas e sugerindo melhorias. Neste sentido, esses trabalhos analisavam como a empresa estudada controlava seus estoques, buscando levantar a posição do estoque físico, qual software utilizado, como é o processo de compras, recebimento e armazenamento de matérias-primas e armazenagem de produtos acabados, encontrando fragilidades e sugerindo mudanças.

4.2 Avaliação da gestão de estoques da empresa e propostas

A empresa objeto de estudo deste trabalho atua no comércio varejista com a venda de Equipamentos de Segurança Individual (EPI's), descartáveis e embalagens plásticas. Fundada em Julho de 1997, a mesma está localizada em Chapecó-SC e teve sua origem em função do grande crescimento do setor Alimentício, em especial o aumento de frigoríficos e laticínios no final da década de 90, na região sul do país. A empresa se aproveitou da necessidade do mercado, advinda da Lei de Segurança Alimentar do Serviço de Inspeção Federal (S. I. F.),

que exigia a obrigatoriedade de uso de material de segurança e da regulamentação de leis, pelo Ministério do Trabalho, que protegem os funcionários de acidentes.

A organização conta com três funcionários sendo a sócia administradora, o filho da mesma e um funcionário contratado. É considerada Empresa de Pequeno Porte e possui enquadramento no Simples Nacional. Atualmente, a organização é representante das marcas Azeplast (embalagens para resíduos sólidos e embalagens com material reciclado), Prevemax e Amazonas (EPI's).

Como já relatado anteriormente, o trabalho realizado na empresa baseou-se em pesquisa de campo com a observação do setor de estoque e entrevista com a sócia administradora a fim de obter as informações de como é realizado o controle dos estoques.

A partir da entrevista e da observação pode-se concluir que a empresa utiliza-se de sistema de gestão de estoque denominado Valor Econômico, porém, por motivo desconhecido, a contagem de estoque de alguns produtos possui divergência entre o sistema e estoque físico. A sócia informou que já foram feitas algumas tentativas para igualar as contagens, mas que o sistema volta a apresentar dados incorretos. Além da utilização do sistema, a empresa possui algumas informações do método ABC, mas a sócia afirmou que o mesmo não é utilizado de forma integral.

Ressalta-se que a não utilização do método ABC implica que a empresa não consiga prever quais produtos adicionam ou não valor aos seus resultados, dificultando até mesmo no método orçamentário.

O principal responsável pelo controle de estoques é a sócia, porém, como a própria afirmou, todos os três funcionários possuem acesso ao sistema e realizam controle do estoque. Todos os produtos estocados são identificados por códigos e os produtos considerados da mesma família são sempre armazenados próximos, a exemplo, a sócia citou que a empresa possui cerca de cem tipos diferentes de luvas, e que todos os tipos são armazenados próximos a fim de otimizar o processo de venda e retirada de produtos dos estoques.

Quanto ao *layout* do estoque da empresa, a sócia afirmou que o mesmo foi organizado de tal maneira por um antigo funcionário que possuía boa experiência em almoxarifado, e que não houve grandes alterações após a saída de tal funcionário da empresa.

Percebeu-se em visita ao local que o layout é inadequado, sendo que a forma de armazenagem faz com que muitos produtos fiquem alocados em lugares de difícil acesso ou com muitas outras caixas bloqueando a quem o deseja. Além disso, há muitas caixas empilhadas umas sobre as outras, o que gera uma pirâmide de peso e faz com que as que se concentram na parte inferior desta, tenham produtos danificados, isso é ilustrado na figura 3:

Figura 3: Espaço de armazenamento das mercadorias

Realizadas outras perguntas à sócia administradora da empresa BETA, concluiu-se que a empresa não faz uso do sistema 5S no seu estoque, porém, a sócia afirmou que possui interesse na implantação deste sistema em seus estoques. A utilização do sistema 5S poderia fazer com que o grande tumulto que ocorre no almoxarifado em relação à organização das mercadorias fosse solucionado, além de prover uma melhor transitação pelo local, que no momento encontra-se com vias e corredores tomados por caixas. Outro beneficio do método, seria o de auxiliar na padronização das etiquetas utilizadas para identificar as mercadorias, sendo que muitas delas encontravam-se de forma ilegível ou bastante danificadas pelo tempo de uso.

Outro fator levantado foi quanto ao estoque de segurança, onde a sócia afirmou que não existe esse tipo de estoque na empresa e que isso gera alguns problemas esporadicamente.

Quanto ao ponto de pedido, afirma a sócia que não existe um ponto de pedido determinado e que todos os funcionários tem noção das quantidades que saem do estoque e quando necessário realizam o pedido do produto.

Neste sentido, analisando as informações obtidas com a sócia e com, visita na empresa e com o referencial teórico deste trabalho, pode-se sugerir algumas mudanças para a empresa a fim de melhorar sua gestão de estoques. Sugere-se a princípio, que seja determinado um estoque de segurança e um ponto de pedido para evitar possíveis contratempos e facilitar o trabalho dos funcionários, uma vez que não será mais necessária a realização de controle informal por parte destes. Além disso, sugere-se uma análise mais aprofundada sobre o sistema de informação utilizado pela empresa, uma vez que demonstra apresentar mais problemas do que auxilia na gestão.

Analisando como é estruturado fisicamente o estoque da empresa, sugerem-se alterações quando ao armazenamento dos produtos, evitando danificar as caixas dos produtos, tendo em vista que as caixas são colocadas umas sobre as outras, podendo estragar os produtos dentro, e buscando utilizar os melhores métodos de armazenamento, como os citados pelos autores no referencial.

5. CONCLUSÕES

Tendo em vista que o objetivo deste trabalho foi o de avaliar o modo como ocorre a gestão de estoques na empresa BETA e oportunizar melhorias ao mesmo, se necessário. Pode-se afirmar que este foi alcançado e superado, levando em consideração que a entrevista e a com a sócia administradora e a observação do local proporcionaram mais informações do que o esperado.

No entanto, para que sejam realizadas mudanças efetivas na empresa, sugere-se um estudo mais aprofundado de cada fator citado na entrevista, como por exemplo, a alteração do *layout*, onde é necessária uma análise de todas as famílias de produto da empresa e um estudo sobre o espaço físico e recursos para a compra de novas estruturas. Assim como se faz necessário um estudo mais aprofundado para alterações no sistema e implantação do sistema 5S. Porém, como sugestão principal à empresa, sugere-se a criação do estoque de segurança e a determinação do ponto de pedido, os quais não exigem um estudo tão demorado e que podem trazer significativas melhorias para o funcionamento da empresa e facilitar o trabalho dos funcionários.

Caso a empresa volte a se disponibilizar para a realização de trabalhos acadêmicos, propõe-se como trabalhos futuros a realização das analises específicas para as alterações efetivas sobre os fatores elencados na entrevista, assim como citado anteriormente.

REFERÊNCIAS

CHAVES, Guilherme Al. O que é Varejo? 2010. Disponível em: <http://euadministrador.blogspot.com.br/2010/05/o-que-e-varejo.html>. Acesso em: 09 jun. 2015.

CHIAVENATO, Idalberto. Administração de estoques: Uma abordagem introdutória. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2005. 174 p.

DIAS, Marco Aurélio P.. Administração de materiais: Uma abordagem logística. São Paulo: Atlas S.A., 2010. 528 p.

DONATO, Claudio. O conceito do varejo e a importância da tomada de decisão! 2012. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/artigos/economia-e-financas/o-conceito-do-varejo-e-a-importancia-da-tomada-de-decisao/67341/>. Acesso em: 09 jun. 2015.

FRANCISCHINI, Paulo G.; GURGEL, Floriano do Amaral. Administração de materiais e do patrimônio. São Paulo: Cencage Learning, 2002. 310 p.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo. **Metodologia de Pesquisa.** Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em: 25 mai. 2015.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. **Metodologia do trabalho científico:** Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico. 2 ed. Novo Hamburgo: Universidade FEEVALE. 2013. Disponível em: <http://docente.ifrn.edu.br/valcinetemacedo/disciplinas/metodologia-do-trabalho-cientifico/ebook-mtc>. Acesso em: 25 mai. 2015.

VIANA, João José. Administração de materiais: Um enfoque público. São Paulo: Atlas S.A., 2011. 448 p.

Controle de estoque do material de expediente da Unochapecó: um estudo de caso

Daiane Deon (daia_deon@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração – UNOCHAPECÓ

Cleunice Zanella (cleunice@unochapeco.edu.br)
Programa de Pós-Graduação em Administração - UFSC

Karine Rosiana Mohr (karinemohr@unochapeco.edu.br)
Graduado em Administração – UNOCHAPECÓ

Resumo
Este trabalho buscou a partir da preposição de implementação do sistema de gestão de estoque propor adaptações e melhorias necessárias para controle de estoque. Com auxílio de descrição dos processos e bases de cálculos, foi possível identificar e analisar o procedimento existente no controle de estoque do material de expediente e apontar as falhas que ocorrem no processo de solicitação do produto até o recebimento. O estudo de caso objeto deste trabalho é o setor de compras e almoxarifado da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ. Tem como objetivo a analisar e controlar os estoques do material de expediente realizado pelo setor de compras e almoxarifado, assim possibilitando propor melhorias e parâmetros que poderão ser utilizados para o melhor controle de seus estoques. Através desta análise foi possível apresentar ferramentas as quais possibilitam a melhor gestão em seus estoques, como estoque de segurança e ponto de pedido, assim permitindo redução de custos maior com eficiência na tomada de decisão aos gestores.
Palavras – chave: Gestão de Estoque; Compras; Almoxarifado.

Inventory control material Expedient of Unochapecó: a case study

Abstract
This study sought from the implementation proposition inventory management system propose necessary adaptations and improvements to inventory control. With the aid of description of the processes and bases of calculations, it was possible to identify and analyze the existing procedure on inventory control expedient materials and point out the flaws that occur in the product application process until receipt. The case study object of this work is the purchasing department and warehouse in the region of the Community University Chapecó - Unochapecó. It aims to analyze and control the inventories of office supplies done by purchasing and warehousing sector, making it possible to propose improvements and parameters that can be used to better control their inventories. Through this analysis, it was possible to provide tools, which enable better management of inventories, such as safety stock and reorder point, thus allowing reduction of more cost effectively in decision-making to managers.
Keywords: Inventory Management; Shopping; Warehouse.

1 INTRODUÇÃO

Com a competitividade entre as empresas atingindo níveis cada vez mais altos, é muito importante cada empresa ter o máximo controle, para cortar gastos desnecessários com valores que podem ser investidos no negócio, e aumentar a sua competitividade. O mercado consumidor está mais exigente quanto aos produtos e serviços oferecidos, a pressão dos clientes para adquirir produtos com menores preços, são fatores significativos para a vantagem competitiva de uma empresa.

O controle de estoque é de suma importância para o aumento da competitividade e eficiência operacional das organizações (GONÇALVES, 2010) e, neste sentido, as empresas buscam alternativas diversas para aperfeiçoar seus sistemas de controle de estoques.

Tudo se inicia no momento que o produto é solicitado ao almoxarifado, se o estoque não estiver bem organizado podem ocorrer paralizações nos procedimentos ou processos, trazendo transtornos e possíveis atrasos. Dentro do almoxarifado, no momento de solicitar uma nova compra ao setor de compras, é necessário que se tenha um procedimento adequado para não ser solicitados materiais de forma que fique muito tempo estocados, más também não tão poucos, que logo faltem e seja necessária uma nova compra antes do previsto.

Os estoques são recursos, materiais acumulados, que podem ser acabados ou em processamento (SLACK, CHAMBERS, JOHNSTON, 2009). Esses recursos acumulados são necessários pelo fato da demanda e a capacidade de fornecimento não serem as mesmas. Segundo Gonçalves (2010) a gestão de estoques tem por objetivo principal dar garantia do suprimento de materiais necessários para o bom funcionamento, evitando faltas, paralisações eventuais na produção e satisfazer as necessidades dos clientes e usuários.

O setor de compras segundo Gonçalves (2010), é responsável por disponibilizar os insumos, componentes, materiais auxiliares, bens patrimoniais e serviços necessários à execução das operações, é muito importante que sejam feitos os acompanhamentos adequados de tudo que se compra, o porquê da compra, e da quantidade solicitada, esse acompanhamento pode evitar acúmulos e desperdícios fazendo com que o setor esteja mais organizado e traga mais rentabilidade.

O departamento de compras junto com o almoxarifado tem por finalidade suprir as necessidades de materiais e serviços, planejá-las quantitativamente e qualitativamente no momento certo com as quantidades certas, verificar se recebeu efetivamente o que foi comprado e providenciar armazenamento, além de dispor de forma rápida e segura de informações dos itens disponíveis no estoque.

Este artigo e tem como objetivo analisar o controle de estoque do material de expediente realizado pelo setor de compras e almoxarifado da Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ, para propor melhorias e parâmetros que poderão ser utilizados para o melhor controle.

2 GESTÃO DE ESTOQUE

O estoque pode ser denominado como tudo aquilo que é guardado de forma adequada por um determinado período até o momento de sua necessidade de utilização no produto ou no processo, ou para atender a necessidade de um cliente (LÉLIS, 2010).

Segundo Moreira (2004) o estoque pode ser classificado como: estoques de matéria-prima, que compreendem os insumos materiais inclusos no processo produtivo; estoques de produto acabado, que são produtos já prontos para venda ou consumo; estoques de produtos em fabricação, que são produtos que estão sendo usados no processo produtivo; e estoque de materiais de expediente, utilizados no decorrer do dia a dia de trabalho.

A função da administração de estoques, conforme Dias (2010), é minimizar o capital investido em estoques, pois é de alto custo, mas, considera que com falta é impossível uma empresa trabalhar, pois amortece os vários estágios da produção até a venda final do produto.

> Os estoques são necessários para absorver as variações quantitativas e as diferenças de ritmo existentes entre os vários estágios da produção. Ele ajuda a lidar com incertezas em ambientes complexos, mas sua manutenção acarreta custos financeiros importantes, além de ocupar espaços que poderia ser utilizado de forma mais produtiva (RUSSO, 2009, p.102).

Diante do exposto Martins e Alt (2003), acreditam que com a gestão eficiente do estoque é possível, a obtenção de vantagem competitiva em relação aos seus concorrentes, e a oportunidade de atendê-los prontamente, no momento e na quantidade desejada.

Pois conforme Gonçalves (2010) a gestão de estoque trata-se do gerenciamento dos materiais, por meio de técnicas de previsão de consumo e de sistemas de controle dos estoques. Com a finalidade de adequar o uso do estoque conforme a necessidade dos usuários.

Moura (2004) conclui que com uma boa gestão de estoque, é possível colocar uma empresa em destaque, podendo enfrentar fortemente a concorrência do mercado. Permitindo identificar os problemas de todo ciclo produtivo.

2.1 Controle de Estoques

A função de controle de estoques pode ser definida como um fluxo de informações que permite comparar o resultado real da atividade com o resultado planejado, esse fluxo deve ser documentado para que assim possa ser analisado, arquivado e recuperado quando for necessário, tornando o controle mais eficaz (FRANCISCHINI, 2002).

Conforme Dias (2010) para organizar um setor de controle de estoques, inicialmente devem-se descrever suas funções principais, as quais são:

a) Determinar o "quê deve" permanecer em estoque: número de itens;
b) Determinar "quando" se devem reabastecer os estoques: periodicidade;
c) Determinar "quanto" de estoque será necessário para um período predeterminado: quantidade de compra;
d) Acionar o departamento de compras para executar aquisição de estoque; solicitação de compra;
e) Controlar os estoques em termos de quantidade e valor: fornece informações sobre a posição do estoque;
f) Manter inventários periódicos para avaliação das quantidades e estados dos materiais estocados;
g) Identificar e retirar do estoque os itens obsoletos e danificados.

Dias (2010) destaca também que existem diversos itens que devem ser considerados e definidos antes de se montar um sistema de controle de estoque, pelo fato de existirem diferentes tipos de estoque; diferentes critérios para se manter um nível adequado de estoque para atender as necessidades; e também existe a relação entre o nível de estoque e o capital necessário envolvido.

Para Pozo (2007, p.41), "A função de planejar e controlar estoque são fator primordial numa boa administração do processo produtivo. Preocupa-se com os problemas quantitativos e financeiros dos materiais, sejam eles materiais auxiliares, materiais em processo ou produtos acabados". Ou em outros termos, um bom planejamento do estoque deve considerar a realidade das vendas e as condições financeiras da empresa.

2.1.2 Métodos para controle de estoques

A gestão de estoques é cada vez mais importante para a sobrevivência das organizações em um mercado crescentemente competitivo. Segundo Jacobsen et al (2011), os níveis de estoque deverão ser o resultado do equilíbrio e da eficiência, o objetivo é não deixar faltar materiais e produtos, restringindo a imobilização de recursos financeiros. Para isso existem os métodos de controle de estoque, apresentados a seguir:

a) Classificação ABC

Conforme Dias (2010) a curva ABC é um instrumento muito importante para o administrador, pois permite identificar os itens que precisam de mais atenção. Para Jacobsen et al (2011) a curva ABC é

um método de ordenação de itens de estoque de uma empresa, sua classificação é feita em grupos ou classes de itens, conforme o ponto de vista financeiro e importância relativa.

A curva ABC é uma das formais mais usadas para se examinar estoques, ela consiste na verificação num certo espaço de tempo que normalmente é de seis meses a um ano, do consumo em valor monetário ou quantidade dos itens em estoque, para que possam ser classificados de forma decrescente de importância. Aos itens mais importantes da se a dominação de itens classe A, aos intermediários, itens classe B, e aos menos importantes, itens classe C (MARTINS, ALT, 2003).

Para classificar a curva A, B e C, embora não haja um critério universal, pois depende de cada empresa, costuma-se usar a classificação a seguir, apresentada por Russo (2009):

- Classe A: é o grupo dos itens mais importantes, composto por poucos itens (10% ou 20%), mais seu valor acumulado é alto (mais de 50% e até 80%, geralmente) merece uma atenção diferenciada pela administração.
- Classe B: é o grupo dos itens em situação intermediária, formado por número de itens normalmente entre 20% e 30% do total, seu valor de consumo acumulado gira em torno de 20% a 30% dos investimentos em estoque.
- Classe C: são os itens com menor importância que não merecem tanta atenção especial, é composto por um grande número de itens, acima de 50% do total, porém seu valor financeiro acumulado fica entre 5% e 10% do investimento em estoques.

Portanto segundo Paoleschi (2010), com o auxílio da curva A, B e C é possível visualizar o giro dos itens em estoque, aumentar o nível de lucratividade e observar o grau de representação no faturamento de cada item, e assim auxiliar na definição da necessidade de compras de material da empresa.

b) Inventário Físico

O inventário físico é uma contagem periódica dos materiais existentes para assim ser realizada a comparação com os estoques registrados, a fim de se comprovar sua existência e exatidão. Desse modo, os inventários visam confrontar a realidade física dos estoques, em determinado momento, com os registros contábeis correspondentes nesse momento (VIANA, 2002).

Assim como Viana (2002), Martins e Alt (2003) também ressaltam que caso haja diferença com os registros do controle de estoque, devem ser feitos os ajustes. Para a contagem do estoque físico dos itens, pode-se usar a ficha de inventário.

O inventário físico pode ser efetuado de dois modos: periódico ou rotativo. O periódico acontece durante determinados períodos, normalmente no encerramento dos exercícios fiscais, ou duas vezes por ano. Já o rotativo ocorre quando permanentemente se contam os itens em estoque, essa política exige uma quantidade de pessoas exclusivamente dedicadas a contagem em período integral, o ano todo (MARTINS, ALT, 2003).

Segundo Viana (2002), a requisição de inventário é um instrumento gerado por sistema mecanizado ou manual, de conformidade com parâmetros pré-fixados para: a) solicitação de conferência de estoques físicos; b) registro dos resultados da conferência; c) reajustes necessários identificados pela contagem e confirmados por análise.

Os sistemas de inventário são importantes ferramentas para manter a exatidão dos estoques e dar confiabilidade ao setor de suprimentos, vendas, programação e contabilidade (PAOLESCHI, 2009). Além disso é importante ter o estoque físico exatamente igual aos registros contábeis, para evitar possíveis falhas ao suprir a demanda.

c) Estoque mínimo ou de segurança

O estoque mínimo ou estoque de segurança é uma quantidade mínima de itens que precisam existir no estoque, e tem a função de cobrir as possíveis variações do sistema, que podem ser: eventuais atrasos no tempo de fornecimento (TR) pelo fornecedor, rejeição do lote de compra ou aumento na demanda do produto. Sua finalidade é não interromper o processo produtivo e, principalmente, não causar transtornos aos clientes por falta de material e, consequentemente, atrasar a entrega de produtos ao mercado (POZO, 2002).

O estoque mínimo é a garantia de estabilidade do processo produtivo, porém, seu custo é permanente, e por isso deve ser calculado com muito critério para não se tornar um custo muito alto (PAOLESCHI, 2009).

Há alguns métodos para determinar o nível do estoque de segurança segundo Pozo (2002). Os quais são:

- 1º método do Grau de Risco (MGR): O modelo usa um fator de risco dado em porcentagem, que é definido pelo administrador em função de seu conhecimento de mercado e informações que colhe junto a vendas e suprimentos. Onde o "ES" representa estoque de segurança, que é igual "C" consumo médio no período, multiplicado por "K" coeficiente de grau de atendimento. Representado na formula: ES = C*K
- 2º Método com variação de consumo e/ou tempo de reposição (MVC): esse modelo somente é utilizado quando as variações de demanda e/ ou o tempo de reposição foram maiores que os dados definidos, ou seja, quando houver atrasos na entrega do pedido e/ou aumento nas vendas. Sendo "ES" definido como estoque de segurança, igual "Cm" consumo maior previsto do produto, menos "Cn" consumo normal do produto, mais "Cm" consumo maior previsto do produto, multiplicado por "Ptr" porcentagem de atraso no tempo de reposição: ES = (Cm – Cn) + Cm * Ptr

Conforme Pozo (2002) não é necessário ter um estoque de segurança alto, más sim, um estoque que possa suprir as necessidades da empresa até a chegada do novo pedido. O estoque de segurança deve estar disponível aos usuários caso ocorra algo forra do planejado.

d) Ponto de Pedido

O ponto de pedido refere-se ao momento que o estoque atinge uma determinada quantidade gerando uma necessidade de compra, através da emissão de um pedido de compra. Segundo Pozo (2002), a quantidade de peças em estoque garante o processo produtivo, durante o tempo que se aguarda chegar um novo lote de compra. Quando essa quantidade atingir o ponto de pedido, é hora de fazer o ressuprimento.

Paoleschi (2010) afirma que o ponto de pedido é o momento em que o estoque de um determinado item atinge uma quantidade mínima, que representa o seu lead time e vai acionar o almoxarifado para solicitar ao fornecedor o envio de uma nova remessa de produtos.

Para calcular o ponto de pedido, utiliza se a seguinte formula estruturado por: "PP" ponto de pedido, "C" consumo normal de peças; "TR" tempo de reposição e "ES" estoque de segurança: PP = (C*TR) + ES

Conforme Dias (2010), os pedidos de compra devem ser emitidos quando o estoque atingir nível suficiente apenas para cobrir o estoque de segurança e os de consumo previstos para o período correspondente ao prazo de entrega dos fornecedores. Mas para fazer o cálculo de estoque de segurança e do ponto de pedido é necessário ter a média de consumo/demanda de cada item calculada.

2.2 Previsões de Demanda

A utilização de modelos de previsão de demanda, segundo Gonçalves (2010) é o primeiro passo operacional na gestão dos estoques. Esses modelos são elaborados a partir de um estudo do

histórico de consumo de cada item e da utilização de bases estatísticas que permitam a construção de um modelo matemático que represente o comportamento de consumo de cada material.

Pode se dizer que a projeção de demanda é a tentativa de acertar o comportamento do consumo no futuro, que é de grande importância no planejamento empresarial (GONÇALVES, 2010).

Segundo Jacobsen et al (2011) diversos fatores devem ser considerados na influência da evolução do consumo. Como por exemplo: sazonalidade; influência da propaganda; eventos; situação econômica; entre outros. A opinião de pessoas envolvidas e que tenham conhecimento do assunto como: gerentes; vendedores e compradores.

Gaither e Frazier (2002) relatam que pode ser classificado os métodos de previsão em:

- Qualitativos: baseados nas opiniões de pessoas que tenham condições de opinar sobre as demandas futuras: vendedores, gerentes, clientes, fornecedores, etc. São muito úteis quando da ausência de dados, e também no início de um projeto ou uma empresa.
- Quantitativos (ou matemáticos): São baseados em modelos matemáticos e se utilizam de dados diversos e das demandas passadas para se chegar a uma previsão futura.
- Métodos causais: a demanda de um item (ou itens) pode estar relacionada com variáveis externas à empresa: crescimento da população, consumo de certos produtos, etc. São fatores indutores da demanda de produtos afins.
- Séries Temporais: a análise de séries temporais exige somente o conhecimento de valores passados da demanda.

Dias (2010) apresenta algumas técnicas quantitativas usuais para calcular a previsão da demanda:

- Método do último período: é um método muito simples que utiliza o valor ocorrido no período anterior para a previsão do próximo período.
- Método da média móvel: nesse método a previsão para o próximo período é obtida calculando-se a média dos valores de consumo nos períodos anteriores.
- Método da média móvel ponderada: neste os valores dos períodos mais próximos recebem peso maior que os valores correspondentes aos períodos mais atuais. A determinação dos pesos, ou fatores de importância, deve ser de tal ordem que a soma perfaça 100%.

Segundo Gonçalves (2010) existem as tendências e sazonalidade e nestes casos pode ser usado o método do ajustamento sazonal. A sazonalidade representa flutuações que ocorrem normalmente no período de no máximo um ano, e está associada a variações climáticas, eventos e convenções sociais, como por exemplo, a Páscoa, Natal, Dia Das Mães, entre outros. A vantagem desse método é a percepção de como o consumo anual se distribui ao longo de cada trimestre do ano, observando a sua sazonalidade. Um bom sistema de previsão de demanda permite uma melhor adequação dos estoques e, em consequência, resulta em menores níveis de estoques de segurança, sem comprometer o nível de serviço projetado.

3 METODOLOGIA

Esta pesquisa caracteriza-se quanto aos seus objetivos como exploratória, que segundo Cervo e Bervian (2002), consiste em descrever precisamente situações, também busca descobrir as relações possíveis entre os elementos e componentes.

Quanto aos procedimentos utilizados, o estudo classifica-se como estudo de caso. Conforme GIL (2010, p. 37) “Consiste no estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira que permita o seu amplo e detalhado conhecimento, tarefa praticamente mediante os outros delineamentos considerados”.

O mesmo é abordado de forma qualitativa que de acordo com Beuren (2004), com a pesquisa qualitativa é possível fazer análises mais profundas e abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo.

4 APRESENTAÇÃO DA EMPRESA

A Unochapecó é uma instituição comunitária, profundamente identificada com o desenvolvimento regional e muito atenta às necessidades da população e das organizações situadas em sua região de abrangência. Está localizada na Avenida Senador Atílio Fontana, número 591 E, bairro Efapi na cidade de Chapecó–SC.

Até o primeiro semestre de 2012 a instituição contava com 561 professores, 410 técnicos administrativos, 6.973 alunos de graduação, 904 alunos de pós-graduação, 69 alunos de mestrado, sendo 36 cursos de graduação, 20 cursos de pós-graduação, 2 cursos de mestrado e um de doutorado.

A divisão de suprimentos é formada pelo setor de compras e almoxarifado e está vinculada a vice-reitoria de administração. A equipe do setor de compras é composta por três compradores formados em administração, e um gestor que também desenvolve as atividades de compra, formado em contabilidade. Já o setor de almoxarifado conta com três colaboradores, dois auxiliares e um assistente de suprimentos, também com formação completa ou em andamento no curso de Administração.

As atividades no setor de compras são divididas por comprador, cada pessoa é responsável por uma família de produtos, como por exemplo, uma pessoa efetua compras apenas de artigos de laboratório, e as compras maiores que envolvem um valor maior, são realizadas pelo gestor de compras.

Toda compra de materiais é efetuada pela divisão de compras, exceto os livros e periódicos que são adquiridos pela própria biblioteca. As atividades como cotações, negociação, seleção de fornecedores, emissão de ordem de compra, encaminhamento de nota, são realizadas pelo setor de compras. Os pedidos de compra são emitidos pelo pessoal do almoxarifado, que após serem analisados pelo gestor de compras, são aprovados ou não para em seguida ser encaminhado o restante do procedimento. A conferência de mercadorias com a nota fiscal e com a ordem de compra, é realizada pelo pessoal do almoxarifado no momento que a mercadoria é recebida, posteriormente é colhida a assinatura do gestor de compras, para a nota ser encaminhada para contabilidade.

4.1 Apresentação e análise das atividades desenvolvidas

Com a finalidade de entender os procedimentos de controle de estoque e os processos de compras foi realizado entrevistas com o gestor e demais colaboradores. Além das entrevistas informais, também utilizou-se da observação do funcionamento do sistema *OutBuyCenter* e do fluxo de atividades de compras. Verificou-se qual o processo existente para a aquisição de materiais e seu controle.

4.1.1 Análise do processo de solicitação de produto ao almoxarifado

Para melhor entendimento dos processos de solicitação de produto ao almoxarifado foi realizada a descrição detalhada, seguido dos pontos críticos.

1º - O processo inicia através da solicitação do produto de algum setor da Unochapecó para o almoxarifado. A requisição é feita via sistema *Outbuycenter,* caso não tenha o produto que se deseja solicitar disponível no almoxarifado, ou o produto já tenha outra requisição em andamento o sistema não libera o pedido.

2º - Quando não tem o produto disponível para requisição, o setor que precisa do item informa via e-mail para o almoxarifado que ele seja adquirido.

3º - O almoxarifado faz a análise se já existe a requisição do produto, caso não tenha, solicita a requisição de compra recebida via e-mail para o setor de compras.

4º - Caso aprovada, a requisição é encaminhada para a compra e posterior liberação do pedido ao setor.

5º - Após ter o produto em estoque, o almoxarifado comunica o setor via e-mail para fazer a requisição e posteriormente libera a solicitação, o setor tem sete dias para retirar o produto.

6º - Caso o solicitante não retirar o produto em sete dias, é cancelado o pedido do sistema pela pessoa do almoxarifado, ficando disponível no estoque.

7º - Após o solicitante retirar o produto do almoxarifado, é efetuada a baixa no sistema.

4.1.1.1 Pontos críticos do processo de solicitação de produto ao almoxarifado

O processo apresenta alguns pontos críticos, como por exemplo, no momento de fazer a solicitação do produto ao almoxarifado e o seu estoque estiver zerado ou outra requisição do mesmo produto estiver em andamento, o solicitante não consegue fazer o pedido pelo sistema *Outbuycenter*, pelo fato do mesmo não estar disponível, é preciso encaminhar por e-mail a solicitação a pessoa do almoxarifado para que esta faça análise, e posterior pedido para o setor de compras. Outro ponto falho ocorre nas baixas dos produtos que não são retirados pelos solicitantes, caso ele não venha retirar o responsável pelo almoxarifado precisa entrar no sistema e excluir a solicitação manualmente. Se não lembrar de fazer esse procedimento manual, o produto não ficará disponível no estoque para outros solicitantes.

Outro ponto crítico, é a falta de um estoque de segurança, gerando falta de produtos/itens básicos, prejudicando o processo, pois até o produto ser solicitado ao fornecedor e receber pode demorar dias, prejudicando o andamento dos processos ou procedimentos. O estoque de segurança é aquele estoque que as organizações têm em seus almoxarifados ou armazéns, para que não faltem produtos aos consumidores. O estoque mínimo ou estoque segurança é uma quantidade mínima de itens que precisam existir no estoque, e tem a função de cobrir as possíveis variações do sistema, que podem ser: eventuais atrasos no tempo de fornecimento (TR) por nosso fornecedor, rejeição do lote de compra ou aumento na demanda do produto. Sua finalidade é não interromper o processo produtivo (POZO, 2002).

4.1.2 Análise do processo de solicitação de compra

O momento de fazer um novo pedido de compra deve ser bem definido para não ocorrer faltas ou acúmulos de materiais desnecessários. Para melhor entendimento dos processos de compra foi realizada a descrição detalhada da solicitação de compra, concluindo com apontamento das falhas existentes.

1º - O processo inicia com a solicitação de produto do almoxarifado para a divisão de compras via sistema. Essa solicitação é baseada na experiência do responsável pelo almoxarifado, ou quando não há o produto em estoque, e algum setor manda a solicitação por e-mail para o almoxarifado para ser feito o pedido ao setor de compras.

2º - A divisão de compras analisa a solicitação de compra. O responsável pela aprovação de compras é o diretor de finanças e contabilidade junto com a pessoa responsável pela divisão de compras, caso não seja aprovada, os responsáveis pela aprovação fazem uma análise mais aprofundada, como na quantidade por exemplo, e são realizados reajustes quando possível.

3º - Quando a solicitação é aprovada, é elaborado o processo de cotação pela divisão de compras.

4º - A divisão de compras analisa as propostas de cotação.

5º - Os produtos são negociados com o fornecedor.

6º - É selecionado o fornecedor.

7º - Novamente é realizada a análise da cotação de compra, agora pelo responsável da divisão de compras, caso não seja aprovada a compra, o pedido é excluído do sistema. Conforme conversa com o responsável do setor de compras, dificilmente não é realizada uma compra que é requisitada, a exclusão da requisição quando reprovada, é realizada pela divisão de compras.

8º - Quando aprovada a compra, o pedido é encaminhado ao fornecedor.

9º - Almoxarifado recebe o item no estoque.

4.1.2.3 Pontos críticos do processo de solicitação de compra

Conforme apresentado verificou-se que os pedidos são feitos conforme a experiência do responsável do almoxarifado, os itens são analisados semanalmente, e se achar que deve ser feito novo pedido, é realizado. Esse método é muito perigoso pelo fato das informações estarem baseadas somente no conhecimento da pessoa responsável pelo almoxarifado, e caso essa pessoa venha faltar na empresa, os demais colaboradores não tenham essa experiência podendo ocasionar transtornos e desperdício. O ideal é ter um ponto de pedido calculado, baseado em dados concretos, e que o sistema administre essas informações, gerando "alertas" quando o estoque atingir esse ponto, para não ocorrer pedidos desnecessários, material muito tempo em estoque ou até mesmo a falta.

4.1.3 Análise do processo de recebimento de itens no estoque

O momento do recebimento é muito importante, pois é realizada a conferência dos produtos conforme o pedido de compra. A descrição do processo de recebimento de itens no almoxarifado é apresentada a seguir.

1º - O processo inicia através da impressão do pedido de compras pela pessoa do almoxarifado no sistema *Outbuycenter*.

2º - Almoxarifado faz a conferência da nota fiscal com o pedido.

3º - São conferidos os produtos com a nota fiscal e o pedido.

4º - Caso não esteja conforme é solicitada a troca.

5º - Aguarda um período para troca da nota fiscal ou produto.

6º - É marcado o recebimento do produto em um caderno de compras, para o almoxarifado ter controle dos produtos já recebidos ou não.

7º - É realizado um pré-lançamento da nota fiscal pelo pessoal do almoxarifado no sistema *Outbuycenter*, ou seja, é lançado o número da nota fiscal, a quantidade o produto e o preço, caso venham mais produtos que os solicitados na ordem de compra e com valor diferente o sistema não aceita fazer o pré-lançamento da nota fiscal.

8º - O setor de almoxarifado encaminha a nota fiscal junto com a ordem de compras para o setor de compras.

9º - O setor de compras assina, confere e encaminha a nota fiscal com a ordem de compra, para a contabilidade.

10º - A contabilidade faz o lançamento final da nota fiscal.

4.1.3.3 Pontos críticos do processo de recebimento de itens no estoque

No processo de recebimento de itens percebe-se que há um processo não muito adequado de controle. Para controlar o recebimento os colaboradores do almoxarifado anotam em um caderno os

itens que recebidos e os que ainda estão por vir, assim pode ocorrer falhas no decorrer do processo, ou ser esquecido de anotar um produto, más essa conferência também é realizada pelo comprador do item, o almoxarifado não dispõe de um relatório que mostre a quantidade de item a receber.

Pode ser melhorada, como já é impressa a ordem de compra no almoxarifado e há a nota fiscal de compras em mãos, não é garantido que realmente e realizada à conferência de item por item, para verificar se o pedido está completo. O ideal é ocorrer à conferência "cega" dos produtos para depois serem comparados com a ordem de compras e a nota fiscal. Essa atividade pode reduzir divergências, garantindo maior controle e acuracidade do estoque.

4.1.4 Classificação da Curva ABC

Conforme consulta realizada ao sistema de compras *OutBuyCenter*, foi verificado que o mesmo é composto por um cadastro de 199 itens. Foi necessário obter o relatório de consumo anual, o preço médio de cada item, o código do item e os respectivos valores, para classificar os itens pela curva ABC. O relatório fornecido pelo gestor de compras, foi ordenado para melhor entendimento e classificação. Verificou-se uma variação no preço dos itens de uma requisição para outra, segundo o gestor de compras essa variação ocorre pelo fato de alguns produtos serem substituído por marcas diferentes ou melhores, ocasionando uma diferença de preço unitário considerável, também pelo fato de determinados itens serem comprados em quantidades maiores obtendo um desconto no preço unitário.
Na tabela 1, é apresentado divisão das classes de cada item utilizado pela Unochapecó.

Classe	A	B	C	Total
Quantidade Itens	17	42	96	155
Valor Classe	98.956,53	29.029,57	12.671,47	140.657,57
% Itens	10,97	27,09	61,94	100
% Valor	70,36	20,64	9	100

Fonte: Elaborado pelo autor (abril, 2013)

Tabela 1 - Divisão das classes

Para calcular a curva ABC foi considerado o preço médio dos produtos e a quantidade demandada durante o ano de 2012. Assim através da curva ABC é possível identificar os itens que merecem uma atenção especial do gestor de compras, podendo ser definidos critérios que podem ajudar a empresa no seu desempenho. Através da tabela 1 que apresenta os itens que fazem parte da classe A, foi realizada próxima atividade, que diz respeito a verificação dos itens lançados no sistema com a quantidade física existente no estoque.

4.1.5 Inventário

No almoxarifado da Unochapecó a contagem do estoque físico é feita anualmente, por duas pessoas que trabalham no almoxarifado.

Para a realização deste artigo, foram selecionados aleatoriamente (pertencentes à classe A) três itens para contagem física no almoxarifado da Unochapecó, e conforme tabela 2, nota-se uma diferença considerável dos itens que realmente estão em estoque para os itens que estão disponíveis no sistema contábil.

Código	Descrição	Quantidade física	Quantidade contábil	Diferença
50584	Pasta Suspensa Marmorizada	344	345	-1
50839	Marcador p/ Quadro Brando Preto Pilot	207	390	-183
50543	Papel A4 210X297 75 GR Branco PCT C/500 Folhas	351	387	-36

Fonte: Elaborado pelo autor (Maio, 2013)

Tabela 2 - Relatório divergência de estoque

Essa diferença ocorre pelo fato da baixa do produto retirado em estoque não ser feita imediatamente no momento da retirada, e pelos problemas ocorridos no sistema *Outbuycenter* que já estão sendo corrigidos.

O inventário físico é muito importante para a empresa, caso tenha alguma falha no procedimento ocasionando erros, ou até mesmo no procedimento de baixa ou entrada do produto, essa contagem permite que o mesmo seja ajustado de forma que se tenha no sistema contábil o que realmente se tem no estoque físico.

4.1.6 Previsão de demanda mensal

Para ser possível calcular os parâmetros que podem ser utilizados no cálculo do estoque de segurança e também do ponto de pedido, é necessário ter em primeiro lugar o consumo médio de cada item como base, e assim fazer a previsão de demanda para os próximos meses.

Conforme conversa com o gestor de compras, existem alguns períodos como matrículas e semanas acadêmicas que pode aumentar o consumo de alguns itens, o que explica algumas variações, porém outros itens possuem uma variação que não tem um fator externo, segundo o gestor, essas variações ocorrem pelo fato dos setores não retirarem os produtos que realmente precisam dentro do mês más sim, fazem pedidos em quantidades maiores e deixando estocado nos próprios setores, isso implica na hora de ser feito uma média de consumo, pelo fato de não ser solicitado o que realmente é consumido por mês. Essa forma de distribuição e consumo pode gerar custos desnecessários conforme a teoria, pois o produto fica estocado por certo período de tempo, gerando custos desnecessários para empresa. Sugere-se que a empresa faça um acompanhamento do que realmente é consumido pelos setores, para ter um maior controle do consumo, e assim definir os parâmetros ideais que devem ser usados.
Na tabela 3, são apresentadas as médias de consumo da Classe A, para posterior cálculo do ponto de pedido e estoque de segurança.

Descrição	Unidade de Medida	Consumo Médio
Papel a4 210x297 75gr branco pct c/ 500 folhas	RM	467
Marcador p/ quadro branco preto pilot	UN	223
Marcador p/ quadro branco azul pilot	UN	190
Marcador p/ quadro branco vermelho pilot	UN	112
Papel pauta/almaço credeal	FL	8543
Papel a4 210x297 75gr reciclado pct c/ 500 folhas	RM	30
Papel contact transparente especial 1090 25m x 45cm vulcan	RM	30
Fita crepe branca 45 x 50 3m	UN	23
Plástico p/ pasta catálogo oficio 24x33x020cm 4 furos	UN	2569
Apagador quadro branco nº150 pilot	UN	32
Bobina térmica 1via 80x40x01 (biblio)	UN	86
Caixa arquivo morto poliondas oficio 350x130x250x2mm azul polibras	CX	44
Caneta esferográfica azul cristal bac ing	UN	329
Pasta suspensa marmorizada	UN	183
Papel pardo 90g 1.20m largura	M	285
Bobina 150m amarela c/ termo transferência cod. Fiscal 48119090 c/ 9un	UN	1
Dvd r 4.7gb velocidade 8x	UN	186

Fonte: Dados da empresa (*Outbuycenter)*, acessado em: (Maio, 2013)

Tabela 3 - Consumo médio mensal

Como será apresentado um modelo para cálculo de previsão de demanda, ponto de pedido e estoque de segurança, decidiu se utilizar a média do consumo pelo método da média móvel, porém, o mês de janeiro não foi incluso para fazer o cálculo pelo fato do período de férias ocorrido no mesmo, talvez não seja o ideal no futuro, mas como não se tem um controle adequado muitas variações ocorrem por esse motivo, o ideal será a empresa fazer um acompanhamento nos setores para verificar o que realmente é consumido mensalmente para após fazer o restante dos cálculos, usando o método do ajustamento sazonal se realmente houve variação em alguns meses.

A última coluna da tabela 3 apresenta a média mensal de consumo de cada item, esse valor será utilizado para fazer o cálculo do estoque de segurança.

4.1.7 Estoque de segurança

O estoque de segurança foi calculado pela fórmula do método do grau de risco (MGR). Segundo Pozo (2002), esse método usa um fator de risco dado em porcentagem, que é definido pelo administrador em função de seu conhecimento de mercado e informações que colhe junto a vendas e suprimentos.

Primeiramente foi calculado o consumo médio, agora será calculado o estoque de segurança baseado no consumo médio calculado anteriormente para cada item, e o grau de coeficiente sugerido pelo gestor de compras conforme tabela 4.

Cod. Do Mat.	Descrição	Und. De medida	Consumo médio	Coeficiente de grau de atendimento (%)	Estoque de segurança
50543	Papel a4 210x297 75gr branco pct c/ 500 folhas	RM	467	15	70
50839	Marcador p/ quadro branco preto pilot	UN	223	15	33
50521	Marcador p/ quadro branco azul pilot	UN	190	15	29
50524	Marcador p/ quadro branco vermelho pilot	UN	112	15	17
50554	Papel pauta/almaço credeal	FL	8543	20	1709
50547	Papel a4 210x297 75gr reciclado pct c/ 500 folhas	RM	30	30	9
50557	Papel contact transparentes especial 1090 25m x 45cm vulcan	RM	30	20	6
50467	Fita crepe branca 45 x 50 3m	UN	23	15	3
50641	Plástico p/ pasta catálogo oficio 24x33x020cm 4 furos	UN	2569	15	385
50039	Apagador quadro branco nº150 pilot	UN	32	15	5
50378	Bobina térmica 1via 80x40x01 (biblio)	UN	86	20	17
50041	Caixa arquivo morto poliondas oficio 350x130x250x2mm azul polibras	CX	44	15	7
50002	Caneta esferográfica azul cristal bac ing	UN	329	30	99
50584	Pasta suspensa marmorizada	UN	183	25	46
50565	Papel pardo 90g 1.20m largura	M	285	25	71
70555	Bobina 150m amarela c/ termo transferência cod. Fiscal 48119090 c/ 9un	UN	1	15	0
50431	Dvd r 4.7gb velocidade 8x	UN	186	15	28

Fonte: Dados da empresa (***Outbuycenter)***, acessado em: (Maio, 2013)

Tabela 4 - Consumo médio mensal

Depois de calculado estoque de segurança, pode se calcular o ponto de pedido, o estoque de segurança irá atender a demanda enquanto o pedido não chega até o almoxarifado.

4.1.8 Ponto de pedido

O ponto de pedido é o momento que deve ser feito um novo pedido e o mesmo é calculado por: PP = (C *TR) + ES. Segundo Jacobsen et. al. (2011), o tempo que demora do momento da solicitação da compra até a liberação do material quando chega à empresa, é considerado o tempo de reposição (TR), esse tempo de reposição é definido pelo gestor de compras. Na tabela 5, verifica se o ponto de pedido de cada item da classe A.

Cód. Mat.	Descrição	UN	Consumo Médio	Tempo de Reposição em dias	Estoque de Segurança	Ponto de Pedido
50543	Papel a4 210x297 75gr branco pct c/ 500 folhas	RM	467	10	70	226
50839	Marcador p/ quadro branco preto pilot	UN	223	10	33	107
50521	Marcador p/ quadro branco azul pilot	UN	190	10	29	92
50524	Marcador p/ quadro branco vermelho pilot	UN	112	10	17	54
50554	Papel pauta/almaço credeal	FL	8543	10	1709	4557
50547	Papel a4 210x297 75gr reciclado pct 500 folhas	RM	30	10	9	19
50557	Papel contact transparentes especial 1090 25m x 45	RM	30	10	6	16
50467	Fita crepe branca 45 x 50 3m	UN	23	10	3	11
50641	Plástico p/ pasta catálogo oficio 24x33x020cm 4	UN	2569	10	385	1241
50039	Apagador quadro branco nº150 pilot	UN	32	10	5	16
50378	Bobina térmica 1via 80x40x01 (biblio)	UN	86	10	17	46
50041	Caixa arquivo morto poliondas oficio 350x130	CX	44	10	7	22
50002	Caneta esferográfica azul cristal bac ing	UN	329	10	99	209
50584	Pasta suspensa marmorizada	UN	183	10	46	107
50565	Papel pardo 90g 1.20m largura	M	285	10	71	166
70555	Bobina 150m amarela c/ termo transferência	UN	1	10	0	0
50431	Dvd r 4.7gb velocidade 8x	UN	186	10	28	90

Fonte: Dados da empresa (***Outbuycenter)***, acessado em: (Maio, 2013)

Tabela 5 - Ponto de pedido

Como a empresa não tem o consumo médio, o estoque de segurança e o ponto de pedido gerenciado em dados concretos, calculados e baseados na teoria, foi verificado o consumo anual de 2012 dos itens do material de expediente, para em seguida serem classificados os itens da Classe A, após classificados, apresentou-se o consumo mensal, no qual foi calculada a média mensal, para depois chegar ao estoque de segurança e ao ponto de pedido, apresentados para os itens da classe A, esse modelo poderá ser utilizado em todos ou na maioria do estoque mantido pela instituição, o ideal será a Unochapecó, criar procedimentos para que os setores façam os pedidos somente quando necessário e na quantidade que realmente será consumida durante o mês, como alguns itens podem apresentar variações por causa das rematrículas e semanas acadêmicas conforme colocado pelo gestor, poderá utilizar o cálculo baseado no método do ajustamento sazonal.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise do procedimento de controle de estoque da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - abordou desde a requisição do item para o almoxarifado até a chegada do produto comprado. Todos os procedimentos foram verificados com base na utilização do sistema *Outbuycenter*, e sugerido adaptações e melhorias necessárias para o controle de estoque mais eficiente. Com bases de cálculo, e melhorias em todo o processo de controle de estoque do material de expediente, que podem ser usadas para a melhor gestão e controle de outros materiais também.

Após fazer o levantamento dos fluxos que envolvem a gestão de estoques foram feitos diversos apontamentos sobre a forma de gerenciar e controlar os estoques da Unochapecó. Percebe se que

vários procedimentos são feitos via e-mail ou manualmente que deveriam ser ajustados no sistema para não ocorrerem falhas nos processos e gastos desnecessários. Pois é importante obter dados concretos para uma administração de materiais eficiente.

Os objetivos foram alcançados, pois se contou com interesse do gestor e funcionários envolvidos no processo, as sugestões serão de grande valia para o gestor se basear nos novos procedimentos. Foi possível apontar os parâmetros que podem ser utilizados no controle de estoque, e algumas outras falhas que ocorrem dentro do processo de solicitação do produto até o recebimento, sugerindo outras formas de controle para se ter um processo mais adequado.

REFERÊNCIAS

BAUREN, Ilse Maria. **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. 2ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2004.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica.** 5ª Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

FRANCISCHINI, P. G.; GURGEL, F. A. **Administração de materiais e do patrimônio**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

GAITHER, N.; FRAZIER G. **Administração da produção e operações**. 8. ed. São Paulo: Pioneira, 2002.

GIL, Antonio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 5ª Ed. São Paulo: Editora Atlas S.A, 2010.

GONÇALVES, Paulo Sergio. **Administração de materiais**. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier. 2010.

JACOBSEN, Mércio et al. **Administração de materiais: um enfoque logístico**. 1. ed. Itajaí: Univali, 2011.

LÉLIS, João Caldeira. **Estoque não é o meu negócio**. Rio de Janeiro: Brasport, 2007.

MARTINS, P. G.; ALT, P. R. C. **Administração de materiais e recursos patrimoniais.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MONTANHEIRO, W. J.; FERNANDES, L. A. **Gestão de estoques de materiais em uma confecção**. In: SIMPÓSIO DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO E TECNOLOGIA, 5., 2008, Resende. Anais: Resende, Associação Educacional Dom Bosco, 2008.

MOREIRA, Daniel. **Administração da produção e operações**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2004.

MOURA, Cássia. **Gestão de Estoques: ação e monitoramento na cadeia de logística integrada**. Rio de Janeiro: Editora Ciência Moderna Ltda., 2004.

PAOLESCHI, Bruno. **Almoxarifado e gestão de estoques**. São Paulo: Érica, 2009.

PLACONÁ, João. **Metas e objetivos**. Disponível em: <http://artigos.netsaber.com.br/resumo_artigo_7316/artigo_sobre_metas_e_objetivos>. Acesso em: 24/03/2013.

POZO, Hamilton. **Administração de recursos materiais e patrimoniais: uma abordagem logística**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

RUSSO, Clóvis Pires. **Armazenagem, controle e distribuição**. Curitiba: Ibpex, 2009.

SLACK, N.; CHAMBERS, S.; JOHNSTON, R. **Administração da produção.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VIANA, João José. **Administração de materiais: um enfoque prático**. São Paulo: Atlas, 2002.

DEDUÇÃO DE MATERIAIS NA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE CONSTRUÇÃO CIVIL: UM LEVANTAMENTO DOS RISS DAS CAPITAIS BRASILEIRAS

Claudia Nunes Lemos (claudianuneslemos@hotmail.com)
Graduanda do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

Resumo:
O presente artigo consiste em identificar as condições previstas nos Regulamentos do Imposto Sobre Serviço (RISS) das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais. Para atingir o objetivo da pesquisa, foi realizado um levantamento junto aos regulamentos de cada uma das 26 capitais dos estados brasileiros, mais o Distrito Federal. Os principais tópicos utilizados na implementação desse estudo foram os conceitos teóricos que fundamentam o imposto, a competência conferida ao ente municipal através da Constituição Federal e o valor da base de cálculo do imposto em cada capital. Os resultados da pesquisa evidenciam grande semelhança entre as capitais localizadas nas Regiões Norte, Nordeste e Centro-Oeste do Brasil. Conclui-se que as capitais, em sua maioria, permitem a dedução do material da base de cálculo do ISS, seja por meio da comprovação dos documentos fiscais de aquisição do material ou por intermédio da presunção sobre o valor do material empregado.
Palavras chave: ISS, Tributação de Serviços, Construção Civil, Contrato Global.

DEDUCTION OF MATERIALS ON CONSTRUCTION SERVICES: A SURVEY OF RISS OF BRAZILIAN CAPITALS

Abstract*:*
This article is to identify the conditions in Regulations Tax On Service (RISS) in Brazilian capitals for the deduction from materials provided by construction service providers in global contracts. To achieve the objective of the research, a survey was conducted with the regulations of each of the 26 Brazilian state capitals and the Federal District. The main topics used in the implementation of this study were the theoretical concepts underlying the tax, the authority granted to the municipal entity through the Federal Constitution and the value of the calculation of the tax base in each capital. The survey results show great similarity between the capitals located in the Regions North, Northeast and Midwest regions of Brazil. It is concluded that the capital, in most cases, allow the deduction of the ISS calculation base material, either through evidence of tax documents for the acquisition of the material or through the assumption of the value of the material used.
Key-words: ISS, Service Tax, Construction, Global Contract.

1. INTRODUÇÃO

Segundo os dados divulgados pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2014), o Brasil possui 5.570 municípios, os quais dispõem de alguns tributos para fins de arrecadação, além de repasses das outras esferas de governo, cujo objetivo maior é dar suporte aos gastos necessários à manutenção da estrutura de gestão e aos investimentos para a melhoria da vida dos munícipes.

Estes tributos surgem na forma de taxas, contribuições e, sobretudo, como três impostos que a Constituição Federal a eles outorga, a saber: IPTU - Imposto Predial Territorial Urbano, ITBI - Imposto de Transmissão de Bens Imóveis Inter-vivos e ISS (ou ISSQN) Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (LAGOIA et al, 2011).

No tocante à regulamentação tributária, a Constituição Federal estabeleceu que em lei complementar sejam atribuídas as regras gerais para uniformização dos padrões de cada imposto competente aos municípios, visando, sobretudo, evitar disparidades que acentuem a guerra fiscal entre os entes. A partir de regras gerais aplicadas a todos os casos, observando os dispositivos, os entes municipais devem regulamentar seus tributos em legislação própria. No caso do ISS, as regras gerais da legislação vigente estão previstas na Lei Complementar 116/2003 (LC 116/2003), porém, na prática, cabe aos municípios legislar sobre questões pontuais, desde que respeitada às orientações nela emanadas.

Dentre as condições gerais estabelecidas pela LC 116/2003, uma que tem gerado conflitos entre os entes tributantes e os contribuintes, inclusive de natureza judicial, refere-se ao material agregado na execução da obra de construção civil. Nesta área é comum que os contratos por empreitada global atribuam a responsabilidade ao construtor, além do compromisso de executar os serviços necessários à realização da obra, a disposição do material empregado para a realização da obra (BONECHER, 2014).

A LC 116/2003 prevê que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço prestado, estabelecendo que não se incluem nesta base, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador no caso dos itens 7.02 e 7.05, previstos na lista de serviços anexa à LC 116/2003, itens estes relativos à construção civil. Este padrão geral estabelecido uniformemente visa deduzir os materiais dos serviços para que não haja conflito de tributação, tendo em vista que estes são objeto de outro imposto, no caso o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS).

No entanto, os municípios têm dado em seus regulamentos interpretações distintas para aceitar que o prestador deste serviço, no caso dos contratos globais, possa excluir da base de cálculo do ISS o que foi gasto com materiais, por vezes dificultando (e até inviabilizando) a possibilidade de exclusão de tais valores.

Neste sentido, o presente trabalho busca responder ao seguinte problema de pesquisa: **Quais as condições previstas nos RISS das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais?**

O objetivo é identificar as condições previstas nos RISS das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais, isto porque, sabe-se que os regulamentos de ISS das capitais, em grande parte, são tomados como base por municípios menores, nos estados da federação brasileira.

Há que se notar que, a tributação no Brasil, é um tema complexo, não apenas pelos aspectos de quanto se deve arrecadar e de como deve se aplicar os recursos, mas também pela forma como se arrecada. Esta última questão é ainda mais polêmica, pois, costuma produzir percepções variadas sobre um mesmo assunto, principalmente em função da margem de interpretações distintas que a legislação permite em seu arcabouço.

O Estado, por vezes no ímpeto de aumentar a arrecadação, exerce seu poder de regulamentação criando dificuldades de cumprimento da legislação por parte do contribuinte, resultando, em última análise, numa carga maior de tributação para este sujeito passivo.

Assim, a relevância da temática reside na discussão do poder excessivamente discricionário exercido pelo fisco municipal, que acaba por sobrecarregar ainda mais a carga tributária do contribuinte.

Cabe lembrar que as principais discussões sobre tributação no Brasil residem na elevada carga tributária que o Governo exige para sua manutenção e na representatividade dos custos tributários dentro das empresas. Para as corporações empresariais, os tributos são geralmente postos como limitador de crescimento, dado que estes custos absorvem considerável fatia do faturamento e do lucro, e que nem sempre resultam em contrapartidas positivas (SANTIAGO e SILVA, 2006).

2. REVISÃO DE LITERATURA

Instituído pela Emenda Constitucional nº 18, de 01 de dezembro de 1965, o ISS foi um imposto outorgado aos municípios e ao Distrito Federal, sendo regulamentado inicialmente pelo Decreto-lei nº 406/1968. A Constituição Federal de 1988 concedeu aos municípios competência para legislar a respeito do imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155 (inciso II); desta forma com exceção dos serviços definidos constitucionalmente como fato gerador de ICMS, qualquer serviço pode ser tributado pelos entes municipais, desde que estejam previstos em lei complementar (ALEXANDRE, 2013).

De acordo com a Lei da Responsabilidade Fiscal (Lei nº 101/2000), compete à gestão fiscal a instituição, previsão e arrecadação de todos os tributos de competência constitucional do ente da Federação, o que imputa aos gestores municipais a obrigação de instituir, cobrar e arrecadar o ISS, sob pena de configurar renúncia de receita, considerado um crime de responsabilidade fiscal (OLIVEIRA et al, 2014).

Oliveira et al (2014) explica que o contribuinte do ISS é o prestador de serviços, mencionados na lista anexa à LC 116/2003, este prestador poderá ser pessoa física ou jurídica, com ou sem estabelecimento fixo, desde que possua relação direta com o fato gerador do Imposto. Importa ressaltar que a incidência é sobre a prestação de serviço e não sobre a pura e simples execução de serviço, pois, ninguém presta serviço para si mesmo, sendo, destarte, necessário que o serviço seja prestado a terceiros.

Sendo assim, entende-se como serviço tributável o fornecimento de esforços humanos economicamente mensuráveis, sem subordinação, para produzir utilidade material ou imaterial a terceiros, ou seja, não é possível concretizar este fato sem atividade produtiva a disposição de outra parte, é a partir também desse conceito de serviço tributável, o pressuposto legal para atribuição e delimitação impositivas dos municípios e do Distrito Federal delineando a norma padrão de ISS, um obstáculo intransponível a tais entes políticos (FERREIRA, 2007).

2.1 O FATO GERADOR

A obrigação tributária das empresas, seja o recolhimento ou a retenção do imposto, surge por ocasião do fato gerador estabelecido no artigo 1º, vinculado ao tipo de serviço integrante na lista anexa à LC 116/2003 (CASAGRANDE, 2013).

A base de cálculo do referido imposto é representada pelo valor do serviço, independente da denominação dada ao serviço executado, sem nenhuma dedução, exceto os abatimentos e os descontos incondicionais.

O imposto incide sobre o valor do serviço da lista de serviços, e também de serviços proveniente do exterior ou cujo prestação tenha se iniciado no exterior. Estes serviços ficam sujeitos ao ISS, ressalvadas as exceções expressas na lista anexa. Reflete ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos, explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço.

O contribuinte do imposto é o prestador de serviço, porém, a LC 116/2003, em seu parágrafo 6º, determina que, mediante lei, os municípios e o Distrito Federal poderão atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (tomador ou intermediário), inclusive no que se refere à multa e aos acréscimos legais.

2.2 DEDUÇÃO DE MATERIAIS DA BASE DE CÁLCULO DO ISS

Como já mencionado, a base de cálculo do ISS é o valor do serviço sem nenhuma dedução. No entanto, existem serviços que para serem realizados, faz-se necessário o emprego de materiais, como, por exemplo, o caso da construção civil contratada por contrato global. Neste tipo de serviço os materiais são fundamentais para execução dos serviços, pois sem os materiais não é possível concretizar a prestação do serviço.

Nesta situação específica o legislador, previu tal condição na LC 116/2003 em seu artigo 7º, o artigo não faz referência sobre o percentual máximo ou mínimo para abatimento do material, antes expressou a não vinculação do material fornecido pelo prestador na base de cálculo do ISS. Isto significa, que a base de cálculo do ISS é o preço do serviço deduzido o valor do material fornecido pelo prestador do serviço (PÊGAS, 2014).

Embora a LC 116/2003 mencione de forma sucinta que não se inclui na base de cálculo do ISS, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos itens 7.02 e 7.05 da lista anexa, a determinação de quais itens e mediante a quais condições poderá ser retirado o valor do material do valor total contratado para a empreitada global, acaba ficando a mercê da regulamentação municipal.

De acordo com Ferreira (2007, p. 277), os materiais não são bens móveis objetos de mercancia, mas simples elementos que como requisitos condicionam a prestação do serviço, portanto, não representam mercadorias. Neste caso, não há que se falar em venda de coisas, mas sim no seu emprego como requisito necessário à prestação de serviços com a aplicação de materiais, persistindo-se no campo de serviços tributados pelo ISS.

O autor afirma explicita ainda que, na condição de prestador de serviço, o construtor deve se sujeitar somente à tributação do ISS, e não a do ICMS, pois lhe é permitido, consoante o disposto no inciso I, parágrafo 2º, do artigo 7º, da LC 116/2003, para formar a base cálculo desse tributo municipal, deduzir o valor dos materiais fornecidos para aplicação na obra. Isto é, nos subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa da LC 116/2003, em que houver a aplicação de materiais fornecidos pelo prestador, a base de cálculo prevista pelo legislador ordinário deverá ser o preço do serviço, assim entendido a receita dele decorrente, com dedução dos materiais fornecidos pelo prestador (FERREIRA, 2007, p. 277).

Nos termos dos artigos 610 e 611 do Código Civil, a obrigação de fornecer os materiais não se presume, é resultante da lei ou da vontade das partes envolvidas no contrato, sempre que o empreiteiro fornecer os materiais correm por sua conta os riscos até o momento da entrega da obra (BONECHER, 2014).

Diante disto o serviço de construção civil quando executado mediante contrato global pressupõe que o serviço será entregue completo ao contratante. Dessa forma, para atingir o objetivo contratual, o prestador do serviço assume a responsabilidade de empregar todos os materiais, máquinas e equipamentos necessários à efetivação deste objetivo, não sendo possível conceber um contrato global sem atender a estas premissas.

3. METODOLOGIA

A pesquisa classificou-se como exploratória e descritiva, que, de acordo com Malhotra (2006), tratam-se daquelas que visam apresentar evidências primárias sobre fenômenos pouco estudadas, ou ainda, novas abordagens de problemas já estudados anteriormente. Pode ser considerado como predominantemente descritivo, ao passo que se verifica as propriedades e relações existentes em grupos similares, de modo a identificar as representações sociais, estruturas, formas e conteúdos (CERVO e BERVIAN, 2007).

Quanto aos procedimentos a pesquisa classificou-se como documental, pois utilizou dados secundários disponibilizados nas homepage das capitais brasileiras. Por fim, quanto à abordagem do problema classificou-se como quantitativa. As pesquisas qualitativas são aquelas que utilizam de uma abordagem descritiva e direta ao estudo dos fenômenos (MALHOTRA, 2006).

Considerando que cada município possui o seu regulamento individual a análise representa a realidade apenas das capitais estudadas. Em seguida é objeto de estudo analisar as condições definidas especificamente pelo regulamento de cada capital comparando-lhes com as demais capitais, em confronto com a LC 116/2003.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção descreve inicialmente os dados obtidos para a pesquisa, mediante homepage das prefeituras e, em seguida, a interpretação dos resultados obtidos.

4.1 DESCRIÇÃO DOS DADOS PESQUISADOS

No Distrito Federal, o Decreto nº 28.508/2005 estabelece, em seus artigos 27 e 45, que não se incluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço. A dedução fica condicionada à comprovação por meio das notas fiscais de aquisição ou de remessa de material fornecido, com a indicação do endereço da obra pelo emitente da nota fiscal. A condição para dedução mencionada somente poderá ser feita quando estes incorporarem diretamente a obra perdendo sua identidade física no ato da incorporação e a dedução fica limitada ao valor total da nota fiscal.

Em relação ao Município de Goiânia/GO, o Código Tributário Municipal (Lei 5.040/1975) define em seu artigo 64 a prestação de serviço a que se referem os itens 7.02 e 7.05, o imposto será calculado deduzido o valor os materiais fornecidos pelo prestador.

A Lei Complementar 43/1997, referente ao Código Tributário Municipal de Cuiabá/MT, esclarece, em seu artigo 244, parágrafos 11 a 13, as condições necessárias para exclusão do material fornecido pelo prestador na base de cálculo do ISS. Para dedução dos materiais agregados na execução dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05, os contribuintes deverão obrigatoriamente apresentar cópia da nota fiscal dos materiais empregados na obra ou cópia da nota fiscal de “simples remessa”, quando houver transferência de material do estoque para o canteiro de obra, sob pena de são ser aceita a

dedução. O contribuinte poderá ainda optar pela base de cálculo estimada do ISS no valor de 40% (quarenta por cento), ficando dispensado da obrigação de apresentação das notas fiscais de aquisição dos materiais.

No Município de Campo Grande/MS, a Lei Complementar 59/2003 define, em seu artigo 57, que não se incluem na base de cálculo do ISS, o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. O valor do material e o destino dos mesmos, a ser considerado na dedução do preço do serviço, é o constante nos documentos de aquisição, devidamente escriturados em livros próprios, esta dedução somente será possível, quando os materiais se incorporarem diretamente à obra, perdendo sua identidade física no ato da incorporação. A exclusão dos materiais quando não comprovado o seu valor, ou quando a documentação comprobatória apresentada não merecer fé, poderá a dedução dos materiais ser estimada em até 40% (quarenta por cento), do valor da nota fiscal de serviço.

Na capital Maceió/AL, o Código Tributário Municipal (Lei nº 4.486/1996) menciona em seu artigo 51-A que o imposto será calculado sobre o preço do serviço deduzido o valor dos materiais adquiridos de terceiros, efetivamente empregados, que tenham se incorporado definitivamente a obra ou imóvel. A dedução dos valores de que trata este artigo será feita mediante a apresentação dos documentos fiscais correspondente aos materiais empregados, onde consta expressamente em cada documento, o obra ou imóvel para onde se destine o material fornecido e o valor dedutível para o ISS.

Numa atualização pelo Decreto nº 7.551/2013, mostra quando da emissão da nota fiscal, o contribuinte fica obrigado ao cadastramento da obra e a escrituração dos dados requeridos, e só poderão ter direito ao abatimento padrão de 50% (cinquenta por cento), se obrigatoriamente vincularem a nota fiscal emitida a uma obra previamente cadastrada com está opção.

O Município de Salvador/BA, o Código Tributário Municipal Lei nº 7.186/2006 prevê no artigo 88 que na prestação dos serviços a que se refere os subitens 7.02 e 7.05, o imposto será calculado deduzindo-se do preço as parcelas correspondentes, ao valor fornecidos pelo prestador do serviço e incorporados à construção.

Na capital Fortaleza/CE, o Decreto nº 13.716/2015 prevê no artigo 639, parágrafos 7º ao 7º, a não inclusão na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. Para dedução do valor dos materiais, é o valor constante dos documentos fiscais de aquisição ou produção emitidos em nome do prestador de serviço. A dedução somente será possível quando os materiais se incorporarem diretamente e definitivamente à obra perdendo sua identidade física no ato da incorporação.

Em São Luís/MA, o Código Tributário Municipal, Decreto nº 33.144/2007, artigo 134, parágrafo 2º, informa que não entra na base de cálculo o valor do material fornecido pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. De acordo com o Decreto nº 44.910/2013 artigo 10, parágrafo 2º os materiais fornecidos deverão ter sua aquisição comprovada pelo prestador do serviço por meio da primeira via da nota fiscal de compra de material. Os materiais fornecidos de que trata este artigo, considerados por espécie, não poderão exceder em quantidade e preço de valores despendidos na sua aquisição pelo prestador do serviço.

O contribuinte poderá optar pela presunção da dedução de materiais, sem a obrigatoriedade da comprovação das notas de aquisição, hipótese em que deduzirá do preço do preço global o montante de 40% (quarenta por cento) a título de materiais incorporados a obra.

Para o Município de João Pessoa/PB, a Lei Complementar 2/1991 prevê na prestação dos serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05 da lista anexa a LC 116/2003, que se excluem na base de cálculo do ISS o valor dos materiais fornecidos pelo prestador.

No Município de Recife/PE, o Código Tributário Municipal (Lei nº 15.563/1991) define, em seu artigo 115, parágrafo 6º, que na prestação dos serviços referidos nos subitens 7.02 e 7.05, a base de cálculo é o preço dos serviços, reduzidas as parcelas correspondentes ao valor dos materiais efetivamente incorporado à obra. Na hipótese de não comprovação do valor total dos materiais estabelece o Decreto Municipal nº 15.950/1992 que a autoridade fiscal aplicará, a título de dedução de base de cálculo do ISS 30% (trinta por cento) sobre o preço do serviço.

Em Teresina/PI a Lei Complementar 3.606/2006 esclarece, em seu artigo 111, parágrafo 3º, que se pode excluir da base de cálculo quando efetivamente comprovadas com fiscal de mercadoria específica o valor das mercadorias fornecidas pelo prestador de serviço. Caso o contribuinte opte por não comprovar o valor dos materiais empregados na obra o Decreto 7.232/2007 regulamenta em seu artigo 237, parágrafo 5º, que o prestador poderá abater em sua nota fiscal de serviço o percentual de 40% (quarenta por cento).

No Município de Natal/RN, o Decreto nº 8.162/2007 regulamenta, em seu artigo 11, parágrafo 5º, que nas prestações de serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05, o ISS é calculado sobre o preço de serviço, deduzindo-se o valor dos materiais incorporados à obra na seguinte proporção 40% (quarenta por cento).

O Código Tributário do Município de Aracaju/SE, Lei 1.547/1989, determina que o ISS deve ser cobrado deduzindo-se as parcelas correspondente ao valor dos materiais fornecidos pelo prestador de serviços. O contribuinte caso opte por não comprovar o valor dos materiais incorporados a obra, o Decreto 11/1990 em seu artigo 10, estabelece que em relação às atividades dos subitens 7.02 e 7.05, sem a necessidade de comprovação, será considerado o valor correspondente a 40% (quarenta por cento) do preço total do serviço cobrado.

O Código Tributário do Município de Rio Branco/AC, Lei nº 1.508/2003, em seu artigo 64, parágrafo 2º, define que o imposto será calculado deduzindo-se do preço as parcelas correspondente ao valor fornecido pelo prestador do serviço e incorporado à obra. Poderá o contribuinte optar pela redução de 60% (sessenta por cento) da base de cálculo a título de valor dos materiais fornecidos pelo prestador, sem a necessidade de comprovação das notas fiscais junto ao Fisco.

Em Macapá/AP, o Código Tributário Municipal, Lei Complementar 110/2014, define em seu artigo 86 que as únicas deduções permitidas na base de cálculo do imposto dos subitens 7.02 e 7.05, são as mercadorias produzidas pelo prestador do serviço fora do local da prestação dos serviços que deverão estar devidamente comprovados mediante a apresentação dos respectivos documentos fiscais correspondente.

O regulamento do Município de Manaus/AM (Lei nº 714/2003), em seu artigo 7º, define que se excluem na base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05. O contribuinte poderá optar por excluir 60% (sessenta por cento) a título do material empregado pelo prestador do serviço, hipótese em que, ficará dispensado da comprovação relativa ao controle de material empregado na obra.

No Município de Belém/PA, o Decreto nº 64.674/2010 limita a exclusão do material da base de cálculo do imposto, as mercadorias produzidas pelo próprio prestador fora do local da prestação de serviço, deverão estar acobertadas pelas notas fiscais de saída, em conformidade com a legislação estadual vigente. O valor das mercadorias que não forem

produzidas pelo próprio prestador e as produzidas no local da prestação de serviço integra o preço do serviço.

A Lei Complementar nº 369/2009, do Município de Porto Velho/RO, estabelece em seu artigo 19 que a base de cálculo do imposto é diferenciada em função da sua natureza. O contribuinte poderá deduzir o percentual de 60% (sessenta por cento) como sendo gastos com materiais empregados nas obras de construção civil.

No município de Boa Vista/RR, o Código Tributário Municipal (LC nº 1.223/2009) esclarece que não se incluem na base de cálculo do imposto, o valor dos materiais fornecidos pelos prestadores dos serviços nos subitens 7.02 e 7.05.

Na capital Palmas/TO, o Decreto 285/2006 em relação aos materiais fornecidos pelo prestador, na realização aos materiais fornecidos pelo prestador, na realização das prestações indicadas nos subitens 7.02 e 7.05 será deduzido do respectivo preço. Para comprovação do respectivo material fornecido pelo prestador dos serviços, deverá ser apresentado ao fisco a primeira via da nota fiscal emitida pelo fornecedor do material, com indicação do local da obra e data anterior a nota fiscal de serviço de cujo valor será deduzido o valor da primeira. Não havendo comprovação do material utilizado a dedução da base de cálculo não poderá ser superior a 30% (trinta por cento).

Na Capital Vitória/ES, o Decreto 13.314/2007 define, em seu artigo 19, que, para os serviços a que se referem os subitens 7.02 e 7.05, poderá ser deduzido da base de cálculo do imposto o percentual de 20% (vinte por cento) a título de materiais fornecidos pelo prestador.

Em Belo Horizonte/MG, a Lei 8.725/2003, no artigo 9º, permite a exclusão da base de cálculo do imposto o valor do material fornecido pelo prestador de serviço dos subitens 7.02 e 7.05 o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço, condicionado a comprovação a comprovação da aquisição por meio de documento idôneo, com o seu valor no documento fiscal emitido em decorrência da prestação do serviço.

No Município do Rio de Janeiro/RJ, o Decreto nº 10.514/1991, em seu artigo 50, determina que a base de cálculo do imposto, é o preço do serviço deduzido o valor dos materiais fornecidos pelo prestador.

O Decreto 53.151/2012, do Município de São Paulo/SP, em seu artigo 31, permite o contribuinte deduzir da base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador do serviço descrito nos subitens 7.02 e 7.05.

No Município de Porto Alegre/RS, o Decreto 15.406/2006, no artigo 53, determina que o material fornecido pelo prestador nos subitens 7.02 e 7.05 não integra a base de cálculo do imposto. O artigo 82 da referida lei discorre sobre a possibilidade de presunção da base de cálculo, que deduz diretamente da receita bruta o percentual de 40% (quarenta por cento) do valor estimado de material aplicado nos serviços. A opção pelo regime de receita presumida dispensa o registro dos documentos de aquisição dos materiais na escrituração fiscal.

O Município de Curitiba/PR, a Lei Complementar 40/2001, em seu artigo 85, concede isenção do imposto quanto aos serviços previstos nos subitens 7.02 e 7.05, quando contratados pela Prefeitura Municipal de Curitiba, suas Autarquias, Fundações e Sociedade de Economia Mista.

O Decreto 2.154/2003, Regulamento do ISS do Município de Florianópolis/SC, em seu artigo 6, parágrafo 4º, determina a exclusão da base de cálculo do imposto o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços nos subitens 7.02 e 7.05. Em relação ao município de Florianópolis/SC, o Poder Judiciário de Santa Catarina, tem deferido a dedução do material de base de cálculo, tema pacificado no entendimento do Poder Judiciário.

A decisão do Poder Judiciário em favor do contribuinte deixa implícito que apesar da LC 116/2003 determinar a exclusão do material da base de cálculo do ISS, e o próprio Decreto 2.154/2003, em seu artigo 6º, parágrafo 4º, ilustrar a não inclusão do valor do material na base de cálculo do ISS, o Município de Florianópolis tem dado uma interpretação distinta das demais capitais brasileiras.

4.2 ANÁLISE DOS DADOS PESQUISADOS

Analisado as capitais localizadas na Região Centro Oeste, verificou-se uma semelhança entre os municípios de Goiânia, Cuiabá e Campo Grande, estes municípios condicionam a dedução da base de cálculo do ISS, mediante a comprovação dos materiais incorporados a obra por meio da apresentação das notas fiscais de aquisição ou de remessa do material fornecido o atendimento desta exigência é fundamental, sob pena de não aceitação da dedução.

Os municípios de Goiânia e Cuiabá permitem que os contribuintes optem pela presunção do valor dos materiais hipótese em que ficam dispensados da comprovação do material utilizado. Em relação à Brasília, a dedução do material só é possível quando estes, ao se incorporarem à obra, perderem sua identidade física no ato da incorporação.

As capitais da Região Nordeste denotam semelhança entre os municípios de Salvador, Fortaleza, São Luís, Recife, Teresina, Natal e Aracajú, no que tange à condição para exclusão do valor do material da base de cálculo do ISS, em que cabe ao contribuinte a comprovação do material empregado no serviço, por meio das notas fiscais de compra. Estes regulamentos também oferecem a possibilidade da presunção do material, hipótese em que o contribuinte ficará dispensado da comparação das notas fiscais empregadas na obra.

A diferença encontrada entre os municípios analisados na região nordeste está no município de João Pessoa, o qual apresenta a possibilidade do abatimento do material utilizado, porém, não explicita sobre a condição expressa para excluir o material da base de cálculo do ISS.

Na Região Norte, as capitais pesquisadas Rio Branco, Manaus, Belém, Porto Velho, Boa Vista e Palmas, definem como requisito para abatimento do material da base de cálculo do ISS, que o contribuinte deixe à disposição do fisco as notas fiscais de compra ou de remessa destes materiais remetidos para obra.

Nos municípios de Rio Branco, Manaus, Porto Velho e Palmas o contribuinte tem a possibilidade de optar pela presunção do valor do material sem a necessidade da comprovação do material empregado junto ao fisco. O regulamento dos municípios de Macapá, Belém e Boa Vista não mencionam a possibilidade da presunção do material.

No caso das capitais brasileiras localizadas da Região Sudeste, constata-se semelhanças entre os municípios de São Paulo e Belo Horizonte, que em seus regulamentos surge como condição para dedução do material da base de cálculo do ISS, a comprovação destes materiais incorporados à obra por meio de notas fiscais. O Município de Vitória permite deduzir 20% da base de cálculo do imposto a título de material fornecido pelo prestador. Em relação ao município do Rio de Janeiro o regulamento determina que a base de cálculo do imposto é o preço deduzido do valor do material fornecido pelo prestador.

Nas capitais brasileiras localizadas na região Sul do Brasil verificou-se grande diferença entre os municípios de Curitiba, Florianópolis e Porto Alegre. No município de Curitiba o regulamento concede isenção do ISS quanto à prestação de serviço de construção civil, quando contratados pela Prefeitura Municipal de Curitiba, suas Autarquias, Fundações e

Sociedades de Economia Mista. O regulamento não menciona o tratamento destes serviços quando contratados pelos demais tomadores, o que permite subentender que nos demais casos não há dedução da base de cálculo do Imposto.

Em Porto Alegre o regulamento oferece a possibilidade de o contribuinte optar pelo índice de receitas presumidas para os serviços de construção civil. Neste caso, somente poderá entrar no regime de receita presumida, o prestador que fornece a totalidade dos materiais, devidamente comprovado por contrato escrito, hipótese em que o contribuinte ficará dispensado do registro dos documentos de aquisição dos materiais na escrituração fiscal, mas não da sua guarda pelo prazo decadencial.

Na Capital Florianópolis o regulamento traz a redação prevista na LC 116/2003, no entanto, não explicita como e em que condições é aceita a dedução. Ocorre que a inaplicabilidade do descrito é latente neste município, na medida em que as comprovações tem sido dada maciçamente por intermédio de requerimento judicial.

5. CONCLUSÃO

Em razão da quantidade de municípios existentes no Brasil, a Constituição Federal estabeleceu que em Lei Complementar sejam definidas as regras gerais para uniformização de cada imposto competente ao ente municipal, sobretudo para evitar guerra fiscal entre os entes. Atualmente, a Lei Complementar vigente acerca do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza é a LC 116/2003, cabendo a cada município legislar sobre questões pontuais.

A tributação do ISS nos contratos globais da construção civil é um destes casos em que a regra estabelecida na esfera municipal impacta diretamente na forma e valor da tributação. A questão central reside na exclusão do material empregado nos serviços, porém, mesmo com algumas manifestações já realizadas pelo Supremo Tribunal Federal, alguns municípios têm dado interpretações restritivas que dificultam a exclusão da base de cálculo do serviço. Tal situação é dada pelo fato do gestor municipal possuir uma margem de discricionariedade, o que em alguns casos, percebe-se que tal exercício tem sido feito com relativo excesso.

Por isto, este trabalho foi desenvolvido com o objetivo de identificar as condições previstas nos RISS das capitais brasileiras para a dedução dos materiais fornecidos pelos prestadores de serviços de construção civil em contratos globais.

Da análise dos regulamentos, conclui-se que as capitais, em sua maioria, permitem a dedução do material da base de cálculo do ISS, seja por meio da comprovação dos documentos fiscais de aquisição do material ou por intermédio da presunção do valor do material empregado na prestação do serviço.

Os casos mais extremos verificam-se nos municípios de Florianópolis e de Curitiba, cujo posicionamento diferente em relação às demais capitais brasileiras. Nestes casos o caminho adotado por contribuintes tem sido o de requer judicialmente o direito do abatimento do material agregado da base de cálculo do imposto.

Esta pesquisa buscou contribuir no estudo da regra quanto ao tratamento para o cálculo do ISS nos contratos de empreitada global na extensão das capitais brasileiras. De maneira similar, sugere-se que futuras pesquisas abordem a dedução do valor das subempreitadas da base de cálculo do ISS.

6. REFERÊNCIA

ALEXANDRE, R. **Direito Tributário Esquematizado.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

BONECHER, C. **Materiais aplicados na prestação de serviço de Construção Civil:** considerações quanto à base de cálculo do ISS. Florianópolis/SC, 2014.

CERVO, A.L.; BERVIAN, P.A. **Metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

CASAGRANDE, M.D.H. **Contabilidade Tributária I** / Maria Denize Henrique Casagrande, Sérgio Murilo Petri. 3. impri.- Florianópolis. Departamento de Ciências Contábeis/ UFSC, 2013.

FERREIRA, F.C. **Norma padrão do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (ISS): Materialidade e Base de Cálculo.** 2007. 297 f. Dissertação (Mestrado em Direito) Pontifícia Universidade Católica, São Paulo, 2007.

IBGE - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Dispõe sobre quantidade de municípios existentes no Brasil, disponível em: http://7a12.ibge.gov.br/voce-sabia/curiosidades/municipios-novos. Acesso em 16/04/2016.

LAGOIA, U.C.T; ARAÚJO, I.J.C.; ALVES FILHO, B.F.; BARROS, M.A.B.; NASCIMENTO, S.G.O.A.S. Aplicabilidade da Lei de Newcomb-Benford nas fiscalizações do imposto sobre serviços – ISS. **Revista de Contabilidade Finanças – USP.** São Paulo, v. 22, n. 56, p. 203-224, maio-ago. 2011.

MALHOTRA, N.K. **Pesquisa de Marketing:** uma orientação aplicada. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

PÊGAS, P.H. **Manual de contabilidade tributária**. 8 ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2014.

OLIVEIRA, L.M.; CHIEREGATO, R.; PEREZ JR, J.H.; GOMES, M.B. **Manual de contabilidade tributária**. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SANTIAGO, M.F.; SILVA, J.L.G. Evolução e composição da carga tributária brasileira. **Revista Brasileira de Gestão e Desenvolvimento Regional**. Taubaté, v. 2, p. 22-41, Jan-Abr. 2006.

6.1 LEGISLAÇÃO REFERENCIADA

ARACAJÚ. Lei 1.547 de, 20/12/1989. Institui o código Tributário Municipal e normas do processo administrativo fiscal e dá outras providências.

ARACAJÚ. Decreto 11 de 23/01/1990. Regulamenta e fixa percentuais para a dedução do valor do material para a dedução do valor do material adquiridos de terceiros e de subempreitadas utilizadas em obras de construção civil e da outras providências.

BELEM. Decreto 64.674 de 29/09/2010. Altera a legislação tributária municipal e cria procedimento para emissão de documento fiscal nas hipóteses em que específica.

BELO HORIZONTE. Lei 8.725 de 31/12/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre o Serviço de Qualquer Natureza- ISS e dá outras providências.

BOA VISTA. Lei Complementar 1.223 de 29/12/2009. Aprova o novo Código Tributário do Município de Boa Vista e dá outras providências.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Dispõe sobre a Constituição da República Federativa do Brasil.

BRASIL. Emenda Constitucional 18/1965. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional.

BRASIL. Lei Complementar 101 de 04/05/2000 (LRF). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

BRASIL. Lei Complementar 116 de 31/07/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

BRASIL. Lei 10.406 de 10/01/2002. Dispõe sobre introdução às normas do Direito Brasileiro.

BRASIL. Decreto-Lei 406 de 31/12/1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0406.htm. Acesso em 15/09/2015.

CAMPO GRANDE. Lei Complementar 59 de 02/10/2003. Altera os dispositivos da Lei n. 1.466, de 26 de outubro de 1.973 e dá outras providências.

CUIABÁ. Lei Complementar 43 de 23/12/1997. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Cuiabá.

CURITIBA. Lei Complementar 40 de 18/12/2001. Dispõe sobre os tributos municipais e dá outras providencias.

DISTRITO FEDERAL. Decreto 25.508 de 19/01/2005. Concede redução de base de cálculo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS incidente na prestação de serviço que especifica.

FLORIANÓPOLIS. Decreto 2.154 de, 23/12/2003. Aprova o Regulamento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - RISSQN e dá outras providencias.

FORTALEZA. Decreto 13.716 de 22/12/2015. Aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de Fortaleza instituído pela Lei Complementar nº 159, de 23 de dezembro de 2013 e da outras providencias.

GOIÂNIA. Lei 5.040 de 20/11/1975. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Goiânia e da outras providências.

JOÃO PESSOA. Lei Complementar 2 de 17/12/1991. Dispõe sobre o Código Tributário e de Rendas do Município de João Pessoa e dá outras providências.

MACAPÁ. Lei Complementar 110 de 10/12/2014. Dispõe sobre o Sistema Tributário do Município de Macapá, Estado do Amapá, e dá outras providências.

MACEIÓ. Lei 4.486 de 28/02/1996. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Maceió e dá providências correlatas.

MACEIÓ. Decreto 7.551 de 08/10/2013. Regulamenta o gerenciamento da nota eletrônica de serviços [...] estabelece obrigações acessória e dá outras providências.

MANAUS. Lei 714 de 30/10/2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza com base na Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, e dá outras providências.

NATAL. Decreto 8.162 de 29/05/2007. Institui o Regulamento do Imposto Sobre Serviços-Natal/RN.

PALMAS. Decreto 285 de 27/12/2006. Aprova o Regulamento do Código Tributário do Município de Palmas e adota outras providências.

PORTO ALEGRE. Decreto 15.406 de 20/12/2006. Dispõe sobre os aspectos gerais do ISS e TFLF.

PORTO VELHO. Lei Complementar 369 de 22/12/2009. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), disciplina as relações fisco-contribuinte, e dá outras providencias.

RECIFE. Lei 15.563 de 27/12/1991. Institui o Código Tributário do Município do Recife e dá outras providências.

RECIFE. Decreto 15.950 de 08/09/1992. Termo de orientações Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza.

RIO DE JANEIRO. Decreto 10.514 de 09/10/1991. Regulamenta as disposições legais relativas ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza.

RIO BRANCO. Lei Complementar 1.508 de 08/12/2003. Dispõe sobre o Código Tributário do Município de Rio Branco, Estado do Acre e dá outras providências.

SALVADOR. Lei 7.186 de 27/12/2006. Institui o Código Tributário e de Rendas do município do Salvador.

SÃO LUIS. Decreto 33.144 de 28/12/2007. Dispõe sobre a Consolidação das Leis Tributárias do Município de São Luís.

SÃO LUIS. Decreto 44.910 de 23/12/2013. Regulamenta a forma de apuração da base de cálculo de ISS nos serviços de construção civil.

SÃO PAULO. Decreto 53.151 de 17/05/2012. Aprova o regulamento do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS.

TERESINA. Lei Complementar 3.606 de 29/12/2006. Dispõe sobre o Código Tributário o Município de Teresina.

TERESINA. Decreto 7.232 de 15/05/2007. Aprova o regulamento da Lei Complementar nº 3.606, de 29 de dezembro de 2.006, que "Dispõe sobre o Sistema Tributário Municipal, as normas gerais de direito tributário aplicáveis ao município e institui o novo Código Tributário do Município de Teresina, na forma em que específica".

VITÓRIA. Decreto 13.314 de 02/05/2007. Regulamenta as disponíveis legais ao Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS, instituído pelo Município de Vitória.

Disclosure Ambiental: Verificação da Adoção da NBC T 15 nas Demonstrações Contábeis de Empresas Mineradoras que Atuam no Estado de Minas Gerais

Cristiano Moreira da Silva (cristianomoreirasilva@hotmail.com)
Mestre em Economia de Empresas – FEAD/MG

Victor Hugo Pereira (victorhpra@yahoo.com.br)
Graduando em Ciências Contábeis – PUC/MG

Jéssica Elaine Gonçalves Costa (jessicaelainegc07@gmail.com)
Bacharel em Ciências Contábeis – PUC/MG

Gilberto Galinkin (galinkin@terra.com.br)
Mestre em Ciências Contábeis – UFRJ

Christian Vieira de Oliveira (christianoliver_10@outlook.com)
Graduando em Ciências Contábeis – PUC/MG

Resumo:

O aquecimento global e a escassez de recursos minerais têm impulsionado inúmeros debates sociais acerca da sustentabilidade e do uso consciente dos recursos disponíveis. Entre essas discussões, surgiram vários mecanismos de controle e evidenciação das políticas adotadas pelas companhias para reduzir o impacto ambiental na execução de suas atividades. Este artigo tem como objetivo discutir a forma como foram apresentadas as informações ambientais extraídas dos demonstrativos socioambientais anuais divulgados pelas empresas de mineração e siderurgia do Estado de Minas Gerais, nos anos de 2013 e 2014. Esta pesquisa teve como base as diretrizes contidas na norma NBC T 15 – Informações de Natureza Social e Ambiental. A pesquisa se classifica como qualitativa e tem a característica descritiva exploratória. Para fundamentação do assunto, utilizou-se um referencial teórico que compreende todo o tema relativo à pesquisa e que serviu como base para atingir os objetivos propostos bem como permitir a análise dos resultados. O objetivo geral do artigo é responder à seguinte questão: As mineradoras e siderúrgicas que atuam no Estado de Minas Gerais divulgaram de forma clara e objetiva as informações ambientais propostas pela Norma Brasileira Contábil (NBC T 15) nos seus demonstrativos contábeis referentes aos anos de 2013 e 2014? Após realizar a coleta e análise dos dados, foi possível concluir que a interação da responsabilidade social e o cuidado com o meio ambiente estão presentes na maioria das empresas analisadas.

Palavras-chave: Responsabilidade social. Gestão ambiental. NBC T 15. Relatórios socioambientais. Meio ambiente.

Environmental Disclosure: Adoption Verification NBC T 15 in the financial statements of Mining Companies that operate in the State of Minas Gerais

Abstract

Global warming and the scarcity of mineral resources have driven many social debates about sustainability and responsible use of available resources. Among these discussions emerged various control mechanisms and disclosure policies adopted by companies to reduce the environmental impact on the implementation of their activities. This article aims to discuss how we presented the environmental information extracted from annual environmental statements released by mining companies and steel industry of Minas Gerais, in the years 2013 and 2014. This research was based on the guidelines contained in the NBC standard T

15 - Social and Environmental Information. The research is classified as qualitative and is descriptive exploratory feature. For reasons of the subject, we used a theoretical framework comprising any theme related to research and which served as the basis to achieve the proposed objectives and enable analysis of the results. The overall objective of this article is to answer the following question: The mining and steel companies operating in the State of Minas Gerais issued a clear and objective environmental information proposed by the Accounting Brazilian Standard (NBC T 15) in its financial statements for the years 2013 and 2014? After performing the collection and analysis of data, it was concluded that the interaction of social responsibility and care for the environment are present in most of the companies analyzed.

Keywords: Social Responsibility. Environmental management. NBC T 15. environmental reports. Environment.

1 INTRODUÇÃO

A Norma Brasileira Contábil (NBC T 15) trata da relevância das informações de caráter social e ambiental que podem ser divulgadas pelas companhias. (Conselho Federal de Contabilidade, 2008). Essa divulgação não é obrigatória por lei, mas tem o objetivo de proporcionar maior transparência quanto ao investimento em pessoal e no meio ambiente.

Dessa forma, essa transparência se torna necessária por evidenciar quais são os recursos gerados internamente e a forma como estes estão sendo distribuídos na esfera social, bem como o reflexo da companhia no que tange à sustentabilidade, que pode ser entendida como a preocupação com a manutenção de meios de subsistência para as gerações futuras.

As exigências progressivas, constatadas no momento atual, num mercado globalizado e intensamente competitivo, além da preocupação com o esgotamento dos recursos naturais, conduzem as empresas a se atentarem para legislações ambientais de forma a se prepararem precisamente para melhores padrões de qualidade em seus regimes industriais.

A responsabilidade empresarial em comparação ao meio ambiente deixou de ser apenas uma postura diante das imposições para se transformar em atitudes espontâneas, superando as expectativas da própria sociedade.

Para o desenvolvimento do estudo no que diz respeito ao alcance dos objetivos propostos e à análise dos resultados, utilizou-se como base a Norma Brasileira Contábil (NBC T 15).

Desse modo, buscou-se, ao longo da pesquisa, levantar dados que permitissem demonstrar se a divulgação das informações ambientais de empresas mineradoras e siderúrgicas que atuam no Estado de Minas Gerais está sendo feita conforme diretrizes que se aplicam a essa divulgação.

Portanto, este estudo se propõe a averiguar se as mineradoras e siderúrgicas que atuam no Estado de Minas Gerais divulgaram, de forma clara e objetiva, as informações ambientais propostas pela NBC T 15 nos seus demonstrativos contábeis referentes aos anos de 2013 e 2014.

O objetivo da pesquisa é avaliar se esses dados foram divulgados e como foram apresentados nos demonstrativos contábeis anuais das maiores companhias de mineração e siderurgia do Estado de Minas Gerais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A Contabilidade é uma importante atividade do conhecimento humano e tem dado ênfase ao tema meio ambiente, tanto como às demais áreas. No entanto, cabe frisar que, apesar de discreto, em relação aos demais assuntos tratados na área de Contabilidade, principalmente no meio acadêmico, há autores e pesquisadores que vêm examinando as repercussões de impactos ambientais nas organizações e de que forma elas estão sendo geridas e controladas. (Altoé, Panhoca & Espejo, 2015).

Altoé, Panhoca e Espejo (2015) fizeram um levantamento sobre o desenvolvimento de estudos abordando o tema em âmbito internacional.

Tabela 1 – Estudos internacionais

Descrição	Autor(es)
As Informações Ambientais Corporativas (IDE) referem-se a dados relacionados ao ambiente natural, proteção ambiental e utilização dos recursos. Tais informações foram Analisadas em 871 indústrias listadas na bolsa chinesa. Nas discussões são apresentadas as relações entre o IDE, comparativamente ao setor industrial, tamanho da empresa e propriedade da entidade. Os resultados revelam a relação negativa entre o nível de mercantilização e o IDE	Zeng, Xu, Dong e Tam (2010)
O estudo foi realizado em empresas dos Estados Unidos e Canadá, com o propósito de discutir as influências para a elaboração da divulgação ambiental. O conteúdo da divulgação ambiental dos relatórios anuais foram avaliados com base nas diretrizes de relatórios ambientais publicados pelo Instituto Americano de Contadores Públicos e do Instituto Canadense de Revisores Oficiais de Contas. Os resultados indicam que as empresas norte-americanas apresentam maior nível de divulgação ambiental do que as empresas canadenses.	Ashcroft (2012)
O artigo explora as percepções de Divulgação Social Corporativa (CSD) em organizações não governamentais no contexto de um país em desenvolvimento: Bangladesh. Entrevistas semiestruturadas foram realizadas em ONGs sociais e ambientais selecionadas. Os resultados sugerem que as empresas precisam se engajar no desenvolvimento social para melhorar seu desempenho social, a fim de satisfazer as suas responsabilidades sociais e ambientais para o povo de Bangladesh.	Momin (2013)
O estudo investigou a influência das partes interessadas e as características sociais e ambientais de empresas chinesas listadas como socialmente responsáveis. Os resultados indicaram que as divulgações relacionadas a aspectos sociais e ambientais têm associação positiva e significativa com o tamanho da empresa, rentabilidade e classificação da indústria.	Lu e Abeysekera (2014)

Fonte: Altoé, Panhoca & Espejo, 2015, p.04

Para Ferreira (2011), embora a preocupação com o meio ambiente date do século XIX, somente no século XX e, principalmente, a partir dos anos 70 esse cuidado passou a ter repercussão na sociedade, com a visão de que o problema não poderia ser de responsabilidade localizada, mas de responsabilidade globalizada.

Segundo Ferreira (2011, p. 53), o desenvolvimento da Contabilidade Ambiental "é o resultado que vem da necessidade de oferecer informações adequadas às características de uma gestão ambiental".

As preocupações com o meio ambiente, como retrata Moreira (2013), não surgiram todas de uma só vez, mudaram de foco à medida que o conhecimento científico e a tecnologia evoluíram, bem como as atividades produtivas se desenvolveram ao longo do tempo, gerando problemas de diferentes características.

Ferreira (2011) também destaca que a Contabilidade Ambiental não se refere a uma nova Contabilidade, mas a um conjunto de informações que relatem adequadamente as ações de uma entidade sobre o meio ambiente que possam modificar seu patrimônio.

A Contabilidade Ambiental, para ibeiro (2010), não é uma nova ci nc ia, mas sim uma segmenta ão da tradicional j amplamente conhecida. Adaptando o objetivo desta lt ima, podemos definir como objetivo da Contabilidade Ambiental: "identificar, mensurar e esclarecer os eventos e transações econômico-financeiros que estejam relacionados com a proteção, preservação e recuperação ambiental, ocorridos em um determinado período, visando à evidencia ão da situa ão patrimonial de uma entidade". (Ribeiro, 2010, p.45).

Faur e outros (2004), citados por Ferreira, Siqueira e Gomes (2012), destacam que a Contabilidade absorveu as preocupações com os frequentes problemas sociais e ambientais e vem desenvolvendo instrumentos para medir os níveis de envolvimento e contribuição das organizações à comunidade.

Para Moreira (2013), a aceitação da responsabilidade ambiental por parte da empresa e a adoção de uma postura proativa passam obrigatoriamente por uma tomada de consciência do seu verdadeiro papel na sociedade. Uma empresa existe e se mantém viva enquanto estiver atendendo a uma demanda da sociedade. Se essa demanda cessar, a empresa simplesmente deixa de existir.

Para Tinoco (2010), os avan os ocorridos na rea ambiental quanto aos instrumentos técnicos, pol ticos e legais são os principais atributos para a constru ão da estrutura de uma pol tica de meio ambiente, são seguros e inquestion veis. os l timos anos, saltos quantitativos foram dados, em especial no que se refere à consolida ão de pr ticas e formula ão de diretri es que tratam a questão ambiental de forma sist mica e integrada.

Os movimentos sociais ambientalistas, segundo Ribeiro (2010), representam um novo tipo de usu r io das informa e s fornecidas pela empresa. Ao atender a esse recente segmento, a entidade consolida sua dimensão social, à medida que coopera com a identifica ão dos componentes adicionados ao meio ambiente, além de evidenciar os benef cios que promove, os quais refletem sua preocupação com a qualidade e o cumprimento das normas legais.

Carvalho e Siqueira (2012) relatam que a NBC T 15 propõe um conjunto de indicadores de cunho negativo mais completo do que as demais regulamentações, pois define quatro indicadores relativos a processos trabalhistas, cinco indicadores relacionados ao relacionamento da empresa com seus clientes e três indicadores ligados à relação da empresa com o meio ambiente, o que totaliza 12 (doze) indicadores. Nesse sentido, este estudo se limitou aos indicadores ambientais.

Ribeiro (2010) afirma que a questão ecol gica, do ponto de vista macro, tem sido bastante discutida, e que muitos se preocupam com o patrim nio natural da humanidade. Um dos aspectos alvo das discuss es é a questão da mensura ão desse patrim ni o, para que se possam valorar os recursos naturais existentes. E, até o momento, não foram identificados instrumentos adequados para definir os valores dos recursos naturais dispon veis em toda a dimensão do planeta. O autor ainda afirma que, do ponto de vista da contabilidade, o que se pode medir e fa er figurar, nas demonstra e s cont be is, são os eventos e transa e s econômico-financeiros, que refletem a interação da empresa com o meio ambiente.

Dias e Siqueira (2012) relatam em seu artigo que as empresas apresentam atividades que são potencialmente agressivas ao meio ambiente, porém, nos dias atuais, a sociedade tem cobrado uma postura mais responsável das empresas, preocupada com os problemas causados pela produção em massa. Os autores relatam também que as atividades de uma companhia podem sofrer adição de valor caso haja uma política voltada para a responsabilidade socioambiental.

Carvalho e Siqueira (2012) citam que a intervenção humana pode causar severos desastres ambientais, comumente associados a atividades econômicas. O caso brasileiro da extração de pau-brasil é um bom exemplo, pois j nasceu sob a "égide" da agressão ambiental.

Durante muito tempo de sua história, o país foi uma colônia de exploração de Portugal, marcada por uma atividade econômica ambientalmente devastadora.

Conforme é passado por ibeiro (2010), quando se pensa em gestão estratégica, um dos elementos essenciais é o custo. , por assim serem, aqueles custos de nature a relevante devem ser alvo de profunda aten ão, estudo e an lise, com vistas ao melhor desempenho do neg cio como um todo e sua continuidade.

Para Oliveira, Perez Junior e Silva (2013), um dos maiores desafios para os responsáveis pela gestão das empresas é a criação de um clima organizacional para antecipar tendências. Para a obtenção de êxito nessa missão, torna-se imprescindível o prévio conhecimento do verdadeiro papel estratégico da informação como ferramenta para a transformação empresarial e para o redesenho dos processos administrativos.

Para Ferreira e Monteiro (2012), citados por Ferreira, Gomes e Siqueira (2012), a divulgação dos relatórios ambientais ao lado das demonstrações contábeis é um dos meios utilizados pelas empresas para mostrar o seu compromisso com o desenvolvimento sustentável. Porém, os relatórios ambientais são parte de um processo maior que envolve a gestão ambiental da empresa. Ainda segundo os autores, para que a gestão ambiental funcione adequadamente, ela necessita de informações das mais diversas fontes, inclusive da Contabilidade ou da Contabilidade Ambiental.

Para Zanchet (2014), a busca de um significado para as abordagens das questões socioambientais e a identificação de interesses e influências específicas que essas abordagens podem sofrer são questões emergentes para a pesquisa contábil. As pesquisas internacionais atreladas a estudos nacionais, como de Colares, Magalhães Borges (2013), Silva e Pires (2013), Domenico, Cordeiro e Cunha (2012), Rover, Santos e Salotti (2012), Grzebieluckas, Campos e Selig (2012), Silva, Dani, Beuren e Kloeppel (2011), Nascimento e Múrcia (2009), Gallon, Souza, Rover e Bellen (2007), Calixto (2005) e Santana (2004), são vistas como esforços comuns e relevantes na busca de uma compreensão das características do desenvolvimento e do crescimento da pesquisa em Contabilidade Socioambiental.

Relatórios de gestão ambiental, para Gomes e Sampaio, citados por Garcia e Gomes (2013), são importantes ferramentas na gestão das atividades desenvolvidas pelas empresas e que, de alguma forma, têm um impacto sobre o meio ambiente. O sistema deve ser flexível para atender às necessidades específicas de cada empresa, de maneira tal que possa realizar o acompanhamento das ações da empresa desde o seu planejamento estratégico até o controle.

Moreira (2013) diz que a maior motivação de uma empresa não tem fundamento intrínseco. Não se baseia nos benefícios que o sistema de gestão ambiental possa trazer para dentro da empresa, para melhoria do seu de seu sistema produtivo ou para redução de custos. A demanda do sistema de gestão ambiental depende de exigências externas à empresa ou fatores de contorno que possam incentivá-las a buscar uma gestão ambiental eficaz.

3 METODOLOGIA

As pesquisas acadêmicas classificam-se quanto aos objetivos, aos procedimentos e à abordagem do problema. (Malhotra, 2006). Quanto à abordagem do problema, este estudo se enquadra como pesquisa qualitativa. Raupp e Beuren (2004, p. 92) explicam que “na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno estudado”.

Quanto aos procedimentos, a coleta de dados se efetivou por meio da análise de conteúdo das demonstrações contábeis e suas notas explicativas e relatórios de administração. Para Bardin (2004), a análise de conteúdo é um conjunto de técnicas de análise das

comunicações, podendo se valer da descrição analítica, que funciona segundo procedimentos sistemáticos e objetivos de descrição dos conteúdos das mensagens.

Esta pesquisa tem a característica descritiva exploratória, sendo que busca identificar a adoção da NBC T 15 nas demonstrações contábeis das seguintes empresas que atuam no setor de mineração do Estado de Minas Gerais:

Tabela 2 - Companhias que atuam na mineração no Estado de Minas Gerais

Alcoa	Samarco
AngloGold Ashanti	Usiminas
CBMM	Vale
ArcelorMittal	Votorantim
Companhia Siderúrgica Nacional (CSN)	

Fonte: Dados da pesquisa

A metodologia utilizada foi a pesquisa bibliográfica e documental, pois se fez uso de vários autores para a fundamentação teórica da pesquisa, sendo estudados balanços de conhecimento público. A pesquisa também é descritiva porque analisou e descreveu as prestações de contas ambientais que as empresas divulgaram ou deixaram de divulgar e que impactaram direta ou indiretamente no meio ambiente.

A pesquisa foi realizada com base em dados fornecidos pelas maiores empresas de mineração e siderurgia do Estado de Minas Gerais, portanto o universo da pesquisa são as maiores empresas de mineração do Estado de Minas Gerais.

Após a seleção das empresas, para dar sequência ao objetivo proposto no artigo, foram coletadas as demonstrações socioambientais das empresas, referentes aos exercícios de 2013 e 2014. Essa coleta foi realizada no segundo semestre de 2015, nos endereços eletrônicos das sociedades empresárias envolvidas.

Para analisar a aplicabilidade da NBC T 15, foi elaborado o *disclosure* definido na norma, analisando-se se a empresa realizou a evidenciação das seguintes informações conforme o item 15.2.4 – Interação com o Meio Ambiente (Conselho Feferal de Contabilidade, 2008):

Tabela 3 – Interação com o Meio Ambiente

Alínea	Descrição
a)	Investimentos e gastos com manutenção nos processos operacionais para a melhoria do meio ambiente
b)	Investimentos e gastos com a preservação e/ou recuperação de ambientes degradados
c)	Investimentos e gastos com a educação ambiental para empregados, terceirizados, autônomos e administradores da entidade
d)	Investimentos e gastos com educação ambiental para a comunidade
e)	Investimentos e gastos com outros projetos ambientais
f)	Quantidade de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra a entidade
g)	Valor das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental, determinadas administrativa e/ou judicialmente
h)	Passivos e contingências ambientais

Fonte: Adaptado de Conselho Federal de Contabilidade, 2008, p.273-274

Na análise dos resultados, verificou-se se cada um dos procedimentos propostos foi adotado pelas companhias. Nesse sentido, cada procedimento é avaliado conforme cada alínea do item 15.2.4, sendo atribuído “sim” caso tenha sido evidenciado o procedimento e “não” caso não tenha sido localizada tal informação nos relatórios coletados.

A partir da aplicação dos meios metodológicos apresentados, atingiu-se o objetivo geral do presente estudo, conforme relatado no próximo tópico.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Alcoa

A Alcoa é uma companhia líder mundial em tecnologia, engenharia e produção de metais leves. A Alcoa inova na criação de soluções multimateriais que fazem o mundo avançar.

Está no Brasil desde 1965 e atua em toda a cadeia produtiva do metal, desde a mineração da bauxita até a produção de transformados de alto valor agregado. A companhia possui seis unidades produtivas e três escritórios distribuídos no Maranhão, Minas Gerais, Pará, Pernambuco, Santa Catarina, São Paulo e Distrito Federal, além de ser acionista da Mineração Rio do Norte (MRN) e de quatro usinas hidrelétricas: Machadinho e Barra Grande, na divisa dos Estados de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, Serra do Facão, em Goiás, e Estreito, entre Maranhão e Tocantins.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 4 – Análise Alcoa

Alínea NBC T 15	Alcoa
A	Sim
B	Sim
C	Sim
D	Sim
E	Sim
F	Não
G	Não
H	Não

Fonte: Dados da pesquisa

4.2 AngloGold Ashanti

No século XIX, a empresa de mineração inglesa Saint John Del Rey Mining Company deu início à exploração de ouro em Nova Lima, Minas Gerais. Mais de 170 anos depois, o patrimônio minerador passou a ser controlado pela AngloGold, atualmente AngloGold Ashanti, após a fusão com a Ashanti Goldfields, em 2004. A empresa explora minério de ouro no Quadrilátero Ferrífero, província mineral com grande importância para o desenvolvimento econômico e social de Minas Gerais e do país.

As operações da AngloGold Ashanti no Brasil estão entre as tecnologicamente mais avançadas do mundo, tanto na incorporação de equipamentos e processos com padrão de excelência, quanto no desenvolvimento de soluções de engenharia para a atividade de mineração em subsolo. A garantia da saúde e da segurança dos trabalhadores é o primeiro compromisso da empresa.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 5 – Análise AngloGold Ashanti

Alínea NBC T 15	AngloGold Ashanti
A	Sim
B	Sim
C	Sim
D	Sim
E	Sim
F	Não
G	Não
H	Não

Fonte: Dados da pesquisa

4.3 Companhia Brasileira de Metalurgia e Mineração - CBMM

A história da CBMM está intimamente ligada ao desenvolvimento do processamento e aplicações do nióbio. Quando a companhia foi fundada, nos anos 50, não havia nem mercado e nem o *know-how* para produzir o nióbio. A CBMM desenvolveu os usos do nióbio e criou um mercado para o mesmo, através de um programa de desenvolvimento da tecnologia do nióbio e da promoção de sua eficácia, demonstrando as vantagens que fazem do nióbio um elemento insuperável em suas principais aplicações. Mais recentemente, a CBMM tem investido em processos avançados de manufatura e de gestão, resultando em melhora no desempenho e expansão da capacidade de produção. O sucesso da companhia é consequência de décadas de investimento e de planejamento estratégico de longo prazo.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 6 – Análise CBMM

Alínea NBC T 15	CBMM
a	Sim
b	Sim
c	Sim
d	Sim
e	Sim
f	Não
g	Não
h	Não

Fonte: Dados da pesquisa

4.4 ArcelorMittal

A ArcelorMittal Aços Longos atua no Brasil desde 1921. Controla um conjunto de usinas siderúrgicas e de trefilarias no país (Minas Gerais, São Paulo, Espírito Santo e Bahia), na Argentina (Acindar), na Costa Rica (ArcelorMittal Costa Rica) e em Trinidad e Tobago (ArcelorMittal Point Lisas). Com capacidade instalada de 5,8 milhões de toneladas/ano de laminados e 1,55 mil de toneladas/ano de trefilados, destaca-se no setor de aços longos com a mais completa linha de produtos para a construção civil. É líder na América do Sul na produção de arames para aplicações na indústria e agropecuária e uma das três principais produtoras mundiais de fio máquina para *steel cord*, produto utilizado no reforço de pneus.

Desenvolve também atividades nas áreas florestal e de carvoejamento, de geração de energia elétrica e de serviços.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 7 – Análise da ArcelorMittal

Alínea NBC T 15	ArcelorMittal
A	Sim
B	Sim
C	Sim
D	Sim
E	Sim
F	Não
G	Não
H	Não

Fonte: Dados da pesquisa

4.5 Companhia Siderúrgica Nacional - CSN

A Companhia Siderúrgica Nacional (CSN) é um dos maiores grupos industriais do Brasil, com atuação destacada nos setores de siderurgia, mineração, cimento, logística e energia. A companhia foi fundada em 9 de abril de 1941 e iniciou suas operações em 1º de outubro de 1946, em Volta Redonda (RJ), como uma empresa estatal. Foi a primeira produtora integrada de aços planos no Brasil, um marco no processo brasileiro de industrialização. O seu aço viabilizou a implantação das primeiras indústrias nacionais, núcleo do atual parque fabril brasileiro. Em 1993, tornou-se um grupo privado e passou a diversificar seus negócios numa estrutura integrada. Hoje, a empresa desenvolve e oferece produtos de alto valor agregado para a indústria automobilística, fabricantes de eletrodomésticos, setor de embalagens e construção civil, além de ser uma das maiores exportadoras de minério de ferro do continente. Após sete décadas de atuação, a CSN continua a fazer história.

A CSN extrai minério de ferro de alta qualidade das minas Casa de Pedra, em Congonhas (MG), Fernandinho e Engenho. Essas duas últimas pertencem à Namisa, mineradora controlada pela CSN (60%). Além disso, também em Minas Gerais, a mina de Arcos produz três tipos de calcário, usados como matéria-prima para a fabricação de aço e para a produção de clínquer, principal insumo para a produção do cimento. Em Rondônia, a Ersa, controlada pela CSN, produz estanho, matéria-prima da folha de flandres. A Companhia vem implementando projetos de expansão em Casa de Pedra e na Namisa, com o objetivo de produzir 89 milhões de toneladas nos próximos anos. Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 8 – Análise da Companhia Siderúrgica Nacional (CSN)

Alínea NBC T 15	Companhia Siderúrgica Nacional (CSN)
A	Sim
B	Sim
c	Sim
d	Sim
e	Sim
f	Não
g	Não
h	Não

Fonte: Dados da pesquisa

4.6 Samarco

Fundada em 1977, a Samarco é uma empresa brasileira de mineração, de capital fechado, controlada em partes iguais por dois acionistas: BHP Billiton Brasil Ltda. e Vale S.A. Seu principal produto são pelotas de minério de ferro, produzidas a partir da transformação de minerais de baixo teor em um produto nobre, de alto valor agregado, comercializado para a indústria siderúrgica mundial. É essencialmente uma empresa exportadora, que figura há anos entre as maiores do país, ocupando, em 2014, a 10ª posição, de acordo com o Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC). Suas vendas de pelotas de minério de ferro e finos abrangem mercados como Américas, Oriente Médio, Ásia e Europa, em 19 países. Desde a inauguração da Quarta Pelotização, no primeiro semestre de 2014, sua capacidade nominal produtiva caminha para o patamar de 30,5 milhões de toneladas anuais.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 9 – Análise da Samarco

Alínea NBC T 15	Samarco
A	Sim
B	Sim
C	Sim
D	Sim
E	Sim
F	Não
G	Não
H	Não

Fonte: Dados da pesquisa

4.7 Usiminas

Mais do que o aço, a Usiminas oferece soluções para os maiores desafios industriais do país. No carro, no navio. Na geladeira, no fogão. Na plataforma de petróleo, no trator. Nas máquinas das indústrias e muito mais. Não à toa, é a maior fabricante de laminados planos da América Latina e líder de mercado no Brasil.

O aço Usiminas está presente onde o Brasil se desenvolve, onde o conhecimento e a inovação ditam o futuro. Por isso, investe na modernização de suas unidades e em produtos de conteúdo tecnológico diferenciado. São mais de R$ 12 bilhões nos últimos anos, sempre em sintonia com tendências mundiais de pesquisa e aplicação.

Na base de tudo, uma equipe capacitada, que conjuga experiência e desenvolvimento constante na busca por produtividade.

A esse conjunto soma-se a experiência dos principais acionistas, também com amplo conhecimento do “neg cio a o”: o Grupo ippon e a Organi a ão Techint (Ternium/Tenaris). São sinergias que permitem o acesso a culturas industriais de outros países e o aperfeiçoamento contínuo da empresa.

E quem busca a excelência sabe que o desenvolvimento pode ser compartilhado. Por isso, a Usiminas atua com sustentabilidade e responsabilidade social. Por meio da Fundação São Francisco Xavier, investe em educação e saúde.

Com o Instituto Cultural Usiminas, apoia a cultura e o esporte. E ainda promove iniciativas ambientais como o Projeto Xerimbabo, com mais de dois milhões de visitantes em quase três décadas.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 10 – Análise da Usiminas

Alínea NBC T 15	Usiminas
A	Sim
B	Sim
C	Sim
D	Sim
E	Sim
F	Não
G	Sim
H	Não

Fonte: Dados da pesquisa

4.8 Vale

Com mais de 70 anos de história, a Vale é uma das maiores empresas privadas do Brasil. Além de líder no segmento de mineração no país, mantém importantes operações nas áreas de logística, energia e siderurgia.

A Vale nasceu no Brasil, em 1942, em Minas Gerais, na cidade de Itabira. Sua sede global fica no Rio de Janeiro. Os metais ferrosos (minério de ferro e pelotas), que respondem pela maior parte de sua receita operacional, são o carro-chefe da produção no país.

A eficiência das operações da Vale tem atraído cada vez mais a admiração dos brasileiros. Pelo quinto ano consecutivo, a Vale foi apontada, em tradicional pesquisa na área de carreira, como uma das 10 primeiras empresas dos sonhos dos jovens entre 17 e 26 anos.

Mas os benefícios de seus negócios vão muito além da geração de emprego e do aumento da arrecadação de impostos. Eles oferecem também qualificação profissional, infraestrutura, desenvolvimento das economias locais, criação de polos científico-tecnológicos e estímulo à cultura e ao esporte.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 11 – Análise da Vale

Alínea NBC T 15	Vale
a	Sim
b	Sim
c	Sim
d	Sim
e	Sim
f	Sim
g	Não
h	Sim

Fonte: Dados da pesquisa

4.9 Votorantim

A Votorantim Metais foi criada em 1996, a partir de uma reorganização do modelo de gestão do Grupo Votorantim, que agrupou as unidades de negócio conforme a linha de atuação no mercado. Desde então, passou a gerir todo o controle estratégico de quatro Unidades de Negócio – Alumínio, Aço, Níquel, Zinco. Dois anos depois, a Unidade de

Negócio Aço desmembrou-se da Votorantim Metais e passou para a gestão da Votorantim Siderurgia.

Por possuir um processo de produção totalmente integrado – a empresa opera minas desde 1956 –, a Votorantim Metais garante a oferta de produtos de qualidade, a preços competitivos, além de crescimento constante. Para aprimorar o padrão de qualidade reconhecido internacionalmente, a Votorantim Metais faz investimentos contínuos na ampliação de sua capacidade produtiva e no crescimento pessoal e profissional de seus colaboradores. Além disso, a preocupação com a sustentabilidade é uma constante na companhia. Atualmente, a empresa gera cerca de 75% da energia elétrica consumida por suas unidades produtivas e aposta no desenvolvimento de tecnologias próprias, pesquisas minerais e na gestão ambiental responsável.

A Votorantim Metais investe continuamente na expansão de sua capacidade de produção, aquisição de empresas, modernização tecnológica, geração de energia e em iniciativas na área ambiental. A empresa destina parte de seus recursos para projetos sociais, ambientais, culturais e de segurança.

Sobre a interação com o meio ambiente, foram observados, nos exercícios analisados, os itens propostos conforme a seguir:

Tabela 12 – Análise da Votorantim

Alínea NBC T 15	Votorantim
A	Sim
B	Sim
C	Sim
D	Sim
E	Sim
F	Não
G	Não
H	Não

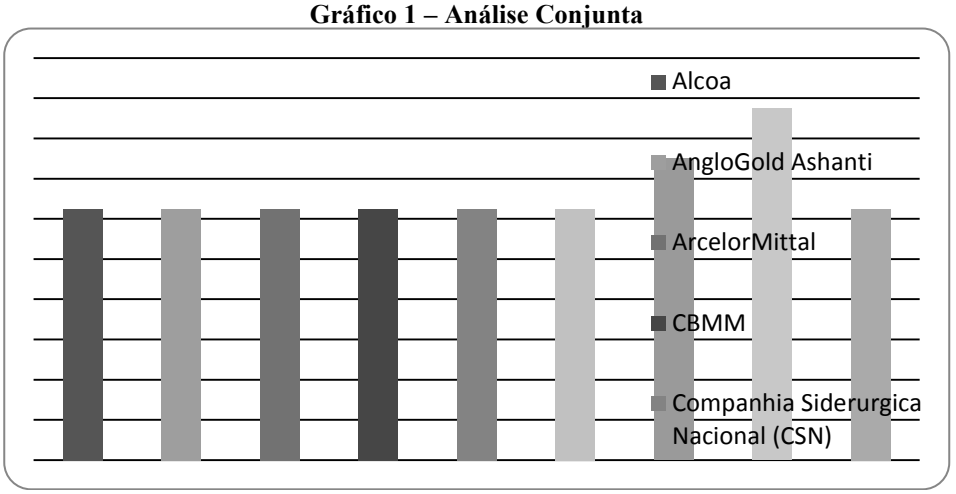
Fonte: Dados da pesquisa

4.10 Análise conjunta

Após o levantamento dos dados com base na norma NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental, percebe-se que os requisitos em relação ao investimento no meio ambiente foram cumpridos e divulgados por todas as mineradoras e siderúrgicas, deixando bem claro que foram os requisitos de maior importância a serem divulgados, conforme requerido pela NBC T 15.

Está situação já não ocorre no que se refere ao tópico da NBC T 15 que trata sobre a evidenciação de processos ambientais, administrativos e judiciais movidos contra as entidades, passivos e contingências ambientais. A divulgação dessas informações somente foi observada nas demonstrações duas siderúrgicas analisadas, no caso, as empresas Vale e Usiminas, que divulgaram os valores das multas e das indenizações relativas à matéria ambiental e determinadas administrativa e/ou judicialmente.

Gráfico 1 – Análise Conjunta



Fonte: Dados da pesquisa

5 CONCLUSÕES

A pesquisa abordada neste artigo foi composta de um levantamento de informações por meio de relatórios socioambientais das mineradoras e siderúrgicas atuantes em Minas Gerais, os quais foram publicados em meio eletrônico.

Com acesso aos relatórios, buscou-se comparar os dados de tais relatórios com os requisitos contidos na NBC T 15 e verificar o cumprimento ou não da divulgação desses requisitos nnos demonstrativos dessas empresas.

Após a análise dos relatórios socioambientais das empresas, foi constatado que a maioria delas segue as exigências da NBC T 15 - Informações de Natureza Social e Ambiental.

Vale ressaltar que, mesmo que a divulgação dessas informações seja normatizada por meio da NBC T 15, ela não é de teor obrigatório por lei, mas apenas uma maneira de conferir transparência por parte das empresas.

Por não se tratar de informações obrigatórias por lei, as empresas podem fornecer todas, algumas ou mais referências do que manda a NBC T 15, transparecendo melhores dados para usuários e *stakeholders*. Portanto, as empresas que não divulgaram alguns dos requisitos da norma citada não estão em desconformidade, apenas divulgam o que é necessário, de acordo com suas políticas internas.

A pesquisa permitiu chegar à conclusão de que a interação da responsabilidade social e o cuidado com o meio ambiente estão presentes na maioria das empresas estudadas, pois se nota que a gestão ambiental e a responsabilidade social decorrem de ações dessas empresas em busca de trazer benefícios para a sociedade, realização profissional de seus colaboradores, além de promover benfeitorias para as comunidades em que estão inseridas e para o meio ambiente.

Os resultados desta pesquisa podem se alterar ao longo dos anos nos relatórios socioambientais das empresas, pois há certa liberdade para as empresas divulgarem mais ou menos informações do que as já contidas nos relatórios analisados. Por isso, recomenda-se sempre extrair informações de relatórios atualizados e posteriores aos desta pesquisa.

No aspecto contábil e acadêmico, demonstrou-se que os esforços empenhados nos desenvolvimentos e estudos nesse setor estão refletindo na adoção de boas práticas pelas empresas, beneficiando consequentemente a manutenção do meio ambiente para as gerações futuras.

6 REFERÊNCIAS

ALTOÉ, S. M. L.; PANHOCA, L; ESPEJO, M. M. S. B. **Índice de *Disclosure* Ambiental (IDA): análise da aplicação de indicador desenvolvido a partir da ótica de especialistas no Brasil.** In CCC-USP. *Congresso USP de Controladoria e Contabilidade*, 2015, São Paulo. XV Congresso USP de Controladoria e Contabilidade.

ASHCROFT, P. A. **Extent of environmental disclosure of US and Canadian firms by annual report location**. Advances in Accounting, 28(2), 279-292, 2012

BATISTA JÚNIOR, O.A.; SILVA, F.A.G. **A função social da exploração mineral no Estado de Minas Gerais.** *Revista da Faculdade de Direito da UFMG*, (62), 475-505, 2013

BARDIN, L. **Análise de conteúdo.** (3a ed.) Lisboa: Edições 70, 2004.

CARVALHO, F.M.; SIQUEIRA, J.R.M. **Os indicadores ambientais nas normas de Balanço Social.** In Ferreira, A.C.S., Siqueira, J.R.M. & Gomes, M.Z. (Org.), *Contabilidade ambiental e relatórios sociais*. (2a ed.). XIII. São Paulo: Atlas, 2012

FERREIRA, A.C.S.; SIQUEIRA, J.R.M.; GOMES, M.Z. (Org.). **Contabilidade ambiental e relatórios sociais.** (2a ed.) São Paulo: Atlas, 2012.

Conselho Federal de Contabilidade. **Princípios fundamentais e normas brasileiras de contabilidade**. (3a ed.). Brasília: CFC, 2008. Recuperado a partir de http://portalcfc.org.br/wordpress/wp-content/uploads/2013/01/Livro_Principios-e-NBCs.pdf.

DIAS, L.N.S.; SIQUEIRA, J.R.M. **Os indicadores ambientais no balanço social da Petrobrás.** In Ferreira, A.C.S., Siqueira, J.R.M. & Gomes, M.Z. (Org.), *Contabilidade ambiental e relatórios sociais*. (2a ed.). XIII. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, A.C.S. **Contabilidade ambiental: uma informação para o desenvolvimento sustentável**. (3a ed.). São Paulo: Atlas, 2011.

FERREIRA, A.C.S.; MONTEIRO, P.R.A. **A evidenciação da informação ambiental nos relatórios contábeis: um estudo comparativo com o modelo dos ISAR/UNCTAD**. In Ferreira, A.C.S., Siqueira, J.R.M. & Gomes, M.Z. (Org.), *Contabilidade ambiental e relatórios sociais*. (2a ed.). XIII. São Paulo: Atlas, 2012.

FERREIRA, A.C.S.; SIQUEIRA, J.R.M.; GOMES, M.Z. (Org.). **Contabilidade ambiental e relatórios sociais.** (2a ed.). São Paulo: Atlas, 2012.

Instituto Brasileiro de Mineração. **Informações sobre a Economia Mineral do Estado de Minas Gerais.** 2015. Recuperado a partir de http://www.ibram.org.br/sites/1300/1382/00005483.pdf.
Instituto Brasileiro de Mineração. **A Força da Mineração Brasileira**. 2012. Recuperado a partir de http://www.ibram.org.br/sites/1300/1382/00002151.pdf.

LU, Y. & Abeysekera, I. **Stakeholders' power, corporate characteristics, and social and environmental disclosure: evidence from China**. Journal of Cleaner Production, 64, 426-436, 2014.

LUCAS, Rodrigo de Castro. **Análise da destinação da compensação financeira pela exploração mineral (CFEM) no paradigma do estado democrático de direito.** (Dissertação de Mestrado). 2014. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte.

MALHOTRA, N. K. **Pesquisa de Marketing: uma orientação aplicada.** (4a ed.). Porto Alegre: Bookman, 2006.

MOMIN, M. A. **Social and environmental NGOs' perceptions of corporate social disclosures: the case of Bangladesh**. Accounting Forum, 37(2), 150-161, 2013.

MOREIRA, M.S. **Estratégia e implantação do sistema de gestão ambiental: (modelo ISO 14000).** (4a ed.). Nova Lima: Falconi, 2013.

OLIVEIRA, L.M.; PEREZ JUNIOR, J.H.; SILVA, C.A.S. **Controladoria estratégica.** (9a ed.). São Paulo: Atlas, 2013.

Petrobras S.A. **Relatório Anual de Atividades**. Rio de Janeiro, 2000.
Petrobras S.A. **Relatório Anual de Atividades**. Rio de Janeiro, 2001.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.** In Beuren, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*. São Paulo, Atlas, 2004.

RIBEIRO, M.S. **Contabilidade ambiental.** (2a ed.). São Paulo: Saraiva, 2010.

RIBEIRO, E.J.J.; MORAES, R.F. **De BRIC a BRICS: como a África do Sul ingressou em um Clube de Gigantes.** *Contexto Internacional*, *37*(1), 255-287, 2015. Recuperado a partir de https://dx.doi.org/10.1590/S0102-85292015000100008.

TINOCO, J.E.P. **Balanço social e o relatório da sustentabilidade**. São Paulo: Atlas, 2010.

ZANCHET, A. **Ciência livre de valores?: uma abordagem epistemológica da pesquisa em contabilidade ambiental no Brasil**. (Tese de Doutorado). Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

ZENG, S. X., Xu, X. D.; DONG, Z. Y.; TAM, V. W. Y. **Towards corporate environmental information disclosure: an empirical study in China**. Journal of Cleaner Production, 18, 1142-1148, 2010.

ZHONGFU, Y.; JIANHUI, J.; PINGLIN, H. **The study on the correlation between environmental information disclosure and economic performance with empirical data from the manufacturing industries at Shanghai Stock Exchange in China**. Energy Procedia, 5, 1218-1224, 2011.

Disclosure do Risco Operacional nas Instituições Bancárias Listadas na Bm&FBovespa

Hildegardo Pedro Araújo de Melo (hildegardo_melo@hotmail.com)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Carla Renata Silva Leitão (carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Resumo
O objetivo do artigo é analisar o cumprimento das exigências do Comitê de Supervisão Bancária da Basileia- BCBS para o *disclosure* dos riscos operacionais, através de um estudo nas instituições bancárias que são listadas na BM&FBovespa. A pesquisa é justificada pela importância da informação sobre o risco na tomada de decisão o que torna salutar a adequada evidenciação deste. Um dos riscos a serem evidenciados pelas instituições bancárias é o risco operacional, o qual se refere à possibilidade de perdas oriundas dos processos operacionais dessas instituições. Para atingir o objetivo proposto, foram analisados os relatórios de gerenciamento de riscos de 2014 e outros documentos, tais como relatórios de administração, demonstrações contábeis e relatórios anuais disponibilizados. A amostra foi composta pelas 26 instituições bancárias listadas na BM&FBovespa em julho de 2015. Os resultados revelam que as instituições bancárias brasileiras guardam aderência com as recomendações do Comitê da Basileia. Adicionalmente, observou-se que as instituições bancárias pertencentes ao mercado tradicional apresentaram uma maior divulgação dos riscos operacionais do que aquelas pertencentes aos níveis diferenciados de governança da BM&FBovespa.
Palavras chave: Evidenciação, Risco Operacional, Instituições Bancárias.

Disclosure of the Operational Risk in Banking Institutions Listed on Bm&FBovespa

Abstract
The article aims to analyze the fulfillment of the requirements of the Basel Committee on Banking Supervision-BCBS to disclosure of operational risks, thorough a study of banking institutions that are listed on BM&FBovespa. The research is justified by importance of the information about risk in the decision making process and it becomes relevant the appropriate disclosure. One of risks that are disclosure by banking institutions is the operational risk that is the possibility of loss caused by operational process. To reach the objectives, it was analyzed reports of risks management of 2014 and other documents such as administration reports, financial, financial statements and annual reports that were available. The sample was compound by 26 banking institutions listed on BM&FBovespa in 2015 July. The results reveal that brazilian banking institutions fulfill the requirements of the Basel Committee on Banking Supervision. In addition, it was observed that banking institutions listed in traditional market show more disclosure about operational risks than institutions that are listed on BM&FBovespa governance levels.
Key-words: Disclosure, Operational Risk, Banking Institutions.

1 INTRODUÇÃO

Os escândalos financeiros ocorridos na primeira década deste século marcaram o mercado financeiro e revelaram uma necessidade de uma mudança nas práticas de divulgação da informação. As entidades que atuam na regulação do mercado financeiro passaram a considerar a transparência na divulgação das informações como uma medida de proteção às instituições e ao mercado.

No que diz respeito às instituições financeiras, uma das informações que podem ser consideradas relevantes é aquela que se refere ao risco, especificamente o risco operacional, objeto deste estudo.

O risco operacional não é um conceito novo para as instituições financeiras, mas os escândalos financeiros ocorridos na década de 90, como o caso do Barings Bank (1995), Bank Daiwa (1995) e Sumitomo Corporation (1996), os quais foram vistos como resultado de falhas operacionais, evidenciaram a necessidade de transparência nas práticas relacionadas à gestão deste risco.

Neste sentido, o *Basle Committee on Banking Supervision* (Comitê de Supervisão Bancária da Basileia)-BCBS interessou-se em estabelecer as novas necessidades de controle de exposição ao risco das instituições bancárias, de maneira a continuar promovendo segurança e solidez no sistema financeiro. Como resultado, surgiu o Novo Acordo de Capital da Basileia (2001).

A discussão de um maior rigor para enfrentar riscos foi tratada pela primeira vez como autorregulatória. Todavia, duas recomendações emitidas pelo BCBS foram elaboradas e estão associadas à divulgação do risco operacional: o "acordo de Basileia II" (BCBS, 2004) e o documento "Boas práticas para o gerenciamento e supervisão do risco operacional" (BCBS, 2003).

Para o BCBS (2005), a divulgação das informações sobre a gestão do risco operacional contribui para a transparência dos atos das instituições bancárias relativos aos investidores e para uma melhor disciplina do mercado. Além disso, Helbok e Wagner (2006) apontam que pesquisas anteriores fornecem argumentos de que a divulgação do risco operacional tem o potencial de reduzir os custos de capital e custos de agência, dentre outros benefícios.

Para Andrade, Niyama e Santana (2009), a evidenciação dos riscos se mostra necessária porque denota uma preocupação das instituições financeiras em mitigar seus riscos e evidenciá-los para o mercado na busca por uma maior credibilidade em termos de imagem institucional, o que contribui para reduzir o grau de incerteza associada a essas instituições.

Assim, objetivo do presente artigo é analisar o cumprimento das exigências do Comitê da Basileia Sobre Supervisão Bancária- BCBS para o *disclosure* dos riscos operacionais, através de um estudo nas instituições bancárias que são listadas na BM&FBovespa. Subsidiariamente, também compara se as entidades que estão listadas nos níveis diferenciados de governança corporativa da BM&FBovespa tendem a fornecer voluntariamente mais informações sobre riscos operacionais do que aquelas que fazem estão listadas no mercado tradicional.

O artigo apresenta, além da introdução, uma revisão da literatura sobre os riscos operacionais das instituições bancárias, atuação do BCBS e o papel do *disclosure* na

disciplina do mercado. Na sequência, são apresentadas a metodologia, a análise dos resultados e a conclusão.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Risco Operacional

De acordo com Jorion (1997), o risco operacional pode se conceituado com as perdas potenciais resultantes de sistemas inadequados, de falhas de gerenciamento, falhas nos controles, fraude ou erro humano.

Embora risco operacional seja um tema presente na realidade das instituições financeiras, o aumento das discussões sobre o tema se deveu aos diversos escândalos financeiros nessas organizações, o que contribuiu para a implementação de mecanismos que protegessem tais entidades contra perdas associadas aos riscos operacionais. Trabalhos como os de Marshall (2002), King (2001), Jorion (1997), Duarte Júnior. (1996), entre outros pesquisadores, mostram que uma adequada gestão de risco pode evitar perdas financeiras decorrentes dos riscos operacionais.

Cummins e Embrechts (2006) apontam que o aumento da complexidade dos serviços financeiros, a globalização dos mercados internacionais, a consolidação da indústria de serviços financeiros e tecnológicos, são alguns dos fatores que contribuíram para o crescente foco no risco operacional desde os anos 90, com ênfase pela procura da transparência das informações financeiras buscando se evitar fraudes, como aquelas ocorridas no caso Enron e WorldCom.

Galai e Mark (2001) afirmam que é difícil distinguir o risco operacional das incertezas normais no dia a dia das operações da organização. Para Barroso *et al.* (2004), de todos os tipos de riscos enfrentados pelos bancos, o risco operacional é o que possui maior discussão. Um exemplo dessas discussões são as que tratam de formas de se minimizar esses riscos, devido a sua complexidade de mensuração e gerenciamento.

Segundo o BCBS (2005), o processo de gerenciamento do risco operacional tem início com a aplicação de uma metodologia própria para o mapeamento dos riscos e controles existentes nos processos. A partir disso, são elaborados planos de ação para mitigação das ameaças identificadas. As etapas da gestão do risco operacional referem-se à identificação, avaliação, monitoramento, controle e mitigação dos riscos, comunicação e elaboração e acompanhamento do plano de ação.

Um marco de regulação que tratou sobre risco operacional foi a discussão para o Acordo de Basileia II. Neste, o risco operacional foi definido como risco de perda resultante de inadequações ou falhas nos processos internos da instituição, recursos humanos e sistemas ou de eventos externos. Incluindo-se neste conceito o risco legal (BCBS, 2005).

O Acordo de Basileia II emergiu da necessidade de um controle do grau de exposição ao risco operacional pelas instituições financeiras, tendo em vista os vários escândalos financeiros ocorridos na década de 90 demonstraram que o Acordo de Basileia I não foi suficiente para evitar a falência dessas instituições.

O Acordo de Basileia II sugere uma estrutura baseada em três pilares complementares. o pilar 1 se refere às necessidades mínimas de capital, o pilar 2 se refere ao processo de fiscalização e o pilar 3 se refere ao uso efetivo da disciplina de mercado.

O Pilar 3 do Basileia II está voltado para as divulgações emitidas pelas instituições. Neste item, compreende-se que os *disclosures* de informações relevantes são imprescindíveis para os que participam do mercado. Nele, também se enfatiza a necessidade de divulgações qualitativas e quantitativas que podem ser dispostas em relatórios anuais e semestrais para esse tipo de prestação de contas, não se excluindo a utilização de relatórios extras.

O Pilar 3 visa reduzir a assimetria informacional e favorecer a disciplina de mercado (SOUSA *et. al*, 2012). Os aspectos qualitativos do risco operacional estão resumidos na abrangência da divulgação, uma vez que ainda há limitação na exigência da informação quantitativa devido à frágil base de dados existentes quanto ao risco operacional e ao seu reconhecimento.

Em 2010 o Comitê disponibilizou uma proposta de reestruturação, na qual se reconhece a evolução da sistemática da gestão de risco pelas instituições bancárias e são apresentados 11 (onze) princípios que refletem esta evolução (BCBS, 2010).

Sobre a Basileia III, as recomendações são, em essência, complementares às de Basileia II, não significando uma substituição deste. Assim, os Acordos de Basileia podem ser resumidos da seguinte forma:

- Basileia I – introduziu a definição do capital regulamentar em dois níveis e estabeleceu o requerimento de um valor mínimo de capital a ser alocado;
- Basileia II – manteve a definição do capital e introduziu o conceito dos três pilares (requerimento de capital, interação com a autoridade supervisora e disciplina de mercado por meio da transparência), além de estender o requerimento de capital aos riscos de mercado e operacional; e
- Basileia III – manteve a definição do capital, aprimorando seus requisitos, bem como a estrutura em três pilares e os requerimentos de capital para os riscos de crédito, de mercado e operacional. Foram também introduzidos por Basileia III, os buffers de capital (conservação e contracíclico, no Brasil denominado Adicional de Capital Principal), exigências quantitativas de liquidez e limites de alavancagem e ainda a alocação de capital suplementar para instituições sistemicamente importantes. Os indicadores de liquidez, alavancagem e a alocação de capital para as instituições sistemicamente importantes ainda estão sendo ajustados internacionalmente e deverão ser implementados futuramente.

Os acordos de Basileia representam um movimento contínuo de aprimoramento da estrutura prudencial aplicável às instituições financeiras, tendo a definição do capital regulatório e o montante de capital alocado como elementos primordiais.

2.4 *Disclosure* e Risco Operacional

Disclosure pode ser compreendido como sinônimo de evidenciação ou divulgação de informações. Essa disponibilidade de informações ocorre através da evidenciação de relatórios corporativos que englobam tanto informações obrigatórias por lei quanto voluntárias, quantitativas ou qualitativas, positivas ou não (CRUZ e DE LIMA, 2010).

Murcia e Santos (2009), acreditam que o conceito de *disclosure* está atrelado ao conceito de transparência corporativa trazida por Bushman, Piotroski e Smith (2004), sendo a transmissão de informação que seja relevante e confiável acerca das performances da organização, das oportunidades de investimento, governança, valores e risco.

Para Latridis (2011), o nível de confiança é maior para empresas que divulgam informações de alta qualidade, independentemente da dimensão do seu negócio, pois adotam práticas de reconhecimento de perdas oportunamente, se afastando dos ganhos por manipulação. Um alto grau de *disclosure* promoveria o conservadorismo condicional e reforçaria a credibilidade das informações divulgadas.

Compreende-se através de Dantas *et al*. (2005), que um maior nível de *disclosure* promove uma via de mão dupla para a organização, pois além de atender aos usuários que necessitam das informações para a tomada de decisão, também promove a valorização da entidade.

Há um dualismo entre os benefícios da evidenciação e a relutância das empresas em aumentar o nível do *disclosure*. No entanto, a solução se dá através da aderência de mecanismos de governança corporativa, pois nessas práticas corporativas o desejo primordial é elevar o nível de confiança através da transparência requerida com a adequação das informações disponíveis (DANTAS et al., 2005).

No caso específico das instituições financeiras, independentemente da forma de constituição, se capital aberto ou fechado, não deve haver distinção quando o assunto é publicação das demonstrações financeiras.

O BCBS (2004), recomenda que sejam evidenciadas pelas instituições financeiras não apenas as informações contábeis, mas todas as informações necessárias que permitam ao mercado conhecer os riscos a que a instituição bancária está exposta, o que inclui o risco operacional.

Sobre a divulgação de riscos operacionais, destacam-se trabalhos como os de Oliveira *et al* (2011) e Helbok e Wagner (2006). O primeiro explora os fatores que afetaram as divulgações relacionadas ao risco operacional em 2006 dos bancos portugueses, levando em consideração o atendimento das exigências do Comitê de Basileia II nos relatórios anuais das instituições. O segundo trata do estudo com 141 instituições da América do Norte, Ásia e Europa, a partir dos relatórios anuais destas organizações entre os anos 1998 a 2001. No Brasil, tem-se os trabalhos de *Souza et al* (2012), Cherobim e Alves (2009), Barroso *et al* (2004), dentre outros.

Um dos exemplos de estudos nacionais realizados sobre o tema deste artigo, foi a pesquisa feita por Carvalho, Trapp e Chan (2004) que se embasou no terceiro pilar do Acordo de Basileia II. O propósito dos autores foi mensurar o nível de *disclosure* relativo ao risco operacional das empresas pesquisadas. Como resultado do estudo, concluíram que não havia indícios de desigualdade na proporção de *disclosure* sobre os riscos operacionais entre empresas brasileiras e estrangeiras.

O trabalho de Gomes (2012) analisou o nível de *disclosure* do risco operacional pelos bancos com ações negociadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBovespa), no tocante ao acordo de Basileia II, em especial aos bancos participantes da listagem dos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa e de Mercado Tradicional. O resultado da pesquisa revelou que não houve diferença quanto ao grau de observância às orientações de divulgação relativas ao risco operacional entre as instituições listadas no Mercado Tradicional e aquelas listadas nos Níveis Diferenciados de Governança Corporativa da BM&FBovespa. Segundo o autor, os resultados divergem de estudos anteriores como os de Andrade, Niyama e Santana (2009).

Outro exemplo é a pesquisa realizada por Goulart (2003) que envolveu o nível de *disclosure* e o risco de mercado das instituições bancárias brasileiras. O trabalho avaliou se as instituições bancárias brasileiras têm publicado informações capazes de fazer os participantes do mercado compreender os riscos ao qual essas instituições estão expostas. Os resultados alcançados revelaram que, embora o nível de *disclosure* do risco de mercado tenha avançado, estes ainda se apresentavam como insatisfatórios.

3. METODOLOGIA

A pesquisa é classificada como descritiva. O método de procedimento adotado foi o estatístico. Sobre a técnica aplicada, foi utilizada a documentação indireta sob a forma de pesquisa documental. A pesquisa envolveu a análise dos relatórios de gerenciamento de risco de 2014 das instituições bancárias pesquisadas, bem como outros instrumentos de divulgação disponíveis pelos bancos estudados em seus portais eletrônicos.

De forma similar ao trabalho de Alves e Cherobim (2006), foram estruturadas categorias e subcategorias informacionais. Para a presente pesquisa, foram consideradas 7 categorias e 11 subcategorias de divulgação, baseadas nas recomendações do Acordo de Basileia II, no documento "Boas práticas para o gerenciamento e supervisão do risco operacional" (BCBS, 2003), e, complementarmente, Acordo de Basileia III (legislação BACEN).

CATEGORIAS	SUBCATEGORIAS
Estratégias e Políticas	Conceito do risco operacional
Estruturas e organização da função	Envolvimento da alta administração com risco operacional
	Estrutura organizacional responsável pelo risco operacional
	Segregação entre gestão de risco e área de negócios
	Segregação entre auditoria interna e gestão de riscos
Ferramentas para identificação e avaliação do risco	Menção a ferramentas para identificar e avaliar o risco operacional
Exposição ao risco	Menção à exposição aos riscos operacionais (valores totais ou por linha de negócio)
Técnicas para diminuição do risco	Menção aos meios para conscientização do corpo funcional quanto ao risco
Abordagem para avaliação de capital	Menção a abordagem para avaliação do capital de risco
Encargo de capital regulamentar	Menção ao requerimento de capital regulamentar de risco operacional como proporção do capital regulamentar mínimo total
	Divulgação relativa à apuração do capital regulamentar (PR) e aos limites operacionais e índices de adequação

Fonte: Elaborado com base nas recomendações do Comitê da Basileia

Figura 1- Categorias da informação sobre risco operacional a serem evidenciadas

Para a análise, adotou-se procedimento similar a Gomes *et al* (2012), o que incluiu a criação de uma variável nota de divulgação, que resulta da soma dos valores atribuídos às

variáveis relacionadas com o nível de *disclosure* dessas subcategorias, assumindo uma pontuação inteira de 0 a 100, conforme a presença das subcategorias divulgadas.

O universo da pesquisa reúne os 26 bancos listados na BM&FBOVESPA que possuíam ações negociadas nesse mercado em julho de 2015.

A pesquisa também contemplou as instituições, sob a perspectiva dos diversos segmentos da BM&FBovespa. Na listagem dos segmentos da BM&FBovespa, além do Mercado Tradicional, contemplam os níveis de governança corporativa: a) Bovespa Mais; b) Bovespa Mais Nível 2; c) Novo Mercado; d) Nível 2; e) Nível 1 – estes segmentos diferenciados foram criados pela percepção de que para desenvolver o mercado de capitais brasileiro, era preciso ter segmentos adequados aos diferentes perfis das empresas.

Sob essa perspectiva, os 26 bancos apresentavam-se distribuídos da seguinte forma: 13 do mercado tradicional e 13 aderentes aos níveis de governança corporativa (7 do Nível 1, 5 do Nível 2 e 1 do Novo Mercado).

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Inicialmente buscou-se observar a realização do *disclosure* do risco operacional pelas instituições bancárias, considerando as subcategorias estabelecidas. Na Tabela 1, é possível visualizar os resultados obtidos para cada subcategoria.

Subcategoria	Sim	%	Não	%
Conceito do risco operacional	25	96%	1	4%
Envolvimento da alta administração com risco operacional	20	77%	6	23%
Estrutura organizacional responsável pelo risco operacional	23	88%	3	12%
Segregação entre gestão de risco e área de negócios	16	62%	10	38%
Segregação entre auditoria interna e gestão de riscos	20	77%	6	23%
Menção a ferramentas para identificar e avaliar o risco operacional	19	73%	7	27%
Menção à exposição aos riscos operacionais (valores totais ou por linha de negócio)	25	96%	1	4%
Menção aos meios para conscientização do corpo funcional quanto ao risco	13	50%	13	50%
Menção a abordagem para avaliação do capital de risco	21	81%	5	19%
Menção ao requerimento de capital regulamentar de risco operacional como proporção do capital regulamentar mínimo total	24	92%	2	8%
Divulgação relativa à apuração do capital regulamentar (PR) e aos limites operacionais e índices de adequação	24	92%	2	8%

Fonte: elaborada pelos autores

Tabela 1- Evidenciação do risco operacional

De acordo com os resultados, percebe-se que os bancos pesquisados vêm atendendo às exigências para um adequado gerenciamento de risco quanto a divulgação dos riscos operacionais. Ressaltando as subcategorias "segregação entre gestão de risco e área de negócios" e "Menção aos meios para conscientização do corpo funcional quanto ao risco" que foram as que apresentaram o menor percentual de *disclosure*.

Na Tabela 2, as Subcategorias foram divididas de modo a indicar o grau de *disclosure* dos riscos operacionais por segmento estudado, onde MT significa mercado tradicional e NGC significa nível de governança corporativa.

Subcategoria	MT	%	NGC	%
Conceito do risco operacional	13	100%	12	92%
Envolvimento da alta administração com risco operacional	10	77%	10	77%
Estrutura organizacional responsável pelo risco operacional	13	100%	10	77%
Segregação entre gestão de risco e área de negócios	7	54%	9	69%
Segregação entre auditoria interna e gestão de riscos	12	92%	8	62%
Menção a ferramentas para identificar e avaliar o risco operacional	9	69%	10	77%
Menção à exposição aos riscos operacionais (valores totais ou por linha de negócio)	13	100%	12	92%
Menção aos meios para conscientização do corpo funcional quanto ao risco	7	54%	5	38%
Menção a abordagem para avaliação do capital de risco	10	77%	11	85%
Menção ao requerimento de capital regulamentar de risco operacional como proporção do capital regulamentar mínimo total	13	100%	11	85%
Divulgação relativa à apuração do capital regulamentar (PR) e aos limites operacionais e índices de adequação	13	100%	11	85%

Fonte: elaborada pelos autores

Tabela 2- Evidenciação do risco operacional por segmento

A análise por segmento da listagem da BM&FBovespa revela que as empresas listadas no segmento Mercado Tradicional demonstram índices de divulgação de riscos operacionais superiores às empresas listadas nos segmentos de Nível de Governança, registrando, respectivamente, 84% e 76%.

Percebe-se ainda que 5 subcategorias são atendidas plenamente pelos bancos do Mercado Tradicional, enquanto que o conjunto das empresas aderentes aos segmentos diferenciados não atenderam completamente a nenhuma delas. A subcategoria "Envolvimento da alta administração com risco operacional" apresentou o mesmo percentual para os dois segmentos estudados.

Em seguida, foram estabelecidas as notas de divulgação do risco. Cada instituição recebeu uma nota inteira de 0 a 100, dadas de acordo com as subcategorias publicadas.

	Instituições Bancárias												
	1	**2**	**3**	**4**	**5**	**6**	**7**	**8**	**9**	**10**	**11**	**12**	**13**
Mercado Tradicional	55	100	55	82	91	91	100	100	100	73	100	91	55
Níveis Diferenciados	100	100	100	73	100	91	45	91	100	82	100	0	27

Fonte: elaborada pelos autores

Tabela 3- Nota de divulgação do risco por segmento da BM&FBovespa

Como pode ser observado na Tabela 3, os resultados são heterogêneos independentemente dos Segmentos das empresas estudadas. A nota máxima (100) foi obtida por 11 dos 26 bancos pesquisados. Com destaque para uma das instituições bancárias listadas no nível diferenciado de governança, que obteve nota zero por não disponibilizar nenhuma informação em 2014 sobre o gerenciamento de riscos.

5. CONCLUSÕES

O objetivo da presente pesquisa foi analisar a realização do *disclosure* dos riscos operacionais das instituições bancárias com ações negociadas na BM&FBOVESPA, no que se refere às recomendações do BCBS sobre a transparência e gestão de risco operacional.

A avaliação se deu com a análise dos relatórios de gerenciamento de riscos e outros instrumentos disponibilizados pelos bancos em seus portais eletrônicos, em 2014, considerando-se 11 subcategorias estabelecidas.

Foi observado que as entidades bancárias estudadas estão prestando informações sobre o risco operacional com a inserção do instrumento próprio de divulgação do gerenciamento de risco.

A análise por segmentos BM&FBovespa, demonstrou que independente do segmento ao qual pertença (Mercado tradicional ou Nível de Governança Corporativa), os bancos apresentam, de maneira geral, boa aderência com as normas propostas pelo Comitê da Basileia sobre as melhores práticas para o gerenciamento do risco operacional. Os bancos também vêm tornando transparente as informações mínimas de *disclosure* do risco, com amplo acesso através dos seus sítios eletrônicos.

Percebe-se que também que os bancos listados os bancos listados no mercado tradicional, apresentaram maior *disclosure* dos riscos operacionais do que aqueles que fazem parte do segmento de Nível de Governança Corporativa da BM&FBovespa. Esse resultado vai de encontro à ideia de que os níveis diferenciados da BM&FBovespa, ofertados no mercado para dar uma maior segurança ao investidor sejam mais transparentes.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, L.F.F de; NIYAMA, J. K.; SANTANA, C. M. **Nível de *disclosure* sobre riscos de mercado e operacional**: uma análise comparativa dos vinte maiores bancos brasileiros. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 9, 2009, São Paulo. Anais...São Paulo, Congresso USP, 2009.

BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Circular nº 3.678, de 31 de outubro de 2013**. Dispõe sobre a divulgação de informações referentes à gestão de riscos, à apuração do montante dos ativos ponderados pelo risco (RWA) e à apuração do Patrimônio de Referência (PR). Disponível em: http://www.bcb.gov.br/. Acesso em 04 de julho de 2015

_____. **Comunicado nº 12.746, de 9 de dezembro de 2004**. Comunica os procedimentos para a implementação da nova estrutura de capital – Basileia II. Disponível em: http://www.bcb.gov.br. Acesso em 04 de julho de 2015.

_____. **Comunicado nº 16.137, de 27 de setembro de 2007**. Comunica os procedimentos para a implementação da nova estrutura de capital – Basileia II. Disponível em: http://www.bcb.gov.br. Acesso em 04 de julho de 2015.

_____. **Comunicado nº 19.028, de 29 de outubro de 2009**. Comunica os procedimentos para a implementação da nova estrutura de capital – Basileia II. Disponível em: http://www.bcb.gov.br. Acesso em 04 de julho de 2015.

_____. **Comunicado nº 20.615, de 17 de fevereiro de 2011**. Divulga orientações preliminares e cronograma, relativos à implementação, no Brasil, das recomendações do Comitê de Basileia para Supervisão Bancária acerca da estrutura de capital e de requerimentos de liquidez (Basileia III). Disponível em: http://www.bcb.gov.br. Acesso em 04 de julho de 2015.

_____. **Resolução nº 3.380, de 29 de junho de 2006**. Dispõe sobre a implementação de estrutura de gerenciamento do risco operacional. Disponível em: http://www.bcb.gov.br. Acesso em 04 de julho de 2015.

_____. **Resolução nº 4.192, de 1º de março de 2013**. Dispõe sobre a metodologia para apuração do Patrimônio de Referência (PR). Disponível em: http://www.bcb.gov.br/. Acesso em 04 de julho de 2015.

BARROSO, O. M.; LUSTOSA, R. P.; MORAES, C. M. ***Disclosure*** **de risco operacional em bancos no Brasil: evidências preliminares à luz do Novo Acordo da Basiléia.** In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 4, 2004, São Paulo. Anais...São Paulo, Congresso USP, 2004.

BASEL COMMITTEE ON BANKING SUPERVISION (BCBS). ***Sound Practices of the Management and Supervision of Operational Risk*****.** [Online] December 2010. Disponível em: http://www.bis.org. Acesso em 04.07.2015

_____. ***Basel III: A global regulatory framework more resilient banks and banking systems***. [Online] December, 2010. Revisado 2011. Disponível em: http://www.bis.org. Acesso em 11.07.2015.

_____. ***International convergence of capital measurement and capital standards*** – A revised framework. [Online] November 2005. Disponível em: http://www.bis.org. Acesso em: 04.07.2015.

_____. ***Sound Practices of the Management and Supervision of Operational Risk***. [Online] February 2003. Disponível em: http://www.bis.org/publ/bcbs96.pdf. Acesso 04.07.2015

CARVALHO, L. N. G.; TRAPP, A. C. G.; CHAN, B. L. *Disclosure* e risco operacional: uma abordagem comparativa em instituições financeiras que atuam no Brasil, na Europa e nos Estados Unidos. **RAUSP**, v. 39, n. 3, p. 264-273, 2004.

CORRAR, L. J.; TRAPP, A. C. G. Avaliação e gerenciamento do risco operacional no Brasil: análise de caso de uma instituição financeira de grande porte. Revista Contabilidade Financeira USP. São Paulo, n. 37, p. 24-36, Jan/Abr. 2005.

CRUZ, C. V. O. A.; LIMA, G. A. S. F. Reputação corporativa e nível de *disclosure* das empresas de capital aberto no Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 6, n. 1, p. 85-101, 2010.

DANTAS, J. A.; ZENDERSKY, H. C.; NIYAMA, J. K. A dualidade entre os benefícios do *disclosure* e a relutância das organizações em aumentar o grau de evidenciação. **Revista Economia & Gestão**, Belo Horizonte, v. 5, n. 11, p. 56-76, 2005.

DUARTE JUNIOR., A.M. 1996. Risco: definições, tipos, medição e recomendações para seu gerenciamento. **Revista Resenha BM&F**, 114:25-33.

GOMES, P. H. V.; FERREIRA, J. H. M.;.De LUCCA, M. M.; PONTE, V. M. R. Análise do nível de adesão ao *disclosure* do risco operacional pelos bancos com ações negociadas na BM&FBovespa. **Revista Razão Contábil & Finanças,** v. 3, n. 1, 2012.

HELBOK, G.; WAGNER, C.. *Determinants of Operational Risk Reporting in the Banking Industry.* ***The Journal of Risk. London***, v. 9, n. 1, 2006.

JORION, Philippe. ***Value at risk: The new benchmark for controlling market risk***. Irwin Professional Pub. 1997.

KING, J. L. ***Operational risk: measurement and modelling***. 1ª ed. Wiley, 2001

LATRIDIS, G. E. Accounting disclosures, accounting quality and conditional and unconditional conservatism. ***International Review of Financial Analysis***, v. 20, n. 2, p. 88-102, 2011.

MURCIA, F. D.; SANTOS, A. dos. Principais práticas de *disclosure* voluntário das 100 maiores empresas listadas na Bolsa de Valores de São Paulo. **Revista Contabilidade e Controladoria**, v. 1, n. 1, 2009.

CHEROBIM, A. P. M. S. ; ALVES, C.A de M.. Investigação sobre evidenciação do risco operacional: estudo multicaso em instituições financeiras brasileiras. **Base- Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, vol. 3, núm. 2, p. 124-138, 2006.

_____. Análise do nível de divulgação do risco operacional segundo recomendações do Comitê da Basileia: estudo em bancos do país e exterior. **Revista de Administração de Mackenzie**, v. 10, n. 2, 2009.

OLIVEIRA, J.; RODRIGUES, L.L; & CRAIG, R.. *Voluntary risk reporting to enhance institutional and organizational legitimacy: Evidence from Portuguese banks*. ***Journal of Financial Regulation and Compliance***, vol. 19, n. 3, p. 271-289, 2011.

SOUSA, R. G.; VASCONCELOS, A. F. de; PAULO, E. ; MONTE, P. A. de. A evolução da transparência sobre risco operacional nas instituições financeiras brasileiras: uma análise de 2007 a 2011. **Registro Contábil**, v. 3, n. 1, p. 1-16, 2012.

Estudo Bibliométrico dos Artigos Publicados pela SPELL Sobre Fraudes Contábeis

Danielle Maria Camini (danicamini@hotmail.com)
Graduação em Ciências Contábeis Faculdade Santa Rita Chapecó

Elisandra Henn Diel (hennelisandra@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professora da Faculdade Santa Rita, Chapecó - SC

Josiane Marostica (josimarostica@gmail.com)
Mestranda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC
Professora da Faculdade Santa Rita, Chapecó - SC

Fabio José Diel (f_diel@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ

Resumo:

A contabilidade tem por objetivo gerar informações fidedignas sobre as entidades, auxiliando na diminuição das incertezas na tomada de decisão, porém nas últimas décadas, com as mudanças no ambiente econômico e social, as empresas buscam, cada vez mais novas formas de gestão, sendo que as diversas notícias sobre fraudes acabam gerando incertezas quanto à veracidade das informações apresentadas. Nesta perspectiva, o presente estudo tem por objetivo verificar o perfil dos artigos produzidos e publicados na base de dados SPELL acerca da fraude contábil. A pesquisa caracteriza-se como exploratório-descritivo e quantitativo. Como instrumento de pesquisa utiliza-se a análise bibliométrica e de conteúdo dos artigos encontrados na base *Scientific Periodicals Eletronic Library* (SPELL). A partir da análise bibliométrica do portfólio bibliográfico de 26 artigos, evidencia-se que os artigos foram publicados entre 1997 e 2015, sendo que o ano de 2014 foi o ano de maior publicação de artigos. A maioria dos artigos possuem dois 2 autores, tais como, Fernando Dal-Ri Murcia e Jose Alonso Borba com maior número de publicações sobre o assunto. Como principal instituição, a Universidade Federal de Santa Catarina e, como revista, a *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis* da UERJ. O desenvolvimento das tecnologias nos meios de comunicação em massa tem facilitado o acesso às informações. Exemplo disso, é o crescente número de referenciais bibliográficos pesquisados em cada artigo analisado. O ano de 2014 apresentou 265 referências bibliográficas. As principais fontes são revistas e jornais internacionais.

Palavras-chave: Bibliométrica. Fraudes. Fraudes contábeis.

Abstract:

Accounting aims to generate accurate information about the entities, assisting in the reduction of uncertainty in decision making, however, in recent decades with changes in the economic and social environment, companies increasingly seek new ways of management, and that the various news about scams have been generating uncertainty as to the veracity of the information presented. In this view, this study aimed to verify the profile of the articles produ

ced and published in SPELL database about accounting fraud. The research is characterized as exploratory, descriptive and quantitative. As a research tool is used to bibliometric and content analysis of the articles found in the base *Scientific Periodicals Eletronic Library* (SPELL). From the bibliometric analysis of bibliographic portfolio of 26 articles, it is clear that the articles were published between 1997 and 2015, and the year 2014 was the year of major publishing articles. Most articles have two authors, Fernando Dal-Ri Murcia and Jose Alonso Borba with the highest number of publications on this theme. As the main institution, Universidade Federal de Santa Catarina and as magazine, *Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis of UERJ*. The development of technologies in the mass media has facilitated access to information. An example of this is the growing number of bibliographic references surveyed in each paper. The year 2014 had 265 references. The main sources are international magazines and newspapers.

Keywords: Bibliometric. Fraud. Accounting fraud.

1 INTRODUÇÃO

A situação de crise econômica, financeira e política têm colocado em cheque, assuntos como transparência, ética, valores e moral tanto de pessoa física quanto jurídica, setor privado e público, influenciando diretamente a vida de todos.

Nesse cenário, vale ressaltar, que os órgãos de fiscalização, em todos os níveis e setores, estão em fase de aperfeiçoando e melhorando os já existentes métodos de análise de dados. Na área contábil não é diferente, o profissional contábil ou contador, está vivenciando essas mudanças diretamente no dia a dia do seu trabalho através das obrigações acessórias em que está sujeito, dessa forma, é importante que sejam realizadas pesquisas no âmbito do assunto em pauta, pois a reflexão nessa pesquisa incide sobre o que já foi produzido e publicado na base de dados SPELL acerca do termo "fraude contábil".

Conforme a NBC T 11 (2003) a fraude consiste de um "ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis".

Nesse sentido Murcia e Borba (2005) destacam que gerentes e proprietários utilizam dos seus conhecimentos das normas e padrões contábeis para enviesar e manipular os relatórios contábeis, sendo que esses processos de gerenciamento reduz a qualidade dos relatórios contábeis. Já Albrecht (2003) destaca que as fraudes contábeis além de causar sérios problemas aos usuários externos da informação podem gerar grandes perdas no âmbito financeiro.

O estudo é desenvolvido por meio de pesquisa em publicações realizadas pela base de dados Scientific Periodicals Eletronic Library – SPELL tendo como objetivo geral, verificar o perfil dos artigos produzidos e publicados na base de dados SPELL acerca da fraude contábil.

A presente pesquisa justifica-se pela contribuição teórica à medida que apresenta um processo estruturado de busca e análise de artigos, sendo possível realizar um levantamento da situação atual da produção científica sobre o tema. O presente estudo identifica as lacunas em relação ao que já foi publicado e observa as tendências futuras em relação ao tema.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para aprofundar o estudo, fez-se um aporte teórico sobre ética, fraudes, fraudes contábeis e legislação.

2.1 Fraude

A fraude é um ato de má fé com intuito de tirar proveito ilicitamente. Geralmente, é cometida por motivação, necessidade e oportunidade (CARDOSO, 1998).

> A motivação para o cometimento do ato, da personalidade do criminoso, decorre de traços naturais ou pode ser desenvolvida ao longo da vida. [...] Quanto à necessidade, podemos considera-las como escudadas em necessidades legítimas ou não, embora nenhuma delas justifique o ato fraudulento. [...] a oportunidade, é o ponto sobre o qual a concentração provavelmente trará maiores resultados (CARDOSO, 1998, p. 17-18).

Crepaldi (2013) reforça que a fraude é um ato intencional com objetivo de omitir ou manipular. Já o erro, é ato não intencional e as irregularidades são distorções voluntárias:

> O termo *fraude* aplica-se a ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis [...]. O termo *erro* refere-se a ato não intencional resultante da omissão, desatualização ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações que resulte em incorreções deles [...]. O termo *irregularidades* refere-se às distorções voluntárias nas demonstrações financeiras (CREPALDI, 2013, p. 286).

Após a definição dos autores sobre fraude e erro, apresenta-se no Quadro 1, uma comparação entre as características dos dois termos:

ERRO	FRAUDE
Ação involuntária	Ação premeditada
Esquecimento, desatenção, imperícia	Dolo com intenção
Forma estranha à vontade da empresa	Com o intuito de "lavagem de dinheiro"
Ato não-intencional	Ato intencional de omissão ou manipulação
Omissão	Falsificação ou alteração de registros e documentos
Má interpretação de fatos nas demonstrações contábeis	Omissão de transações nos registros contábeis
Erros aritméticos	Aplicação de práticas contábeis indevidas
Incorreta classificação das contas	Desvios de dinheiro, despesas fictícias
Podem levar à falência da empresa	Responsabilidade penal e civil
Ocorrem também por falta de conhecimento	Para ocultar desvios ou transações ilegais

Fonte: Menegussi e Ianesko apud Eckert (2014, p. 4)

Quadro 1: Erro X Fraude

Na percepção de Maslow (2003, p. 5), o homem é um animal com ânsia constante. Sua satisfação depende de cada indivíduo "Um membro comum de nossa sociedade está, com maior frequência, parcialmente satisfeito e parcialmente insatisfeito em todas as suas vontades".

Essa insatisfação pode motivá-lo a corrosão do caráter. Caráter, segundo Sennett (2002) são valores éticos relacionados aos desejos da pessoa e as relações que estabelecem

com os demais indivíduos. "Caráter são traços pessoais a que damos valor em nós mesmos, e pelos quais buscamos que os outros nos valorizem" (MASLOW, 2003, p. 5).

As Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC T11 – IT 03, descrevem a fraude como ato intencional com omissão, manipulação e adulteração de registros e documentos. O erro, porém, é considerado ato não intencional que resulte em prejuízo.

2.2 Fraudes Contábeis

Na pesquisa de Murcia e Borba (2005), fraudes contábeis são favorecimentos em favor de uma determinada organização e/ou entidade e são cometidas pelos próprios executivos.

Albrecht, apud Murcia e Borba (2005, p. 3):

> [...] as fraudes contábeis ocorrem geralmente, quando a empresa passa por um período de prejuízos, ou um lucro menor que o esperado. Nesse caso, os executivos tentam manipular os relatórios contábeis, no intuito de inflar seus lucros, para que o mercado de capitais reaja à evidencia dos demonstrativos contábeis, positivamente.

Para Pedneault, apud Wuerges e Borba (2014, p. 466), a fraude pode ser considerada como "[...] uma distorção consciente da verdade ou ocultação de fato relevante com o objetivo de induzir outras pessoas a agirem em detrimento dos próprios interesses".

Oliveira (2009) define fraude como ação ou omissão, exclusão ou modificação de informações ou documentos que possam causar dolo.

Uma das ferramentas, se não a mais importante para a detecção de fraude ou erro é a auditoria. O auditor é obrigado a comunicar à administração sempre que detectar quaisquer tipos de erros, fraudes ou irregularidades e pode apontar medidas de correção, e orientando no parecer, de possíveis efeitos se não corrigidas (CREPALDI, 2013).

> As empresas perdem em média 6% do faturamento em fraudes praticadas por seus funcionários, segundo uma pesquisa americana. Numa época em que a remuneração variável, vinculada ao desempenho individual e de toda a empresa, representa uma parte cada vez maior da renda, é fácil entender o interesse em combater a corrupção interna (CREPALDI, 2013, p. 287).

Franco e Marra (2013), salientam que os erros e fraudes são alterados na escrituração, já outras faltas contra o patrimônio da entidade, são descobertas na conferencia física e não contabilizadas.

2.3 Legislação

Legislação são normas que regem atividades, condutas, implementação de políticas sociais, equidade, direitos individuais sempre com base na moral e costumes e sua transgressão é punível de multa e/ou ressarcimento do dano. (RHII, 2007).

O primeiro tratado internacional anti-corrupção foi criado em 1996 pela Organização dos Estados Americanos – OEA, chamado Convenção Interamericana contra a Corrupção – CICC em 1996. "Atualmente existe um mecanismo que mede o cumprimento de suas

principais disposições por parte dos países ratificantes e tenta fortalecer a cooperação contra a corrupção no hemisfério" (DAJI, 2005, p. 1).

Em 1998, no Brasil, aprova-se a Lei nº 9613 que "Dispõe sobre os crimes de "lavagem" ou ocultação de bens, direitos e valores; a prevenção da utilização do sistema financeiro para os ilícitos previstos nesta Lei; cria o Conselho de Controle de Atividades Financeiras – COAF, e dá outras providências" (CARDOSO, 1998).

Também em 1998, o Banco Central do Brasil – BC normatiza a implantação e implementação dos sistemas de controle interno determinando que todas as instituições financeiras e outras instituições autorizadas pelo BC iniciem o processo de controle interno (FRANCO, 1998).

Os países da América do Sul formalizam em 2000, o Grupo de Ação Financeira da América do Sul – GAFISUD objetivando a prevenção à lavagem de dinheiro e combater ao terrorismo (COAF, 2015).

Em 2002, em meio a uma crise de confiabilidade empresarial, inúmeros escândalos de corrupção e fraudes no meio contábil, o governo dos Estados Unidos da América – EUA, aprovam a Lei Sarbanes-Oxley – SOX.

> A SOX foi uma resposta do governo americano por uma série de escândalos contábeis ocorridos em grandes empresas dos Estados Unidos, com o objetivo de recuperar a confiança dos investidores e evitar uma descapitalização das empresas daquele país (SILVA; MACHADO, 2016, p. 4).

No Brasil, o Banco Central do Brasil – BCB adapta a Lei SOX através da Resolução nº 3198 de 2004, obrigando todas as instituições com atividades autorizadas pelo Banco Central a auditá-las somente por profissionais independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários – CVM (BCB, 2004).

A normatização contábil teve grande avanço com a padronização internacional. A International Financial Reporting Standards – IFRS, ou Normas Internacionais de Contabilidade – NIC, objetivou padronizar contas contábeis e separar a contabilidade da questão tributária (CREPALDI, 2013, p. 22).

Crepaldi (2013) salienta que as Leis nº 11638/2007 e 11941/2009 regulamentaram as IFRS as quais são organizadas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC.

O Comitê de Pronunciamentos Contábeis criado em 2005, com o objetivo de se adequar às Normas Internacionais de Contabilidade e deliberar através de pronunciamentos técnicos, orientações e interpretações. O órgão é composto pela Associação Brasileira de Empresas de Capital Aberto – ABRASCA, Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais – APIMEC, Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras – FIPECAFI, Conselho Federal de Contabilidade – CFC, Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON e Bovespa.

A Lei nº 11638 de 2007, de iniciativa da Comissão de Valores Mobiliários – CMV altera a Lei nº 6404/76 obrigando às instituições financeiras e sociedades de capital aberto, elaborar e divulgar seus resultados financeiros de acordo os padrões internacionais a partir do exercício de 2010 e para as demais empresas, a partir de 2011 e seus resultados sendo auditados por auditores independentes. Foi um grande impacto para o profissional contábil se adaptar a nova realidade. Porém, após o período de transição, tanto contadores quando investidores estão se beneficiando com relação à segurança, transparência e qualidade das informações apresentadas.

Os principais objetivos da Lei 11.638/2007 foram corrigir possíveis erros da Lei nº 6.404, adaptar as instituições e empresas as políticas de mercado, sociedade e economia e fortalecer o mercado de capitais (KPMG, 2008).

2.4 Ética

A Ética está diretamente ligada ao senso e consciência moral. Chauí (2012) relata que o senso moral é o conhecimento individual, ou seja, como cada pessoa avalia determinada situação de si e de outra pessoa tendo como padrão o conceito que ela própria forma de justiça e injustiça, certo e errado, justo e injusto. A consciência moral são condutas que influenciam determinada pessoa a decidir por ela mesma em conformidade com os conceitos dela e como responderá pelos atos diante de outras pessoas. (CHAUI, 2012).

Chauí (2012, p. 381-383) conceitua que moral são "[...] os hábitos de conduta ou de comportamento instituídos por uma sociedade em condições históricas determinadas". Já a Ética, segundo a autora, é "[...] o conjunto de costumes instituídos por uma sociedade para formar, regular e controlar a conduta de seus membros".

Com base no contexto exposto, é relatado que a consciência moral discerne o bem do mal, certo de errado e capacita o agente consciente, que é determinada pessoa com conhecimento capaz de julgar valores, atos e condutas próprias e de outrem para observar e perceber a diferença desses valores.

No conceito de Cortella e Barros Filho (2014) a ética é a decência, vergonha na cara. O indivíduo obrigatoriamente deve ter consciência de sua transgreção, quando está prejudicando outra pessoa e/ou a sociedade.

A conduta ética é normatizada através de leis e códigos. Na profissão contábil, o Código de Ética foi aprovado em 1996 pela Resolução CFC nº 803 e alterada pela Resolução CFC nº 1307/2010 que "[...] tem por objetivo fixar a forma pela qual se devem conduzir os Profissionais da Contabilidade, quando no exercício profissional e nos assuntos relacionados à profissão e à classe" (CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE, 2015, p. 49).

3 METODOLOGIA

Para que os objetivos propostos fossem atingidos abordou-se no referencial teórico sobre fraude, fraudes contábeis e a legislação e ética.

A pesquisa apresentada caracterizou-se, quanto aos objetivos, como um estudo de caráter descritivo. A pesquisa descritiva, segundo Gil (2002, p.42), "[...] tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre as variáveis".

Quanto aos procedimentos adotados na pesquisa, a mesma é de caráter bibliográfica, As pesquisas bibliográficas tentam explicar um problema utilizando o conhecimento disponível a partir das teorias publicadas e a partir de material já elaborado, principalmente livros e artigos científicos (KOCHE, 2010).

Referente à abordagem do problema de pesquisa, a presente pesquisa classifica-se como estudo quantitativo. Richardson (1999, p.70) "[...] afirma que a abordagem quantitativa

caracteriza-se pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas [...]".

Para o desenvolvimento da pesquisa bibliométrica, realizou-se uma pesquisa na base de dados Scientific Periodicals Eletronic Library – SPELL, e teve como critério de seleção por título a palavra "fraude", seleção por resumo utilizou a palavra "contábil" e como palavra-chave, o termo "fraude" sem um período pré-definido. Na busca, foram encontrados 26 artigos, sendo que todos foram analisados.

4 RESULTADOS E DISCUSSÃO

A amostra foi obtida pela triagem dos artigos publicados na base de dados SPELL, redigidos em português, classificado pelas áreas de Administração, Contabilidade e Economia, sem delimitação de tempo para que a amostragem resultasse em um maior número de artigos. O critério de seleção por título teve a palavra "fraude". O critério de seleção por resumo utilizou a palavra "contábil" e para finalizar a seleção, utilizou-se como palavra-chave, o termo "fraude".

Para responder o objetivo geral que é a verificação dos artigos produzidos e publicados na base de dados SPELL acerca da fraude contábil, foi realizada uma pesquisa que totalizou em 26 (vinte e seis) artigos, ordenado aleatoriamente de acordo com a Tabela 1:

Artigo	Ano	Titulo artigo
1	2007	Fraudes Eletrônicas: O que há de novo?
2	2003	Fraudes com Derivativos: O Caso Barings
3	1999	A Fraude Promovida pelo conflito de interesses entre a Administração e os Acionistas
4	2006	Prevenção a Fraudes em Empresas Industriais de Autopeças na Região do Grande ABC
5	2015	Fraude Contábil: Análise Empírica à Luz dos Pressupostos Teóricos do Triângulo da Fraude e dos Escândalos Corporativos
6	2012	Fraudes Corporativas
7	2013	A Importância do Controle Interno na Prevenção de Fraudes
8	2014	Fraudes Contábeis: Caracterização e Análise das Publicações em Periódicos e Eventos Nacionais de Contabilidade
9	2014	Faça o que digo, não faça o que eu faço: Como aspectos individuais e relacionais influenciam as denúncias de Fraudes Organizacionais
10	2000	Considerações sobre fraudes nas empresas
11	2012	Revisão Sistemática da Produção Científica sobre Fraudes em Periódicos Internacionais de Contabilidade Indexados ao ISI e Scorpus
12	1997	Fraudes por Computadores
13	2005	Um estudo das fraudes contábeis sob duas óticas: jornais econômicos versus periódicos acadêmicos no período de 2001-2004
14	2007	Estrutura para Detecção do Risco de Fraude nas Demonstrações Contábeis: Mapeando o Ambiente Fraudulento
15	2008	Relevância dos Red Flags na Avaliação do Risco de Fraudes nas Demonstrações Contábeis: a percepção de auditores independentes brasileiros
16	2007	Conjecturas Acerca do Gerenciamento de Luvros, Republicação das Demonstrações Contábeis e Fraude Contábil
17	2015	Algumas Reflexões sobre Contabilidade Criativa e as Normas Internacionais de Contabilidade
18	2002	Quando os incentivos falham: o caso das fraudes em Wall Strett
19	2005	Um Estudo sobre a Atuação da Auditoria Interna na Detecção de Fraudes nas Empresas do Setor Privano no Estado de São Paulo
20	2014	Avaliação do sistema de combate às fraudes corporativas no Brasil

21	2003	A importância da auditoria na detecção de fraudes
22	2014	A Doação Responsável como uma Alternativa Viável para Combater Fraudes e Corrupções em Entidades sem Finalidade Lucrativa: um estudo do trabalho desenvolvido pela Fundación Lealtad
23	2007	Atuação dos Contadores e Auditores na Descoberta e na Apuração de Fraudes: uma reflexão
24	2013	Fraudes Contábeis e Whisstleblowing: uma pesquisa empírica sobre a influência da percepção contábil no delatante
25	2012	Ações substantivas e simbólicas na criação e condução de uma fraude corporativa: o caso Boi Gordo
26	2014	Fraudes Contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 1: Amostra por artigo, ano e nome do artigo

Esses artigos foram analisados primeiramente pelo título, seguido pelo resumo que permitiu um conhecimento geral e superficial sobre a publicação em questão. Após, analisou-se a introdução, metodologia, considerações e referencias bibliográficas.

Na sequencia, apresenta-se o perfil dos artigos publicados e apresenta-se a evolução do referencial utilizado pelos autores. A Tabela 2 apresentou as publicações por ano, através da frequência absoluta e relativa.

Ano	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
1997	1	3,85%
1999	1	3,85%
2000	1	3,85%
2002	1	3,85%
2003	2	7,69%
2005	2	7,69%
2006	1	3,85%
2007	4	15,38%
2008	1	3,85%
2012	3	11,54%
2013	2	7,69%
2014	5	19,22%
2015	2	7,69%
	26	**100,00%**

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 2: Frequência Absoluta e Relativa em relação aos anos de publicações

Os 26 artigos foram publicados em um período de tempo de 19 anos, entre os anos de 1997 a 2015. Os anos de 1997, 1999, 2000, 2002, 2006 e 2008 apresentaram apenas 1 artigo por ano, 3,85%. Em 2003, 2005, 2013 e 2015, apenas 2 artigos, equivalente a 7,69%. Em 2007, foram publicados 4 artigos, 15,38%. O ano 2012 obteve 3 publicações, 11,54%. Destaca-se o ano de 2014 como de mais artigos publicados, o qual totalizou 5 artigos, correspondente a 19,22%. Os demais anos não apresentaram publicações.

CONTAGEM DE AUTORES	QUANTIDADE DE ARTIGOS	PERCENTUAL
1	4	15,38%
2	15	57,69%
3	5	19,23%
4	2	7,69%

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 3: Amostra da quantidade de autores por artigo

A quantidade de autores por artigo permanece entre um e quatro. Sendo de 15,38%, artigos com participação de um autor. Com dois autores, o índice sobe para 57,69%. Já com três autores, a média é de 19,23%. Dos 26 artigos pesquisados, somente dois artigos, ou seja, 7,69% são artigos desenvolvidos e publicados por quatro autores. A Tabela 4 destaca a quantidade de artigos por autor.

Nome	Artigo
Fernando Dal-Ri Murcia	4
Jose Alonso Borba	4
Ana Paula Paulino da Costa	2
Thomas Wood JR.	2
Adriana Fernandes de Vasconcelos	1
Adriana Sousa de Oliveira	1
Alex Eckert	1
Ana Gabriela Manes	1
Ana Maria Gomes Rodrigues	1
Anisio Candido Pereira	1
Artur Filipe Ewald Wuerges	1
Artur Olavo Ferreira	1
Bernardo de Abreu Guelber Fojardo	1
Carlos Otavio Ferreira de Almeida	1
Claudio Andre Nogueira	1
Eduardo Costa de Freitas	1
Eduardo de Camargo Oliva	1
Eduardo Schiehll	1
Emilia Cirujano Ares	1
Geraldo Jose Pinheiro	1
Graziela Maria Pezzi	1
Gustavo Amorim Antunes	1
Heber Luiz de Souza	1
Jeane de Souza Coutinho	1
João Batista Mendes	1
Jomar Miranda Rodrigues	1
Jorge Katsumi Niyama	1
Jose Dionisio Gomes da Silva	1
Joshua Onome Imoniana	1
Leonardo Flach	1
Lino Martins da Silva	1
Luis Nelson Carvalho	1
Luiz Carlos Jacob Pereira	1
Luiz dos Satos Lins	1
Luiz Roberto Silva Cunha	1
Maria de Fatima da Silva Serra	1
Marlei Salete Mecca	1
Maurício Rocha Neves	1
Paulo Sergio Siqueira Bastos	1

Renato Santiago Quintal	1
Reynaldo Jose Canabarro	1
Ricardo Lopes Cardoso	1
Roberto Biasio	1
Roberto Miguel Pereira	1
Robson Augusto Dainez Condé	1
Rossana Guerra de Souza	1
Sebastião Bergamini Junior	1
Vera Lucia de Camargo	1
Weslley Souza do Nascimento	1
	57

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 4: Quantidade de artigos por autor

A amostra totalizou 49 autores, sendo que alguns autores se destacaram com mais publicações, totalizando 57 publicações. Destacaram-se Fernando Dal-Ri Murcia e José Alonso Borba.

A Tabela 5 apresenta a frequência absoluta e a frequência relativa dos artigos publicados por instituição.

Instituição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Universidade Federal de Santa Catarina	7	12,29%
Fundação Getúlio Vargas	5	8,77%
Universidade de São Paulo	5	8,77%
Universidade Estadual do Rio de Janeiro	5	8,77%
Universidade de Caxias do Sul	4	7,03%
Prefeitura do Rio de Janeiro	2	3,52%
Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo	2	3,52%
Universidade de Brasilia	2	3,52%
Universidade de Fortaleza	2	3,52%
Universidade Municipal de São Caetano do Sul	2	3,52%
Universidade Presbiteriana Mackenzie	2	3,52%
Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico e Social	1	1,75%
Business Scholl Sao Paulo	1	1,75%
Controladoria Geral do Estado da Paraíba	1	1,75%
Departamento de Coordenação e Controle das Empresas Estatais	1	1,75%
Fundação Escola de Comércio Alvares Penteado	1	1,75%
Hautes Études Commerciales Montreal	1	1,75%
Marinha do Brasil	1	1,75%
Pontífica Universidade Católica de Campinas	1	1,75%
Receita Federal do Brasil	1	1,75%
Universidad Europea de Madrid	1	1,75%
Universidade Bandeirantes de São Paulo	1	1,75%
Universidade Candido Neves	1	1,75%
Universidade de Coimbra	1	1,75%
Universidade Federal de Pernambuco	1	1,75%
Universidade Federal de São Carlos	1	1,75%
Universidade Federal de São Paulo	1	1,75%
Universidade Federal do Rio Grande	1	1,75%
Universidade Federal do Rio Grande do Norte	1	1,75%
Universidade Federal Uberlândia	1	1,75%
	57	100%

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 5: Percentual de artigos publicados por instituição

As instituições com maior número de artigos publicados sobre o tema “fraude” foram a Universidade Federal de Santa Catarina, com 7 artigos publicados, equivalente a 12,29%. Fundação Getúlio Vargas, Universidade de São Paulo e Universidade Estadual do Rio de Janeiro tiveram 5 artigos cada, 8,77%. Universidade de Caxias do Sul apresentou 4 artigos, correspondente a 7,03%. Já a Prefeitura do Rio de Janeiro, Secretaria de Estado da Fazenda do Espírito Santo, Universidade de Brasília, Universidade de Fortaleza, Universidade Municipal de São Caetano do Sul e Universidade Presbiteriana Mackenzie, publicaram 2 artigos cada, ou seja, 3,52%. Outras 19 instituições destacam-se somente com 1 artigo cada, ou seja, índice de 1,75%.

Na Tabela 6, verificou-se a publicação em revistas.

Revista	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis do UERJ	7	26,90%
Revista Contabilidade Vista & Revista	4	15,38%
Revista Universo Contábil	4	15,38%
Revista Brasileira de Gestão de Negócios	3	11,54%
Brazilian Business Review	1	3,85%
Cadernos Fundação Getúlio Vargas	1	3,85%
Gestão e Regionalidade	1	3,85%
Pensar Contábil Revista CRC RJ	1	3,85%
Revista Administração de Empresas: Pensata	1	3,85%
Revista Contabilidade, Gestão e Governança	1	3,85%
Revista Contemporânea de Contabilidade	1	3,85%
Revista de Ciências Administrativas Fortaleza	1	3,85%
	26	**100,00%**

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 6: Amostra de frequência absoluta e frequência relativa das revistas publicadas

A revista com mais publicação foi a Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da Universidade Estadual do Rio de Janeiro – UERJ com 7 publicações, 26,90% sobre o tema pertinente nessa pesquisa. Revista Contabilidade Vista & Revista e a Revista Universo Contábil publicaram 4 artigos, 15,38% cada. Revista Brasileira de Gestão de Negócios publicou 3 artigos, 11,54%. As demais 8 revistas, somente tiveram 1 artigo cada e apresentaram índice de frequência relativa de 3.85% individualmente.

As fontes bibliográficas dos artigos pesquisados classificam-se em livros, periódicos, anais e eventos, teses e dissertações, jornais e revistas e legislação, nacionais – N e internacionais - I, os quais estão demonstrados na Tabela 7.

	Livros		Periódicos		Anais e Eventos		Teses e Dissertações		Jornais e Revistas		Legislação				Média de
Ano	N	I	N	I	N	I	N	I	N	I	N	I	Total	Artigos	citações
1997	4	0	4	3	2	0	0	0	2	0	0	0	15	1	15
1999	2	1	4	0	0	0	0	0	0	0	0	0	7	1	7
2000	1	0	1	2	0	0	0	0	0	5	1	0	10	1	10
2002	3	2	0	3	0	0	0	0	2	0	0	0	10	1	10
2003	10	0	8	0	0	0	0	0	3	0	1	0	22	2	11
2005	9	0	3	4	0	0	4	0	11	23	2	0	56	2	28
2006	8	2	5	0	0	0	0	0	4	1	0	0	20	1	20
2007	21	17	11	10	6	0	2	0	13	35	6	1	122	4	30,5

2008	8	4	1	3	0	0	0	0	0	12	1	0	29	1	29
2012	10	3	3	5	0	1	9	0	24	75	12	0	142	3	47,33
2013	2	1	1	3	0	1	2	1	1	20	2	1	35	2	17,5
2014	34	6	7	28	17	1	8	0	51	107	6	0	265	5	53
2015	7	2	1	25	3	0	8	0	9	22	0	0	77	2	38,5
	119	**38**	**49**	**86**	**28**	**3**	**33**	**1**	**120**	**300**	**31**	**2**	**810**	**26**	

Fonte: Elaborado pelo autor

Tabela 7: Amostra da classificação referencial dos artigos pesquisados

Os 26 artigos totalizaram 810 fontes, sendo 119 livros nacionais, 38 livros internacionais, 49 periódicos nacionais e 86 internacionais, 28 anais e eventos nacionais e 3 internacionais, 33 teses e dissertações nacionais e 1 internacional. Jornais e revistas foram 120 referencias nacionais e 300 internacionais e legislação nacional, 31 fontes nacionais e 2 internacionais.

Os anos com maior média de referencias bibliográfica foram 2014 com 265 fontes, ou seja, 53%. Em 2012 foi de 142 fontes, 47,33%, e, 2015, 77 citações, correspondente a 38,5%. Os demais anos apresentaram percentual abaixo de 30%. Observa-se que o acréscimo no número de fontes pesquisadas em cada artigo aumentou consideravelmente nos últimos anos. Pode-se afirmar que esse acréscimo nas referenciais bibliográficos está diretamente ligado à facilidade no acesso a informação.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo teve como principal objetivo, verificar o perfil dos artigos produzidos e publicados na base de dados SPELL acerca da fraude contábil. Foram encontrados e analisados 26 (vinte e seis) artigos. Esses artigos foram publicados no período de 1997 a 2015.

Observou-se que o ano de 2014 teve o maior número de artigos publicados, seguido do ano de 2007. A maioria dos artigos apresenta 2 autores por publicação. Destacam-se os autores Fernando Dal-Ri Murcia e Jose Alonso Borba com maior número de publicações sobre o assunto, como principal instituição, a Universidade Federal de Santa Catarina e como revista, a Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis do UERJ.

As principais metodologias utilizadas nos trabalhos analisados foram: descritiva, exploratória, pesquisa-ação e estudo de casos múltiplos. A tipologia metodológica varia entre empírico, teórico e empírico-teórico. Abordagem quantitativa, qualitativa, quali-quanti e ensaio teórico. A coleta de dados se deu através de questionários, entrevistas, pesquisa bibliométrica e documental, pesquisa de campo, levantamento Survey e estudo de caso único.

O desenvolvimento das tecnologias nos meios de comunicação em massa tem facilitado o acesso às informações. Exemplo disso é o crescente número de referenciais bibliográficos pesquisados em cada artigo analisado. O ano de 2014 apresentou 265 referências bibliográficas. As principais fontes são revistas e jornais internacionais.

Ressalta-se neste estudo, além do estudo bibliométrico, a conscientização dos indivíduos para voltar-se à questões como ética e moral, certo e errado, os quais foram se perdendo ao longo dos anos e que podem contribuir para uma sociedade mais igualitária e justa.

Sugere-se que o tema estudado não se exaure por aqui, e que sejam realizadas investigações mais aprofundadas levando em consideração os novos casos de fraudes e

corrupção presenciados recentemente no cenário brasileiro. Além de esses estudos realizarem uma analise qualitativa dos artigos.

REFERENCIAS

ALBRECHT, Steve. Fraud Examination. Editora Thompson. Ohio, 2003.

BCB. **Resolução nº 3.198.** Disponível em: < http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/46402/Res_3198_v9_P.pdf >. Acesso em: 14 jan. 2016.

CARDOSO, Fernando Henrique. **Lei nº 9.613 de 03 de maio de 1998.** Disponível em: < *http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9613.htm* >. Acesso em: 14 jan. 2016.

CHAUÍ. Marilena. **Convite à Filosofia.** 14. ed. 4. reimpr. São Paulo: Editora Àtica, 2012.

COAF. **GAFILAT**. Disponível em: < http://www.coaf.fazenda.gov.br/backup/atuacao-internacional/participacao-no-gafisud >. Acesso em: 14 jan. 2016.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC nº 1.307 de 09 de dezembro de 2010.** Disponível em: < http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocfc1307_2010.htm>. Acesso em: 23 abr. 2016.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE SANTA CATARINA. **Livro de Bolso do Profissional da Contabilidade**. 3. ed. Florianópolis: CRCSC, 2015.

CORTELLA, Mario Sergio. BARROS FILHO, Clóvis de,. **Ética e Vergonha na Cara.** 1. ed. São Paulo: Papirus 7 Mares, 2014.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria Contábil: Teoria e Prática.** 9. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

Departamento de Assuntos Jurídicos Internacionais – DAJI. **Anticorrupção.** Disponível em < http://www.oas.org/juridico/portuguese/Anticorrup%C3%A7%C3%A3o.htm>. Acesso em: 04 jan. 2016.

ECKERT, Alex. **Fraudes Contábeis: Caracterização e Análise das Publicações em Periódicos e Eventos Nacionais de Contabilidade.** *Revista Universo Contábil*. V.10, n.1, p. 84-103, 2014.

FRANCO, Gustavo H.B. **Banco Central do Brasil. Resolução nº 2554**. Disponível em: < http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/45273/Res_2554_v1_O.pdf >. Acesso em: 14 jan. 2016.

FRANCO, Hilário. MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. 4. ed. 8 reimpr. São Paulo: Atlas, 2013.

GIL, Antonio Carlos. Como elaborar projetos de pesquisa. São Paulo: Atlas, 2002.

KÖCHE, José Carlos. **Fundamentos de metodologia científica**: teoria da ciência e iniciação à pesquisa. 27. Ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2010.

KPMG do Brasil. **IFRS hoje.** Disponível em: < http://www.kpmg.com.br/publicacoes/audit/IFRS/IFRS_Hoje_1_mar_08.pdf >. Acesso em: 15 jan. 2016.

MASLOW, Abraham H. STEPHENS, Deborah. **O Diário de Negócios de Maslow.** Qualitymark, 2003.

MURCIA, Fernando Dal-Ri. BORBA, José Afonso. **Um estudo das fraudes contábeis sob duas óticas: jornais econômicos versus periódicos acadêmicos no período de 2001-2004.** *Revista de Contabilidade do Mestrado em ciências Contábeis do UERJ*. V.10, n.2, 2005.

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE. **Fraude e erro.** Disponível em: < http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t1103.htm >. Acesso em: 16 dez. 2015.

OLIVEIRA, Gustavo Pedro de. **Contabilidade Tributária.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

Rede Hemisférica de Intercâmbio de Informação para a Assistência Mútua em Matéria Penal e Extradição – RH II. **A Natureza da Lei.** Disponível em < https://www.oas.org/juridico/mla/pt/can/pt_can_mla_what.html >. Acesso em: 04 jan. 2016.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

SENNETT, Richard. **A corrosão do caráter.** 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Record, 2002.

SILVA, Letícia de Medeiros. MACHADO, Silvana de B. Z. **Um Estudo sobre os Impactos da Lei Sarbanex – Oxlei na Área de Auditoria Interna de uma Empresa Brasileira com Ações Negociadas nos Estados Unidos.** Disponível em < http://www.congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/555.pdf >. Acesso em: 14 jan. 2016.

WUERGES, Artur Filipe Ewald. BORBA, José Alonso. **Fraudes Contábeis: uma estimativa da probabilidade de detecção**. *Revista Brasileira de Gestão de Negócios – RBGN*. V. 16, n.52, p.466-483, 2014.

STUDO DO NÍVEL DE EDUCAÇÃO FINANCEIRA DE JOVENS DA CIDADE DE CONCÓRDIA –SC

Mariângela de Abreu (mariangela@coopercarga.com.br)
Bacharel em Ciências Contábeis – Universidade do Contestado

Vinicius Henrique da Silva (viniciush_silva@yahoo.com.br)
Bacharel em Ciências Contábeis – Universidade do Contestado

Fernando Maciel Ramos (framos@unc.br)
Doutorando em Ciências Contábeis – Universidade do Contestado - Unisinos

Cristiane Zucchi (criszucchi@unc.br)
Mestranda em Administração – Universidade do Contestado – Unoesc

Ivanir Salete Techio da Silva (ivanir@unc.br)
Mestre em Engenharia de Produção – Universidade do Contestado

RESUMO
O presente estudo tem por objetivo analisar o perfil de alunos do ensino fundamental em relação a educação financeira e a percepção desses sobre a importância do tema. A pesquisa classifica-se como descritiva, *survey* e quantitativa em relação a abordagem. Foi utilizado um questionário para coleta de dados e disponibilizado nas escolas pesquisadas para turmas do 8º e 9º ano do ensino fundamental, alguns foram respondidos diretamente na plataforma online e outros impressos que posteriormente foram alimentadas as informações na plataforma. Os resultados encontrados apontam que muitos alunos nunca ouviram falar sobre o tema Educação Financeira, e a maioria dos entrevistados relata não ter aprendido na escola como usar o dinheiro, isso agravado pelo fato de muitos não terem por hábito planejar os gastos, comprando por impulso. Outro aspecto apontado pelos alunos de forma quase unânime é que estes consideram importante inserir a Educação Financeira no ensino de crianças e jovens. Conclui-se então que o tema é pouco difundido e precisa ser analisado com muita seriedade e prioridade por todos, população, educadores, escolas, órgãos governamentais pertinentes, afinal uma pessoa educada financeiramente tende a tomar decisões financeiras mais acertadas, mantendo uma vida financeira equilibrada e saudável, o que traz benefício para o indivíduo, sua família, sociedade, enfim, para a economia como um todo.

Palavras-Chave: Educação financeira. Finanças pessoais. Ensino Fundamental.

ABSTRACT:
The following study has the objective of analyzing the profile of elementary school students regarding financial education, and their perception of the importance of the subject. The research is classified as descriptive, quantitative, survey regarding the approach. A questionnaire has been used for the data gathering created in an online platform and manual answers that were posteriorly sent on the online platform and available on the schools researched for classes of 8 and 9 years of the elementary school. The results found indicate that most of the interviewed never heard about the subject Financial Education, and the majority of the students say they haven't learned how to use their money at school, this is aggravated by fact that many don't have the habit of planning their outlays, buying by impulse, also. The support to the creation of a Financial Education subject at the schools is

almost an unanimous decision among the interviewed. It can be concluded that the subject is still unknown to the interviewed, and it has to be analyzed seriously and with priority by everyone, population, educators, schools, governmental organizations, after all, a financially educated person tends to have a more healthy and balanced financial life, what brings benefit not only for the individual, but also his/her family, the society, and the economy as a whole.
Keywords: financial education, personal finances, elementary school.

1 INTRODUÇÃO

O momento no qual a população vive neste século, inserida em um sistema capitalista, o dinheiro é cada vez mais considerado um bem necessário para a sobrevivência, portanto adquirir e/ou reforçar o conhecimento relacionado ao dinheiro, as finanças pessoais, desde o ensino fundamental nas escolas torna-se uma ferramenta importante para que se combata o analfabetismo financeiro, diminuindo assim o risco de que as pessoas passem por dificuldades financeiras no decorrer da vida por não terem um conhecimento sobre o assunto (PRADO, 2013).

De acordo com Halfeld (2004) o sistema de ensino exige que uma criança passe nove anos no ensino fundamental, ensinando apenas conteúdos relacionados a datas e nomes que futuramente poderão não ter tanta utilidade, ressalta o autor que nesse tempo também poderiam ser ensinadas noções de comércio, economia, impostos, "dinheiro", enfim assuntos relacionados às finanças pessoais, afinal um dia todos terão que lidar com o dinheiro, com suas finanças pessoais. Nesse contexto é possível destacar a importância do estudo das finanças pessoais, ciência que envolve o conhecimento a cerca dos conceitos e decisões financeiras de um indivíduo ou grupo familiar, os eventos que envolvem essas pessoas, possibilitando assim o planejamento financeiro (CHEROBIM; ESPEJO, 2010).

Segundo Prado (2013), a educação como um todo é fundamental para conter a desigualdade social, elevando o padrão e a qualidade de vida das pessoas, aprender sobre cultura, profissões e a sociedade em si, são padrões de ensino já estabelecidos nas escolas, porém a Educação Financeira, ou não existe, ou fica em segundo plano nas grades curriculares. Inserir a Educação Financeira no ensino fundamental, tende a despertar o interesse dos alunos para relacionar a questão do dinheiro com o cotidiano, noções de compra, venda, poupança, ou seja, ensinar o sentido e o valor do dinheiro e como usá-lo adequadamente. Hill (2009) define a educação financeira como a capacidade que as pessoas apresentam de fazer escolhas adequadas na vida ao administrar suas finanças pessoais.

É possível observar que as crianças e adolescentes cada vez mais se encantam com o consumismo exagerado, comprando as vezes coisas supérfluas, levando por vezes a família a um endividamento desnecessário, pois tanto as crianças e adolescentes como os pais não estão preparados para controlar as suas finanças pessoais (PRADO, 2013; ABREU, 2014; PALUDO, 2014). Nesse contexto a pesquisa tem como questão problema: Qual o perfil e percepção sobre a educação financeira de jovens do Ensino Fundamental de Concórdia-SC? Objetiva-se analisar o perfil de alunos do ensino fundamental em relação a educação financeira e a percepção desses sobre a importância do tema.

Educação Financeira ainda é um tema pouco discutido nas instituições de ensino, portanto o presente estudo justifica-se por abordar teoricamente o assunto, contribuindo assim com sua pesquisa trazendo à tona conceitos e resultados a cerca do contexto abordado, para cada vez mais reforçar o assunto no âmbito da educação. Com as considerações e resultados obtidas das pesquisas realizadas de fontes diretas ou indiretas é possível reforçar o estudo a cerca da Educação Financeira com evidencias empíricas, para que embasados em estudos coerentes, os responsáveis pela educação, sejam eles órgãos governamentais, instituições de

ensino, educadores possam esclarecer e ter em mente a real importância de educar-se financeiramente, desenvolvendo ações e atividades nas escolas sobre o tema o que trará um maior conhecimento sobre o assunto, preparando assim o aluno para lidar com suas finanças pessoais.

Para a sociedade é muito importante que as pessoas estejam preparadas desde criança a lidar com o dinheiro, pois todos já fazem parte desse mundo globalizado e consumista, portanto se o acesso sobre assuntos relacionados a Educação Financeira estiver presente desde cedo na vida dos indivíduos, ou seja desde o ensino fundamental, o mesmo estará preparado para tomar decisões financeiras que o levem a ter uma vida financeira equilibrada e saudável.

A estrutura deste trabalho se inicia por esta parte, em que é apresentada a introdução do trabalho, delineando o problema, os objetivos e o justificando. Em seguida é apresentado o embasamento teórico que traz definições e conceitos sobre o tema estudado, na sequência são demonstrados os métodos utilizados para a elaboração da pesquisa e sua aplicabilidade, e por fim os resultados alcançados no presente estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 FINANÇAS PESSOAIS

Em uma sociedade mercantil e monetizada na qual a população necessita comprar para se manter e consequentemente para isso precisa vender, seu trabalho, para poder adquirir moeda para comprar, mesmo que seja o mínimo necessário para sobrevivência, como alimentação educação e saúde, é necessário que haja um equilíbrio entre esses fatores, porém obter esse equilíbrio entre o que se gasta e o que se ganha, ou seja o controle das finanças pessoais, necessita de conhecimento a cerca do assunto para que se alcance o equilíbrio e para isso é necessário que o tema relacionado as finanças seja cada vez mais inserido na vida do cidadão desde o inicio de sua educação (PIRES, 2007).

Para que se compreenda melhor o termo finanças pessoais alguns autores definem finanças como arte e a ciência de gerir fundos que influenciam a vida de uma pessoa ou organização, nessa teoria financeira há conceitos que auxiliam as pessoas a organizarem seus pensamentos de forma coerente quando da necessidade de alocar recursos, ajudando a avaliarem melhor as alternativas e tomarem decisões financeiras mais acertadas na hora de implementá-las (GITMAN, 2001; BODIE; MERTON, 2002).

Ainda para Ferreira (2006); Silva (2012), o termo finanças pessoais, pode ser definido como a arte e a ciência de administrar valores, aborda a maneira como uma família ou indivíduo administra sua renda, é o método como se planeja, organiza e controla o dinheiro a curto médio e num prazo mais longo.

Controlar e manter um fluxo financeiro saudável não é tarefa fácil, mas pode sim ser feito por qualquer indivíduo, desde que as pessoas procurem conhecer os princípios básicos imprescindíveis para administrar a sua vida financeira, não devendo esses conhecimentos ficarem restritos aos especialistas da área financeira, dessa forma o cidadão terá maior discernimento ao tomar decisões de poupança, investimentos, saber lidar com os riscos e os benefícios de um investimento ou mesmo o “simples” fluxo diário dos seus recebimentos e gastos diários e/ou mensais, com despesas normais, como alimentação, saúde, educação, lazer, etc (FILHO, 2003).

Segundo Cherobim; Espejo, (2010), ao se identificar a necessidade da família, compreender a realidade financeira dos mesmos, priorizando de um lado as necessidades e de outro lado quantificando os recursos disponíveis para satisfazer essas necessidades é possível facilitar a elaboração de um planejamento financeiro pessoal adequado a realidade de cada

família, que os mantenha em uma vida de condições financeiras estáveis e em uma perspectiva positiva, que possam gerar reservas. Pensando no futuro, é preciso que se estabeleça e siga uma estratégia precisa para se pensar em formar um patrimônio, acumular bens e valores seja a curto ou a longo prazo (FRANKENBERG, 1999).

Outra forma mencionada por Rocha (2009) para que se controle o dinheiro é a elaboração de um orçamento doméstico, ou seja, listar todas as despesas indispensáveis como supermercado, aluguel, escola, etc., também as que acontecem em determinadas épocas, como é o caso do IPTU, IPVA, matrículas e material didático escolar, listando também uma margem para os imprevistos. Do outro lado da lista é necessário que se aloque as rendas regulares e as eventuais, diminuindo dessa soma da renda as despesas mensais, é possível se ter uma base do quanto é possível destinar para a compra de um bem por exemplo, ou fazer uma viagem, porém se o resultado das receitas diminuído as despesas for negativa é preciso adotar medidas para equilibrar o orçamento, e só depois de as contas equilibradas planejar ou realizar novos gastos (ROCHA, 2009).

É necessário que as pessoas aprendam a controlar seus gastos e a se planejarem, a curto e a longo prazo, para a possibilidade de terem de complementar sua renda ao longo da vida, pois não há mais uma garantia de aporte pago pelo sistema público, ou mesmo que ele continue a existir, pode não ser suficiente para uma pessoa sobreviver quando não estiver mais trabalhando (SOUZA; TORRALVO, 2004).

Nesse sentido observam-se outras ferramentas valiosas que podem em muito colaborar para o controle financeiro familiar, como o fluxo de caixa, porém o mesmo ao ser mencionado remete as pessoas a pensarem que esse mecanismo somente profissionais da área contábil e similares saberão usá-los, porém essa realidade pode mudar com a inserção de ensinamentos relacionados ao tema, já no ensino fundamental e não apenas no ensino superior.

Para que se entenda como o fluxo de caixa pode ser um aliado, Filho (2003) diz que inicialmente é preciso que se entenda a funcionalidade do mesmo, portanto o autor define que o fluxo de caixa de uma pessoa física é a descrição detalhada das suas entradas e saídas de dinheiro, ou seja, suas rendas e despesas mensais. Para que ele se torne eficaz aconselha-se que a projeção do fluxo de caixa seja elaborada para o ano todo, só assim será possível ver para onde está indo o dinheiro, saldo positivo o dinheiro está indo para o bolso, saldo negativo, está se gastando mais do que se ganha (FILHO, 2003).

Ainda em relação ao fluxo de caixa de uma pessoa ou família Gava (2004), relata que o mesmo deve conter: renda, consumo e poupança, esses são os três componentes que não podem faltar, muitas pessoas falham em seus fluxos de caixa por deixarem a poupança de fora, essas pessoas estão sujeitas a reduzirem a probabilidade de melhorar de vida, pois dependendo somente do seu salário para viver, o mesmo será o limite do seu consumo.

Ainda Gava (2004), diz que quem adota os três componentes do fluxo de caixa, não deixando a poupança de fora, e a administrando bem, gera uma reserva que pode ser uma fonte extra de renda, e terá uma segurança para emergências, não dependendo de dinheiro de bancos, livrando-se dos juros, portanto a poupança é uma segurança contra adversidades, e ao mesmo tempo uma fonte geradora de renda.

Para tanto é preciso que nas instituições de ensino se aborde mais sobre temas relacionados ao dinheiro, as finanças pessoais, educar financeiramente as crianças, pois na vida e na escola observa-se que a população aprendeu apenas a lidar com tarefas pré definidas, não estando preparadas para analisar uma situação, buscar dados importantes para essa análise e consequentemente não saberá estabelecer um plano nem como executá-lo ou interpretar de forma a encontrar o melhor resultado e principalmente disponibilizar esses

dados para usar no futuro, ou seja, é preciso que se estabeleça uma ação educativa que proporcione ao aluno o conhecimento para que ele saiba acima de tudo desenvolver estratégias para resolver os problemas e não apenas ensinar a fazer contas e decorar fórmulas (FONSECA, 2004).

Nesse contexto Libâneo (2004) conclui que no mundo globalizado em que se vive, com o crescimento dos mercados, a informática em crescente transformação acelerada, a comunicação e a informação chegam as pessoas com muita rapidez, a propaganda, que gera um consumo maior, portanto é preciso que se crie um sistema que também globalize a economia e para tanto a educação escolar precisa acompanhar esses avanços, reciclando-se para que seja um agente de mudanças, que gere conhecimento e forme sujeitos capacitados que atuem na sociedade sendo criativos e críticos, que acompanhem essas transformações conscientes do que agrega e o que não agrega em sua vida. Mas para que isso ocorra é preciso que haja um engajamento dos governos em todas as esferas, dos pesquisadores, planejadores, e educadores para que as escolas possam dar respaldo a esse mundo globalizado, moderno e democratizado em que a sociedade vem se tornando, para que no presente e no futuro se tenham pessoas educadas financeiramente a ponto de manterem uma vida financeira equilibrada e saudável (LIBÂNEO, 2004).

2.2 EDUCAÇÃO FINANCEIRA DE CRIANÇAS E ADOLESCENTES

Segundo a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD, 2005b) Educação Financeira é o meio pelo qual os indivíduos aprimoram a sua compreensão em relação aos conceitos e produtos financeiros, e através da informação, instrução e/ou aconselhamento objetivos, os mesmos possam desenvolver confiança e habilidade em relação a riscos e oportunidades financeiras, fazendo escolhas conscientes e tomando medidas eficazes que protejam e favoreçam o seu bem-estar financeiro.

Para Remund (2010) Educação Financeira é a medida do alcance que uma pessoa compreende os conceitos básicos financeiros e tem confiança e habilidade para administrar, de forma coerente suas finanças pessoais, através de decisões de curto-prazo e para um planejamento financeiro para o futuro, sabendo como agir nos eventos que ocorrem em sua vida como mudanças de condições econômicas.

Há no congresso um projeto de lei que tramita desde 2009, o projeto de Lei nº 171/09, o qual pretende incluir oficialmente a educação financeira no currículo escolar no ensino fundamental e no médio, sendo trabalhado de forma transversal e incluída em diversas disciplinas (AQUINO, 2013). Além desse projeto no Brasil só existe o decreto nº 7.397 de 22 de dezembro de 2010 que Institui a Estratégia Nacional de Educação Financeira – dispõe sobre sua gestão e dá outras providências:

> Art. 1º Fica instituída a Estratégia Nacional de Educação Financeira - ENEF com a finalidade de promover a educação financeira e previdenciária e contribuir para o fortalecimento da cidadania, a eficiência e solidez do sistema financeiro nacional e a tomada de decisões conscientes por parte dos consumidores.
> Art. 2º A ENEF será implementada em conformidade com as seguintes diretrizes:
> I - Atuação permanente e em âmbito nacional;
> II - Gratuidade das ações de educação financeira;
> III - Prevalência do interesse público;
> IV - Atuação por meio de informação, formação e orientação;
> V - Centralização da gestão e descentralização da execução das atividades;
> VI - Formação de parcerias com órgãos e entidades públicas e instituições privadas; e,
> VII - Avaliação e revisão periódicas e permanentes.

Como o nome já diz, Educar é transmitir o saber, instruir, portanto inserir a educação financeira no ensino fundamental fará com que as crianças e adolescentes já comecem a ter

contato com conceitos básicos relacionado ao dinheiro, as finanças, tornado-se assim mais preparados para lidar com as suas finanças pessoais desde cedo, evitando ter contratempos e se tornarem futuros endividados, além de que, desde crianças devem entender melhor as finanças da família nas quais estão inseridas, o porque de algumas limitações e aprender desde cedo a valorizar e cuidar do dinheiro de forma a garantir um futuro estável.

Apesar do decreto existir ainda são poucas as ações que envolvem o assunto, pouco observados ensinamentos relacionados as finanças pessoais e a educação financeira, tanto nas escolas como nas famílias.

Nesse sentido Martins (2004), diz que ainda há muita resistência a temas relacionados as finanças, observa que muitas pessoas demonstram rejeição diante das expressões financeiras, o que fica ainda mais grave, pois a escola não contribui dando qualquer instrução financeira, portanto a criança cresce e segue ignorando a temática "dinheiro". Não tendo contato com o tema, quando adulto as crianças e adolescentes irão se deparar com os termos das finanças e para eles tudo será muito esquisito, então a tendência é fugir, essa fuga mais tarde pode ser percebida, pois é grande o número de empresários que não sabem distinguir um balanço, uma demonstração de renda e um fluxo de caixa, bem como empregados e profissionais autônomos que também não possuem a mínima noção do assunto (MARTINS, 2004)

No Brasil o uso de forma mais adequado do dinheiro não é ensinado nas escolas, não há aqui a prática da educação financeira, as pessoas não aprendem como lidar com o dinheiro na escola, no trabalho e menos ainda em casa, as escolas centralizam somente as habilidades acadêmicas e profissionais, isso explica porque médicos, gerentes de banco e contadores tinham boas notas enquanto estudavam, inteligentes, mesmo assim terão durante toda sua vida problemas financeiros (KIYOSAKI, 2000).

Ainda nesse contexto Kiyosaki e Lechter (2000) afirmam que há muito jovens que antes mesmo de concluírem o segundo grau tem cartão de crédito, porém os mesmos nunca participaram de aulas sobre dinheiro, geralmente desconhecem como o dinheiro funciona, ou o impacto dos juros que incidem sobre os cartões, ou seja, são analfabetos financeiros, estão despreparados para enfrentar o que os espera, um mundo que ignora a poupança e dá mais ênfase a despesa, levando-os por vezes a uma condição de endividamento.

A falta de educação financeira atrelada ao consumismo desenfreado fez com o endividamento das famílias atingisse o maior nível em 10 anos, conforme o blog minhas economias, publicado em 17/06/2015 que demonstra dados do Banco Central onde observa-se que a taxa de endividamento das famílias brasileiras teve um crescimento significante.

Diante dessa realidade que se torna cada vez mais presente nas famílias brasileiras, o crescente endividamento, entre outras amostras de falta de Educação Financeira, as escolas e empresas, mesmo que ainda timidamente, mas estão começando a constatar a importância da Educação Financeira bem como a necessidade de iniciá-la desde cedo a inseri-la na educação de crianças e adolescentes, para que cresçam familiarizados com os termos que envolvem as finanças, o gerenciamento do dinheiro (GODFREY, 2007).

Ainda Godfrey (2007), destaca que a sociedade ainda pertence a uma cultura que ignora as finanças, pois observa-se que o débito nacional e pessoal sobem as alturas, bem como as dívidas com cartão de crédito, a falência se tornou um problema nacional, e mesmo assim as crianças não estão aprendendo e não sabem o suficiente sobre dinheiro.

Para Martins (2004), pode-se dizer que graves erros e fracasso de algumas pessoas podem ser devido a incapacidade de ler e entender as demonstrações financeiras, portanto o autor afirma que estudar finanças pessoais, educar-se financeiramente, conduz as pessoas a

aprenderem e aplicarem os principais conceitos e técnicas para que se saiba contabilizar e gerir a renda familiar.

Observa-se então que a base de uma situação financeira esperada e conveniente é a educação financeira, é de suma importância que o aprendizado e prática da mesma se inicie o mais cedo possível, pois só educados financeiramente as pessoas terão subsídios para tomar atitudes mais racionais, estarão mais preparados para avaliar transações financeiras, empréstimos e situações de risco em investimentos, ou seja terão mais conhecimento para tomar decisões corretas para que assim não comprometam a vida pessoal nem o desenvolvimento da economia do país.

2.3 ESTUDOS RELACIONADOS

Alguns estudos já foram realizados relacionados ao tema educação financeira no ensino fundamental como uma pesquisa de campo realizada por Prado (2013) onde procurou observar se professores e alunos da Escola Municipal Porto do Rosa – CIEP 045 – Município de São Gonçalo/RJ, que tem uma vivência prática e conhecimento relacionado ao uso do dinheiro no cotidiano, com uma pesquisa que foi feita através de questionários e atividades relacionadas ao tema da qual vem sua visão sobre a importância de inserir a Educação Financeira nas escolas. Na pesquisa feita com os professores, os mesmos reconheceram ser necessário a Educação Financeira no ensino fundamental, pois eles mesmos já conheciam o conceito do tema mas precisam saber mais detalhes, pois Educação Financeira não é apenas lidar com dinheiro, mais também conseguir elevar o padrão e a qualidade de vida, através do planejamento e poupança do mesmo. Com os alunos observou-se uma carência entre o saber do cotidiano com o saber da sala de aula, os alunos não tinham afinidade com o tema, portanto a pesquisa mostrou que é possível trabalhar o tema em sala de aula e que o tema os fez raciocinar sobre a importância do consumo consciente e planejado, bem como a necessidade de o aprendizado do uso correto do dinheiro estar presente no aprendizado do cotidiano, pois lidar com o dinheiro faz parte de suas vidas desde crianças.

Buscando propor a inserção da Educação Financeira no ensino fundamental Campos (2012), em seu projeto realizou tarefas com estudantes do 6º ano de uma escola da Rede Estadual de Ensino em um município próximo a Barbacena, MG, tendo por objetivo estimular produção de significados a partir de situações-problema associadas à Educação Financeira. O autor da pesquisa abordou atividades que envolviam mesada, economia de dinheiro e orçamento, nessa pesquisa pode observar que foram produzidos diversos significados para uma mesma resolução, concluindo que a Educação Financeira nas escolas não deve ter uma perspectiva formatadora, impondo uma única opção como sendo correta, estimulando a negociação de estratégias e possibilidades percebendo as legitimidades envolvidas nas diferentes escolhas, e o mais importante que a Educação Financeira merece sim um maior destaque na Educação desde as séries iniciais, ou seja, é uma proposta que carece de estudos.

Ainda relacionado a Educação Financeira encontra-se um estudo feito por Bueno (2010) com um grupo de 12 pessoas, do total de participantes, apenas dois possuíam nível universitário; nove estavam em fase de conclusão da graduação; e um tinha o segundo grau completo, colaboradores da Empresa DBTEC. Sinalizadores e Painéis Elétricos, localizada em Pindamonhangaba, os mesmos não receberam educação financeira na infância ou em qualquer fase da vida e foram selecionados para participarem do jogo denominado Jogo Cashflow, criado pelo investidor Robert Toru Kiyosaki, um jogo pedagógico que ensina os participantes a traçarem objetivos e terem disciplina em relação ao dinheiro, desenvolvendo a inteligência financeira.

Foram divididos em três grupos com um Instrutor que dava informações e técnicas financeiras diferentes, com maior ou menor grau de orientação, o grupo 3 recebeu mais

orientação e instrução financeira, e a conclusão a que Bueno chegou foi de que esse grupo manteve melhor histórico dos ativos e passivos em relação aos outros grupos, ou seja, ser instruído financeiramente fez com que tomassem atitudes adequadas no planejamento e uso dos recursos financeiros pessoais, aprender conceitos financeiros leva o cidadão e ter uma postura adequadas na gestão das finanças, prática que é possível observar nas pessoas que recebem instruções financeira, a Educação Financeira.

3 METODOLOGIA

3.1 DELINEAMENTO DA PESQUISA

A etapa de delinear a pesquisa segundo Gil (1999) é a parte em que são considerados as aplicações dos métodos utilizados, métodos que proporcionam os meios técnicos para a investigação, refletindo a diferença entre a teoria e os fatos. Nesse sentido a presente pesquisa pode ser classificada em relação ao objetivo como descritiva, em relação a coleta de dados *survey*, e quantitativa quanto a sua abordagem de análise.

Pesquisa descritiva segundo Silva & Menezes (2000, p.21) é a pesquisa que "visa descrever as características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relação entre variáveis". Ainda segundo Mattar (2001, p.23) nesse tipo de pesquisa "O pesquisador precisa saber exatamente o que pretende com a pesquisa, ou seja, quem (ou o que) deseja medir, quando e onde o fará, como o fará e por que deverá fazê-lo". Frente ao exposto a pesquisa é descritiva, pois visa descrever a percepção dos alunos em relação a Educação Financeira e sua visão sobre a importância do tema.

A pesquisa foi composta por um questionário com questões fechadas que trarão conclusões objetivas e precisas sobre o assunto. Portanto classifica-se como *survey* que segundo Gil (1999, p.70) se caracteriza pela interrogação direta das pessoas cujo comportamento se deseja conhecer. Basicamente, procede-se à solicitação de informações a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados.

A pesquisa é de abordagem quantitativa, pois emprega métodos probabilísticos para a definição da amostra e técnicas estatística uni variadas para análise dos dados.

3.2 POPULAÇÃO E AMOSTRA

De acordo com Marconi e Lakatos (2002, p. 41), "universo ou população: é o conjunto de seres animados ou inanimados que apresentam pelo menos uma característica em comum". A população foi pré-definida, com alunos do 8º e 9 º ano do ensino fundamental da cidade de Concórdia - SC, compondo uma base de dados de 1.184 alunos de escolas municipais e estaduais.

Também Marconi e Lakatos (2002, p. 41) definem amostra como sendo "uma porção ou parcela, convenientemente selecionada do universo (população); é um subconjunto do universo". Pode ser classificada como amostra não probabilística que "é aquela em que a seleção dos elementos da população para compor a amostra depende ao menos em parte do julgamento do pesquisador ou do entrevistador no campo" (MATTAR 1996, p. 132). A amostra desse estudo permite auferir um erro amostral de 8% e um grau de confiança de 92%, o número de respondentes necessário e que se obteve de resposta foi de 130 estudantes.

3.3 COLETA E ANÁLISE DOS DADOS

Para possibilitar a coleta de dados para a pesquisa foi utilizado um questionário que para Gil (2002, p.115) "constitui o meio mais rápido e barato de obtenção de informações, além de não exigir treinamento de pessoal e garantir o anonimato".

O instrumento de coleta de dados utilizado é composto por 15 questões, as quais dividem-se em dois blocos, o primeiro caracteriza o perfil dos respondentes e o segundo trata de questionamentos relacionados a Educação Financeira. A elaboração do questionário se deu a partir dos estudos de Prado (2013) e Abreu (2014).

A coleta de dados se deu inicialmente com o contato com o SDR para tentar marcar uma reunião com os diretores dos colégios, depois de muitas tentativas recebeu-se a resposta de que o contato deveria ser feito diretamente com os diretores. Marcado então com os diretores de diferentes colégios, um deles foi mais fácil e rápido o contato, reservando e disponibilizando a sala de informática para determinada data e deixando as turmas a disposição da pesquisa, já com outro diretor além de aceitar e receber a pesquisa com mais de dez dias após o contato, quando da ida no colégio, informou que não poderia utilizar a sala de informática, portanto os questionários deveriam ser respondidos manualmente, e o dia para aplicação ia ser definido por ela, bem como a aplicação não poderia ser feita pela acadêmica, e sim por ela.

Após reunida todos os questionários respondidos manuais foi passada a informação para o questionário online do Google drive. A análise dos dados foi realizada por meio da utilização de técnicas estatística descritiva (frequência).

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para possibilitar a análise de dados foram coletadas através do questionário 130 respostas válidas, divididas em dois blocos, onde o primeiro caracteriza a população por gênero, idade e série em que o aluno estuda conforme apresentado na tabela a seguir:

Tabela 1: Característica dos respondentes.

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem Válida	Porcentagem Acumulada
Painel A: Gênero				
Feminino	66	50,8%	50,8%	50,8%
Masculino	64	49,2%	49,2%	100,0%
Painel B: Idade				
De 11 a 13 anos	36	27,7%	27,7%	27,7%
De 13 a 15 anos	85	65,4%	65,4%	93,1%
De 16 a 17 anos	8	6,2%	6,2%	99,2%
De 17 a 19 anos	1	0,8%	0,8%	100%
Painel C: Serie que estuda				
8º ano	72	55,4%	55,4%	56,2%
9º ano	58	44,6%	44,6%	100%

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

É possível observar na tabela 1 que a maioria dos respondentes é do gênero feminino representando 50,8% enquanto 49,2% são do sexo masculino, em relação a idade a maioria tem entre 13 e 15 anos, 65,4%, seguido da faixa etária de 11 a 13 anos com 27,7%, com 16 e 17 anos são 6,2% dos respondentes e apenas 0,8% tem entre 17 e 19 anos.

A população alvo da pesquisa alunos do ensino fundamental, portanto 55,4% foram alunos do 8º ano e 44,6% do 9º ano.

Depois de caracterizados os respondentes a tabela 2 apresenta índices da pesquisa a cerca da Educação Financeira e o conhecimento que os alunos têm ou não em relação a temas relacionados as finanças pessoais, o dinheiro. De modo a obter a percepção dos mesmos em relação a temas relacionados as finanças pessoais e a Educação Financeira.

Tabela 2: Educação Financeira. (Continua...)

	Frequência	Porcentagem	Porcentagem Válida	Porcentagem Acumulada
Painel A: Conhece ou ouviu falar sobre Educação Financeira				
Não	38	29,2%	29,2%	29,2%
Sim	92	70,8%	70,8%	100%
Painel B: Qual a primeira coisa que vem a mente quando recebe algum dinheiro				
Fazer Compras	19	14,6%	14,6%	14,65
Fazer reservas (guardar)	29	22,3%	22,3%	36,9%
Gastar só o necessário guardar restante	69	53,1%	53,1%	90,0%
Outros	9	6,9%	6,9%	96,9%
Pagar Contas	4	3,1%	3,1%	100,0%
Painel C: Recebeu em algum momento de sua vida orientação de como lidar com o dinheiro				
Não	18	13,8%	13,8%	13,8%
Sim	112	86,2%	86,2%	100,0
Painel D: Quem da sua família lhe dá dinheiro				
Pai	38	29,2%	29,2%	87,7%
Mãe	57	43,8%	43,8%	56,6%
Avó	2	1,5%	1,5%	6,9%
Avô	1	0,8%	0,8%	7,7%
Todos	9	6,9%	6,9%	98,5%
Outros	23	17,8%	17,8%	100,0%
Painel E: Você tem por hábito planejar seus gastos mensais				
Não	50	38,5%	38,5%	38,5%
Sim	80	61,5%	61,5%	100,0%
Painel F: Você tem o costume de guardar algum dinheiro do que você recebe				
Não	16	12,3%	12,3%	12,3%
Sim	114	87,7%	87,7%	100,0%
Painel G: Você sabe o que é poupança				
Não	2	1,5%	1,5%	1,5%
Sim	128	98,5%	98,5%	100,0%
Painel H: Você sabe usar o dinheiro para fazer compras e conferir o troco				
Não	6	4,6%	4,6%	4,6%
Sim	124	95,4%	95,4%	100,0%
Painel I: Como você faz compras				
De forma planejada	100	76,9%	76,9%	76,9%
Por impulso	30	23,1%	23,1%	100,0%
Painel J: Você tem cartão de credito				
Não	111	85,4%	85,4%	85,4%
Sim	19	14,6%	14,6%	100,0%
Painel L: Na escola você em algum momento já aprendeu como usar o dinheiro				
Não	74	56,9%	56,9%	56,9%
Sim	56	43,1%	43,1%	100,0%
Painel M: Você considera importante o tema educação financeira ser aplicado no ensino de crianças e jovens				
Não	15	11,5%	11,5%	11,5%

Sim	115	88,5%	88,5%	100,0%

Fonte: Dados da pesquisa (2015).

Após realizado a pesquisa foi possível observar que a maioria, 70,8%, dos respondentes conhece ou já ouviu falar sobre educação financeira, conforme apresentado no painel A, porém para os dias atuais é considerável a representatividade dos respondentes que não conhecem e nunca ouviram falar sobre o assunto, 29,2%, afinal lidar com dinheiro é realidade das pessoas cada vez mais cedo, nesse sentido Bernhein e Garrett (2003) apontam em seu estudo que o incremento da educação financeira mais cedo na vida pessoal, faz com que as pessoas consigam ter um maior domínio sobre as suas finanças pessoais.

Quando questionados em relação ao que pensam de imediato quando recebem algum dinheiro a maioria dos alunos questionados (53,1%) diz gastar somente o necessário e guarda o restante, bem como os que dizem que fazem reservas representam 22,3%, mas é necessário destacar a porcentagem que pensam logo em consumir, fazer compras, 14,6%, porém é preciso que as pessoas saibam distinguir consumo, que é o ato de satisfazer as suas necessidades básicas (CARVALHO, 1996), e consumismo que segundo Silva (2012) é o que se compra sem necessidade real, supérfluos que servem para satisfazer o ego, por vezes apenas atendendo um apelo televisivo. Para que se saiba onde gastar é necessário que as pessoas estejam cientes do seu fluxo financeiro, nesse sentido questionou-se, conforme painel C, se em algum momento da vida receberam orientação de como lidar com o dinheiro, 86,2% dizem ter recebido algum tipo de orientação e 13,8% responderam que não. Toledo (2006) relata que quando uma pessoa recebe orientações adequadas sobre determinado assunto, terá mais discernimento para saber o que quer, vai estar mais preparado para resistir aos gastos inúteis.

Através da questão apresentada no painel D foi possível identificar a fonte de renda dos respondentes, ou seja, as pessoas que financiam suas atividades, onde os números mais significativos demonstram que 43,8% ganha dinheiro da mãe, e 29,2% do pai, o restante recebem de outros, como avó e avô, trabalho, etc.

O painel E revela se os pesquisados tem o hábito de planejar seus gastos mensais, e a porcentagem dos que não planejam é significante, 38,5% dos respondentes não planejam seus gastos, e 61,5% dizem fazer planejamento. Seguindo a linha do planejamento o painel F apresenta que apesar de muitos não planejar os gastos, 87,7% costumam guardar algum dinheiro que recebem, já 12,3% gastam tudo que recebem. Nessa mesma linha, conforme painel G, foram questionados se sabiam o que era poupança e a maioria (98,5%) afirma saber o que é poupança e apenas 1,5% revela não saber o que é poupança.

Halfeld (2004) afirma que planejar e organizar os gastos é o primeiro passo para uma vida financeira confortável, é preciso aprender a pensar quando, por que, onde, etc. se deve gastar, e para ele poupar é o primeiro passo para se conseguir uma estabilidade financeira, e depois disso as chances de investir de forma correta fazendo o dinheiro render é consequência.

Questionados se os alunos sabem usar o dinheiro e conferir o troco quando fazem compras 95,4% dizem saber, mas 4,6% revelam não saber conforme se apresenta no painel H. Também relacionado a compras, (painel I) foram perguntados como fazem suas compras, 76,9% relataram fazer de forma planejada e uma porcentagem relevante 23,1% compram por impulso. Segundo o autor Halfeld (2008) é preciso renunciar ao consumo por impulso, saber se controlar para não cair nas tentações do consumismo, só assim há uma esperança de ser recompensado no futuro, com as finanças equilibradas e por que não dizer uma vultosa poupança.

O painel J apresenta resposta em relação aos alunos do ensino fundamental terem ou não cartão de crédito 85,4% responderam que não tem, enquanto 14,6% já possuem um cartão de crédito. Esse dado vem ressaltar o que Kiyosaki e Lechter (2000) relatam que muitos jovens sem nenhum conhecimento financeiro, por vezes tem cartão de crédito, mas não sabem utilizá-lo adequadamente, o que pode ser um risco para a sua saúde financeira e a de sua família. Cabe lembrar que a legislação brasileira não permite a instituições financeiras a concessão de cartão de crédito à menores de 16 anos.

Segundo o autor Cerbasi (2004) infelizmente não faz parte da realidade das escolas no Brasil abordarem com frequência temas relacionados a Educação Financeira, ao dinheiro e as finanças pessoais, são apenas ensinados conceitos de matemática básica, mas que geralmente não condizem com a realidade vivida no dia a dia, compra, venda, juros, troco, investimentos, poupança, entre outros assuntos que fazem parte do dia a dia de todo cidadão. O exposto por Cerbasi pode ser reafirmado nessa pesquisa ao se observar o painel L, o qual mostra resposta relevante quando os alunos foram questionados se na escola em algum momento aprenderam como usar o dinheiro e a maior parte dos respondentes (56,9%) afirmaram não ter aprendido sobre o dinheiro e uma menor porcentagem dizem ter recebido orientações de como usar o dinheiro.

Além da maioria dos respondentes confirmar a falta de assuntos relacionados ao dinheiro nas escolas, observa-se através do painel M que uma porcentagem muito significativa dos alunos considera importante aplicar o tema Educação Financeira no ensino de crianças e jovens, pois do total de respostas 88,5% consideram importante inserir a Educação Financeira no ensino das escolas. Autores como Prado (2013) concluiu em sua pesquisa onde realizou atividades com alunos do ensino fundamental, que é possível trabalhar conceitos relacionados a Educação Financeira, e o tema teve uma grande aceitação por parte dos alunos, ou seja, demonstraram grande interesse pelo assunto que os fez pensar e praticar o raciocínio rápido alertando-os para o consumo inconsciente e sem planejamento, ressaltando a importância do uso correto do dinheiro e que a temática precisa fazer parte do que aprendem no cotidiano

Inicialmente através da presente pesquisa observa-se que a maioria dos alunos relata saber o que é Educação Financeira, mas na análise do questionário como um todo, percebe-se a falta de orientação específica sobre o assunto, pois muitos relatam não planejar seus gastos mensais e a maioria revela que nas escola em nenhum momento aprendeu a lidar com o dinheiro, e que considera importante o tema educação financeira ser aplicado no ensino de crianças e jovens, portanto podem ter obtido um contato com o assunto mas superficial e básico. È preciso que o aprendizado relacionado ao dinheiro, as finanças pessoais esteja mais presente no cotidiano das pessoas, e a escola pode ser um grande aliado nessa questão, ensinando temas como a Educação Financeira, as finanças pessoais, o dinheiro, afinal todos estão inseridos em um sistema capitalista e o contato com o dinheiro é parte ativa da nossa vida, pois é um bem necessário a sobrevivência, portanto é preciso que se tome consciência do seu uso correto para que no decorrer da vida não se passe por dificuldades financeiras e situações indesejadas que poderiam ser evitadas com a diminuição ou erradicação do analfabetismo financeiro (PRADO, 2013)

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho propôs verificar qual o perfil e percepção que jovens do Ensino Fundamental tem sobre a Educação Financeira, analisando seu ponto de vista sobre a importância do tema.

Portanto a presente pesquisa é de suma relevância, pois ao abordar a temática, que é limitada nas escolas, contribui para que as pessoas, desde cedo, passem a conhecer o assunto e

tomem mais ciência da importância de educar-se financeiramente, saber lidar com o dinheiro, pois dessa forma se tornarão adultos mais preparados para lidar com suas finanças.

Através dos dados obtidos pela pesquisa fica evidente a importância de se abordar cada vez mais o assunto Educação Financeira e inseri-lo no ensino escolar. A pesquisa aponta que uma porcentagem significante de alunos 29,2% nunca ouviu falar sobre o tema, essa é uma situação preocupante, pois os alunos pesquisados são adolescentes e jovens com idade entre 11 e 19 anos que já tem contato com o dinheiro, porém muitos deles não receberam orientação de como lidar com os seus recursos financeiros, uma vez que 13,8% disseram não ter recebido nenhuma orientação, e quando se depararem com decisões mais complexas na vida profissional e pessoal não estarão preparados, afinal já foi grande a porcentagem de respondentes que revelaram não ter por hábito planejar seus gastos mensais (38,5%), ou seja, a pesquisa aponta que o planejamento financeiro não é rotina de muitas pessoas.

Muitas pessoas compram por impulso, apenas nessa pesquisa chegou-se a uma proporção de 23,1% das pessoas que compram por impulso, sem planejar, analisar seu orçamento, ou ver a necessidade do ato. Chega-se a conclusão de que inserir a Educação Financeira no ensino fundamental é claramente uma posposta que deve ser analisada com muita seriedade e deve ser prioridade para todos os envolvidos, não apenas as escolas devem cobrar, mas todos enquanto sociedade devem preocupar-se com esta questão, tornado-a pauta de órgãos responsáveis pela implementação de ajustes como esse na educação que mudarão para melhor a vida financeira de um jovem ou adulto na vida pessoal e profissional e consequentemente na economia do país como um todo, pois pessoas mais educadas financeiramente tomam decisões corretas que não os comprometem enquanto indivíduos e no todo como uma estrutura social e econômica.

Essa conclusão fica evidente se observados os dados da presente pesquisa onde de um total de 130 pesquisados, a maioria, 56,9%, diz não ter aprendido na escola como usar o dinheiro, ou seja, o ensino em Concórdia é carente de informações relacionados ao assunto, dado confirmado quando os alunos foram questionados se achavam importante o tema educação financeira ser aplicado no ensino de crianças e jovens, 88,5% responderam que acham importante, ou seja, os alunos pesquisados gostariam de ter incluso em sua grade escolar assuntos relacionados a educação financeira.

Os achados dessa pesquisa colaboram com estudos já realizados como os de Prado (2013), Abreu (2014), Campos (2012).

Apesar do assunto se mostrar de relevante importância para a população como um todo, algumas limitações foram encontradas no decorrer da pesquisa como a restrição de algumas escolas em atenderem o pedido de liberação dos alunos para responderem a pesquisa, bem como a indisponibilidade do uso das salas de informática, tendo a necessidade de de aplicação do questionário manual, isso possivelmente se dá pelo pouco conhecimento sobre o tema, portanto até terem acesso ao assunto não conhecem sua real importância e relevância para a sociedade, mais um fator que comprova a importância do assunto ser cada vez mais estudado e difundido nos meios de educação e na vida de cada cidadão.

Um tema relevante como é a Educação Financeira anseia por não cair no esquecimento e precisa ser continuado, portanto sugere-se que outras pesquisas sejam feitas relacionadas ao assunto e que em sequência a este trabalho se possa aplicar nas escolas atividades relacionadas ao tema, trazendo os pais para a sala de aula, pois nada adianta o filho saber se em casa os pais não são disciplinados, possibilitando mensurar o que mudou na vida dos alunos e da sua família após adquirir algum conhecimento, mesmo que básico, sobre dinheiro, finanças pessoais, enfim educar-se financeiramente para um melhor entendimento de suas finanças vivendo uma vida controlada e saudável financeiramente.

REFERÊNCIAS

ABREU, Denise S. de. **Relação entre Educação Financeira e nível de endividamento:** Um estudo no Oeste Catarinense. 2014. 30 f. Trabalho de Conclusão de Curso Administração – Universidade do Contestado.

BERNHEIM, B. Douglas; GARRETT, Daniel M. **The effects of financial education in the workplace**: evidence from a survey of households. *Journal of. Public*. Economics, v.87, p. 1487-1519, 2003.

BODIE, Zvi e MERTON, Robert C; trad. James Sunderland Cook. **Finanças.** Porto Alegre: Bookman, 2002.

BRASIL. Decreto n º 7.397, de 22 de dezembro de 2010. Institui a Estratégia Nacional de Educação Financeira-ENEF, dispões sobre a sua gestão e dá outras providências. **Diário Oficia**l [da República Federativa do Brasil], Brasília, 23 dez. 2010. Seção 1, pt1.

BUENO, Lilian Luisa Brito. **A educação financeira e o processo de desenvolvimento econômico do país.** 2010. 50 f. Monografia - Curso de Ciências Econômicas do Departamento de Economia, Contabilidade e Administração da Universidade de Taubaté.

CAMPOS, Marcelo Bergamini. **Educação financeira na matemática do ensino fundamental:** uma análise da produção de significados. 2012. f.180. Dissertação - Mestrado Profissional em Educação Matemática, Universidade Federal de Juiz de Fora.

CARVALHO, Luiz Carlos P. **Microeconomia introdutória:** para cursos de administração e contabilidade. São Paulo: Atlas, 1996.

CERBASI, Gustavo. **Casais inteligentes enriquecem juntos**. 177 ed. São Paulo: Editora Gente, 2004.

CHEROBIM, A. P. M. S.; ESPEJO, M. M. dos S. B., **Finanças Pessoais:** Conhecer para enriquecer. São Paulo: Atlas, 2010.

AQUINO, Yara. **Portal EBC.** 19 Mai. 2013. Disponível em: <http://www.ebc.com.br/educacao/2013/05/proposta-em-tramitacao-na-camara-inclui-educacao-financeira-no-curriculo-escolar>. Acesso em: 01 dez. 2015.

FERREIRA, Rodrigo. **Como planejar, organizar e controlar seu dinheiro:** manual de finanças pessoais. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

FILHO, José Segundo. **Finanças pessoais**: invista no seu futuro. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2003.

FINANÇAS pessoais. **Blog minhas economias**. 17 jun. 2015. Disponível em: <http://minhaseconomias.com.br/blog/financas-pessoais/endividamento-das-familias-atinge-o-maior-nivel-em-10-anos>**.** Acesso em: 12 set. 2015.

FONSECA, João José Saraiva da; **Metodologia da Pesquisa Científica**. Fortaleza: UEC, 2002.

FONSECA, Maria da Conceição dos Reis (org.) **Letramento no Brasil:** habilidades matemáticas: reflexões a partir do INAF 2002. São Paulo: Global, 2004.

FRANKENBERG, Louis. **Seu futuro financeiro**. 8. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999.

GAVA, Fernando Winck. **As finanças pessoais**: entendendo os problemas financeiros e balanceando o orçamento domestico. 2004. 54 f. Monografia – Faculdade de Ciências Econômicas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.

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

____. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, Lawrence J. **Princípios de Administração Financeira** – Essencial. 2. Ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

GODFREY, Neale S. **Dinheiro não dá em árvore:** um guia para os pais criarem filhos financeiramente responsáveis. Tradução de Elizabeth Arantes Bueno. São Paulo: Jardim dos Livros, 2007.
HALFELD, M. **Investimentos**: como administrar melhor o seu dinheiro. São Paulo. Fundamento Educacional, 2004.
____. **Investimentos**: como administrar melhor o seu dinheiro. São Paulo. Fundamento Educacional, 2008.
HILL, N. **Quem pensa enriquece**. São Paulo: Fundamento Educacional, 2009.
IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Contabilidade Introdutória**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.
KIYOSAKI, Robert T. **Pai rico, pai pobre**: o que os ricos ensinam a seus filhos sobre dinheiro. 64.ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.
KIYOSAKI, Robert T.; LECHTER Sharon L. **Pai Rico, Pai Pobre**. Tradução: Maria Monteiro. 46. Ed. Editora Elsevier, 2000.
LIBÂNEO, José Carlos. Pedagogia e pedagogos, para que? 7.ed. São Paulo: Cortez, 2004.
MARTINS, José Pio. **Educação Financeira ao Alcance de Todos.** Curitiba: Fundamento, 2004.
MATTAR, F. N. **Pesquisa de marketing**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2001.
MATTAR, F. **Pesquisa de marketing**. Ed. Atlas. 1996.
OECD. Recommendation on Principles and Good Practices for Financial Education and Awareness. Directorade for Financial and Enterprise Affairs. Jul. 2005b.
PIRES, Valdemir. **Finanças pessoais fundamentos e dicas.** São Paulo: Equilíbrio, 2007.
PRADO, Rosane de Souza. **Educação Financeira no Ensino Fundamental I**. 2013. f.51. Monografia – Graduação de Licenciatura em Pedagogia Plena, Universidade do Estado do Rio de Janeiro.
REMUND, D. L. **Financial literacy explicated:** the case for a clearer definition in an increasingly complex economy. The Journal of Consumer Affairs, v. 44, n. 2, p. 284, 2010.
ROCHA, Janes. **Devo não nego:** tudo o que deve saber para sair da dívida e tem vergonha de perguntar. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Estera Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** Florianópolis: LED/UFSC, 2000.
SILVA, Kézia Cristina Pereira da, **Finanças Pessoais.** 2012. f. 55. Monografia – Pós-Graduação "Lato Sensu" da Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro.
SOUZA, Almir Ferreira de. TORRALVO, Caio Fragata. **A gestão dos próprios recursos e a importância do planejamento financeiro pessoal**. VII SEMEAD – Seminários em Administração – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo, 2004.
TOLEDO, Elaine. **Saiba mais para gastar menos:** trabalhando sua inteligência financeira. São Paulo: Alaúde Editorial, 2006.

Estudo sobre o perfil do *controller* solicitado por empresas localizadas nos EUA

Alexandre Manga Milani (xande.milani@hotmail.com)
Graduando em Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina

Joice Denise Schäfer (schafer.joice@gmail.com)
Doutoranda do programa de pós-graduação em administração pela Universidade Federal de Santa Catarina
Mestre em contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina
Graduada em contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná

Rogério João Lunkes (rogeriolunkes@hotmail.com)
Professor adjunto do programa de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina
Pós-Doutorado pela Universidad de Valëncia- Espanha
Mestrado e doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina
Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina

RESUMO

Este estudo objetiva identificar o perfil do profissional da controladoria solicitado pelas empresas localizadas nos EUA. A pesquisa caracteriza-se como descritiva quanto à natureza do objetivo, qualitativa na abordagem do problema e documental no que diz respeito ao procedimento técnico. Os dados da pesquisa foram coletados em seis sites de oferta e procura de emprego dos Estados Unidos, no mês de novembro de 2015, totalizando 164 anúncios a serem analisados. Na análise dos resultados observou-se que as empresas buscam profissionais, em sua maioria, formados em contabilidade e com conhecimento avançado no pacote do Microsoft Office Excel®. Adicionalmente, as empresas demonstram ter preferência por *controllers* que possuem CPA e capacidade de comunicação e liderança. A maior parte das vagas é voltada para *controllers* de nível operacional, sendo que as funções desenvolvidas neste nível e no gerencial tendem a ser mais voltadas para a área contábil, enquanto em nível gerencial os custos aparecem como principal atribuição.

Palavras-chave: Controladoria, *Controller*, Vagas, Estados Unidos.

ABSTRACT:

This study aims to identify the controller of the professional profile required by companies located in the US. The research is characterized as descriptive of the nature of the objective, qualitative in addressing the problem and document regarding the technical procedure. The survey data were collected at six sites offering and the United States job search, in November 2015, totaling 164 ads to be analyzed. In the analysis of the results showed that companies are looking for professionals, mostly trained in accounting and advanced knowledge in Microsoft Office Excel® package. Additionally, companies show a preference for controllers that have CPA and communication skills and leadership. Most of the vacancies is aimed at operational

level controllers, and the functions developed at this level and in management tend to be more focused on the accounting, while management-level costs appear as main assignment.

Keywords: Controller ship, Controller, Jobs, United States.

1 INTRODUÇÃO

As empresas de todos os ramos têm experimentado fortes pressões competitivas, forçando-as, a criar mecanismos de diferenciação e aumento de seus níveis de competitividade (MACHADO *et al.,* 2010). Em face desta dinâmica, a empresa necessita de áreas e profissionais que possam lhe auxiliar na decisiva etapa da tomada de decisões, a controladoria/*controller* vem ao encontro dessas necessidades tornando-se responsável pela integração entre as diversas áreas da organização. Diante das responsabilidades do profissional da área de controladoria faz-se necessário que o mesmo tenha um vasto conhecimento de negócios, habilidades empresariais das mais diversas e atitudes que concretizem as necessidades da empresa.

Neste sentido, algumas pesquisas buscaram identificar o perfil do profissional da controladoria no Brasil. Calijuri (2004), analisou o perfil e a necessidade do mercado de trabalho junto aos *controller* da ANEFAC – Associação Nacional dos Executivos de Finanças e nos anúncios divulgados em páginas da *internet* no ano de 2004. Souza e Borinelli (2009), Ferrari *et al*. (2013) e Gomes, Souza e Lunkes (2014), também utilizaram anúncios de vagas de trabalho em sites especializados para identificar o perfil de *controller* requerido pelo mercado.

Em nível internacional, Gomes, Lunkes e Schnorrenberger (2015), aplicaram um estudo, especificamente sobre as vagas disponíveis na Alemanha, para identificar as funções atribuídas ao profissional da área de controladoria naquele país, ao mesmo tempo em que. Castro, Lunkes e Schnorrenberger (2015) desenvolveram um estudo comparativo entre o perfil dos *controllers* na Espanha e no Brasil. Ambas às pesquisas foram desenvolvidas por meio da análise de anúncios de vagas de trabalho disponíveis em sites especializados de cada país.

Com base nestes estudos, e essencialmente, nas pesquisas desenvolvidas por Oro *et al*. (2006) e Gomes, Souza e Lunkes (2014), em empresas brasileiras, que classificam as funções e o perfil do *controller* nos níveis operacional, tático (ou gerencial) e estratégico, ou seja, que executa, gerencia ou planeja ações dentro das empresas, este estudo pretende ampliar a análise sobre as funções desenvolvidas pelo *controller*. A análise, entretanto, será desenvolvida exclusivamente com base nos profissionais da área de controladoria requisitados por empresas norte-americanas, com o objetivo, também, de comparar os achados com a pesquisa de Lunkes *et al*. (2009) que analisaram as funções atribuídas aos *controllers* dos Estados Unidos, além de Alemanha e Brasil, exclusivamente pelas obras publicadas sobre a temática em cada um dos países. Nesse contexto, tem-se como pergunta de pesquisa que orienta este artigo: **qual o perfil do *controller* solicitado por empresas situadas nos Estudos Unidos da América?**

Esta pesquisa justifica-se pelo reflexo conceitual da função do *controller* no termo controladoria, que é basicamente definido pelas funções práticas desenvolvidas por este profissional. Além disso, esta pesquisa é parte integrante de um projeto maior que pretende mapear de forma global as funções atribuídas ao *controller*.

Para abordar os apontamentos descritos até então, este artigo está estruturado em outras quatro seções, além desta introdução. Na segunda seção, está descrito o referencial teórico proposto para este trabalho, enquanto na terceira seção apresentam-se os procedimentos metodológicos, na quarta a descrição e análise dos resultados e, por fim, apresentam-se as conclusões da pesquisa.

2 CONTROLADORIA E AS FUNÇÕES E COMPETÊNCIAS DO *CONTROLLER*

A controladoria tem a função de garantir o cumprimento da missão da empresa e assegurar sua continuidade pela coordenação dos esforços para um resultado de soma superior aos resultados de cada área (MOSIMANN; FISCH, 1999), sendo assim, com a concorrência intensa, o mercado mais seletivo e as dificuldades das empresas, a controladoria entra como um auxílio do negócio, garantindo informações adequadas para o processo decisório (FIGUEIREDO; CAGGIANO, 1997)

Mosimann e Fisch (1999, p.99) complementam que a controladoria consiste em um corpo de doutrinas e conhecimentos relativos à gestão econômica, podendo ser visualizada sob o enfoque de um órgão administrativo com uma missão, funções e princípios norteadores definidos no modelo de gestão e sistema ou uma área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências.

A controladoria está relacionada ao processo de controle pois "possibilita avaliar se cada área está atingindo suas metas, dentro do que foi planejado, isto é, se está sendo eficaz em relação aos planos orçamentários" (MOSSIMANN, FISCH, 1999, p. 124). A controladoria, entretanto, não é apenas importante no controle, mas, também, na elaboração de planejamento e planos, uma vez que o profissional desta área possui informações que podem sintetizar o cenário mais apropriado no futuro, suas alternativas podem ser apresentados para um melhor direcionamento de esforços no período. Siqueira e Soltelinho (2001), corroboram com esta ideia ao afirmar que a área é um importante elemento para a geração de informações, pois é a controladoria que faz a disseminação de conhecimento, modelagem e implantação de sistemas de informação.

Ao profissional da controladoria, o *controller*, são atribuídas diferentes funções nas organizações. Segundo Oro *et al.* (2009) o profissional de controladoria demanda competências e habilidades gerenciais necessariamente adequadas ao ambiente de gestão de negócios e suas funções podem variar entre as organizações, dependendo de seu porte empresarial e sua estrutura organizacional. Nesta direção, Lunkes e Schnorrenberger (2009) complementam que o *controller* pode exercer funções que vão desde a responsabilidade pela contabilidade passando pelo suporte ao quadro gerencial da entidade, até a função estratégica de elaboração do planejamento. Neste contexto, Beuren (2002) destaca que ao longo dos anos têm ocorrido mudanças do perfil do profissional da controladoria devido à dinâmica dos negócios empresariais.

Lunkes e Schnorrenberger (2009) relacionam as funções básicas da controladoria com três perspectivas: (a) gestão operacional – no qual encontram funções relacionadas ao planejamento (operacional), elaboração de relatórios e interpretação, avaliação e deliberação, administração de impostos, elaboração de relatórios a órgãos regulares e públicos, proteção do patrimônio, avaliação econômica política; (b) gestão econômica – subsidiar o processo de gestão, apoiar a avaliação de desempenho, apoiar a avaliação de resultado, gerir o sistema de informações e atender os agentes de mercado; (c) gestão estratégica – planejamento, sistemas de informação, controle, gestão de pessoas e organizacional.

Oro *et al*. (2006), baseados na classificação da função do *controller* nos níveis operacional, gerencial e estratégico, em uma análise de 373 anúncios de emprego para vagas na área de controladoria no ano de 2006, constataram que dentre as empresas brasileiras, há um predomínio na busca por profissionais de nível operacional nas organizações de pequeno porte e de nível estratégico para as empresas de grande porte. Gomes, Souza e Lunkes (2014), por sua vez, ao analisar 497 anúncios de 2013 e encontraram que as funções contábeis são as mais exigidas em nível operacional (49,04%) e gerencial (45,31%) e a de controle no nível estratégico (39,83%).

Outros estudos, no sentido de identificar a função dos *controllers* foram desenvolvidos por Calijuri (2004), Lunkes *et al*. (2009), Souza e Borinelli (2009), Ferrari *et al*. (2013), Gomes, Lunkes e Schnorrenberger (2015), Castro, Lunkes e Schnorrenberger (2015), entretanto, a análise destes não foi baseada na classificação de níveis (operacional, gerencial e estratégico).

Calijuri (2004) encontrou que as cinco funções mais comuns ao *controller* no mercado de trabalho eram o gerenciamento da área contábil, a elaboração de relatórios gerenciais, gerenciamento da área fiscal, fechamento contábil de acordo com as normas norte-americanas e o gerenciamento da área de tesouraria. Lunkes *et al*. (2009), por sua vez, estudaram por meio de manuais e obras de referências, as funções atribuídas aos *controllers*, no Brasil, Estados Unidos e Alemanha e encontraram que o planejamento e o controle interno são as funções de maior relevância nos três países.

As funções principais encontradas no estudo de Souza e Borinelli (2009), aplicado em empresas brasileiras por meio da análise de anúncios (91) divulgados em sites especializados de oferta e procura de trabalho, no ano de 2008, são: gerencial-estratégica (85%), gestão da informação (74%) e contábil (71%). Ferrari *et al*. (2013), por sua vez, analisaram 96 anúncios divulgados na Revista Exame de 2005 a 2012 e encontraram como funções mais exigidas pelas organizações, o gerenciamento da contabilidade, o orçamento e o controle fiscal/tributário,

Gomes, Lunkes e Schnorrenberger (2015), ao estudarem empresas alemãs (457 anúncios), chegaram ao controle, orçamento e gestão de custos, como principais funções atribuídas ao profissional da área de controladoria. Enquanto, Castro, Lunkes e Schnorrenberger (2015), ao analisarem comparativamente os anúncios de vagas para controllers no Brasil e na Espanha identificaram a elaboração e apresentação de relatório e atividades de controle como as funções mais solicitadas nos dois países.

Com base nas pesquisas apresentadas, o presente estudo pretende identificar o perfil dos *controllers* solicitados pelo mercado norte-americano, de forma a classifica-las em níveis, assim como realizado por Oro et al (2006) e Gomes, Souza e Lunkes (2014).

3 PROCEDIMENTO METODOLÓGICO

Nesta seção estão descritos os procedimentos desenvolvidos na execução da pesquisa. Estes procedimentos estão divididos em: i) Enquadramento metodológico; e, ii) Procedimentos para coleta e tratamento dos dados.

3.1 Enquadramento metodológico

O enquadramento metodológico refere-se à natureza do objetivo, a coleta de dados, a abordagem do problema e aos procedimentos técnicos empregados no desenvolvimento da pesquisa.

A natureza do objetivo, é classificada como descritiva, uma vez que busca observar os fatos, registrá-los, analisá-los e interpretá-los, sem interferir nos mesmos, através das informações contidas em *sites* das empresas que compõe a amostra. A coleta de dados será realizada a partir de dados secundários, especificamente por meio de anúncios de algumas empresas de recrutamento dos EUA do mês de Novembro de 2015.

Em relação à abordagem do problema, a pesquisa caracterizada-se como qualitativa, tendo em vista que tem por objetivo identificar qual é o perfil do *controller* solicitado pelas empresas estadunidenses.

No que diz respeito aos procedimentos da pesquisa, a técnica utilizada neste trabalho é a documental, visto que foi realizado o levantamento dos anúncios de empregos para *controller* por empresas norte-ameriacanas e a análise desses anúncios.

3.2 Procedimentos para coleta e tratamento dos dados

A coleta dos anúncios foi realizada nas principais empresas de recrutamento dos Estados Unidos: Adecco, Efinancial Careers, Kelly, Lucas Group, Modis, Robert Walters.

A partir da definição das empresas, foi realizada no mês de Novembro de 2015, a coleta dos anúncios em aberto nos sítios eletrônicos. Foram utilizadas as seguintes palavras-chaves: "*controller", "business controller"* e "*assistant controller"*. A população foi composta por 272 anúncios, sendo que 108 foram excluídos por serem anúncios repetidos ou não estarem em acordo com o objeto do estudo.

As informações consideradas pertinentes para atingir o objetivo se concentraram em cinco pontos principais: nível hierárquico exigido, funções requeridas, formação profissional, competências do profissional, e, por fim, suas habilidades técnicas. A coleta destas informações justifica-se, pois os profissionais de controladoria são responsáveis por diversas tarefas, funções e competências e devem acompanhar a dinâmica do mundo dos negócios.

Na Tabela 1 são apresentados os anúncios encontrados em cada sítio, bem como o número de anúncios excluídos da pesquisa.

Empresas de Recrutamento	Nº de Anúncios	Excluídos	Total de Vagas
EFinancialCareers	105	24	81
Kelly	49	28	21
Modis	14	13	1
Adecco	38	25	13
Lucas Group	49	16	33
Robert Walters	17	2	15
Total	**272**	**108**	**164**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 1 – Vagas por empresa de recrutamento

Por não se tratarem de vagas específicas do *controller* ou serem anúncios repetidos, foram excluídos 108 anúncios, como mencionado anteriormente, assim, a pesquisa limitou-se a 164 dos 272 anúncios encontrados. Destaca-se, a partir da Tabela 1, que a empresa eFinancialCareers foi a que apresentou um maior número de anúncios referentes a trabalhos para *controllers*, 105, porém 22,9% deles foram excluídos, o que resultou em 81 vagas oferecidas neste *site*. O site Lucas Group foi a segunda maior empresa em número de anúncios, com 49 vagas, com 16 exclusões por anúncios repetidos.

No site Modis não houve repetição de anúncios, todavia somente um dos anúncios remetia a vaga especificamente voltada para a controladoria, as demais referiam-se a funções

relacionadas a engenharia, sistemas de informática e analista de suporte técnico de telefonia. A empresa Kelly também apresentou muitos anúncios desalinhados e repetições, com uma exclusão de mais de 57% dos anúncios. Os anúncios excluídos dessa empresa, na sua maioria, eram relacionados à automação e maquinários de indústrias. Os anúncios excluídos do site Adecco referiam-se a áreas de vendas, industrial, de informação tecnológica e construção civil. Já do sítio Robert Walters, foram excluídos apenas dois anúncios, por se tratarem de repetições.

Na Tabela 2 encontram-se as vagas de cada empresa pelos níveis hierárquicos: operacional, gerencial e estratégico.

Níveis	**Operacional**		**Gerencial**		**Estratégico**	
Empresas de Recrutamento	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**
EFinancialCareers	36	40%	32	41%	16	73%
Kelly	16	18%	8	10%	0	0%
Modis	1	1%	0	0%	0	0%
Adecco	4	4%	11	14%	0	0%
Lucas Group	28	31%	15	19%	6	27%
Robert Walters	4	4%	12	15%	0	0%
Total de vagas	**89**	**100%**	**78**	**100%**	**22**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 2 – Quantidade de vagas por nível hierárquico

Observa-se, na Tabela 2, que o nível operacional é o que possui o maior número de vagas oferecidas, com aproximadamente 47% do total de vagas. O nível gerencial tem 41% de vagas e o estratégico possui 12%, sendo que apenas duas empresas ofereceram vagas neste nível.

A empresa eFinancialCareers é quem oferta o maior número de vagas nos três níveis hierárquicos, no nível operacional possui 40%, no gerencial tem 41% e 73% no estratégico. A Kelly concentrou mais de 65% de seus anúncios no nível operacional.

O único anúncio considerado da Modis, foi classificado como operacional. Os anúncios da empresa Robert Walters foram quase todos classificados como gerenciais, 79%, o restante foi nível operacional. O Lucas Group foi a outra empresa a ofertar vagas no nível estratégico, porém apenas 13% de suas vagas são neste nível, com sua maioria sendo classificados no nível operacional.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Nesta seção da pesquisa é abordado a análise dos resultados, que se apresenta as funções que o *controller* irá exercer e as competências, formações e habilidades técnicas necessárias para as vagas.

4.1 Perfil do profissional *Controller*

O presente tópico visa identificar o perfil do *controller* através dos anúncios encontrados nas seis empresas de recrutamento dos EUA. Na Tabela 3, estão apresentadas as funções solicitadas nos anúncios classificadas de acordo com os níveis operacional, gerencial e estratégico das vagas (apresentados na Tabela 2).

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
Opções	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**
Contábil	31	35%	26	33%	3	14%
Controle	27	30%	11	14%	0	0%
Gestão Interna	0	0%	24	31%	0	0%
Custo	23	26%	9	12%	13	59%
Planejamento	25	28%	20	26%	8	36%
Total de vagas	**89**	**100%**	**78**	**100%**	**22**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 3 - Funções solicitadas pelos anúncios

Observa-se que a função mais solicitada tanto no nível operacional quanto no gerencial é a contábil, com 35% e 33%, respectivamente. Estes resultados corroboram parcialmente com a pesquisa de Gomes, Souza e Lunkes (2014), uma vez que, neste estudo as funções contábeis também eram indicadas como as mais relevantes no nível operacional e gerencial, os percentuais atribuídos a esta função, entretanto, se mostrou maior no estudo de 2014, sendo 49% e 45%, respectivamente.

No nível estratégico, a função mais procurada é a de custos, com 59%, diferindo dos achados de Gomes, Souza e Lunkes (2014), que observaram uma procura maior, aproximadamente 40%, de profissionais na função de controle, que nesta pesquisa não foi solicitado em nenhum dos anúncios.

Observa-se, ainda, que no nível operacional há uma igualdade em termos da função requerida, exceto no que diz respeito a gestão interna, que não é solicitada neste nível, isto demonstra que o perfil procurado pelas empresas é de um profissional capaz de trabalhar em diversas áreas da empresa. Já no nível gerencial, logo atrás da função contábil, a gestão interna é a função mais procurada, seguida pelo planejamento, enquanto controle e o trabalho relacionado aos custos não são tão requeridos. No nível estratégico, os custos e o planejamento aparecem como as funções chaves para o profissional de controladoria.

Os resultados apontados na Tabela 2, em termos de quantidade geral de anúncios relacionados a cada função, evidencia uma discordância entre a presente pesquisa e os estudos de Lunkes *et al*. (2009), Gomes, Lunkes e Schnorrenberger (2015), Castro, Lunkes e Schnorrenberger (2015), que apresentam a função de controle dentre as de maior relevância, sendo que nesta pesquisa, a mesma aparece apenas na frente da gestão interna.

Diante da função exigida pelas empresas, optou-se por analisar, também, os requisitos exigidos para a contratação destes profissionais, para desempenhar as atividades dentro de cada nível. Na Tabela 4 está demonstrada a formação solicitada aos *controllers* nos anúncios.

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
Opções	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**
Contabilidade	83	93%	52	67%	14	64%
Finanças	44	49%	30	38%	10	45%
Administração	2	2%	22	28%	3	14%
Controladoria	11	12%	12	15%	2	9%
Recursos Humanos	5	6%	23	29%	3	14%
Engenharia	23	26%	9	12%	13	59%
Total de vagas	**89**	**100%**	**78**	**100%**	**22**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 4 - Formação solicitada pelos anúncios

Como pode ser percebido na Tabela 4, o curso mais solicitado foi o curso de contabilidade, em 93% das vagas no nível operacional, 67% no gerencial e 64% no nível estratégico, indo ao encontro dos estudos de Souza e Borinelli (2009), Ferrari *et al.* (2013) e Gomes, Souza e Lunkes (2014). Em seguida tem-se o curso de finanças como mais solicitado em nível operacional e gerencial, com 49% e 38% dos anúncios, respectivamente. E no nível estratégico o segundo curso mais requisitado é voltado para engenharias, com 59%.

Observa-se que há uma disparidade entre alguns cursos em diferentes níveis, como o curso de administração, que no nível operacional é solicitado em 2% das vagas, enquanto no nível gerencial consta em 28% das vagas e no estratégico em 14%. O curso de engenharias, também aparece em um nível bem menor quando se trata de vagas gerenciais do que nos demais.

Com relação ao conhecimento de línguas, contata-se que este não foi considerado como fator determinante na escolha do *controller*, como as vagas ofertadas eram de empresas norte americanas e, muitas delas, não eram empresas multinacionais, não eram requisitados profissionais bilíngues, salvo caso raro como um anúncio do site Kelly, onde foi requisitado o mandarim fluente. Diferentemente dos estudos de Gomes, Souza e Lunkes (2013), uma vez que foi constatado que aproximadamente 50% das vagas preferem profissionais, no mínimo, bilíngue.

Com relação as competências exigidas dos profissionais de controladoria, os resultados estão evidenciados na Tabela 5.

Níveis	**Operacional**		**Gerencial**		**Estratégico**	
Opções	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**
Controle	70	79%	65	83%	17	77%
Relacionamento Interpessoal	89	100%	78	100%	22	100%
CPA	85	96%	72	92%	20	91%
Capacidade analítica	80	90%	71	91%	18	82%
Capacidade crítica	77	87%	68	87%	19	86%
ISO	60	67%	50	64%	12	55%
Total de vagas	**89**	**100%**	**78**	**100%**	**22**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 5 - Competência solicitada pelos anúncios

As empresas buscam *controllers* para trabalhar em grupo e gerenciar setores, isso se deve ao fato de todos os anúncios solicitarem ao profissional relacionamento interpessoal. Esse resultado se assemelha ao encontrado por Maciel e Lima (2011) que encontraram entre as principais competências solicitadas pelo mercado de trabalho a capacidade de gerenciar pessoas, aptidão para liderança e conhecimento de capital humano.

Nos três níveis as empresas buscam profissionais com CPA - *Certified Public Accountant* (90%, 92% e 86%), assim como, na pesquisa de Gomes, Souza e Lunkes (2014) realizada no Brasil, o CRC ativo também foi mencionado em grande parte dos anúncios. Assim como, exigem capacidades analítica e crítica. Enquanto o conhecimento do ISO é o que menos se procura em um profissional.

Os resultados da Tabela 6, demonstram as habilidades técnicas listadas nos anúncios como diferencial para os candidatos as vagas.

Níveis	Operacional		Gerencial		Estratégico	
Opções	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**	**Quantidade**	**%**
ERP	85	96%	70	90%	20	91%
SAP*	53	62%	44	63%	13	65%
Pacote Microsoft Office	89	100%	78	100%	22	100%
QuicBooks	70	79%	58	74%	17	77%
GAAP	60	67%	55	71%	13	59%
Total de vagas	**89**	**100%**	**78**	**100%**	**22**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 6 - Habilidades técnicas solicitadas pelos anúncios

Constata-se que o pacote Microsoft Office, é a ferramenta mais solicitada nos três níveis. Este resultado ratifica as pesquisas feitas no Brasil, as quais, também, identificaram o Microsoft Office Excel® como habilidade necessária (GOMES; SOUZA; LUNKES, 2013; ORO *et al*. 2009).

Com relação ao *Enterprise Resource Planning* (ERP), mais de 90% dos anúncios requisitaram seu conhecimento, onde o sistema integrado mais solicitado é o SAP. Também foi solicitado conhecimento no sistema Quicbooks e no GAAP – *Generally Accepted Accounting Principles,* porém com menor expressividade.

5 CONCLUSÕES

Conforme o objetivo de identificar o perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas localizadas nos Estados Unidos, de acordo com o nível: operacional, gerencial e estratégico, esta pesquisa foi realizada com base em seis empresas de recrutamento e seleção do país: Adecco, Efinancial Careers, Kelly, Lucas Group, Modis, Robert Walters, nas quais 164 anúncios compuseram a amostra.

Nos resultados referentes aos níveis hierárquicos requisitados, foi constatado que o nível operacional é o mais solicitado, em 47% do total de vagas. O gerencial representa 41% de vagas do total, e o nível estratégico 12%. A empresa de anúncios que possui o maior número de vagas é a eFinancial Careers, sendo 40% das vagas do nível operacional, 41% do gerencial e 73% do estratégico. Na sequência, a empresa Lucas Group é a que tem a maior relação ao total de anúncios no nível operacional 31%, no gerencial 19% e estratégico 27%. Desta forma, estas bases são as mais indicadas para a consulta de profissionais da área de controladoria que estejam interessados em trabalhar no país.

Para traçar o perfil do profissional *controller*, foram analisadas as funções solicitadas. Constatou-se que a função contábil é a mais exigida nos níveis operacional e gerencial, com 35% e 33%, respectivamente. Já no estratégico, a função mais requisitada é de custos, com 59% das vagas. A segunda função mais requisitada, destoa em cada nível: no operacional é de controle (30%), no gerencial é a gestão interna (31%) e no estratégico é de planejamento (36%). Estes resultados, mostram-se divergentes de estudos similares desenvolvidos em países como Brasil (ORO *et al*., 2015), Alemanha (GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014) e Espanha (CASTRO; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015), e também da pesquisa de Lunkes *et al*. (2009) desenvolvida a partir de obras teóricas nos Estados Unidos, que apontavam o controle e o planejamento como as principais funções.

Constatou-se a prevalência de graduação no curso de contabilidade como requisito nos três níveis hierárquicos. Em seguida, nos níveis operacional e gerencial tem-se o curso de finanças com 49% e 38%, respectivamente, e de engenharia no nível estratégico, com 59%.

Durante a análise, encontraram-se outras competências exigidas dos profissionais da controladoria. A relação interpessoal foi exigida em todos os anúncios do nível operacional, em 29% do nível gerencial, e no nível estratégico com 35%. O *Certified Public Accountant* (CPA) é a segunda mais solicitada, com 96%, 92% e 91% em cada nível. Com relação às habilidades técnicas, o pacote Microsoft Office sobressaiu nos três níveis hierárquicos, sendo solicitado em todas as vagas de todos os níveis.

Conclui-se que o número de vagas para o nível estratégico ainda é inferior do que as vagas oferecidas em níveis operacionais e gerenciais, e que as funções solicitadas pelos contratantes das empresas norte-americanas no nível estratégico mostraram-se divergentes aos achados de pesquisas anteriores, ao contrário do que aconteceu com as vagas nos outros níveis, demonstrando que o perfil de profissional estratégico buscado no país diverge dos demais estudados. Com relação aos requisitos de contratação curso de contabilidade aparece como a formação mais exigida, enquanto o CPA e o conhecimento do Microsoft Office Excel®, aparecem como diferenciais técnicos mais procurados.

Como sugestão para pesquisas futuras sugere-se que seja investigada a função do *controller* em diferentes países, no sentido de compreender a função deste profissional em diferentes locais do mundo, e possibilitar um mapeamento das mesmas.

REFERÊNCIAS:

BEUREN, I. M. **O papel da Controladoria no processo de gestão**. In: SCHMIDT, Paulo (Organizador). Controladoria Agregando Valor Para Empresa. Porto Alegre: Bookman, 2002.

CALIJURI, M. S. S. Controller – O perfil atual e a necessidade do mercado de trabalho. **Revista Brasileira de Contabilidade**, n. 150, p. 38-53, 2004.

FIGUEIREDO, S. CAGGIANO, P. C. **Controladoria:** teoria e prática. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1997.

GOMES, C. V., SOUZA, P., LUNKES, R. J. Estudo sobre o perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras. In. XX Congresso Brasileiro de Custos. Uberlândia. **Anais...** Uberlândia, 2013.

HORVÁTH, P. **Controlling**. 10. Ed. München: Verlag Vahlen, 2006.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D. **Controladoria:** na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

LUNKES, R., SCHNORRENBERGER, D., GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções de controladoria. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

LUNKES, R., SCHNORRENBERGER, D., GASPARETTO, V.; VICENTE, E. Considerações sobre as Funções da Controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. **Revista Universo Contábil**, v. 5, n. 4, p. 63-75, 2009.

MACHADO, A. O. et al. Competências do Controller: um estudo nas 100 maiores empresas de Santa Catarina. **Pensar Contábil**, v. 12, p. 26-34, 2010.

MOSIMANN, Clara Pellegrinello; FISCH, Sílvio. **Controladoria**: seu papel na administração de empresas. 2 ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ORO, I. M. et al. O perfil do controller sob a ótica do mercado de trabalho nacional. In. CONGRESSO USP CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 9., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: USP, 2009.

REZENDE, Denis Alcides. **Sistemas de Informações Organizacionais.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

SIQUEIRA, J. R. M.; SOLTELINHO, W. O profissional de controladoria no mercado brasileiro: do surgimento da profissão aos dias atuais. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 16, n. 27, p. 66-77, 2001.

SOUZA, B. C.; BORINELLI, M. L. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. In: Congresso Brasileiro de Custos, 10., Fortaleza. **Anais...** Fortaleza: ABC, 2009.

TUNG, N. H. **Controladoria Financeira das Empresas:** Uma Abordagem Prática. 8. ed. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1993.

WEBER, J. The development of controller tasks: explaining the nature of controllership and its changes. **Journal Management Control,** v. 22, p. 25–46, 2011.

Fatores Determinantes do *Going Concern* no Parecer de Auditoria de Empresas Brasileiras

Camila Freitas Sant´Ana (camila-fsantana@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis (FURB)

Danielle Paná Vergini (danielle_vergini@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis (FURB)

Paulo Roberto da Cunha (pauloccsa@furb.edu.br)
Doutor em Contabilidade e Administração (FURB)

Resumo:
O objetivo do estudo foi verificar os fatores determinantes do *going concern* no parecer de auditoria de empresas brasileiras listadas na BM&FBovespa no ano de 2014. Para tanto, o método do estudo caracteriza-se como descritivo, por meio de pesquisa documental, com abordagem quantitativa. A amostra foi composta por 277 empresas de capital aberto listadas na BM&FBovespa. A análise dos dados foi dada a partir da técnica estatística de regressão logística, tendo como variável dependente o tipo de parecer (sem ou com ressalva) e como variáveis independentes o tamanho da empresa, o crescimento, a liquidez geral, a rentabilidade da empresa (medida pelo retorno dos ativos e retorno do patrimônio líquido), a alavancagem financeira e a variável de controle do tipo de empresa de auditoria (Big-4 e N-Big-4). Os resultados destacam que o tamanho e a liquidez geral influenciam negativamente a emissão do parecer com o princípio do *going concern* observado por meio do parecer com ressalva. Enquanto, as demais variáveis independentes não foram significativas para estabelecer a influência sobre a emissão do parecer com ressalva, indicando a necessidade de realização de mais estudos.

Palavras-Chave: Parecer de auditoria, Relatório de Auditoria, *Going Concern*, Princípio de continuidade.

Factors Determinants Going Concern Opinion on Audit of Brazilian Companies

Abstract:
The aim of the study was to investigate the determinants of the going concern in the audit opinion of Brazilian companies listed on the BM&FBovespa in the year 2014. Therefore, the study of the method is characterized as descriptive, through documentary research with a quantitative approach. The sample consisted of 277 public companies listed on the BM&FBovespa. Data analysis was given from the statistical technique of logistic regression, with the dependent variable the type of opinion (with or without reservation) and as independent variables company size, growth, general liquidity, profitability of the company (measured by return on assets and return on equity), financial leverage and the control variable of the type of audit firm (Big-4 and N-Big-4). The results highlight that the size and overall liquidity negatively influence of the opinion with the principle of going concern noted by the

opinion with reservations. While, the other independent variables were not significant to establish the influence of the opinion with the exception, indicating the need for further studies.

Keywords: Audit Opinion; Audit Report; Going Concern; Continuity Principle.

1 INTRODUÇÃO

Os relatórios financeiros das empresas são itens fundamentais para o processo de tomada de decisões dos usuários das informações contábeis, assim como o parecer/relatório do auditor independente, do qual o auditor é percebido como uma parte independente capaz de fornecer informações úteis sobre a condição financeira do cliente (JUNAIDI; HARTONO, 2010).

Em relação à capacidade do auditor em fornecer informações relevantes, Zulfikar e Syafruddin, (2013) salientam que o auditor é a ponte entre os interesses dos investidores e dos interesses corporativos. Pois por meio do parecer dos auditores independentes, os investidores encontram credibilidade nas demonstrações financeiras, uma vez que esse documento versa sobre ao atendimento por parte da empresa a estrutura do relatório financeiro aplicável, atestando se os mesmos refletem a realidade do desempenho econômico-financeiro obtido pela gestão da empresa.

Embora, quando a condição econômica é algo incerto, os investidores esperam que o auditor emita um alerta precoce a respeito da capacidade de sobrevivência da empresa (LEVITT, 1998; FANNY; SAPUTRA, 2005). Assim, é neste contexto de incerteza de sobrevivência da empresa que apresenta-se o *going concern*, de modo que é visto como responsabilidade do auditor avaliar se há dúvida sobre a capacidade da empresa em manter a sua sobrevivência no período de tempo adequado, não mais de um ano a contar da data das demonstrações financeiras que foram auditadas (DEWI, 2011; PUDJIASTUTI, 2013).

Desta forma, o *going concern* trata-se de um princípio relacionado a continuidade, ou seja, a preocupação quanto à sobrevivência de uma organização, com a finalidade de retratar se o negócio perpassa por um período indeterminado, de modo que a empresa não seja liquidada dentro do período de curto prazo (SANTOSA; WEDARI, 2009). Entretanto, Francis (2004) destaca que os pareceres de auditoria modificados em razão do *going concern* também impactam na qualidade de auditoria, em virtude de que pode incorrer em informações que inferem no aspecto falso negativo ou falso positivo.

Abordando este aspecto dentro da literatura internacional, destaca-se que alguns estudos analisaram o *going concern* nos pareceres de auditoria, como os estudos de Citron e Taffler (1992); Geiger e Raghunandan (2002); Gosh e Moon (2005), Fanny e Saputra (2005); Januarti e Fitrianasari (2008); Haron et al., (2009), Junaidi e Hartono (2010); Rahman e Siregar (2012) no contexto das auditorias realizadas por *Big 4* e *N-Big 4* na região norte-americana, na Ásia e na Europa.

Diante do contexto investigado e dos resultados inconclusivos apresentados na literatura, tem-se a seguinte questão de pesquisa: Quais são os fatores determinantes do *going concern* no parecer de auditoria de empresas brasileiras? Assim, para atingir a proposta de estudo, tem-se o objetivo de verificar os fatores determinantes do *going concern* no parecer de auditoria de empresas brasileiras.

O estudo justifica-se por contribuir para com o desenvolvimento da literatura e do conhecimento nas áreas de contabilidade e auditoria sobre a influência do *going concern* no parecer de auditoria em torno da temática da pesquisa. Ainda, infere-se que a pesquisa busca ampliar os resultados da pesquisa desenvolvida por Damascena e Paulo (2013), que observaram nas empresas brasileiras no período de 2006 a 2008, variáveis contábeis e indicadores econômicos e financeiros que influenciaram a emissão de parecer com ressalva ou parágrafos de ênfase, considerando empresas de auditoria Big 4 e N-Big 4. Ainda, justifica-se em relação a importância do tema frente as necessidades de informações dos investidores quanto aos possíveis riscos de falências das organizações com o qual mantém relações no mercado de capitais brasileiro.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta revisão de literatura são abordados temas que embasam conceitualmente a problemática da pesquisa em questão. Inicialmente é apresentado a conceituação e caracterização do parecer de auditoria. Posteriormente, são abordados os aspectos relacionados ao *going concern* e aos seus determinantes, juntamente com os estudos anteriores que oferecem embasamento teórico para as variáveis e construção das hipóteses de pesquisa.

2.1 Parecer de auditoria

Por meio do parecer de auditoria ou relatório de auditoria é dado uma opinião do profissional oferecida pelo auditor, uma apresentação objetiva e independente sobre as demonstrações financeiras com a finalidade de atestar se as mesmas apresentam-se verdadeiras e justas frente a estrutura do relatório financeiro aplicável, vista nos aspectos mais significativos da posição financeira e do desempenho da organização auditada (MA ROBU; IB ROBU, 2015).

Com isso, o parecer de auditoria desempenha um papel crucial na comunicação das conclusões do auditor independente para os usuários externos interessados (acionistas, investidores, fornecedores, órgãos fiscalizadores, governo, etc.) nas demonstrações financeiras das empresas, informando se for o caso sobre problemas iminentes com relatórios financeiros da empresa ou controles internos, incluindo problemas *going concern*. Dessa forma, o parecer de auditoria desempenha um papel plausível como um sinal de alerta para os usuários externos, de modo que o auditor deve ser capaz de avaliar objetivamente o desempenho da empresa e resistir a qualquer pressão do cliente para emitir um parecer limpo, de forma não modificada, ou seja, sem ressalvas (HOPE; LANGLI, 2010).

O auditor é responsável pela opinião que emitir mediante parecer de auditoria, pois a sua opinião constante nesse documento irá influenciar nas decisões dos usuários das demonstrações financeiras (DEWI, 2011). Nesse sentido, os pareceres de auditoria podem ser qualificados para a incerteza da continuidade das atividades das organizações.

Características financeiras do cliente, tais como a rentabilidade e tamanho são determinantes da continuidade das atividades expressas pelo auditor no parecer de auditoria. A decisão dos auditores em emitir pareceres qualificados, por outras razões é explicado pelo tipo de parecer de auditoria emitido no ano anterior. Em vista disso, a crise tem afetado a condição financeira das empresas, que é representado no tipo de opinião de auditoria que

recebem, onde não consideram características financeiras do cliente em sua decisão de relatórios e parecer de auditoria do ano anterior, uma ferramenta de decisão útil para prever a opinião do ano em curso. Com isso supõe-se que pareceres de auditoria não estão relacionados ao gerenciamento de resultados (TSIPOURIDOU; CHARALAMBOS; SPATHIS, 2014).

Em relação a condição econômica, que é algo incerto, os investidores esperam que o auditor dê o alerta antecipado de falhas financeiras da empresa, que torna-se extremamente útil para que os investidores tomem as decisões de investimento sobre a condição financeira da empresa. Isso tudo faz com que o auditor tenha a responsabilidade de emitir pareceres sobre a preocupação dos investidores, que é consistente com as circunstâncias reais de sobrevivência da organização (DEWI, 2011).

Os pareceres de auditoria versam sobre o exame das demonstrações contábeis analisadas pelos auditores independentes, assim o parecer de auditoria pode servir como um ponto de referência ao final do processo de execução dos procedimentos de auditoria (PUDJIASTUTI, 2013), pois auditor independente tem a responsabilidade de estabelecer sua opinião sobre o conjunto das demonstrações contábeis, destacando se as mesmas foram elaboradas em conformidade com as exigências normativas (CPCs, NBC TAs), legais (6.404/96, 11.638/07), princípios contábeis e ao código de ética do profissional da contabilidade e auditoria (Resolução 803/96).

Os investidores na realização de seus investimentos dependem fortemente a precisão do exame das demonstrações financeiras de uma empresa. O parecer de auditoria sobre as demonstrações financeiras é uma informação importante, de modo que continua a ser uma das considerações relevantes para os investidores, na tomada de decisões de investimento (DEWI, 2011).

Hope e Langli (2010) concluíram que os auditores não estão dispostos a renunciar a sua independência através da emissão de opiniões sobre parecer/relatórios não modificado ou modificados quando recebem altas taxas de seus clientes, ou seja, maior receita na prestação do serviço de auditoria. Diante disso, auditor como um partido independente tem um papel importante como um agente intermediário entre a empresa que fornece relatórios financeiros, com os investidores que utilizam-se destas demonstrações financeiras.

O conteúdo dos relatórios e demonstrativos financeiros auditados é de responsabilidade da gestão da empresa, enquanto os auditores são somente responsáveis pela expresão de sua opinião no parecer de auditoria, em relação as contas auditadas do clente. De fato, o auditor precisa estar preocupado com a execução dos devidos procedimentos e etapas necessários para a realização do trabalho de auditoria das contas do cliente, que vai ser finalizada após a sua consideração expressa no parecer de auditoria, sobre a consonância ao atendimento das normas e regras aplicadas para identificar a credibilidade do conjunto das demonstrações e relatórios financeiros e ainda quanto ao atendimento dos objetivos da organização (HOPE; LANGLI, 2010).

Problemas relacionados ao *goin concern* devem ser dados pelos auditores e incluídos no parecer no momento em que suas opiniões serão emitidas (DEWI, 2011). De acordo com Guiral, Ruiz e Choi (2014) o potencial impacto negativo de uma percepção de falta de independência do auditor depende da natureza do parecer de auditoria. Essa natureza tem por dimensão a relação entre crescimento da empresa, a relação entre liquidez, a relação entre rentabilidade, a relação entre as atividades, capazes de refletir efeito sobre a emissão de pareceres de auditoria (PUDJIASTUTI, 2013).

Conforme Ma Robu e Ib Robu (2015) que analisaram a influência do parecer de auditoria em decisão dos investidores no mercado financeiro, em relação à aquisição de ações ou venda, destacam que as mesmas têm um impacto importante sobre o retorno de ações, definido por meio da variação relativa dos preços das ações a partir de um período para outro, indicando a influência da filiação dos auditores de firmas Big-4, mas também a influência das informações fornecidas pelo parecer de auditoria e das informações do balanço financeiro sobre o retorno de ações.

De acordo com Januarti (2009) seus resultados indicaram o endividamento, o tamanho, a estabilidade e o parecer prévio de contas do cliente, assim como as dificuldades financeiras infuenciam na qualidade da auditoria e afetam a emissão do parecer de auditoria com *going concern*. De modo que também foi constatado que quanto mais tempo o auditor executar o serviço para o mesmo cliente, mais difícil do mesmo fornecer um parecer com *going concern*, porque acaba perdendo aspectos de independência.

Neste caso, no entanto vale ressaltar que perante as normas e legislações em vigor no Brasil, as firmas de auditoria podem prestar serviço para uma mesma empresa até no máximo 5 anos consecutivos, e caso preste serviço por um ano ou prazo menor ou igual a 5 anos para determinado cliente, terá de esperar 3 anos para poder aceitar o serviço.

Entretanto, no estudo de Januarti (2009), destacou-se que quanto a essa questão de receita, quanto mais tempo realizada aliança entre a empresa e a firma auditoria, existe a possibilidade da firma perder um pouco de sua independência para não perder o cliente, para consecutivamente não perder receita, fato que pode ocasionar dúvidas quanto à qualidade do serviço prestado pelo auditor, com reflexos diretos na credibilidade do seu parecer de auditoria.

Os auditores devem agir perante à ética e integridade profissional no cumprimento das suas funções. Embora, não deva-se descartar a possibilidade de que não há controle dos fatores que poderiam impactar na relação entre as taxas (valor das receitas da prestação do serviço de auditoria) e a propensão de emitir pareceres de auditoria modificados (HOPE; LANGLI, 2010).

Para isso, maiores valores de honorários de auditoria significam maior quantidade de trabalho para seus auditores, o que implicam em um maior acompanhamento da empresa pelos auditores. Dessa forma, as taxas de honorários são estabelecidas em razão do prazo de entrega do trabalho de auditoria, com base na complexidade das atividades da empresa, valores de estoques divididos pela receita de vendas, prejuízos no período analisado, existência de subsidiárias controladas, cujos dados e informações também terão de ser analisadas, dentre outras (CAMARGO, 2012).

Ainda, é possível que este aumento no tempo para emissão do parecer seja resultante de uma maior exposição ao risco, de um maior nível de complexidade para realização da auditoria, da constatação de situações econômico-financeiras adversas e/ou de não conformidades que requeiram discussões adicionais entre auditores e administradores sobre os ajustes necessários às demonstrações contábeis para então realizarem a emissão do parecer (CAMARGO, 2012).

2.2 Determinantes do *Going Concern*

O *going concern* é um termo americano que remete ao princípio de continuidade da organização, sob o qual de acordo com a continuidade permitirá aos usuários das informações

contábeis à constatar em que medida as informações divulgadas apresentam a capacidade de refletir as práticas adotadas pela companhia (GARCIA; PELEIAS; PETERS, 2014).

Assim, compreende-se que os auditores independentes em seu papel de emitir o relatório das demonstrações auditadas, devem estabelecer cuidados em relação ao reconhecimento do perigo da descontinuidade da organização obedecendo os princípios contábeis aplicados. Caso a descontinuidade das operações da companhia seja um fato evidente, dado a avaliação rigorosa e minuciosa da situação da organização e dos projetos econômico-financeiros mediatos, o auditor não pode fugir da responsabilidade de evidenciar um parecer com opinião adversa em seu parecer de auditoria (CVM, 1986).

Neste caso de acordo com Crepaldi (2010), o auditor deve destacar a não preparação das demonstrações contábeis em conformidade com as práticas contábeis geralmente aceitas e a omissão de informações de cunho relevante nas notas explicativas por parte da empresa.

Desta forma a emissão de um parecer de auditoria que "acende" o *going concern*, a sinalização de um parecer com ressalva, destaca a preocupação do auditor em relações as contas, indicando uma incerteza significativa sobre a incapacidade ou a sobrevivência das operações da empresa no período de um ano, a contar a partir da data em que as demonstrações financeiras foram auditadas (SPAP, 2011).

Muthahiroh e Cahyonowati (2013), ressaltam que na realização do processo de auditoria, o auditor deve estabelecer uma visão abrangente das demonstrações financeiras e não uma visão limitada, para poder concluir conscientemente a respeito do potencial de sobrevivência (*going concern*) da organização, uma vez que sua responsabilidade está atrelada à sobrevivência da companhia.

Para Sari (2012) e Arsianto (2013), se na realização dos procedimentos de auditoria o auditor independente não identificar qualquer dúvida quanto à capacidade de sobrevivência da organização, o mesmo divulgará em seu parecer de auditoria o N-*Going Concern*, ou seja, não há indícios de fatores de descontinuidade da organização. Porém, no entanto se forem diagnosticadas dúvidas em relação as informações postas ao processo de auditoria, o auditor elabora seu parecer constando o *going concern*, destacando que há preocupação em relação a capacidade de sobrevivência da organização, ou seja, o auditor deixa claro que existem dúvidas sobre a capacidade da empresa de manter a continuidade de seus negócios.

Assim, na literatura anterior vários estudos objetivaram analisar e identificar quais são os fatores determinantes do *going concern* nos pareceres de auditoria. Na pesquisa desenvolvida por Citron e Taffler (1992) que objetivou explorar a decisão de qualificação do *going concern* da emissão do parecer de auditoria pelo auditor nas empresas do Reino Unido no período de 1977 a 1986, analisando algumas variáveis que possam afetar potencialmente o valor do relatório da auditoria. As variáveis utilizadas foram, probabilidade de falência da empresa, as taxas de mudança de auditor, o argumento da opinião e tamanho da empresa de auditoria, variáveis percebidas como influentes na identificação do *going concern*. Os principais resultados destacam que há evidências de que as questões de competência do auditor e independência pode ser um motivo de preocupação (*going concern*) para as empresas do Reino Unido (CITRON; TAFFLER, 1992).

No estudo de Geiger e Raghunandan (2002) foi examinado os pareceres de auditoria de uma amostra de empresas que entram em falência durante o período 1996-1998, por meio de análise multivariada para testar a associação entre o tipo de parecer de auditoria emitido sobre as demonstrações financeiras, antes do decreto de falência, sob o qual os resultados indicaram que as falhas dos pareceres de auditoria nos anos anteriores da relação auditor / cliente contribuíram para que os auditores realizassem o serviço para os clientes em prazos

mais longos em relação a posse do auditor, demonstrando que os resultados não suportam os argumentos quanto à rotatividade dos auditores obrigatória e sugerem que há uma relação inversa entre posse de auditor e falhas de pareceres de auditoria.

Fanny e Saputra (2005) em seu estudo analisando a relação entre dificuldades financeiras, default da dívida, o tamanho da empresa, o *lag* de auditoria, a posse do auditor quanto ao cliente, o tipo de propriedade, a qualidade do parecer do auditor, as compras, em relação a opinião quanto ao *going concern* em uma amostra de 45 empresas de manufatura da Indonésia entre os anos de 1997 a 2006. Analisados por meio de regressão logística, sob o qual os resultados indicam que a inadimplência da dívida, o tamanho, a posse do auditor quanto ao cliente, a qualidade do parecer do auditor afeta significativamente a opinião em relação ao *going concern* que destaca a preocupação da auditoria quanto à continuidade da empresa, no entanto destaca-se que o *lag* de auditoria, as dificuldades financeiras, as compras, os tipos de propriedade não apresentaram efeito sobre o *going concern*.

O objetivo da pesquisa de Januarti e Fitrianasari (2008) foi investigar a relação entre os índices financeiros (liquidez, rentabilidade, atividade, a alavancagem, o crescimento das vendas, valor de mercado) e indicadores não financeiros (a reputação contador, o parecer de auditoria anterior, a posse do cliente, o *lag* de auditoria) quanto à emissão de parecer de auditoria com o *going concern* em uma amostra de 282 empresas de manufatura da Jakarta no período de 2000 a 2005, por meio do uso de regressão logística, sob o qual os resultados indicam que a liquidez, o parecer de auditoria anterior e o *lag* de auditoria lag afetam significativamente a opinião quanto a sinalização no parágrafo do *going concern*. Entretanto em relação as variáveis de rentabilidade, a atividade, a alavancagem, o crescimento das vendas, o valor de mercado, o tamanho, a reputação contador e a posse do cliente não demonstraram influência sobre o *going concern*.

Já no estudo desenvolvido por Haron et al., (2009) com o objetivo de fornecer evidencias sobre a consideração do julgamento do auditor na emissão da opinião quanto ao *going concern* no parecer de auditoria, por meio de uma pesquisa experimental, foram testadas os indícios do julgamento das contas que são afetadas pela divulgação (consenso), evidências (experiência, associação profissional) e pelos indicadores financeiros (endividamento de longo prazo, endividamento geral, retorno dos ativos, alavancagem, tamanho medido pelo logaritmo das receitas, liquidez). Os achados demonstram uma que há um consenso entre o julgamento de contas e os efeitos de interação entre as três variáveis independentes de forma significativa com o *going concern*.

A pesquisa desenvolvida por Damascena e Paulo (2013) teve por objetivo verificar no contexto brasileiro quais as variáveis contábeis e indicadores econômico-financeiros contribuem para a emissão de pareceres de auditoria com ressalva ou parágrafos de ênfase. A análise compreendeu ao período de 2006 a 2008, tendo como amostra baseada na análise de 1.466 pareceres de auditoria, sob o qual aplicou-se o teste estatístico de *logits*, considerando o tamanho da empresa de auditoria, o ativo total da empresa auditada, a receita total, o valor de mercado, o lucro bruto, o lucro antes do imposto de renda e da contribuição social, o lucro líquido, o retorno do patrimônio líquido, a liquidez corrente, a liquidez geral, as contas a receber de curto prazo, o imobilizado, as dívidas de curto e longo prazo, o grau de endividamento e a participação de terceiros. Os resultados evidenciados pelo modelo demonstraram que a probabilidade de obtenção de uma opinião com ressalva no parecer de auditoria está relacionada com o valor de mercado da empresa, o tamanho da firma de auditoria, o volume de financiamento a curto prazo, o lucro bruto e a receita auferida pela entidade auditada.

O estudo de Muthahiroh (2013) teve por objetivo analisar e fornecer evidência sobre o efeito do litígio, a posse do cliente, a reputação do auditor, a divulgação, o tamanho da empresa, a opinião de auditoria do ano anterior e do *lag* de auditoria no *going concern* de 450 empresas da Indonésia considerando o período de 2006 a 2011 e analisados por meio de regressão logística. Os resultados indicam que o litígio, a posse do cliente de auditoria, a reputação do auditor, o tamanho da empresa, a divulgação e o *lag* de auditoria não influenciam o *going concern* na hora do auditor estabelecer sua opinião no parecer de auditoria, mas que a opinião expressa no parecer de auditoria do ano anterior afeta o *going concern* dado pela opinião sinalizada pelo auditor no parágrafo de ênfase do parecer de auditoria.

A pesquisa de Wulandari (2014) teve por objetivo proposto explicar os fatores que afetam as contas na emissão de pareceres de auditoria de 17 empresas da Indonésia que perfazerem um total de 85 observações no modelo de regressão logística, utilizando como variáveis o tamanho das empresas, a relação entre crescimento, a relação entre liquidez, a relação entre rentabilidade, a relação entre as atividades, e a relação entre o *going concern*. Os achados da pesquisa indicam que os resultados financeiros da empresa quanto ao tamanho, a relação entre o crescimento, a relação entre liquidez, a relação entre rentabilidade, a relação entre as atividades, destacam que os mesmos afetam as contas auditoria e assim o *going concern* na emissão do parecer de auditoria.

Assim, dentre os estudos apresentados destacam-se a utilização da variável tamanho da empresa, medida pelo logaritmo dos ativos totais. Partindo deste pressuposto, o estudo de Santosa e Wedari (2007), ressalta que as empresas com maior tamanho dos ativos apresentam um efeito sobre a opinião do auditor em relação ao parágrafo do *going concern*, tendo em vista que os autores salientam que grandes empresas têm menores chances de falir. Complementando, o estudo Ballesta e Garcia (2005) e de Junaidi Hartono (2010) enfatizam que as grandes empresas apresentam uma melhor gestão da organização, possibilitando estabelecer relatórios financeiros consolidados de alta qualidade, melhorando consequentemente a qualidade dos pareceres de auditoria e em conformidade com as condições da empresa, princípios e normas contábeis.

Embora, Mutchler (1985) e Santosa e Wedari (2007), enfatizam que as grandes empresas também podem enfrentar os mesmos problemas financeiros que as pequenas empresas. Desta forma, considerando ainda os resultados evidenciados pela pesquisa de Damascena e Paulo (2013), que identificaram no contexto brasileiro, que quanto maior o valor da empresa menor de ocorrência de um parecer de auditoria com ressalva, pode compreender-se que os auditores estão mais propensos a emitir pareceres de auditoria com *going concern* sinalizado por meio do parecer com ressalva em empresas com menor tamanho. Assim, estabeleceu-se a seguinte hipótese:

H_1 – O tamanho da empresa influencia negativamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*.

Em relação a variável que representa o crescimento da empresa, o estudos de Santosa e Wedari (2007) e de Wulandari (2014) o crescimento da empresa não afeta os pareceres de auditoria com o *going concern*, destacando que os pareceres de auditoria com parágrafo de *going concern* sinalizado por meio do parecer com ressalva não é derivado do resultado da empresa apontar um índice de crescimento do lucro negativo, do qual ambos os estudos concluem que o crescimento da empresa não tem qualquer influência sobre os pareceres de auditoria com o parágrafo de *going concern*. Considerando estes achados na literatura, determinou-se a seguinte hipótese:

H_2 – O crescimento da empresa não influencia a emissão de parecer de auditoria com *going concern*.

No que refere-se a variável que representa a liquidez da empresa, de acordo com os estudos de Hani et al. (2003) e de Januarti e Fitrianasari (2007; 2008) a liquidez da empresa apresentou uma influência negativa na emissão de parecer de auditoria com g*oing concern*, indicando que quanto menor proporção de liquidez da empresa maior a possibilidade de emissão de um parecer de auditoria com parágrafo de *going concern* observado por meio do parecer com ressalva. Assim, considerando-se este contexto, formulou-se a seguinte hipótese:

H_3 – A liquidez geral da empresa influencia negativamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*.

Quanto a rentabilidade da empresa, medida pelo retorno dos ativos, no estudo de Januarti e Fitrianasari (2008) não foi encontrado influência desta variável na emissão do parecer de auditoria com o *going concern* sinalizado por meio do parecer com ressalva, indicando que a rentabilidade não apresenta influência sobre o parecer de auditoria com o parágrafo de *going concern*. Entretanto, nos estudos de Hani et al. (2003) e de Januarti (2009), foram encontradas evidências de que a rentabilidade influencia positivamente a opinião do auditor em emitir um parecer de auditoria com o *going concern* ou N-*going concern*. Assim, considerando que quanto maior a rentabilidade maior a probabilidade de emissão de parecer do auditor com *going concern*, foi estabelecido a seguinte hipótese:

H_4 – A rentabilidade da empresa influencia positivamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*.

Em se tratando da alavancagem financeira da empresa, de acordo com o estudo de Wulandari (2014) destaca-se que esta variável mostra uma alta utilização de dívidas contraídas pela organização como fonte de financiamento de suas atividades. Assim, no estudo de Januarti e Fitrianasari (2008) evidenciou-se que as empresas com níveis altos de endividamento geral apresentam maior potencial de falência, desta forma os estudos apontam que quanto menor a alavancagem maior a possibilidade de emissão de um parecer de auditoria com parágrafo de *going concern* evidenciado no parecer com ressalva, como também apontado nos estudos de Hani et al. (2003) e Eko (2006). De acordo com estes achados, estabeleceu-se a seguinte hipótese:

H_5 – A alavancagem influencia negativamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*.

Desta forma, dado as hipóteses a serem testadas na pesquisa, passa-se ao próximo tópico que dará enfoque aos procedimentos metodológicos a ser empregados na presente pesquisa.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Com o intuito de atender ao objetivo de pesquisa de verificar os fatores determinantes do *going concern* no parecer de auditoria de empresas brasileiras, realizou-se uma pesquisa descritiva, realizada por meio de análise documental e abordagem quantitativa dos dados.

A população da pesquisa compreende a todas as empresas listadas na BM&FBovespa, que totaliza 510 empresas de capital aberto. Entretanto, para composição da amostra da pesquisa, foram excluídas da amostra empresas classificadas como financeiras e de seguros que somaram 140 organizações, resultando assim em uma amostra inicial de 370 empresas, do

qual ainda foram excluídas as empresas que não continham todas as informações necessárias para a análise dos dados, considerando a análise das demonstrações e pareceres de auditorias referentes ao ano de 2014, que consolida o período objeto de investigação, que resultou em uma amostra final investigada de 277 empresas.

O procedimento empregado para a fase de coleta de dados ocorreu por meio de pesquisa documental, realizada a partir dos demonstrativos financeiros divulgados pelas companhias de capital aberto brasileiras, disponíveis na base de dados da Economática®, referente ao ano de 2014. A coleta das informações referente ao parecer de auditoria sem ou com ressalva e o tipo de empresa de auditoria, se Big 4 (*BIG Four*) ou N-BIG 4 (*Não Big Four*), se estabeleceu a partir da consulta direta no sítio da BM&FBovespa observando empresa por empresa.

Assim, a partir da revisão da literatura realizada foram estabelecidas as variáveis para propiciar a investigação da presente pesquisa, que encontram-se destacadas no Quadro 1.

Quadro 1 – Variáveis analisadas

Tipo	Variáveis	Descrição	Autores
Dependente	*Going Concern* (PARECER)	Atribuído 0 p/ parecer sem ressalva e 1 p/ parecer com ressalva	Mutchler (1985); Citron e Taffler (1992); Geiger e Raghunandan (2002); Hani et al. (2003); Ballesta e Garcia (2005); Gosh e Moon (2005); Fanny e Saputra (2005); Eko (2006); Santosa e Wedari (2007) Santosa e Wedari (2007); Januarti (2009); Haron et al., (2009), Junaidi Hartono (2010); Rahman e Siregar (2012); Wulandari (2014).
Independentes	Tamanho da empresa (TAM)	(LN do Ativo Total)	Mutchler (1985); Ballesta e Garcia (2005); Santosa e Wedari (2007) Santosa e Wedari (2007); Junaidi Hartono (2010).
	Crescimento (CRESC)	$\frac{\text{Vendas Atual}}{\text{Vendas Anterior}}$	Santosa e Wedari (2007); Wulandari (2014)
	Rentabilidade do Patrimônio Líquido (ROE)	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	Hani et al. (2003); Januarti e Fitrianasari (2008); Januarti (2009)
	Rentabilidade dos Ativos (ROA)	$\frac{\text{Lucro Líquido}}{\text{Ativo Total}}$	Hani et al. (2003); Januarti e Fitrianasari (2008); Januarti (2009)
	Liquidez Geral (LG)	$\frac{\text{At. Circ} + \text{At. Não Circ}}{\text{Pas. Circ} + \text{Pas. Não Circ}}$	Hani et al. (2003); Januarti e Fitrianasari (2007; 2008)
	Alavancagem (ALAV)	$\frac{\text{Dívidas de L. P.}}{\text{Patrimônio Líquido}}$	Hani et al. (2003); Eko (2006); Januarti e Fitrianasari (2008); Wulandari (2014)
	VARIÁVEL DE CONTROLE Tipo de Empresa de Auditoria (TIPOAUDIT)	(0 p/ empresa BIG 4 e 1 p/ empresa N-BIG 4)	Citron e Taffler (1992); Geiger e Raghunandan (2002); Gosh e Moon (2005); Fanny e Saputra (2005); Januarti e Fitrianasari (2008); Haron et al., (2009), Junaidi e Hartono (2010); Rahman e Siregar (2012)

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme as variáveis observadas no Quadro 1, formulou-se uma equação para a análise por meio da aplicação da técnica estatística de regressão logística, com base nos estudos que analisaram as determinantes do *going concern* observado por meio da sinalização do parecer com ressalva, como o estudo de Junaidi Hartono (2010) e o Wulandari (2014). Desta forma, estabeleceu-se a seguinte equação:

(1)

$$PARECER = \beta_0 + \beta_1 TAM + \beta_2 CRESC + \beta_3 ROE + \beta_4 ROA + \beta_5 LG + \beta_6 ALAV + \beta_7 TIPO.AUDIT + \boldsymbol{\varepsilon}$$

Dado a equação, os dados coletados foram tabulados em planilhas eletrônicas, passando inicialmente padronizações das variáveis, para posteriormente aplicação da técnica de análise estatística multivariada de regressão logística, que considera variáveis dicotômicas em seu modelo econométrico, realizada por meio do *software SPSS® Statistics*.

4 ANÁLISE E DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Neste tópico apresentam-se os resultados obtidos a partir da pesquisa realizada, com o objetivo de verificar os fatores determinantes do *going concern* no parecer de auditoria de empresas brasileiras, por meio da aplicação da regressão logística realizada a partir do *software SPSS® Statistics.*

4.1 Análise descritiva e do modelo de regressão logística

Nesta seção, apresenta-se a análise dos resultados alcançados a partir da Regressão logística para os testes das hipóteses apresentadas. Inicialmente demonstra-se que 100% dos dados das 277 empresas foram selecionados na inclusão das análises.

Assim, constatou-se que a amostra foi válida para todas as observações que incluem informações do Pareceres no relatório de auditoria de empresas brasileiras. Dos casos analisados pela regressão logísticas, destaca-se na classificação inicial que 257 empresas apresentaram parecer sem ressalva, ou seja, relatórios não modificados, e que 20 empresas apresentam parecer modicados com ressalva, adverso ou com abstenção de opinião. Desta forma, de acordo com essa classificação inicial, o modelo aponta para um percentual de acertos de 92,8%. Dessa forma, denota-se que na *priori* todos seriam classificados como *sem ressalva*. Assim, isso quer dizer que o modelo classificaria corretamente os pareceres *sem ressalva*, mas incorretamente os pareceres *com ressalva*.

Diante disso, foram observadas as codificações das variáveis categóricas. Sendo que a variável TIPOAUD (Tipo de Empresa de Auditoria) obteve uma frequência de 209 para empresas BIG 4 e Não Big Four obteve uma frequência de 68 para os pareceres com ressalva. Ainda, as variáveis na equação passaram pela Estatística de *WALD*, que de acordo com Hair et al. (2005) avalia a significância da constante incluída no modelo, utilizada para avaliar a significância dos coeficientes de cada variável independente. Tendo sua finalidade de verificar se cada um deles é significativamente DIFERENTE de 0. Assim, com base nos resultados evidenciados, destaca-se que o modelo fornece uma base de comparação que nos permita verificar se as variáveis independentes vêm melhorar a qualidade das predições, que de acordo com (HAIR et al., 2005) são importantes através dos testes de significância para verificar se o modelo é capaz de realizar predições com a relação de proximidade entre o resultado alcançado.

No entanto, ainda infere-se que os dados passaram por testes dos coeficientes de modelo Omnibus, teste de Verossimilhança, R² de Cox & Snell, R² de Nagelkerke e Teste de Hosmer e Lemeshow.

Os resultados destacam em relação ao teste dos coeficientes de modelo *Omnibus*, que testa a hipótese de que todos os coeficientes da equação logística são nulos. Assim, o valor resultante do Modelo é 31,224 que representa os DF Graus de liberdade, indicando que pelo menos um dos coeficientes de regressão é diferente de zero, sob o qual pode-se afirmar que os coeficientes contribuem para melhorar a qualidade das predições.

Em relação ao resumo do modelo, pode-se que o R² de *Cox & Snell* está indicando que 10,7% das variações ocorridas no log da razão de chance são explicadas pelo conjunto das variáveis independentes, enquanto que o R² de *Nagelkerke*, que é dado como uma versão de *Cox & Snell* adaptada capaz de fornecer resultados entre 0 e 1, aponta por essa medida, que as somas levadas ao quadrado consideram que o modelo é capaz de explicar cerca de 26,3% das variações registradas na variável dependente.

E quanto ao teste de *Hosmer* e *Lemeshow*, destaca-se que refere-se a um teste *Qui-quadrado*, cujo objetivo é testar a hipótese de que não há diferenças significativas entre os resultados preditos pelo modelo e os observados. Portanto, o modelo pode ser utilizado para estimar a probabilidade de um determinado parecer sem ressalva em função das variáveis independentes. Ainda, por meio deste teste foram observadas as contingências para o teste de *Hosmer* e *Lemeshow*, sob o qual foram divididos os casos em 10 grupos aproximadamente iguais e comparados pelo modelo os valores observados com os valores esperados, apresentados na Tabela 1.

Tabela 1 - Contingência para teste de *Hosmer* e *Lemeshow*

		PARECER = ,00		PARECER = 1,00		
		Observado	Esperado	Observado	Esperado	Total
Etapa 1	1	28	27,799	0	,201	28
	2	28	27,550	0	,450	28
	3	27	27,381	1	,619	28
	4	26	27,210	2	,790	28
	5	27	27,053	1	,947	28
	6	28	26,816	0	1,184	28
	7	27	26,558	1	1,442	28
	8	25	26,112	3	1,888	28
	9	25	24,282	3	3,718	28
	10	16	16,240	9	8,760	25

Fonte: Dados da pesquisa.

Dado a consistência do teste apresentado na Tabela 1, obteve-se a classificação do parecer sem ressalva e do parecer com ressalva, do qual os resultados que apresentavam o modelo sem a inclusão das variáveis independentes o percentual de acerto nas classificações era de 92,8%, percebeu-se uma leve alteração considerando as variáveis independentes no modelo, cujo resultado se eleva para 93,5%, destacando-se portanto uma melhoria considerável no modelo.

Passados os testes do modelo, obteve-se a partir da regressão logística os seguintes resultados para as variáveis incluídas na equação, apresentados na Tabela 2.

Tabela 2 - Variáveis na equação

		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)	95% C.I. para EXP(B)	
								Inferior	Superior
Etapa 1[a]	TIPOAUDIT(1)	-,963	,611	2,480	1	,115	,382	,115	1,266
	TAM	-,259	,148	3,067	1	,080	,771	,577	1,031
	CRES	,462	,508	,826	1	,363	1,587	,586	4,299
	ROE	,107	,148	,529	1	,467	1,113	,834	1,487
	ROA	-,025	,052	,239	1	,625	,975	,881	1,079
	LG	-1,237	,554	4,989	1	,026	,290	,098	,859
	ALAV	,005	,010	,276	1	,599	1,005	,986	1,025
	Constante	2,099	1,941	1,170	1	,280	8,157		

a. Variável(is) inserida(s) na etapa 1: TIPOAUDIT, TAM, CRES, ROE, ROA, LG, ALAV.
Fonte: Dados da pesquisa.

A partir da Tabela 2, observa-se que a variável independente tem apenas 1 grau de liberdade, neste sentido para cada coeficiente procedeu-se ao seguinte cálculo: Wald = $(b/S.E)^2$, onde b (coeficiente de uma variável incluída no modelo) e S.E (erro-padrão). Partindo deste princípio, os resultados sugerem que a variável de Liquidez Geral (LG) pode ser aproveitada no modelo, já que seus coeficientes não são nulos. Entretanto, ressalta-se que o coeficiente da variável de Liquidez geral é negativo. Deste modo, esse resultado significa que uma variação positiva contribui para diminuir a probabilidade de um parecer com ressalva. Assim, passamos as discussões das hipóteses no próximo subtítulo.

4.2 Discussão das hipóteses de pesquisa

Em relação à discussão das hipóteses, a hipótese H_1 prediz que o tamanho da empresa influencia negativamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*, destaca-se que o resultado evidenciado pelo modelo econométrico apontou uma influência negativa do tamanho da empresa na emissão de parecer com *going concern* sinalizado pela ressalva apresentada na opinião expressa pelo auditor. Assim, ressalta-se que a hipótese H_1 foi aceita pelo modelo, em virtude de que apresentou uma significância ao nível de 10%. Desta forma, esse resultado corrobora em partes com os achados da pesquisa de Damascena e Paulo (2013) e ainda corrobora com os achados de Ballesta e Garcia (2005), Santosa e Wedari (2007) e de Junaidi Hartono (2010) que destacavam uma influência negativa do tamanho da empresa na emissão do parecer com sinalização do parecer com ressalva, em virtude de que as empresas com maior tamanho dos ativos apresentam menores chances de falir e representar um problema para os acionistas da organização. Neste sentido, os resultados da presente pesquisa enfatizam que os auditores estão mais propensos a emitir pareceres de auditoria com *going concern* dado pelo parecer com ressalva para as empresas com menor tamanho de ativo.

Quanto à hipótese H_2, esperava-se que o crescimento da empresa não influencia-se na emissão de parecer de auditoria com *going concern*. O resultado encontrado revela uma influência positiva do crescimento na emissão de parecer com ressalva, dado que sinaliza que quanto maior o crescimento da empresa maior a possibilidade de emissão de um parecer com ressalva. No entanto está influência não foi conclusiva, em virtude de que a variável não foi significativa ao nível de 10%, denotando-se assim a rejeição da hipótese H_2. Porém a rejeição desta hipótese, acaba corroborando com os achados da pesquisa de Santosa e Wedari (2007) e de Wulandari (2014) que previam que o crescimento da empresa não afeta os pareceres de auditoria com o *going concern*, sinalizado por meio do parecer com ressalva.

Em se tratando da hipótese H_3, do qual esperava-se a liquidez geral da empresa influencia negativamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*, observou-se a partir do modelo econométrico um coeficiente negativo, sob o qual o resultado obtido permite concluir que a liquidez geral da empresa apresenta uma relação inversa sobre a emissão de um parecer com ressalva, devido que os dados foram suficientemente significativos ao nível de 5%. Desta forma a H_3 foi aceita, corroborando com os achados de Hani et al. (2003) e de Januarti e Fitrianasari (2007; 2008), destacando que as empresas brasileiras com maior liquidez geral têm menores possibilidades de resultar em uma opinião do auditor com ressalva no parecer de auditoria, dado no parágrafo de *going concern*.

A hipótese H_4, previa que a rentabilidade da empresa influencia positivamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*, entretanto, evidenciou-se em relação ao retorno do patrimônio líquido (ROE) uma influência positiva porém não significativa, e o retorno dos ativos apresentou uma influência negativa também não significativa no modelo econométrico. Assim, considerando estes resultados e a falta de significância das variáveis, não permite-se concluir qual a influência que prevalece da rentabilidade sobre a emissão de um parecer com *going concern* sinalizado pelo parecer com ressalva. Deste modo a hipótese H_4 foi rejeitada, corroborando em parte com os resultados da pesquisa de Januarti e Fitrianasari (2008) que também não evidenciou uma influência da rentabilidade da empresa na emissão do parecer de auditoria com o *going concern*. Entretanto, este resultado confronta os achados da pesquisa de Hani et al. (2003) e de Januarti (2009), que destacavam a existência de uma influencia positivamente da rentabilidade das empresas na emissão de um parecer de auditoria com ressalva.

No que tange a hipótese H_5, que estabelecia que a alavancagem influência negativamente a emissão de parecer de auditoria com *going concern*, observou-se por meio do resultado obtido a existência de uma influência positiva, porém não significativa, sob o qual denota-se resultados inconclusivos na verificação da influência da alavancagem sobre a emissão de um parecer com ressalva. Dessa forma, a hipótese H_5 foi rejeitada, em virtude de que não demonstrou-se significativa ao nível de 10%. Assim, este resultado contraria em parte os achados dos estudos de Hani et al. (2003), Eko (2006), e Januarti e Fitrianasari (2008) que destacavam que quanto menor a alavancagem maior a possibilidade de emissão de um parecer de auditoria com parágrafo de *going concern* evidenciado no parecer com ressalva, haja visto denota-se que o resultado não é conclusivo indicando a necessidade de mais testes na variável.

Assim, em síntese pode-se verificar que os fatores determinantes do *going concern* no parecer de auditoria de empresas brasileiras é dado pelo tamanho que influencia negativamente (H_1 aceita) e pela liquidez geral que também influencia negativamente (H_3 Aceita) a emissão da opinião do auditor referente ao *going concern* por meio do parecer com ressalva, considerando o conjunto de observações realizadas. No entanto, destaca-se que as hipóteses H_2, H_4 e H_5, foram assim rejeitadas devido à falta de significância no modelo econométrico, fato que estimula a realização de novos estudos, em virtude de que os achados encontrados assim como confirmam, também se diferem de outros achados disponíveis na literatura sobre a temática.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

O estudo teve como objetivo verificar que os fatores determinantes do *going concern* no parecer de auditoria de empresas brasileiras. Para tanto, desenvolveu-se uma pesquisa descritiva, com análise documental e abordagem quantitativa dos dados em uma amostra de

270 empresas listadas na BM&FBovespa, considerando seus demonstrativos contábeis e pareceres de auditoria do divulgados em relação ao ano calendário de 2014.

Os resultados encontrados evidenciam que o tamanho das empresas brasileiras de capital aberto é uma variável que influencia a opinião a respeito do atendimento do princípio do *going concern* a ser considerado pelo auditor, fazendo com que o mesmo emita um parecer com ressalva. Sendo assim, denota-se que o efeito encontrado apresentou uma relação inversa, corroborado com os estudos de Ballesta e Garcia (2005), Santosa e Wedari (2007) e de Junaidi Hartono (2010), no que diz respeito que as empresas que apresentam maior tamanho de ativos são menos prováveis de receberem da empresa responsável pela auditagem de suas contas uma opinião com ressalva expressa no parecer de auditoria.

Ainda os resultados permitem inferir que a liquidez geral das empresas também contribui para o não recebimento de um parecer com ressalva, sob o qual o efeito encontrado da liquidez sobre o parecer com ressalva demonstrou-se negativo, ressaltando que quanto mais liquida a empresa menos propensão do parecer conter no parágrafo do parecer uma ressalva em relação as suas contas auditadas, corroborando assim com os estudos desenvolvidos por Hani et al. (2003) e por Januarti e Fitrianasari (2007; 2008).

Desta forma, o presente estudo ainda complementa e expande o estudo desenvolvido por Damascena e Paulo (2013), que observaram pelo método de estimação *logit* que nas empresas brasileiras no período de 2006 a 2008, obtiveram maior número de pareceres emitidos com ressalva emitidos por empresas de auditoria N-Big 4 do que pelas empresas de auditoria Big 4 que concentram mais de 60% do mercado de auditoria.

Como limitações da pesquisa, frisa-se que a análise realizada foi generalizada correspondendo somente ao ano de 2014, não observando-se eventuais diferenças institucionais, legais, setores econômicos da amostra selecionada para a pesquisa, que pode constituir-se de fatores que podem impactar de alguma forma nos resultados evidenciados pela pesquisa.

Neste sentido, como recomendação para pesquisas futuras, sugere-se a realização de novos estudos usando-se de uma análise temporal de 2 a 5 anos, sob o qual pode-se aplicar a segregação da amostra por setores de atividade e a aplicação de outras técnicas para compor a análise estatística dos dados, que pode contribuir para a realização de novas pesquisas sobre a temática.

REFERÊNCIAS

CAMARGO, Raphael Vinicius Weigert et al. Determinantes dos pareceres dos auditores independentes emitidos às companhias negociadas na BM. 2012.

CITRON, David B.; TAFFLER, Richard J. The audit report under going concern uncertainties: an empirical analysis. **Accounting and Business Research**, v. 22, n. 88, p. 337-345, 1992.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil**: Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2010.

DAMASCENA, L. G.; PAULO, E. Pareceres de auditoria: um estudo das ressalvas e parágrafos de ênfase constantes nas demonstrações contábeis das companhias abertas brasileiras. **Revista Universo Contábil**, v. 9, n. 3, p. 104-127, 2013.

DEWI, Sofia Prima. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Opini Going Concern. **Akuntansi Krida Wacana**, v. 11, n. 2, 2011.

FANNY, Margaretta; SAPUTRA, Sylvia. Opini audit going concern: kajian berdasarkan model prediksi kebangkrutan, pertumbuhan perusahaan, dan reputasi kantor akuntan publik (studi pada emiten Bursa Efek Jakarta). **Simposium Nasional Akuntansi**, v. 8, p. 966-978, 2005.

FRANCIS, Jere R. What do we know about audit quality?. **The British accounting review**, v. 36, n. 4, p. 345-368, 2004.

GARCIA, Roberto Luiz Mendonça; PELEIAS, Ivam Ricardo; PETERS, Marcos Reinaldo Severino. A Teoria da Legitimidade e as Práticas de Evidenciação da Norma ISO 14001 por Empresas Brasileiras. In: XIV Congresso USP de Controladoria e Finanças, São Paulo, **Anais...**, São Paulo, 2014.

GEIGER, Marshall A.; RAGHUNANDAN, Kannan. Auditor tenure and audit reporting failures. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, v. 21, n. 1, p. 67-78, 2002.

GHOSH, Aloke; MOON, Doocheol. Auditor tenure and perceptions of audit quality. **The Accounting Review**, v. 80, n. 2, p. 585-612, 2005.

GUIRAL, Andrés; RUIZ, Emiliano; CHOI, Hyun Jung. Audit report information content and the provision of non-audit services: Evidence from Spanish lending decisions. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, v. 23, n. 1, p. 44-57, 2014.

HAIR, J. F. BLACK, W. C.; BABIN, B. J.; ANDERSON, R. E.; TATHAM, R. L. **Análise multivariada de dados**. 5 ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HARON, H., HARTADI, B., ANSARI, M., & ISMAIL, I. Factors influencing auditor's going concern opinion. **Asian Academy of Management Journal**, v. 14, n. 1, p. 1-19, 2009.

HOPE, Ole-Kristian; LANGLI, John Christian. Auditor independence in a private firm and low litigation risk setting. **The Accounting Review**, v. 85, n. 2, p. 573-605, 2010.

JANUARTI, Indira. Analisis Rasio Keuangan dan Rasio Non Keuangan yang Mempengaruhi Auditor Dalam Memberikan Opini Audit Going Concern Pada Auditee (Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEJ tahun 2000-2005). **MAKSI**, v. 8, 2008.

JANUARTI, Indira. Analisis pengaruh faktor perusahaan, kualitas auditor, kepemilikan perusahaan terhadap penerimaan opini audit going concern (perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia). 2009.

JUNAIDI Dan; HARTONO Jogiyanto. Faktor Non Keuangan Pada Opini Going Concern. **Simposium Nasional Akuntansi XII**. 2010.

LEVITT, A.. *The Numbers Game*, Speech given at New York University Center for Law and Business, 28 September 1998.

MUTHAHIROH, Muthahiroh; CAHYONOWATI, Nur. **Analisis fator: faktor yang mempengaruhi pemberian opini going concern oleh auditor pada auditee**. 2013. Tese de Doutorado. Fakultas Ekonomika dan Bisnis.

SANTOSA, Arga Fajar; WEDARI, Linda Kusumaning. Analisis Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Kecenderungan Penerimaan Opini Audit Going Concern.**Jurnal Akuntansi & Auditing Indonesia**, v. 11, n. 2, 2009.

SIREGAR, Baldric; RAHMAN, Abdul. Kecenderungan penerimaan opini audit going concern: studi empiris di bursa efek Indonesia. **Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan**, v. 8, n. 2, p. 91-112, 2012.

PASIOURAS, Fotios; GAGANIS, Chrysovalantis; ZOPOUNIDIS, Constantin. Multicriteria decision support methodologies for auditing decisions: the case of qualified audit reports in the UK. **European Journal of Operational Research**, v. 180, n. 3, p. 1317-1330, 2007.

PUDJIASTUTI, Retno. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Auditor Dalam Pemberian Opini Audit Going Concern (studi Empiris: Perusahaan Sektor Infrastruktur, Utilitas Dan Transportasi Yang Terdaftar DI Bei 2007-2011). 2013.

ZULFIKAR, Muslim; SYAFRUDDIN, Muchamad. **Pengaruh Faktor Non Keuangan Terhadap Penerimaan Opini Audit Going Concern**. 2013. Tese de Doutorado. Fakultas Ekonomika dan Bisnis. 2013.

Gestão do conhecimento: estudo bibliométrico em publicações científicas de periódicos nacionais e internacionais

Duilio Pedro Schaefer Júnior (duilio@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
Bolsista do programa PROSUP - CAPES

Odilon Luiz Polli (odilon@unochapeco.edu.br)
Doutor em Educação - UNICAMP

Sady Mazzioni (sady@unochapeco.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB

Resumo
O tema gestão do conhecimento ganhou destaque no meio acadêmico nos últimos anos e sua importância é reconhecida tanto nas organizações e outras instâncias da sociedade. Este artigo tem o objetivo de apresentar as principais características das publicações sobre gestão do conhecimento no cenário nacional e internacional, desde a primeira publicação, até as mais recentes. Trata-se de um estudo de caráter quantitativo, exploratório e descritivo, com levantamento e análise de dados realizados com base em técnicas bibliométricas. O termo utilizado para busca dos artigos nas bases de periódicos foi "gestão do conhecimento", para bases nacionais e termo equivalente em inglês, para a base de dados internacional, localizados no título dos artigos. O estudo apresenta as informações levantadas em 534 artigos. Destes, o mais antigo foi publicado em 1997. Ao longo do período, até 2015, percebe-se o aumento do interesse dos pesquisadores com este tema.
Palavras-chave: Gestão do conhecimento. Estudo bibliométrico. Bibliometria.

Knowledge management: bibliometric study in scientific publications of national and international journal

Abstract
The knowledge management issue gained prominence in academia in recent years and its importance is recognized both in organizations and other sectors of society. This article aims to present the main features of publications on knowledge management in the national and international scene since the first publication, even the most recent. It is a study of quantitative, exploratory and descriptive, with data gathering and analysis carried out on the basis of bibliometric techniques. The term used to search for articles in journals bases was "knowledge management" for national bases and equivalent English term for the international database, located in the title of the articles. The study presents the information gathered in 534 articles. Of these, the oldest was published in 1997. Over the period until 2015, it is noticed the increased interest of researchers with this theme.
Keywords: Knowledge management. Bibliometric study. Bibliometrics.

1 INTRODUÇÃO

Com o advento da sociedade do conhecimento, novas ideias surgem a todo instante, em todos os lugares. Diante do acesso fácil e rápido a tantas informações, a mesma ideia pode ser pensada por diversas pessoas. Aquelas colocadas em prática poderão gerar novas perspectivas sociais, econômicas e culturais, abertura de mercado, desenvolvimento de produtos ou serviços, otimização de processos, novos conhecimentos. Considerando esta

realidade no âmbito organizacional, a gestão do conhecimento é o diferencial competitivo das empresas que, após a globalização, percebem, cada vez mais, que seus concorrentes são mundiais (SOUZA, 2006).

A gestão do conhecimento, com aplicação dinâmica em toda a empresa, faz uma ponte entre as ideias, os novos conhecimentos e as ações, em vista da produção de resultados. A competência dos funcionários e da direção, o desenvolvimento da estrutura interna da organização e sua eficaz relação com o ambiente externo são os pontos principais que Sveiby (1998) atribui ao processo de Gestão do Conhecimento. Segundo este autor, o papel da gestão de pessoas é extremamente importante desde a atração de talentos com potencial inovador, até a retenção deles por meio de apoio contínuo e estratégico.

Peter Drucker publicou, em 1988, um artigo intitulado "O advento da nova organização", republicado no livro Gestão do Conhecimento (2000), que reúne os principais artigos da *Harvard Business Review* sobre o tema. Constatou Drucker que, vinte anos após aquela data, as grandes empresas apresentariam mudanças significativas em seus níveis hierárquicos, ao observar que: "O trabalho será executado por especialistas reunidos em forças-tarefas que permearão os departamentos tradicionais. A coordenação e o controle dependerão, em grande parte, da disposição dos empregados para a autodisciplina" (DRUCKER, 2000, p. 9).

O presente estudo pretende responder a seguinte questão: Quais as principais características das publicações realizadas, em periódicos nacionais e internacionais, sobre gestão do conhecimento? Tem por objetivo, portanto, conhecer as características principais das publicações nacionais e internacionais, sobre o tema gestão do conhecimento, em todo o período de publicações disponível nas bases de dados observadas.

O artigo está estruturado da seguinte forma: introdução ao estudo realizado, referencial teórico sobre os temas Gestão do conhecimento e estudo bibliométrico, procedimentos metodológicos utilizados no desenvolvimento do estudo, apresentação e análise dos resultados, considerações finais e possibilidades de novos estudos e referências utilizadas na fundamentação da pesquisa.

2 GESTÃO DO CONHECIMENTO

A sociedade, ao longo dos anos, passou por várias transformações e evoluções. Rodriguez (2001) descreve a evolução da sociedade por meio dos elementos marcantes de cada era, abordando pontos como a evolução tecnológica, da informação, do conhecimento e das preocupações da sociedade. Inicialmente seu estudo aponta a sociedade agrícola, sustentada pela força do trabalho escravo, terra e capital, que tinha como principal agente a Igreja e suas doutrinas, que formaram a base das leis e normas da sociedade.

Na sequência, Rodriguez (2001) apresenta que, com a revolução industrial, a sociedade passou a se desenvolver através dos produtos industriais, como meios de transporte, energia e indústrias. O Estado passou a ser o responsável pelo gerenciamento e controle das atividades da sociedade. Surge então, na década de 40, o primeiro computador e, a partir dele, paulatinamente, a Sociedade da Informação. Nela, a principal base do desenvolvimento é a tecnologia e as empresas tornam-se os agentes de mudança, pois utilizam esta tecnologia e a informação para gerir sua produção e melhorar seus processos. Na Sociedade da Informação, inicia o processo de estreitamento de fronteiras, de abertura de mercados e de concorrência mundial.

Conforme Rodriguez (2001), o principal diferencial das organizações está em

transformar as informações em conhecimento, gerando produtos e serviços superiores. São as pessoas que dão vida e vigor às organizações e são responsáveis pelo desenvolvimento de estratégias e táticas de crescimento e conquista de novos mercados e clientes. A sociedade na qual o agente de mudança são as pessoas e o pilar de sustentação é o conhecimento passa a ser vista como a grande revolução da atualidade, onde os bens intangíveis começam a ganhar mais valor.

De acordo com Ponchirolli (2010), os bens tangíveis, até então símbolo de riqueza e competitividade das organizações, como as estruturas físicas e capital financeiro, cedem lugar ao conhecimento. Esta nova época, onde o conhecimento recebe atenção e surge como diferencial competitivo no mercado, é chamada de Sociedade ou Era do conhecimento e surgiu no início da década de 1990.

Probst, Raub e Romhardt (2002, p. 213) chamam a atenção para a súbita expansão da gestão do conhecimento nas universidades e no meio organizacional e destacam: "Em conferências especializadas – como as reuniões anuais da *Strategic Management Society* ou da *Academy of Management* – o principal tópico de discussão é como administrar o conhecimento".

Segundo Rodriguez (2001), o conhecimento transforma a sociedade e o homem tende a passar a maior parte de seu tempo criando, analisando processos, buscando melhorar e inovar suas atividades e as organizações a que servem. A diferenciação está nos valores intangíveis que cada organização consegue atrair e reter para si. A competência do funcionário, estrutura interna de sistemas e gestão e a estrutura externa voltada as relações com o mercado, clientes e fornecedores criam uma imagem e reputação para a empresa. Estes componentes constituem os valores intangíveis da empresa, que compõem seu diferencial.

De acordo com Rodriguez (2001), os valores, ou ativos intangíveis são: tempo de entrada dos produtos ou serviços da empresa no mercado; tempo de acesso à informação (sistemas de informações gerenciais); visão estratégica relacionada com as competências pessoais dos funcionários e da gerência; conhecimento; inovação; e imagem.

Para Sveiby (1998), existem três tipos, ou categorias de ativos intangíveis, sendo que para todos os tipos existe um agente comum, as pessoas: competência do funcionário, relacionado a sua capacidade de criar, agir e transformar bens tangíveis e intangíveis; estrutura interna, que corresponde a cultura organizacional, patentes, conceitos, estruturas, modelos, sistemas de gerenciamento, criados e disseminados pelas pessoas; e estrutura externa, que vai desde a relação com clientes e fornecedores, até a imagem da empresa no mercado, sendo que as relações e imagem da empresa podem mudar ao longo do tempo.

O desafio da sociedade do conhecimento é manter as pessoas constantemente atualizadas, pois a informação e tecnologia mudam de maneira muito rápida, o conhecimento deve se multiplicar e, segundo Rodriguez (2001), deve ser renovado a cada quatro ou cinco anos, para não se tornar obsoleto, conduzindo as empresas a gerenciar seu capital intelectual, e não apenas seus ativos.

Para Sveiby (1998), desenvolver os ativos tangíveis das organizações é uma atribuição relativamente fácil, se comparado com os bens intangíveis.

Segundo Rodrigues e Riccardi (2007) o conhecimento começou a figurar no cenário organizacional a partir da última década do século XX, como uma ferramenta gerencial criativa e estratégica.

Rodrigues e Riccardi (2007) afirmam ainda que o capital humano é o elemento essencial que desenvolve as organizações, potencializa suas estratégias e consolida os

diferenciais competitivos, conduzindo as organizações para um nível de inteligência competitiva com base nos conhecimentos que constrói e transmite.

Conforme Rodriguez (2001), o conhecimento tem sua formação iniciada com a ocorrência de eventos que geram fatos e dados. Após isto ocorre a analise e interpretação destes dados, surgindo a informação. E estas são testadas, avaliadas e cruzadas formando o conhecimento. O conhecimento é cíclico e contextual. Cíclico, pois deve ser constantemente atualizado, sendo um processo ininterrupto do saber. E contextual, pois não pode ser visto isolado de seu contexto.

Sveiby (1998) contribui com este pensamento ao apresentar as duas maneiras utilizadas para transferir o conhecimento e as competências dentro das empresas e no mercado como um todo: através da informação ou da prática (tradição), conforme apresentado no Quadro 1. Informação constitui uma maneira mais prática de transferir o conhecimento, por poder ser veiculada de diversas formas e até mesmo armazenada e replicada quando necessário. Porém, depende muito da forma como é divulgada e também da interpretação do receptor. Já a prática, ou tradição, é baseada no exemplo e na descoberta do conhecimento por meio de experimentos, tornando o processo mais eficaz, uma vez que o receptor participa e se envolve com o aprendizado. Como desvantagem da transferência de conhecimentos pela prática, ou tradição, destaca-se o tempo que leva o processo de ensino e aprendizagem.

Informação	**Tradição**
Transfere informações articuladas	Transfere capacidades articuladas e não-articuladas
Independente do indivíduo	Dependente e independente
Estática	Dinâmica
Rápida	Lenta
Codificada	Não-codificada
Fácil distribuição em massa	Difícil distribuição em massa

Fonte: SVEIBY (1998, p. 54)

Quadro 1 – Transferência de conhecimento

De acordo com Rodriguez (2001), as organizações baseadas no conhecimento têm todas as suas ações voltadas para atender as expectativas do cliente, desenvolvidas de maneira estratégica e sustentadas por tecnologia, informação e talentos. Estes, por sua vez, detém o conhecimento e, constantemente, aprimoram seu saber, através de cursos e atualizações periódicas sobre o negócio da empresa e seus clientes, fornecedores e mercado.

O gestor torna-se um incentivador do desenvolvimento individual dos talentos que gerencia. É importante que as pessoas transmitam seu conhecimento aos demais visto que ensinar é a forma de reter conhecimento que mais agrega valor ao transmissor, além dos novos conhecimentos que o receptor adquire. Ler, ouvir, conversar com pessoas mais experientes e ensinar são exemplos eficientes de como adquirir conhecimento. Os talentos devem estar unidos e comprometidos com os objetivos da empresa, a fim de focar todo o conhecimento adquirido para gerar resultados à organização (RODRIGUEZ, 2001).

Conforme Rodriguez (2001), a gestão do conhecimento, além de incentivar o desenvolvimento das pessoas na organização, busca atender as necessidades de todas as áreas que compõem o negócio da empresa, por meio da agregação de valor e do aproveitamento de todos os recursos de que a empresa dispõe, estando cada vez mais presente nas organizações.

A gestão do conhecimento [...] inclui a gestão do conhecimento sobre mercados, tendências nos processos de desenvolvimento tecnológico, legislação relacionada à empresa e

outros fatores que determinam a vantagem competitiva da empresa" (FIALHO et al, 2006, p. 84). A flexibilidade e adaptabilidade das organizações é um diferencial originado na gestão eficaz do conhecimento das pessoas que fazem parte de seu ambiente interno em sintonia com o ambiente externo da organização (FIALHO, 2006).

Conforme Ponchirolli (2010, p. 80), um dos maiores erros de interpretação da Gestão do conhecimento na sociedade é seu tratamento apenas como um processo de gestão de informações, e complementa: "O processo de Gestão do Conhecimento envolve a geração, a codificação e o compartilhamento do conhecimento na organização".

As organizações modernas enfrentam muitos desafios gerenciais, impostos pela velocidade com que as mudanças ocorrem e por um mercado mais exigente. Por este motivo, segundo Terra (2005), a Gestão do Conhecimento se torna uma nova maneira de compreender estes desafios e encontrar soluções eficazes para o desenvolvimento organizacional. Principalmente as grandes empresas, com influência no cenário internacional, já tem a Gestão do Conhecimento formalizada em sua estrutura.

Ponchirolli (2010) destaca o capital humano como elemento estratégico no processo de gestão do conhecimento. Os seres humanos devem ser vistos como seres dinâmicos que ganham valor com o tempo, são a parte principal do ativo das organizações e podem ser medidos, valorizados e desenvolvidos. "O valor da empresa e, portanto, o valor para o acionista (o valor das ações de uma empresa) podem ser depreciados, quando o capital humano é mal gerenciado" (PONCHIROLLI, 2010, p. 119).

Para consolidar o capital humano como um elemento estratégico na gestão do conhecimento, Ponchirolli (2010) apresenta o que chama de novas competências gerenciais: gerir a competitividade, gerir complexidade, gerir a adaptabilidade, gerir equipes, gerir incerteza e gerir o aprendizado.

3 ESTUDO BIBLIOMÉTRICO

Segundo Araújo (2006), o conceito básico de bibliometria parte do princípio da utilização de métodos quantitativos para analisar as produções científicas. Em uma pesquisa bibliométrica observam-se a quantidade de autores que escreveram sobre determinado tema, quantos trabalhos, em quais países e revistas foram publicados e muitas outras informações que se queira cruzar para alcançar os objetivos inicialmente definidos. O termo bibliometria, segundo Vanti (2002), foi apresentado pela primeira vez por Pritchard, em 1969, em substituição a expressão "bibliografia estatística".

Segundo Guedes e Borschiver (2005), o estudo bibliométrico estabelece os fundamentos de uma teoria específica por meio de um conjunto de leis e princípios estatísticos e empíricos. O Quadro 2 apresenta algumas destas diretrizes.

Leis e princípios	Foco de estudo	Descrição
Lei de Bradford	Periódicos	Estimar o grau de relevância de periódicos em determinada área do conhecimento
Lei de Lotka	Autores	Estimar o grau de produtividade de autores
Leis de Zipf	Palavras	Estimar a frequência das palavras em um texto

Fonte: Elaborado a partir de Guedes e Borschiver (2005)

Quadro 2 – Leis e princípios bibliométricos

Conforme Ferreira, Pinto e Miranda (2015, p. 410) "Os estudos bibliométricos utilizam uma variedade de fontes documentais para analisar o conhecimento num dado campo, como livros, artigos científicos, teses e dissertações, dentre outros". As pesquisas bibliométricas permitem descobrir do que trataram as pesquisas sobre determinado tema, identificar fronteiras atuais e possibilitar o desenvolvimento de novas pesquisas.

Guedes e Borschiver (2005) concordam com o que diz Pritchard sobre a bibliometria, ao apontarem que esta categoria de estudo quantifica os processos de comunicação escrita e permite a mensuração de alguns fatores, para novas análises. Observando os resultados das classificações dentro das diretrizes de cada uma das leis e princípios bibliométricos, podem-se perceber diversos fatores psicossociais que contribuem na construção do conhecimento acerca de determinadas teorias.

Ainda conforme Guedes e Borschiver (2005), os estudos bibliométricos possibilitam a visualização das conexões intelectuais entre autores e instituições de ensino superior, por exemplo. Além de outras relações, como a visualização dos artigos mais conceituados, os mais citados ao longo do tempo, quais as palavras-chave mais utilizadas em determinado tipo de estudo e diversos outros itens que podem se transformar em índices estatísticos.

Conforme Guedes e Borschiver (2005), artigos, periódicos, autores, instituições de ensino e pesquisa, e muitas outras categorias podem ser quantificadas através da observação das citações. Para que os resultados de uma lei ou princípio sejam aceitos cientificamente, há que se estabelecer um contexto e uma metodologia específica para sua aplicação.

4 METODOLOGIA

Quanto aos objetivos, o presente estudo é classificado como exploratório e descritivo, devido ao fato de serem observadas apenas as características que compõem as produções sobre gestão do conhecimento. Gil (2010) descreve pesquisa exploratória como o processo de familiarização do pesquisador com o problema pesquisado, explicitando suas características, através de metodologias que estimulem sua compreensão. Na sequência, a pesquisa descritiva atua na descrição das características observadas sobre o problema apresentado, conforme Richardson (2014). Segundo Barros e Lehfeld (2007), a pesquisa descritiva possibilita a descoberta da frequência de ocorrência de determinado fenômeno, suas origens, ligações, influências, e diversos outros aspectos correlacionados.

Conforme a abordagem do problema, esta pesquisa é caracterizada como quantitativa. De acordo com Richardson (1999), neste tipo de pesquisa os dados coletados são quantificáveis e a coleta e tratamento das informações são feitas através de técnicas estatísticas.

O procedimento utilizado para o desenvolvimento do estudo foi a pesquisa bibliométrica, com levantamento e correlação de diversas informações de artigos científicos publicados em periódicos nacionais e internacionais, indexados nas bases de dados: Portal de periódicos Capes, Scielo, *Science Direct* e Spell.

O termo utilizado para busca dos artigos nas bases de periódicos foi "gestão do conhecimento", para bases nacionais, e "*knowledge management*", para a base de dados internacional, localizados no título dos artigos. A busca ocorreu em todo o período de atividade das bases, ou seja, sem recorte temporal. Refinando a busca, foram considerados no estudo apenas os artigos da área de ciências sociais e aplicadas (administração, contabilidade, economia e turismo), excluindo-se, portanto, artigos de outras áreas de conhecimento, como

saúde e treinamento esportivo.

Os dados foram coletados no período de setembro a outubro de 2015. Na base Spell foram encontrados 160 artigos; na base Scielo foram 100 artigos; na base *Science Direct* 317 artigos; e no Portal de periódicos da Capes 224; totalizando 801 artigos com os termos ~~"~~gestão do conhecimento", ou ~~"~~*knowledge management"* no título. Dentre todos os artigos encontrados, muitos se repetiam e foram eliminados, permanecendo, portanto, um exemplar de cada artigo para análise.

A partir da leitura dos títulos e/ou resumos dos artigos encontrados, foram selecionados 534 artigos apropriados ao desenvolvimento do estudo, sendo: Spell 153; Scielo 56; *Science Direct* 256; e Portal de periódicos Capes 67 artigos. Os dados selecionados, a partir dos requisitos definidos, foram tabulados e estruturados nos *softwares*: *Microsoft Excel*® e *Ucinet*6®.

5 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Após o estabelecimento dos critérios descritos na metodologia deste estudo, foram feitas as seguintes classificações e correlações, que serão apresentadas e analisadas na sequência: rede de coautoria entre instituições de ensino; rede de coautoria entre autores; distribuição das publicações por ano; distribuição dos artigos por periódico; frequência das palavras-chave nas produções; quantidade de autores por artigo; produção por país; e artigos com maior impacto.

A Figura 1 representa a rede de coautoria entre as instituições de ensino superior em que os autores dos artigos selecionados estão vinculados.

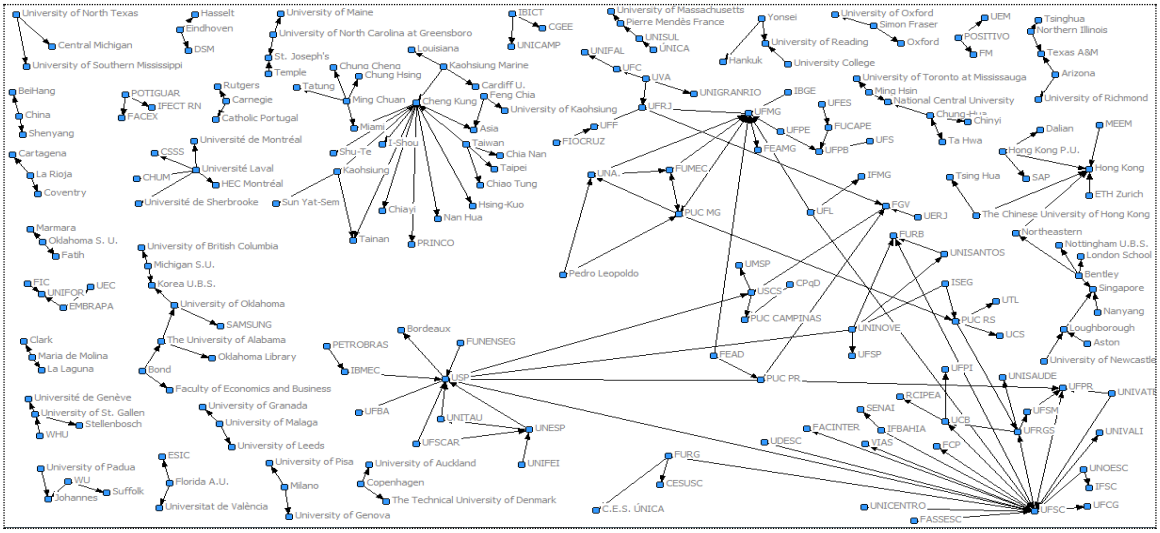


Figura 1 – Rede de coautoria entre Instituições

Para facilitar a visualização e análise das informações levantadas, na Figura 1 apresentam-se somente as ligações entre mais de duas instituições. De um total de 448 instituições de ensino vinculadas aos 534 artigos, 208 constam na rede de coautoria entre instituições.

Conforme observa-se na Figura 1, as instituições que mais tiveram ligações de coautoria são: UFSC (diretamente com 18 instituições); Cheng Kung (com 12 instituições); USP (com 11 instituições) e UFMG (com 9 instituições). Suas redes ainda apresentam uma

acentuada ramificação de coautorias, demonstrando sua importância e interesse nas pesquisas sobre Gestão do Conhecimento e sua influência junto à comunidade científica que estuda o tema.

A Tabela 1 apresenta a participação das instituições de ensino nas publicações científicas analisadas. A instituição que mais teve participação nas publicações é a UFSC, que aparece em 61 dos 534 artigos selecionados, seguida USP (28) e UFMG (15), o que confirma tratar-se das instituições mais significativas, do ponto de vista da produção científica sobre o tema da gestão do conhecimento.

Instituição de Ensino Superior	Artigos
UFSC	61
USP	28
UFMG	15
UFPR	13
FGV	11
PUC PR	11
PUC RS	10
UNB	10
National Cheng Kung	9
FUMEC	8
FGV	8

Tabela1 – Participação das Instituições de Ensino nas publicações

Conforme descrito na Tabela 1, as principais instituições que participam das publicações sobre este tema são brasileiras.

A rede de coautoria entre os autores está representada na Figura 2, onde foram considerados apenas os autores com dois ou mais artigos publicados, devido a quantidade de coautorias.

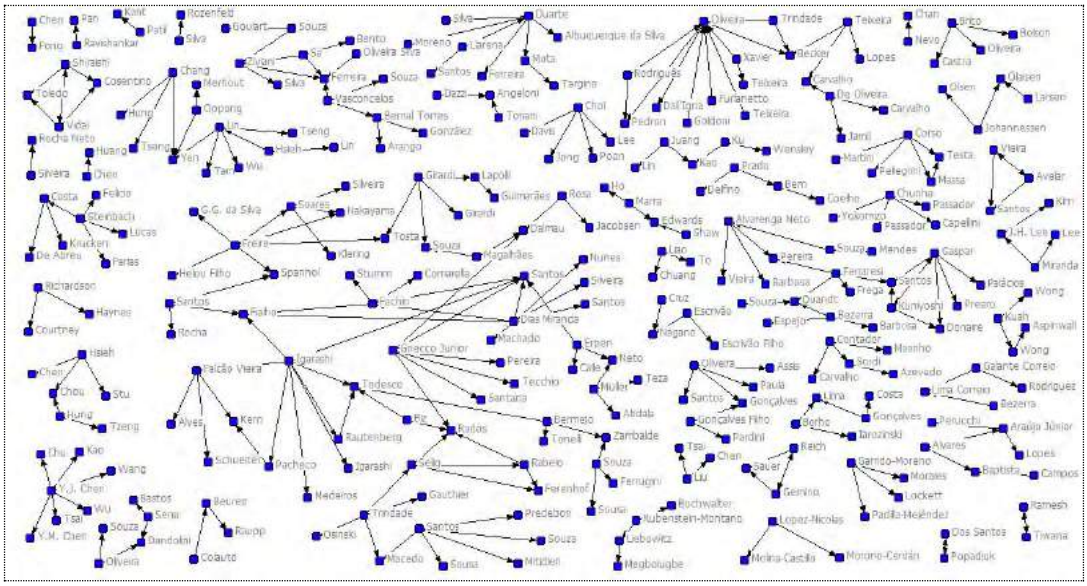


Figura 2 – Rede de coautoria entre autores

A pesquisa chegou ao número de 1288 autores responsáveis por 534 artigos. A Rede de coautoria representa somente 296 autores que, como já estabelecido, tiveram dois ou mais artigos publicados sobre a temática pesquisada.

Conforme verificado na Figura 2, há diversas redes de coautoria extensas, com várias ligações de parceria entre autores. Percebe-se que alguns autores podem ser considerados referência no cenário das pesquisas sobre gestão do conhecimento, pela quantidade de conexões estabelecidas, como: M. Oliveira (9 coautorias); Igarashi (8 coautorias); Dias Miranda (7 coautorias); Gneco Junior (6 coautorias); Y.J. Chen (6 coautorias); Duarte (6 coautorias); Lin (5 coautorias); Santos (5 coautorias) e Gaspar (5 coautorias).

Outro item observado no estudo, e apresentado na Tabela 2, corresponde ao número de autores que participaram da autoria dos artigos selecionados.

Autor (es) por artigo	Número de artigos	%	% acumulado
1	108	20.22%	20.22%
2	203	38.01%	58.24%
3	146	27.34%	85.58%
4	56	10.49%	96.07%
5	14	2.62%	98.69%
6	7	1.31%	100.00%
Total	534	100.00%	-

Tabela 2 – Quantidade de autores por artigo

A partir dos dados apresentados, identifica-se que a maior incidência de artigos contou com a participação de dois autores (38,01%) e na sequência as produções com três autores (27,34%), totalizando 65,35% dos artigos listados. Apenas 20,22% das publicações foram escritas por apenas um autor. Os números apresentados indicam que as publicações foram desenvolvidas em parceria, fortalecendo os laços entre autores e instituições na busca pelo conhecimento e desenvolvimento de novos estudos sobre o tema específico.

Como descrito nos procedimentos metodológicos deste estudo, não foi estabelecido um recorte de tempo para a busca dos artigos. A partir da seleção das produções, pode-se observar sua distribuição por ano de publicação, conforme Tabela 3 e Gráfico 1.

Ano	Artigos	%	Ano	Artigos	%
1997	2	0.37%	2007	40	7.49%
1998	1	0.19%	2008	42	7.87%
1999	8	1.50%	2009	45	8.43%
2000	7	1.31%	2010	39	7.30%
2001	19	3.56%	2011	39	7.30%
2002	20	3.75%	2012	47	8.80%
2003	27	5.06%	2013	41	7.68%
2004	24	4.49%	2014	47	8.80%
2005	27	5.06%	2015	34	6.37%
2006	25	4.68%	Total	534	100%

Tabela 3 – Distribuição das publicações por ano

Pode-se observar na Tabela 3 a evolução das pesquisas sobre gestão do conhecimento ao longo do período. As primeiras publicações encontradas sobre o tema pesquisado datam de 1997, tendo publicações até 2015. Em todos os anos deste período foram publicados artigos sobre Gestão do conhecimento.

Observando-se o gráfico 1, que representa a evolução das publicações ao longo do período, constata-se que houve uma evolução no interesse dos pesquisadores sobre o tema

Gestão do conhecimento, com pequenas oscilações. O maior salto nas produções sobre esta temática foi em 2001, quando as publicações superaram em quase três vezes a média dos anos anteriores. O tema continua em evidência, fato este observado pela quantidade de publicações no ano de 2014, 47 artigos (maior quantidade registrada, que se iguala a quantidade de 2012).

O levantamento dos dados ocorreu em setembro e outubro de 2015, não podendo-se afirmar, portanto, que a diminuição nas publicações no ano de 2015, conforme o gráfico representa, sejam por redução do interesse dos pesquisadores sobre o assunto, pois novas produções podem ter sido aceitas e publicadas nos periódicos até o final do referido ano.

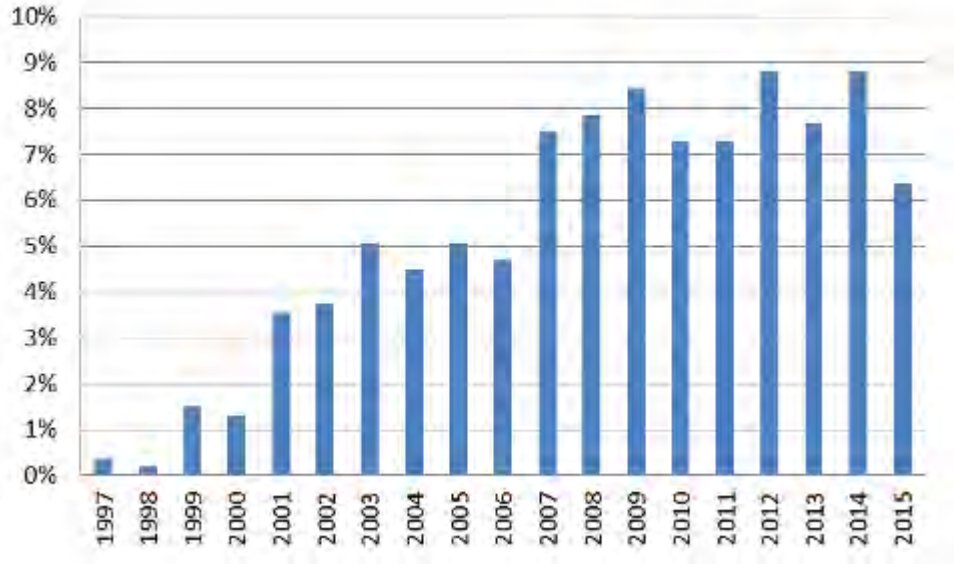


Gráfico 1 – Distribuição das publicações por ano

Referente a distribuição das publicações científicas por periódico, a Tabela 4 ilustra as revistas científicas em que mais artigos sobre gestão do conhecimento foram publicados e que representam o primeiro núcleo da Lei de Bradford. Conforme Araújo (2006), esta lei indica que, ao listar os periódicos em ordem decrescente de produção de artigos sobre determinada temática, observa-se o núcleo dos periódicos mais relevantes para o tema abordado, além de outros dois núcleos que tem a mesma quantidade de artigos, porém em mais periódicos.

Periódico	País	Artigos
Expert Systems with Applications	Estados Unidos	54
International Journal of Hospitality Management	Estados Unidos	35
Decision Support Systems	Estados Unidos	31
Perspectivas em Gestão & Conhecimento	Brasil	25
Perspectivas em Ciência da informação	Brasil	24
Information & Management	China	19

Tabela 4 – Distribuição de artigos por periódico

Utilizando-se dos princípios da Lei de Bradford, estabeleceu-se o *core* da pesquisa, que orienta listar o total de itens da pesquisa e dividir por três. Assim, o total de 534 artigos dividido por três chega-se a 178, ou três núcleos com esta mesma quantidade de artigos. Neste sentido, os periódicos que mais publicaram artigos, e representam o core, ou núcleo da pesquisa, são: *Expert Systems with Applications* (Estados Unidos), com 54 artigos; *International Journal of Hospitality Management* (Estados Unidos), com 35 artigos; *Decision*

Support Systems (Estados Unidos), com 31 artigos; Perspectivas em Gestão & Conhecimento (Brasil), com 25 artigos; Perspectivas em Ciência da informação (Brasil), com 24 artigos; e *Information & Management* (China), com 19 artigos.

O segundo núcleo é composto por 24 periódicos, que agregam a segunda parte das publicações encontradas. O último núcleo conta com 97 periódicos, que publicaram de um a quatro artigos, cada um, sobre o tema abordado neste estudo.

A Tabela 5 representa a produção de artigos agrupada pelo país de origem dos periódicos científicos, possibilitando identificar os países que mais contribuem com as pesquisas sobre o tema gestão do conhecimento. A maioria das publicações foi em periódicos do Brasil (278 artigos) e dos Estados Unidos (156 artigos), correspondendo a 81,27% do total de artigos listados. Os demais artigos, que somam 18,73%, estão distribuídos em periódicos de outros 17 países.

País	Artigos	Frequência relativa
Brasil	278	52.06%
Estados Unidos	156	29.21%
China	24	4.49%
França	12	2.25%
Alemanha	11	2.06%
Canadá	9	1.69%
Espanha	6	1.12%
Inglaterra	6	1.12%
Colombia	5	0.94%
Portugal	5	0.94%
Austrália	4	0.75%
Suíça	4	0.75%
Nova Zelândia	3	0.56%
País de Gales	3	0.56%
Chile	2	0.37%
Índia	2	0.37%
Reino Unido	2	0.37%
Líbano	1	0.19%
Suécia	1	0.19%
Total	534	100.00%

Tabela 5 – Produção por país

Uma das justificativas para o maior número de publicações identificadas sobre este tema terem origem no Brasil pode ser o fato da pesquisa ter sido realizada em três bases nacionais (Spell, Scielo e Portal de periódicos Capes) e apenas uma internacional (*Science Direct*). Porém, outro fator importante para este fato e que merece destaque, é que algumas Instituições de Ensino Superior brasileiras tem cursos de pós-graduação (Especialização, Mestrado e Doutorado) na área específica da Gestão do Conhecimento. Este é o caso da Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC, o que contribui para o aumento do número de publicações nacionais.

Na Tabela 6 estão listados os artigos com maior impacto no meio acadêmico e científico. A análise do número de vezes que um artigo foi citado por outros pesquisadores, permite constatar seu impacto, com relação as contribuições feitas em novas publicações científicas.

Artigo	Idade do artigo	Citação absoluta	%	Citação relativa
Knowledge Management: Where Did It Come From And Where Will It Go?	18	1074	4.05%	59.67
Knowledge Management And Data Mining For Marketing	14	577	2.18%	41.21
Five Styles Of Customer Knowledge Management, And How Smart Companies Use Them To Create Value	13	547	2.06%	42.08
Decision Making And Knowledge Management In Inquiring Organizations: Toward A New Decision-Making Paradigm For DSS	14	510	1.92%	36.43
Strategic Human Resource Practices And Innovation Performance — The Mediating Role Of Knowledge Management Capacity	6	487	1.84%	81.17

*Proporção calculada com base no total de citações (26504)

Tabela 6 – Artigos com maior impacto

Pode-se observar que os principais artigos, que foram citados por mais vezes em outras publicações, são internacionais. Destaca-se o artigo *Knowledge Management: Where Did It Come From And Where Will It Go?* (Tradução livre: Gestão do conhecimento: de onde veio e para onde vai?) de Karl M. Wiig, publicado em 1997, citado 1074 vezes em 18 anos (citação relativa 59,67). Outro destaque, não em citações absolutas, mas citações relativas (número obtido da divisão de citações absolutas pela idade do artigo), é o artigo *Strategic Human Resource Practices And Innovation Performance — The Mediating Role Of Knowledge Management Capacity,* dos autores Chung-Jen Chen e Jing-Wen Huang, citado 487 vezes em 6 anos, equivale a 81,17 citações relativas.

As palavras-chave dos 534 artigos selecionados somam 2135 termos, os quais foram listados e classificados, sendo que os mais freqüentes compõem a Tabela 7.

Palavras chave do Artigo	Frequência	%
Knowledge management	213	9.98%
Gestão do conhecimento	135	6.32%
Aprendizagem organizacional	23	1.08%
Knowledge management systems (KMS)	22	1.03%
Conhecimento	21	0.98%
Estratégias	17	0.80%
Knowledge	16	0.75%
Tecnologias da Informação na Gestão do Conhecimento	15	0.70%
Knowledge management strategy	14	0.66%
Innovation	13	0.61%
Gestão da Informação	13	0.61%
Learning organization	13	0.61%
Inovação	12	0.56%
Modelos de gestão do conhecimento	11	0.52%
Vantagem competitiva	10	0.47%
Comunicação	10	0.47%

*Proporção calculada com base no total de palavras-chave (2135)

Tabela 7 – Frequência dos termos das palavras-chave nas produções

As palavras-chave, ou *keywords*, mais citadas nos artigos selecionados para o estudo, são: *knowledge management* – 213 vezes, representando 9,98% do total de palavras-chave dos artigos; e Gestão do conhecimento – 135 vezes, correspondendo a 6,32% do total. Os demais termos apareceram no máximo em 23 artigos, como é o caso de Aprendizagem

organizacional. Os termos mais frequentes correspondem ao tema específico deste estudo, Gestão do conhecimento, ou sua equivalência na língua inglesa.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Por meio de pesquisa bibliométrica, nas bases de periódicos brasileiras Spell, Scielo e Portal de Periódicos da Capes e na base internacional *Science Direct,* foram selecionados 534 artigos com as especificações metodológicas que nortearam o estudo. Na amostra selecionada identificou-se a presença de 1288 autores, vinculados a 448 instituições de ensino superior, distribuídas em 20 países.

Os artigos selecionados correspondem ao período de 1997 até 2015. Proporcionalmente, o maior salto de publicações ocorreu em 2001, quando a média de artigos publicados superou em quase três vezes a produção dos anos anteriores. Observa-se, também, o aumento das publicações sobre a temática após o ano de 2007, destacando-se a importância atribuída ao tema pelo meio acadêmico e científico. Estas informações refletem o cenário da pesquisa sobre a temática específica e contribuem para o surgimento de novas pesquisas na área.

Apontou o estudo que as instituições de ensino superior com mais ligações na rede de coautoria, são: UFSC, Cheng Kung, USP e UFMG, cada uma com, respectivamente, 18, 12, 11 e 9 ligações de parceria nas produções científicas. As instituições que tiveram maior participação nas publicações, são: UFSC, presente em 61 artigos; USP, em 28 artigos e UFMG, em 15 artigos. Conforme pesquisa realizada, os autores com as maiores redes de coautoria são: M. Oliveira (9 ligações), PUC RS; Igarashi (8 ligações), UFSC; Dias Miranda (7 ligações), FURG.

Destacam-se, ainda, os seguintes dados obtidos e analisados durante o estudo:

- 38,01% dos artigos foram escritos por dois autores e 27,34% por 3 autores, correspondendo a 65,35% das publicações selecionadas;
- Conforme Lei de Bradford, que estima o grau de relevância de periódicos em cada área do conhecimento, o *core* da pesquisa é composto por 178 artigos (total de artigos, dividido por três), neste sentido, seis periódicos compõem o núcleo principal da pesquisa e são, portanto, os mais relevantes na publicação do tema pesquisado: *Expert Systems with Applications* (Estados Unidos), com 54 artigos; *International Journal of Hospitality Management* (Estados Unidos), com 35 artigos; *Decision Support Systems* (Estados Unidos), com 31 artigos; Perspectivas em Gestão & Conhecimento (Brasil), com 25 artigos; Perspectivas em Ciência da informação (Brasil), com 24 artigos; e *Information & Management* (China), com 19 artigos;
- A maioria das produções foi publicada em periódicos brasileiros (52,06%), seguido por periódicos dos Estados Unidos, com 29,21% das publicações. Alguns periódicos brasileiros são publicados em língua inglesa, para estabelecer ligação direta com o ambiente internacional;
- No estudo foram listados 2135 termos presentes nas palavras-chave, ou *keywords* dos artigos, sendo os principais: *knowledge management* – 213 vezes – 9,98% do total; gestão do conhecimento – 135 vezes – 6,32%;
- O artigo com maior impacto foi citado 1074 vezes e tem 18 anos. Este artigo aparece como uma das primeiras publicações sobre o tema, em 1997, quando somente dois

artigos foram publicados nesta área específica.

Com a identificação e apresentação das características principais das publicações nacionais e internacionais, sobre o tema gestão do conhecimento, pode-se afirmar que o estudo atingiu seu objetivo. A análise bibliométrica possibilitou compreender o foco das pesquisas sobre o tema, através da observação dos termos constantes nas palavras-chave das publicações; bem como identificar a origem das pesquisas, principais autores e instituições de ensino.

Esta pesquisa quantitativa sobre Gestão do Conhecimento serve de base para novos estudos, possibilitando aos pesquisadores a condução de suas pesquisas sobre áreas não atendidas pelos estudos realizados até o momento, ou o aprofundamento em alguma das classes já contempladas, para testar, questionar ou incrementar o que já foi publicado. Sugerem-se como possibilidades de novos estudos: identificar se as publicações de 2015 realmente ficaram abaixo do ano anterior, ou se neste período a produção seguiu a tendência do ano anterior, devido a este estudo ter sido realizado até outubro do referido ano; conhecer os objetivos e resultados obtidos nos estudos sobre a temática apresentada; identificar os motivos do aumento do interesse dos pesquisadores após 2001 e 2007; além de outros problemas quantitativos ou qualitativos inerentes ao assunto.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Carlos Alberto. Bibliometria: evolução histórica e questões atuais. **Em Questão**, Porto Alegre, v. 12, n. 1, jan./jun. 2006.

BARROS, Aidil Jesus da Silveira; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Fundamentos da metodologia científica**. 3. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2007.

DRUCKER, Peter F. O advento da nova organização. **Gestão do conhecimento**: on knowledge management / Harvard Business Review. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

FERREIRA, Manuel Portugal Vasconselos; PINTO, Cláudia Frias; MIRANDA, Rui Mourato. Três décadas de pesquisa em empreendedorismo: uma revisão dos principais periódicos internacionais de empreendedorismo. **REAd**, Porto Alegre, v. 81, n. 2, mai./ago. 2015, p. 406-436.

FIALHO, Francisco Antonio Pereira. **Gestão do conhecimento e aprendizagem**: as estratégias competitivas da sociedade pós-industrial. Florianópolis: Visual Books, 2006.

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

GUEDES, Vânia L. S.; BORSCHIVER, Suzana. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. **Feg – UNESP**, São Paulo.

PONCHIROLLI, Osmar. **Capital Humano**: sua importância na Gestão Estratégica do Conhecimento. Curitiba: Juruá, 2010.

PROBST, Gilbert; RAUB, Steffen; ROMHARDT, Kai. **Gestão do conhecimento**: os elementos construtivos do sucesso. Porto Alegre: Bookman, 2002.

RICHARSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

____.____. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

RODRIGUES, Leonel Cezar; RICCARDI, Riccardo. **Inteligência competitiva**: nos negócios e nas organizações. Maringá: UNICORPORE, 2007.

RODRIGUEZ, Martius Vicente. **Gestão do conhecimento**: reinventando a empresa para uma sociedade baseada em valores intangíveis. Rio de Janeiro: IBPI,2001.

SOUZA, Daniela Borges Lima de. Gestão do conhecimento nas organizações: desafios e oportunidades. **Estação Científica**, Juiz de Fora, n. 3, out. 2006.

SVEIBY, Karl Erik. **A nova riqueza das organizações**: gerenciando e avaliando patrimônios de conhecimento. Rio de Janeiro: Campus, 1998.

TERRA, José Cláudio Cyrineu. **Gestão do Conhecimento**: o grande desafio empresarial. Rio de Janeiro: Elsevier, 2005.

VANTI, Nadia Aurora Peres. Da bibliometria à webometria: uma exploração conceitual dos mecanismos utilizados para medir o registro da informação e a difusão do conhecimento. **Ciência da Informação**, Brasília, v. 31, n. 2, mai./ago. 2002, p. 152-162.

Governança em aglomerados empresariais: estudo bibliográfico

Daiane Deon (daia_deon@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

Duilio Pedro Schaefer Júnior (duilio@unochapeco.edu.br)
Mestrando em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
Bolsista do programa PROSUP - CAPES

Beno Nicolau Bieger (beno@unochapeco.edu.br)
Doutor em Engenharia Florestal – UFPR

Resumo
Com elevado grau de competitividade, acentuado por influência da globalização, as pequenas e médias empresas necessitam de novas formas para sobreviver e se desenvolverem no mercado. O principal modo que encontraram para competir com concorrentes consolidados mundialmente e de grande porte, é através da união em aglomerados empresariais, que consiste em buscar uma estrutura de cooperação com aqueles que, até então, somente competiam. Conforme a pesquisa realizada, os arranjos, ou aglomerados empresariais agem como uma base de governança para as empresas participantes, fundamentalmente a governança destes arranjos consiste em: coordenação, intervenção, participação e apoio na geração do conhecimento. Neste artigo objetiva-se analisar diferentes tipos de aglomerados existentes e suas formas de governança. Portanto a forma de governança de cada arranjo precisa ser moldada conforme suas necessidades e particularidades. A governança precisa garantir o desenvolvimento dos organismos envolvidos.
Palavras-chave: Governança, Aglomerados Empresariais, Arranjo Produtivo Local, Cluster, Cadeias Produtivas.

Governance in business clusters: bibliographical study

Abstract
With high degree of competitiveness, marked by the influence of globalization, small and medium-sized businesses need new ways to survive and develop in the market. The main way they found to compete with established competitors worldwide and large, is through unity in business clusters, which is to seek a framework of cooperation with those who, until then, only tournaments. According to the survey, arrangements or business clusters act as a governance basis for the participating companies, mainly the governance of these arrangements consists of: coordination, intervention, participation and support in the generation of knowledge. This article aims to analyze different types of clusters and forms of governance. Therefore the form of governance of each arrangement must be shaped according to your needs and circumstances. Governance needs to ensure the development of the organizations involved.
Keywords: Governance, Business Clusters, Local Productive Arrangement, Cluster, Production Chains.

1 INTRODUÇÃO

Diante das mudanças ocasionadas pela globalização, as empresas reagem em busca de alternativas que viabilizem a diminuição de seus custos de produção e de comercialização dos

produtos, bem como maior inserção no mercado, gerando a necessidade de adoção de novas posturas estratégicas como forma de manter a competitividade.

Segundo Santos e Cândido (2013) uma forma encontrada pelas empresas para lidar com a complexidade dos ambientes organizacionais, principalmente empresas de pequeno e médio porte, tem sido a organização em forma de redes. A parceria e a cooperação aparecem como elementos fundamentais na busca por vantagens competitivas, contribuindo para a minimização de custos de produção e atuando como catalisadores do desenvolvimento local. Os relacionamentos organizacionais tendem a acontecer em fases complexas e quando há objetivos comuns.

Este artigo caracteriza-se como pesquisa bibliográfica, com estudo realizado em artigos científicos e livros de referência no assunto, e tem como objetivo analisar e apresentar os conceitos e contextualizações do processo de governança nos seguintes arranjos, ou aglomerados empresariais: Arranjo Produtivo Local (APL), Cadeia Produtiva, Clusters, Polos, Redes e Consórcios.

2 GOVERNANÇA

O conceito de governança está atrelado ao ambiente em que a organização se insere. A existência de uma estrutura de governança e sua forma de atuação vai depender de um conjunto de fatores que vão desde localidades (território) ao tipo de cadeia de produção. Para Santos e Cândido (2013) governança refere-se aos diferentes modos de coordenação, intervenção e participação nos processos de decisão locais dos diferentes atores sociais e às diversas atividades que envolvem a organização dos fluxos de produção, bem como o processo de geração, disseminação e uso de conhecimentos.

Para Lastres e Cassiolato (2003) governança possibilita alcançar ganhos coletivos para incentivar e estimular a manutenção de relações cooperativas entre os agentes, com ações conjuntas que possam trazer reais benefícios quanto ao aumento de competitividade e maior desenvolvimento.

3 ARRANJOS EMPRESARIAIS

A forma como as empresas tem se organizado por meio de arranjos empresariais é determinante para o sucesso ou fracasso dos negócios. Conforme Gonçalves, Leite e Silva (2012), a partir da obra de Jorde e Teece (1989), os arranjos possibilitam maior acesso a novos conhecimentos, conduzindo à aprendizagem organizacional, busca por novas tecnologias e inovação.

A análise do ambiente externo e interno das organizações possibilita a compreensão da situação da empresa, seus recursos, competências e capacidades. "É um processo dinâmico, visto que os mercados passam por constantes mudanças e as estruturas competitivas tem de ser coordenadas pela empresa por meio das informações estratégicas pertinentes ("*inputs*") em contínua evolução" (HITT, IRELAND, HOSKISSON, 2012, p. 6).

Alguns dos principais termos encontrados na literatura relacionados a arranjos empresariais foram evidenciados nos estudos de Gonçalves, Leite e Silva (2012), com base em Brito e Leite (2008); Leite, Brito e Oliveira (2009), e destacam-se: os Clusters, Arranjo Produtivo Local (APL), Redes de empresas, Cooperativas, Cadeia produtiva ou *Filière*, Cadeia de suprimentos ou *Supply Chain*, Condomínio Industrial e Consórcio Modular.

3.1 Arranjo produtivo local

De acordo com Lemos (2003) "[...] o termo arranjos produtivos locais pode ser definido como aglomerações territoriais de agentes econômicos, políticos e sociais, com foco em um conjunto especifico de atividades econômicas e que apresentam vínculo e interdependência." Para Porter (1999), aglomerados territoriais são agrupamentos de empresas relacionadas entre si e com as mesmas ações, numa determinada área, acopladas por elementos comuns e complementares, fazendo ligação com o conceito de Arranjo Produtivo Local.

Uma das dificuldades encontradas pelos Arranjos Produtivos Locais (APL's) é a carência significativa em ativos institucionais, ausência de cursos de formação de mão de obra na capacitação operacional básica para o ingresso nas empresas, na qualificação de maior conteúdo técnico e de cursos para capacitação gerencial dos empresários, envolvendo toda a comunidade (LASTRES, CASSIOLATO, 2003).

Sgarbi (2009) apresenta o conceito de Arranjo Produtivo Local, com base no material do BNDES/2008:

> Os agrupamentos aqui escolhidos foram os Arranjos Produtivos Locais, que podem ser definidos como uma concentração geográfica de empresas e instituições que se relacionam em um setor particular. Inclui, em geral, fornecedores especializados, universidades, associações de classe, instituições governamentais, bem como outras organizações que provêem educação, informação, conhecimento e/ou apoio técnico e entretenimento (SGARBI, 2009, p. 24).

Estes agrupamentos, segundo Sgarbi (2009), tem a função clara e objetiva de minimizar as possíveis dificuldades individuais e potencializar os pontos positivos de cada organização. Há uma grande preocupação dos APL's quanto a capacitação e educação social, por isso os agrupamentos compreendem também instituições de ensino e coordenação, além das empresas que atuam em uma mesma atividade econômica. Os aglomerados, ou arranjos empresariais, como um todo, tem valor bem maior que a soma de cada uma das partes que o compõem.

Segundo Costa e Costa (2005) a denominação Arranjo Produtivo Local (APL) está associada aos estudos sobre *cluster*s e distritos industriais. Contudo, *cluster*s e distritos industriais são organizações produtivas cujas características apresentam caráter histórico, resultado do ambiente econômico, da cultura e das relações sociais locais. Os APL's caracterizam-se como um conjunto de estratégias de gestão de operações logísticas em organizações industriais de um arranjo produtivo local de empresas que atuam usufruindo de atividades complementares, agindo de forma cooperativa e colaborativa.

Segundo Santos e Cândido (2013), nos APL's, a governança diz respeito aos diferentes modos de coordenação, intervenção e participação nos processos de decisão locais. Nesse sentido infere-se que as formas de governança locais, públicas e privadas exercem importante papel para o estímulo da competitividade dos aglomerados produtivos e para as possibilidades de desenvolvimento locais.

De acordo com Santos e Cândido (2013), várias são as abordagens para a estrutura de governança em APL's, e destacam os principais autores para esta área: Markusen (1995), e Sturgeon (1997; 2002), Humphrey e Schmitz (2000), Storper e Harrison (1991) e Gereffi (1994).

Storper e Harrisson (1991), citados por Santos e Cândido (2013), direcionam-se a questão da governança por meio da análise das hierarquias que são formadas dentro e ao longo das cadeias de produção e distribuição de mercadorias, ou seja, na hierarquia, liderança ou comando entre os agentes participantes do sistema. Este pode ser classificado em quatro diferentes tipos de sistemas de produção, esta classificação serve de subsídio para a análise de como são configuradas as relações entre as empresas e os detentores do poder:

1. *All ring- no core*: onde o sistema produtivo configura-se em uma relação entre iguais e sem a existência de hierarquia entre os agentes. Este sistema produtivo não tem líderes contínuos;

2. C*ore-ring with coordinating firm*: verifica-se algum grau de hierarquia. Caracterizado pela presença de assimetrias entre os agentes participantes da cadeia. Essas assimetrias são decorrentes da existência de algum tipo de influência que uma (ou algumas) das firmas exercem sobre as outras firmas integrantes do sistema;

3. *Core-ring with lead firm*: possui alguma semelhança ao anterior, diferindo em relação à estrutura de liderança. Neste tipo de sistema de produção a firma líder é dominante, de forma que a participação das outras empresas no sistema depende das estratégias estabelecidas pela firma líder;

4. *All core*: onde as tarefas de produção e distribuição de mercadorias são assumidas pela grande empresa verticalizada. Essa estrutura aponta que a empresa prefere a integração dos recursos produtivos.

Segundo Santos e Cândido (2013), fundamentados em Suzigan, Garcia e Furtado (2007), na tipologia de governança em APL's adotada por Humphrey e Schmitz (2000), há formas de governança local, pública e privada, que podem exercer papel importante para melhorar a competitividade dos produtores aglomerados.

O argumento principal de Suzigan, Garcia e Furtado (2007), apontado por Santos e Cândido (2013), parte do princípio de que os benefícios da aglomeração de empresas não se restringem às economias externas de aglomeração, mas podem incluir também economias externas geradas por ações deliberadas dos agentes locais no fomento a atividades produtivas e no estímulo a rápida difusão do conhecimento. Essas ações podem ser coordenadas pelo setor público, por meio de políticas públicas, ou por agentes privados, como associações de classe ou uma firma-líder.

No caso de governança local exercida pelo setor público, segundo Santos e Cândido (2013), parafraseando Suzigan, Garcia e Furtado (2007), destacam-se ações visando a criação e a manutenção de organismos voltados à promoção do desenvolvimento dos produtores locais, como centros de formação profissional e treinamento de mão de obra, centros de prestação de serviços tecnológicos, e agências governamentais de desenvolvimento. Em governança local privada, destaca-se o papel das associações de classe e de agências locais privadas de desenvolvimento. Essas instituições atuam como elementos catalisadores ao crescimento local por meio de ações de fomento à competitividade e de promoção do conjunto das empresas.

Portanto, Suzigan, Garcia e Furtado (2007), em Santos e Cândido (2013), afirmam que as diversas estruturas de governança para APL's transcorrem pelas relações de poder existentes entre os atores que compõem esses arranjos. É importante realizar análise do território e da própria estrutura produtiva para que a estrutura de governança escolhida e aplicada seja a mais adequada, trazendo maiores retornos para as empresas envolvidas.

Lastres e Cassiolato (2003) classificam governança em duas formas, hierárquicas e de redes:

1. Governanças na forma de Hierarquias: são aquelas em que a autoridade é claramente internalizada em grandes empresas, com real ou potencial capacidade de coordenar as relações econômicas e tecnológicas no âmbito local. Surgem geralmente a partir de uma série de situações em que alguma forma de coordenação e liderança local condiciona e induz o surgimento da aglomeração de empresas;

2. Governança na forma de Redes: caracteriza-se pela existência de aglomerações de micro, pequenas e médias empresas, sem grandes empresas localmente instaladas exercendo o papel de coordenação das atividades econômicas e tecnológicas. São marcadas pela forte

intensidade de relações entre um amplo número de agentes, onde nenhum deles é dominante. O modelo de governança em Redes, por sua vez, é o mais genérico, configura-se como uma ferramenta importante, quando possibilita a integração de elementos da Teoria de Custos de Transação e da Rede Social para a identificação das condições e existência de estruturas de governança.

Santos e Cândido (2013) e Lastres e Cassiolato (2003), quando expressam sobre as estruturas de governança, referem-se a possibilidades de articulações entre os atores envolvidos nos arranjos, e a partir dessas interações, possibilitam o fortalecimento das relações, transparência, desenvolvimento de localidades, contribuição, participação na tomada de decisão, bem como aumento nos níveis de colaboração e cooperação dos agentes que contribuem direta ou indiretamente com a melhoria dos fatores que podem interferir na dinâmica competitiva. Pode-se perceber que a existência de estruturas de governança fortalecem as relações da rede e as interações dos mecanismos de desenvolvimento existentes em determinadas regiões.

3.2 Cadeias produtivas

No mercado, a competitividade não depende apenas da empresa e sim das dinâmicas que estão ligadas e condicionadas a fatores ambientais específicos, sendo fatores institucionais, comportamentais, tecnológicos, organizacionais e ações individuais dentro de um sistema. De acordo com Oliveira e Silva (2012) o processo de coordenação dentro da cadeia produtiva tem como fim aperfeiçoar a produção de bens manufaturados visando sempre atender a exigente economia globalizada e a competitividade. Este processo se dá por meio da cooperação dos interessados da cadeia produtiva que visa sempre a otimização do negócio e seu significado, fazendo com que o gerenciamento esteja sempre voltado para o crescimento e competitividade das empresas.

Apontado por Santos e Cândido (2013), Gereffi (1994), considera as cadeias produtivas como estruturas que determinam as políticas de toda a cadeia. Busca examinar as formas de governança existentes em cada cadeia e aponta a existência de dois formatos básicos das cadeias produtivas globais, atrelando diferentes estruturas de governança:

1. Cadeias dirigidas pelo produtor (*producerdriven*): verificadas em indústrias como metalmecânica, eletrônica e química. Seus ativos-chave são produtivos, sustentados por atividades básicas de desenvolvimento de produtos e gestão de ativos comerciais;

2. Cadeias dirigidas pelo comprador (*buyer-driven*): encontradas nas indústrias têxteis, confecções, calçados, móveis e alimentos. Nesse formato as empresas coordenadoras na maioria das vezes não possuem atividades produtivas e seu poder é decorrente da posse de ativos comerciais, como marca ou canais de distribuição e comercialização.

Conforme Oliveira e Silva (2012) dentro dos sistemas logísticos, na gestão de cadeias produtivas, é possível utilizar ferramentas como: PDCA, para organizar e sequenciar as operações nos processos produtivos; *Just in Time*, MRP e ERP usados para planejar os processos de produção quanto a demanda e quantidade de matéria-prima no processo; PDM no uso de recursos contábeis e de informática para monitorar em tempo real a movimentação de matérias-primas e produtos acabados; e SCM para planejar, gerenciar, implementar e otimizar as atividades. Mecanismos de coordenação podem ser ferramentas administrativas para chegar a uma integralização de diferentes unidades dentro de uma organização, não sendo somente para firmas. Seu uso é possível em escala organizacional, onde o processo de governar incentiva o comportamento desejado e o controle, colaborando com a continuação do negócio.

3.3 Clusters

A competição acirrada no mercado pressiona as empresas na formação de alianças para aumentar suas vantagens competitivas e as chances de sobrevivência, e uma destas formas é a aglomeração: esse modelo empresarial também é conhecido como cluster. Mendes Primo, Vidal e Santos (2009), apresentam alguns aspectos relacionados ao processo de aglomeração, envolvendo algumas componentes inerentes ao processo e que o caracterizam, tais como: localização geográfica, articulação, cooperação e difusão de informação.

A localização geográfica facilita as relações, estimulando a integração dos participantes do *cluster*, pois a proximidade gera ambiente favorável à inovação e desenvolvimento tecnológico. A articulação diz respeito às relações intensas entre os elos do *cluster,* proporcionando sinergia entre as partes e resultados para o aglomerado. A cooperação por sua vez pode ocorrer entre as firmas e seus distribuidores, fornecedores e até mesmo seus concorrentes, tendo em vista os benefícios coletivos que podem ser alcançados. E, por fim, a difusão de informações dentro do *cluster* deriva das interações constantes e do clima de confiança e comprometimento entre as partes possibilitando, no mínimo, a troca de conhecimentos (MENDES PRIMO, SILVA VIDAL, SANTOS, 2009).

Vários são os vieses referentes ao surgimento dos clusters industriais. Artuso, Langrafe e Boaventura (2012) afirmam que a principal causa identificada é o incentivo governamental, seguido pela ação de empreendedores. Existem diferentes fatores institucionais, sociais e culturais que influenciam a formação e desenvolvimento dos clusters. Essa forma particular de organização das atividades de produção e inovação tem recebido crescente atenção de economistas e governos em diferentes países, por sua importância para a geração de empregos, crescimento econômico, desenvolvimento tecnológico e das exportações.

Petrelli, Heinzen e Ardigó (2012, p.1), acreditam que "[...] inserido em mercados industriais, a formação de Clusters estabelece um modelo de competitividade consolidado, baseado na atuação em grupo, dirimindo deficiências competitivas individuais." Os Clusters fornecem suporte para desenvolver e difundir o conhecimento, o qual será necessário para competitividade, ou ainda, a sobrevivência das empresas.

Os clusters industriais surgem principalmente da necessidade das pequenas e médias empresas (PME's) formarem alianças e parcerias para se tornarem mais competitivas. Eles vêm sendo importantes para o desenvolvimento regional, avanço tecnológico, difusão do conhecimento e promoção de pesquisas no setor e na região a que pertencem (PETRELLI, HEINZEN, ARDIGÓ, 2012).

Gerolamo et al (2008), conceituam clusters como uma concentração geográfica de fornecedores e prestadores de serviço especializados, firmas em indústrias relacionadas, entre outras entidades de interesse pertencentes a um setor industrial específico onde há concorrência, mas também práticas de cooperação. Mas deixam claro que o simples agrupamento de organizações não pode ser classificado como clusters.

Para Szafir-Goldstein, Lepsch e Unimonte (2005), cluster pode ser entendido como uma aglomeração de empresas, em geral de pequeno ou médio porte, situadas em uma mesma região geográfica e com a mesma especialização setorial, as quais são organizadas de modo a obter vantagens competitivas em comparação com seus concorrentes que atuam individualmente. Artuso, Langrafe e Boaventura (2012) ressaltam que, os clusters também devem ser geograficamente caracterizáveis, com um conjunto relevante de empresas não verticalizadas produzindo o mesmo produto ou produtos similares, bem como seus fornecedores e prestadores de serviços.

Ainda conforme Artuso, Langrafe e Boaventura (2012), as empresas que optam pela estratégia de formação de *clusters*, aumentam sua competitividade, pois são inúmeros os benefícios que podem ser alcançados pelos membros de um *cluster*, tais como: compartilhamento de frete; compras conjuntas que reduzem despesas; compartilhamento de recursos, conhecimentos e melhores práticas, entre outros. E para a sociedade, a formação de um *cluster* em determinada localidade proporcionará concentração de empresas, geração de emprego e renda, e melhoria de infraestrutura e desenvolvimento social.

Em relação ao formato de governança adotado pelos clusters, Artuso, Langrafe e Boaventura (2012) afirmam que o formato de governança adotada, é um processo equilibrado de tomada de decisão, qual não apresenta características claramente hierárquicas. Isto significa uma estrutura de governança horizontal, onde as decisões são tomadas em conjunto.

Já para Albertin (2003) a governança nos clusters, acontece de duas formas. A primeira refere-se à governança de "iniciativa coletiva", e a segunda quando uma ou mais empresas nos clusters lideram as demais. A governança pode ser realizada através das funções estratégicas como marketing, logística, desenvolvimento de produtos, entre outros. Também apresenta outras formas de governança, como a de natureza pública, exercida por órgãos governamentais, e de natureza privada, liderada por associação ou por empresas de caráter privado. Ou seja, na maioria das empresas os clusters possuem governança híbrida e combinam diferentes formas de governança.

Portanto um cluster de sucesso combinam diferentes formas de governança, como governança por iniciativa coletiva, bem como por governança exercida por grandes empresas locais (ALBERTIN, 2003).

3.4 Polos

Para Neto (S.n.t.), polos são entendidos como uma aglomeração geográfica de empresas industriais e de empresas dependentes, fornecedoras ou clientes das indústrias em termos de escolha de localização são atraídas, em da aglomeração geográfica, tem benefícios em termos de custos de transporte e de economias de escala. Os polos industriais constituem uma forma de organização da produção que possibilita às empresas construírem vantagens competitivas sustentadas não somente por ações individuais, mas também por ações coletivas.

De acordo com Silva (2004) algumas regiões, por terem a geografia mais apropriada ou por ter recursos naturais mais abundantes, acabam se desenvolvendo mais em detrimento de outras, seja espontaneamente ou de maneira planejada.

Com base em Neto (S.n.t.) há Polos de Desenvolvimento, segundo a qual o crescimento econômico não se faz de forma abrangente por todo espaço econômico de um país, mas em certos pontos, chamados de Polos de Crescimento, com variações em sua intensidade, expandindo-se por diversos ramos com efeitos variáveis sobre economia e espaço. Polos de Crescimento são definidos como uma aglomeração geográfica de empresas industriais e de empresas dependentes, fornecedoras ou clientes das indústrias e que em termos de escolha de localização são atraídas e que, em resultado da aglomeração geográfica, tem benefícios em termos de custos de transporte e de economias de escala.

Silva (2004) coloca que o Polo de crescimento surge devido ao aparecimento de uma indústria matriz, considerando como tal aquela indústria que, antes das demais, realiza a separação dos fatores da produção, provoca a concentração de capitais sob um mesmo poder e decompõe tecnicamente as tarefas e a mecanização. Em geral, a indústria matriz em sua ação de obtenção de matérias-primas, de ponto de atração de mão de obra e de produtora de um ou de uma série de produtos dinamiza a vida regional, provocando a atração de outras indústrias,

criando aglomeração de população que estimulará o desenvolvimento de atividades agrícolas e pecuárias nas áreas fornecedoras de alimentos e de matérias-primas.

Ampliando a pesquisa de Polos, Bresciani et al (2014) conceituam polos de inovação, os quais são definidos como sendo os aglomerados empresariais em dada localização geográfica, engajados em atividades correlatas e caracterizados pela existência de um claro incentivo institucional à inovação por meio de articulações entre governos e empresas. Os polos de inovação são núcleos de relações estratégicas entre empresas e demais atores territoriais relevantes, como centros de pesquisas em universidades, associações empresarias, grupos financeiros, investidores em capital de risco, agências de inovação, de caráter público ou privado, e contemplam ao desenvolvimento de atividades inovadoras. Seu propósito é desenvolver conhecimento e transferir aprendizado aos atores envolvidos, de modo a criar novas formas de gerar valor e melhorar a qualidade de vida e o ambiente no território.

Neto (S.n.t.), apresenta Polo de Competitividade, como sendo a combinação, num determinado espaço geográfico, de empresas, de centros de formação e de unidades de investigação públicas e privadas, empenhadas em uma parceria destinada a criar sinergias em torno de projetos comuns inovadores.

Para Barbieri (1994), as concentrações ou polos industriais tradicionais decorrem, via de regra, da existência de fatores locais, como proximidade dos mercados consumidores, acesso aos fornecedores, mercado de trabalho abundante, infraestrutura física adequada, serviços industriais de utilidade pública, entre outras. Os incentivos governamentais podem ser tanto de natureza tributária como isenções e reduções de impostos e taxas, quanto de natureza infraestrutural, como, por exemplo, a criação de distritos industriais, a doação de terrenos, as obras de terraplanagem, os serviços de transporte coletivo, as facilidades para instalações elétricas, as redes de água e esgoto. Mas as ações governamentais em torno desses polos tradicionais não consideram o tipo de tecnologia utilizada pelas empresas, nem a forma como essas tecnologias são obtidas.

Barbieri (1994) apresenta o Polo tecnológico, que se caracteriza por empresas que possuem em comum o fato de constituírem agrupamento de empresas de base tecnológica cuja criação decorre da existência de recursos humanos e laboratoriais ligados às IEPs - Instituições de Ensino e Pesquisa - de alto padrão localizado nas proximidades.

3.5 Redes de empresas

No ambiente organizacional, conforme Mozzato (2012), tem-se percebido a importância de serem pensadas novas formas de relacionamentos entre as organizações, através de relações de cooperação como alternativas estratégicas viáveis e competitivas.Estas novas formas de organização, em especial as redes organizacionais, impulsionadas pela evolução das tecnologias de informação, tem mudado o paradigma social e econômico e elevado os níveis de competitividade (FELDHAUS, PEREIRA, MORAIS, 2012).

Nestes novos cenários a economia tem redescoberto a pequena empresa e a difusão do empreendedorismo em sistemas integrados. O aumento no grau de variedade (personalização) e variabilidade (flexibilidade) dos produtos, dos processos e das relações, que seguem a evolução da demanda orientada às necessidades intangíveis, expandiu o espaço potencial às pequenas e médias organizações, descaracterizando a verticalização da produção, rompendo as cadeias integradas de origem fordista e criando um novo fenômeno: a organização em rede (CASAROTTO, PIRES, 1999).

Mas não é somente no meio empresarial que a organização em rede está presente. O conceito de rede também tem permeado profundamente a gestão de organizações não governamentais

em todo o mundo. Grandes organizações de ativismo ambiental, como o *Greenpeace*, e organizações de desenvolvimento local, como o Oásis Santa Catarina, têm se organizado desta maneira, de modo a atender as finalidades sociais às quais se destinam. As vantagens de uma atuação em rede, para estas instituições, se relacionam ao aumento da sua capacidade de mobilizar recursos e pessoas para desenvolver projetos e ações que vão contribuir para o cumprimento da sua missão (FELDHAUS, PEREIRA, MORAIS, 2012).

O conceito de rede tem sido amplamente usado no campo de estudos das ciências sociais. Define-se como um conjunto de pessoas ou organizações interligadas direta ou indiretamente. Partindo desta premissa, qualquer organização pode ser entendida e analisada como uma rede de múltiplas relações, tanto internamente, na forma dos indivíduos que interagem, trocam experiências e criam vínculos dos mais variados tipos, no ambiente externo, na forma dos relacionamentos com fornecedores, distribuidores, agências reguladoras e outras organizações (PECI, 1999).

Segundo Gonçalves, Leite e Cândido (2012) em relação às Redes de Empresas, um fator que as diferencia dos outros tipos de arranjos empresariais é a não obrigação da proximidade espacial de seus integrantes, ou seja, as organizações encontram-se geograficamente dispersas (diferentemente do APL e Clusters em que a concentração geográfica é uma de suas principais características). Nas Redes não há a presença de outros atores além das entidades empresariais independentes, não há como no Cluster um apoio de sistemas de valores incluindo outros tipos de organizações como universidades, instituições financeiras etc. Além disso, nas Redes existe a possibilidade de formulação de acordos formais.

A governança de redes tem como atores as empresas que fazem parte da Rede, diferentemente da governança corporativa, que compreende o acompanhamento e governança dos profissionais envolvidos no cenário organizacional.

> A governança da rede refere-se à forma como essa rede será estruturada e organizada, seus mecanismos regulatórios e de tomada de decisão, para garantir os interesses dos membros e assegurar que as normas estabelecidas sejam cumpridas tanto pelos gestores quanto pelos participantes. Trata-se da sistemática de funcionamento do arranjo cooperativo, processos decisórios, níveis de autonomia, formas de solucionar conflitos, mecanismos de controle e de participação nas decisões que regulem as atividades desenvolvidas (ROTH et al., 2012, p. 114)

Albers (2005) e Roth et al (2012) apontam que a governança de rede é um sistema de segunda ordem, que não substitui a gestão independente de cada uma das organizações que a compõe. Destacam os três modelos de governança em rede descritos por Provan e Kenis (2008), cada um com suas vantagens e desvantagens, particularidades e indicações: governança compartilhada, governança com organização líder e governança por meio de uma organização administrativa da rede.

O primeiro modelo é o mais simples, "Redes com governança compartilhada consistem em grupos de organizações que trabalham coletivamente como uma rede, mas não possuem uma estrutura administrativa formal e exclusiva" (Roth et al, 2012, p. 114). Mas as reuniões entre os membros podem ser formais ou informais. A governança com organização líder, como o próprio nome sugere, consiste em um modelo de relacionamento vertical, onde uma organização maior e mais poderosa assume o papel de coordenação da rede, exercendo uma posição de liderança. E o terceiro modelo, de governança por meio de uma organização administrativa da rede, se estabelece para suprir uma provável falha de governança dos modelos anteriores. Neste último, a governança ocorre através de uma entidade administrativa criada especificamente para gerenciar, coordenar e sustentar as atividades da rede, o que não significa a criação de uma nova empresa.

3.6 Consórcios de empresas

Segundo definições disponíveis no portal eletrônico do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE, o consórcio de grandes empresas é utilizado tradicionalmente para grandes projetos de engenharia, como a construção de usinas hidrelétricas, redes de transmissão de energia, rodovias, portos, plataformas de petróleo ou nos projetos de Parcerias Público-Privadas (PPP).

> O funcionamento de um consórcio segue as cláusulas do contrato de criação e eventuais alterações. Deve haver uma estrutura para a administração. No caso dos consórcios empresariais, para criação de uma central de compras, deve-se avaliar a capacidade financeira de cada participante para não comprometer a imagem do consórcio (SEBRAE, disponível em http://www.sebrae.com.br).

Consórcio, segundo Bichara e Fadul (2007), são estruturas organizacionais com presença marcante no mundo contemporâneo, com formas variadas e finalidades distintas, como: valorização de um produto ou marca, inserção em um mercado específico, agregação de valor e obtenção de recursos financeiros. As empresas são unidas por contrato, onde constam todas as obrigações que assumem. Ainda destacam três grupos de consórcios presentes na literatura:

> [...] o consórcio setorial, formado por empresas concorrentes e complementares que realizam um acordo para ampliar a competitividade dos seus membros pela difusão de informações e complementaridade produtiva; o territorial, que reúne empresas de todos os setores e atividades de um território, servindo à divulgação de informações e à promoção do conjunto de empresas e do próprio território; e o específico, que restringe sua atuação a um objetivo específico que pode ser, inclusive, temporal (BICHARA; FADUL, 2007, p. 9).

Mendonça (2000) alerta que mesmo com a previsão das leis que regem as empresas participantes dos consórcios, é preciso ter cuidado com as infrações contra a ordem econômica e os crimes contra a economia popular.

Casarotto Filho e Pires (2001) discorrem sobre a importância de uma estrutura de profissionais que conheçam intimamente as empresas que participam do consórcio, para então fazer a gestão do mesmo. Neste sentido, destacam as principais características dos consórcios: "[...] versatilidade e capacidade de adaptação às novas condições ambientais nacionais e dos mercados internacionais de referência, utilizando uma estrutura operacional mínima" (CASAROTTO FILHO; PIRES, 2001).

Os serviços prestados pelos consórcios, como forma de governança, às empresas consorciadas consistem, principalmente, na distribuição dinâmica de informações sobre oportunidades e ameaças identificadas no mercado, acompanhamento da evolução e qualidade da produção, visando o acesso a novos mercados, estímulo ao acompanhamento da inovação tecnológica como instrumento para aprendizagem e aumento da competitividade, orientação sobre financiamentos para inovação e novos projetos e, promoção da imagem do consórcio como forma de atingir e conquistar novos clientes e parceiros (BICHARA; FADUL, 2007).

Segundo Casarotto Filho e Pires (2001), os consórcios tem a possibilidade de prestar diversos serviços às empresas consorciadas, que vão desde a busca e difusão de informações e pesquisas de mercado, passando pelo apoio em campanhas de marketing territorial e setorial, serviços financeiros, participação em feiras nacionais e internacionais para aprimoramento e divulgação do consórcio, até consultorias, elaboração de projetos específicos, formação dos profissionais e promoção de convenções.

4 METODOLOGIA

Esta pesquisa está caracterizada, conforme seus objetivos, como exploratória. Que consiste "em descrições precisas de situação e quer descobrir as relações existentes entre os elementos componentes da mesma" (CERVO, BERVIAN, 2002, p. 61).

Quanto aos procedimentos utilizados, o estudo classifica-se como bibliográfico. Conforme Dmitruk (2004, p. 68) este tipo de pesquisa "objetiva levantar informações sobre temas e abordagens já trabalhadas por outros pesquisadores, analisando as contribuições teóricas sobre o problema e a temática de interesse".

De acordo com a abordagem do problema, é uma pesquisa de caráter qualitativo. Flick (2009, p. 23) descreve que os pontos principais da pesquisa qualitativa:

> [...] consistem na escolha adequada de métodos e teorias convenientes; no reconhecimento e na análise de diferentes perspectivas; nas reflexões dos pesquisadores a respeito de suas pesquisas como parte do processo de produção de conhecimento; e na variedade de abordagens e métodos.

Para Flick (2009) a pesquisa qualitativa é muito importante para o estudo de relações sociais e sua pluralização. O surgimento de novos contextos e perspectivas sociais exige dos pesquisadores uma capacidade de verificação e análise dos cenários.

5 GOVERNANÇA NOS AGLOMERADOS EMPRESARIAIS, ANÁLISE CRÍTICA

Para iniciar a análise crítica baseada nas possibilidades de governança nos aglomerados empresariais, vale retomar o que Santos e Candido (2013), atribuem como ações do processo de governança: coordenação, intervenção e participação nos processos de decisão locais; e geração, disseminação e uso de conhecimentos. Percebe-se que há uma adaptação destes princípios básicos da governança para as características e necessidades de cada tipo de arranjo empresarial. Logo, com uma boa estrutura conceitual e analítica sobre governança, os empresários, unidos em específicos aglomerados, sejam APL, Redes, Cadeias Produtivas, ou qualquer outro, tem possibilidades de criar sua própria estrutura de governança.

A busca por ganhos coletivos, através da cooperação entre as empresas, ao invés de somente competição, é um dos atributos apontados, por Lastres e Cassiolato (2003), ao processo de governança nos aglomerados de empresas.

Basicamente, o conceito de governança atribuído aos seis modelos de aglomerados empresariais, não apresenta regras rígidas, ou estruturas definidas exatamente para cada tipo de aglomerado. Considera-se que o conceito de governança, em um processo em que os atores são empresas reunidas com objetivos comuns, é abrangente, complexo e adaptável às diversas situações, ou características dos organismos que o compõem.

Além do que foi abordado no decorrer do artigo, O Quadro 1 traz um glossário com breves conceitos de alguns arranjos empresariais. A diferença entre as abordagens é tênue e sua compreensão é importante para que os critérios de governança sejam estabelecidos.

Alguns tipos de arranjos empresariais possuem modelos de governança mais detalhados que outros, apesar da essência semelhante. Neste sentido, destaca-se o processo de governança atribuído ao Arranjo Produtivo Local (APL), em que uma organização pode assumir o papel de líder do APL, ou ainda com uma governança horizontalizada, partilhada. Este modelo é aplicável também aos Clusters e Redes, por exemplo, devido a semelhança das características estruturais dos referidos aglomerados.

Polo: Concentração regional de empresas voltadas ao mesmo segmento de produtos. **Cluster (aglomeração competitiva):** Polo consolidado onde haja forte interação entre as empresas, estendendo-se verticalmente a jusante e a montante, lateralmente, e comportando entidades de suporte privadas e governamentais. **Cadeia produtiva:** São as diversas etapas de produção, desde a matéria-prima ao produto final, incluindo fornecedores de equipamentos, podendo ou não estar integralmente num *cluster*. **Sistema produtivo local (ou sistema econômico local):** Região fortemente estruturada, contendo um ou mais *clusters*, com um planejamento territorial com alta interação público-privada, com respeito à cultura e com o objetivo de assegurar a QUALIDADE DE VIDA dos habitantes. **Rede de empresas:** Conjunto de empresas entrelaçadas por relacionamentos formais ou simplesmente negociais, podendo ou não ser circunscrito a uma região. **Consórcio de empresas:** Rede de empresas entrelaçadas por laços formais de cooperação, normalmente circunscrita a determinada região.

Fonte: CASAROTTO FILHO, PIRES, 2001, p. 87.

Quadro 1: Glossário sugestivo para redes de empresas e sistemas locais

A pesquisa realizada dos diferentes modelos de aglomerados, os quais são definidos como clusters, polos, redes e consórcios, não consolida a diferenciação dos mesmos, principalmente no que tange a forma e o papel de governança adotado pelas as mesmas. Pois os autores em momentos buscam encontrar a diferenciação dos mesmos, mas terminam afirmando que a cada modelo de aglomerado, para desenvolver e obter sucesso, deve fazer uso de diversas formas de governança.

Outro ponto importante, que por vezes gera uma interpretação falha dos conceitos, é a diferenciação de governança e governança corporativa. A partir do que foi apresentado no tópico sobre Redes de empresas, com a caracterização de governança de Rede e governança corporativa, chega-se ao principal fator que as distingue, os atores envolvidos no processo. A governança corporativa trabalha com indivíduos, e a governança com organizações. Como mencionado no decorrer da pesquisa, a governança não substitui o processo de governança corporativa, ou seja, as empresas mantém suas regras e orientações internas para desenvolvimento de suas atividades.

6 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

As empresas necessitam de estratégias para manterem-se no mercado, e a forma eficiente utilizada pelas pequenas e médias empresas são os aglomerados, que resultam no aumento das vantagens competitivas, por meio das economias externas, as quais não são apropriadas por empresas agindo isoladamente. Melhoram assim a competitividade por meio do aprendizado coletivo e ações conjuntas.

Com base na pesquisa realizada, destaca-se a importância de planejamento e da cooperação nos arranjos empresariais. Planejar para garantir que todos os recursos necessários para as empresas realizarem suas atividades estejam disponíveis, principalmente no que tange a relação entre a gestão e a produtividade. A cooperação para conquistar espaço no mercado, que não seria possível individualmente, contribui para o desenvolvimento regional de seu ambiente. Os autores concordam que a união de pequenas e médias empresas em aglomerados empresariais contribui para seu sucesso no mercado global, e para o desenvolvimento econômico e social.

Cada modelo de aglomerado empresarial precisa compreender a necessidade de estabelecer um processo de governança em sua estrutura. Muitos conceitos e estruturas de governança estão disponíveis na literatura, alguns deles presentes neste artigo, porém não há uma fórmula pronta e acabada, mas orientações gerais que subsidiam o estabelecimento de uma cultura de

pensamento estratégico e visão do todo. A governança consiste em um processo de coordenar, intervir, participar das decisões, gerar conhecimentos e fazer com que estes sejam compartilhados, gerando vantagens competitivas para o arranjo empresarial.

Apesar dos argumentos apresentados pelos autores conduzirem ao fato de alguns modelos de governança serem horizontais, com participação de todos na decisão, precisa-se refletir sobre a seguinte questão: Seria correto afirmar que o poder econômico e político de algumas organizações gera uma liderança indireta frente as outras empresas, e suas opiniões conduzem as decisões gerais? Surge, assim, a necessidade de novas pesquisas, bibliográficas e empíricas, para responder a esta e outras questões e compreender como se dá este processo na prática.

REFERÊNCIAS

ALBERTIN, Marcos. **O processo de governança em arranjos produtivos:** o caso da cadeia automotiva do Rio Grande do Sul. Dissertação (mestrado). Porto Alegre: UFRS, 2003.

ARTURO, Simone Barakat; LANGRAFE, Taiguara de Freitas; BOAVENTURA, João Maurício Gama. Como surgem os Clusters? Uma análise da produção internacional sobre o tema. **Anais SIMPOI** - USP, São Paulo, 2012.

BARBIERI, José Carlos. Polos tecnológicos e de modernização: notas sobre a experiência brasileira. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 34, n. 5, p. 21-31, set./out. 1994.

BICHARA, Luiz Augusto; FADUL, Élvia. Redes e teias na gestão compartilhada dos consórcios operacionais de empresas de ônibus de Porto Alegre. **Cadernos EBAPE BR**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 3, p. set. 2007.

BRESCIANI, Luís Paulo; PITTERI, Sirlei; BENEVIDES, Gustavo; ZAMBANINI, Marcos Eduardo; SANTOS JÚNIOR, Dionísio dos. Dinâmicas de estruturação de polos de inovação na macro metrópole Paulista: mecanismos de articulação territorial e governança dos polos regionais de Campinas, São José dos Campos e Sorocaba. **XIII Seminário Internacional RII**, Salvador, 2014.

CASAROTTO FILHO, N., PIRES, L. H.. **Redes de pequenas e médias empresas e desenvolvimento local:** estratégias para a conquista da competitividade global com base na experiência italiana. São Paulo: Atlas, 1999.

_____. _____. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CASSIOLATO, José Eduardo; LASTRES, Helena**. Novas políticas na era do conhecimento: o foco em arranjos produtivos e inovativos locais**. Rio de Janeiro: Instituto de Economia – Universidade Federal do Rio de Janeiro, 2003. Disponível em: http://www.ie.ufrj.br/redesist. Acesso em: 30 out./2015.

CERVO, Amado L.; BERVIAN, Pedro A. **Metodologia Científica.** 5ª Ed. São Paulo: Prentice Hall, 2002.

COSTA, Achyles Barcelos da; COSTA, Beatriz Morem da. Cooperação e capital social em arranjos produtivos locais. **Anais do Encontro Nacional da Associação Nacional dos Centros de Pós-Graduação em Economia ANPEC**, 2005, Natal. Disponível em: http://www.anpec.org.br/encontro2005/artigos/A05A113. Acesso em: 02 nov./2008.

DMITRUK, Hilda Beatriz. **Cadernos Metodológicos:** Diretrizes do trabalho científico. 6. ed. Chapecó: Argos, 2004.

FELDHAUS, D.C; PEREIA, M.F.; MORAIS, S.N.. Gestão estratégica em redes: desenvolvimento e aplicação de um modelo na Brasil Junior. **Revista de Gestão e Projetos - GeP**, São Paulo, v. 3, n. 3, p 136-155, set./dez. 2012.

FLICK, Uwe. **Introdução à pesquisa qualitativa.** 3. ed. Porto Alegre: Artmed, 2009.

GEROLAMO, Mateus Cecílio; CARPINETTI, Luiz César Ribeiro; FLESCHUTZ, Timo; SELIGER, Günther. Clusters e redes de cooperação de pequenas e médias empresas: observatório europeu, caso alemão e contribuições ao caso brasileiro. **Gestão da Produção**, São Carlos, v. 5, n. 2, p. 351-365, mai./ago. 2008.

GONÇALVES, Anderson Tiago Peixoto; LEITE, Maria Silene Alexandre; SILVA, Ricardo Moreira da. Um estudo preliminar sobre as definições e as diferenças dos principais tipos de arranjos empresariais. **Revista Produção Online**, v. 12, n. 3, p. 827-854, 2012.

HITT, Michael; IRELAND, R. Duane; HOSKISSON, Robert. **Administração estratégica**: competitividade e globalização. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

LEMOS, C. **Micro, pequenas e médias empresas no Brasil: novos requerimentos de políticas para a promoção de sistemas produtivos locais.** Rio de Janeiro, 2003. Tese (Doutorado), COPE, Universidade Federal do Rio de Janeiro.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. **Tratado de direito comercial brasileiro**. Campinas: Boolseller, 2000.

MOZZATO, A. R. Relações interorganizacionais**:** Cooperação e competição como vantagem competitiva para o arranjo produtivo de gemas e pedras preciosas. **Revista Produção Online**. Florianópolis, SC, v.12, n. 3, p. 827-854, jul./set. 2012.

NETO, Paulo. **As estratégias de eficiência colectiva e o desenvolvimento do território**. Dissertação (mestrado). Universidade de Évora, S.n.t.

O que é um consórcio de empresas. Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/O que-%C3%A9-um-cons%C3%B3rcio-de-empresas. Acesso em 24 nov./2015.

OLIVEIRA, Luis Fernando Tividini; SILVA, Sandro Pereira. Mudanças institucionais e produção familiar na cadeia produtiva do leite no Oeste Catarinense. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Brasília, v. 50, n. 4, p. 705-720, dez. 2012. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-20032012000400007. Acesso em: 20 nov./2015.

PECI, A. Emergência e proliferação de redes organizacionais: marcando mudanças no mundo de negócios. **Revista de Administração Pública**. Rio de Janeiro, v. 33, n. 6, p. 07-24, Nov./Dez. 1999.

PETRELLI, Marco Aurélio; HEINZEN, Daiane Aparecida de Melo; ARDIGÓ, Carlos Marcelo. Identidade como estratégia de diferenciação. **Convibra Administração**, 2012.

PORTER, Michael E. **Competição:** *on competition*, estratégias competitivas essenciais. Rio de Janeiro: Capus, 1999.

ROTH, Ana Lúcia; WEGNER, Douglas; ANTUNES JÚNIOR, José Antônio Valle; PADULA, Antonio Domingos. Diferenças e inter-relações dos conceitos de governança e gestão de redes horizontais de empresas: contribuições para o campo de estudos. **Revista de Administração**, São Paulo, v. 47, n. 1, p. 112-123, jan./mar. 2012.

SANTOS, Jaysa Eliude Aguiar dos; CÂNDIDO, Gesinaldo Ataíde. Estruturas de governança em arranjos produtivos locais: uma aplicação no arranjo calçadista no município de Campina Grande – PB**. VI Encontro de Estudos em Estratégia ANPAD**, Bento Gonçalves, 19 a 21 de maio de 2013.

SGARBI, Victor Souza. O arranjo produtivo local como potencializador da vantagem competitiva: a visão dos participantes do APL de turismo Região Lagoas em Alagoas. Contextus, **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, Fortaleza, v. 7, n. 2, p. 21-28, jul./dez. 2009.

SILVA, Antenor Roberto Pedroso da. Polo regional ou cluster: o caso do município de Rio Verde, Goiás – Brasil. **Caminhos de Geografia – revista on line**, 2004.

SZAFIR-GOLDSTEIN, Cláudia; TOLEDO, Geraldo Luciano. Política dos negócios e economia de empresas: Vantagens competitivas em clusters industriais. **VII SEMEAD**, Toledo, 2005.

VIDAL, Raphaela Maria de Castro e Silva; MENDES PRIMO, Marcos André; SANTOS, Claudemir Inacio dos. Que fatores facilitam a gestão do conhecimento em um cluster de empresas? **Revista UFPE**, Pernambuco, 2009.

Inovação tecnológica em sistemas agrícolas de produção sustentáveis através da agricultura de precisão (AP)

Resumo:
O presente trabalho teve como objetivo avaliar a Inovação tecnológica em sistemas agrícolas de produção sustentáveis através da agricultura de precisão (AP). Nos dois SPAS (S1 e S2) foi realizada a coleta de solo na profundidade de 0 a 10 cm, visto que a área experimental foi caracterizada como sistema de plantio direto consolidado, com rotação de culturas: trigo x soja x milho. As propriedades químicas analisadas foram: potencial hidrogênico (pH) em água, teor de argila, índice SMP, alumínio (Al), capacidade de troca de cátion (CTC) efetiva, matéria orgânica (MO), nitrogênio, fósforo e potássio (N, P, K). Após a análise das respectivas propriedades foram realizadas às recomendações de correção do solo e adubação através do Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004) conforme o manejo específico de cada SPAS. Em síntese, neste trabalho foi considerada a seguinte característica na definição dos sistemas de produção de milho safra: 1) sistema georreferenciado (S1) com AP; 2) sistema convencional (S2) sem AP. A agricultura de precisão é um conjunto de ferramentas capaz de aumentar o rendimento das culturas em áreas pequenas, médias e grandes, aproveitando melhor o uso dos insumos e do solo.
Palavras chave: Agricultura de precisão, Inovação tecnológica, Milho.

Technological innovation in sustainable production of agricultural systems through precision agriculture (PA)

Abstract:
This study aimed to evaluate the technological innovation in sustainable production of agricultural systems through precision agriculture (PA). In both SPAS (S1 and S2) was performed solo collection in the 0 to 10 cm, as the experimental area was characterized as consolidated tillage with crop rotation: wheat x soy x maize. The chemical properties analyzed were potential hidrogênico (pH) in water, clay content, SMP index, aluminum (Al), capacity of cation exchange (CEC) effective, organic matter (OM), nitrogen, phosphorus and potassium (N, P, K). After analysis of their properties were carried to the soil remediation recommendations and fertilization through the fertilization manual and liming for the states of Rio Grande do Sul and Santa Catarina (CQFS-RS / SC, 2004) as the specific management of each SPAS . In summary, this study was considered the following feature in the definition of corn crop production systems: 1) georeferenced system (S1) AP; 2) Conventional system (S2) without AP. Precision agriculture is a set of tools able to increase crop yields in small areas, medium and large, better harnessing the use of inputs and soil.
Key-words: Precision Agriculture, Technological innovation, Maize.

1. Introdução

A agricultura de precisão (AP) pode ser definida como um conjunto de técnicas que auxiliam no gerenciamento de sistemas agrícolas.

A AP dispõe de sistemas de posicionamento global por satélite e sistemas de informação geográfica, permitindo a coleta de dados da lavoura e o tratamento diferenciado das áreas.

A análise dos dados permite otimização do uso de insumos agrícolas, possibilitando menor impacto ambiental, maiores ganhos econômicos para o produtor rural, garantindo a sustentabilidade na atividade.

Contudo, existem poucas informações técnico científicas sobre essas variações espaciais em sistemas agrícolas de produção sustentáveis (SAPS) manejados através da AP no Oeste Catarinense, as quais possibilitem o mesmo avaliar especificamente a aplicação da inovação tecnológica (AP).

Em face dessa realidade regional, o respectivo estudo teve como objetivo comparar a otimização da eficiência nutricional entre o SAPS convencional e o SAPS com a utilização de AP.

Em face dessa realidade regional, o respectivo estudo teve como objetivo comparar agronomicamente os SAPS convencional e o SAPS com a utilização de AP.

2. Revisão da literatura

A adoção da inovação tecnológica (AP) justifica-se pelo fato de que apesar de grande parte dos produtores considerarem o solo uniforme, as áreas de cultivo podem ter uma série de variações espaciais em seus atributos, tais como: o tipo de solo, propriedades físicas e químicas, produtividade e/ou rendimento, exigências nutricionais, entre outras. Desta forma torna-se necessário a utilização da AP, que envolve todo o manejo da área, processamento de dados e análises de uma série de informações, variando na área e no tempo, sendo indispensável à utilização de sistemas de computação móveis, com grande capacidade em armazenagem de informações e memórias elevadas de captação de dados, o que possibilita a aplicação das técnicas da AP (SANTI, 2007).

Com o avanço no setor tecnológico da informática e a necessidade de conhecimento detalhado e específico da lavoura, o produtor rural passou a dispor de novas ferramentas, proporcionando ao empresário rural melhor gerenciamento dos custos de produção e maior lucratividade em sua propriedade (TSCHIEDEL; FERREIRA, 2002). Uma das principais estratégias da AP consiste em um sistema de gerenciamento mais elaborado agronomicamente, que considera a produtividade e/ou rendimento das culturas anteriores como um dos parâmetros para aplicação de reposição dos nutrientes extraídos pela colheita.

Assim, torna-se indispensável a geração dos mapas de produtividade e/ou rendimento de cada cultura, a utilização intensa das ferramentas e equipamentos da AP, maior conhecimento do produtor e formação técnica especializada a esse novo modelo agrícola. É uma estratégia a longo prazo, pois a mesma baseia-se na obtenção e construção de uma base de dados confiável, no que diz respeito a variabilidade na produtividade e/ou rendimento da cultura específica e não somente aquela estratégia da quantidade de fertilizantes aplicados ao

solo ou planta (MOLIN, 2007). A AP possibilita o manejo localizado de todo o conjunto de uma área cultivada de maneira eficaz permitindo que os ganhos econômicos na propriedade sejam aumentados, procurando notar as diferentes variações da lavoura visando o incremento de produtividade de todas as partes da área, com menor prejuízo possível aos recursos naturais.

Também permite visualizar e identificar fatores limitantes (físicos, químicos e biológicos) na intenção de buscar e propor alternativas de manejo diferenciado de acordo com as necessidades de cada área ou zona de manejo. As zonas de manejo ou zonas de aplicação de insumos, no enfoque da AP, são referentes a regiões geográficas ou subáreas que possuem atributos de solo com menor heterogeneidade. Com base nestas zonas, podem-se diagnosticar interferências de manejo visando corrigir aqueles atributos que estão comprometendo ou interferindo no rendimento das culturas, permitindo, assim, maior produtividade (SANTI, 2007).

A interpretação e correlação dos resultados levantados na lavoura são de fundamental importância, visto que quanto maior for o banco de dados, mais coerentes e confiáveis é as informações geradas, e consequentemente os erros no diagnóstico referente á variabilidade existente na área são minimizados. Dessa maneira, informações de produtividade e/ou rendimento obtidos através de mapas de colheita são essenciais, mesmo por que a variabilidade nas lavouras é evidenciada nos mapas de produtividade e/ou rendimento. A interpretação dos dados é a explicação do diagnóstico correto, que por sua vez, é a tarefa mais complexa da AP quando os fatores que podem comprometer a menor produtividade e/ou rendimento da área são identificados e localizados (MOLIN, 2007).

O rápido crescimento da tecnologia e a informática possibilitaram a aplicação das ferramentas de AP, as tecnologias disponíveis podem ser encontradas em seis principais categorias: computadores e softwares; GPS – Sistema de Posicionamento Global; SIGs – Sistema de Informação Geográfica; sensoriamento remoto; sensores; e controladores eletrônicos de aplicação. O objetivo da utilização dessas tecnologias é proporcionar ao produtor o entendimento da variabilidade espacial e temporal dos atributos dos solos, das culturas e suas relações com o meio, bem como monitorar e manejar essa variabilidade de forma eficaz (COELHO, 2003). Os produtores que fazem uso da AP somente com base na amostragem de solo em grade, têm grande chance na redução da utilização de calcário e fertilizantes com a aplicação em dose variada dentro de cada área, mas o resultado obtido para a maioria dos produtores é que a forma convencional de aplicação em dose única para toda área resulta em erros (MOLIN, 2007).

3. Metodologia

Segundo o sistema de classificação de Köppen, o clima é do tipo Cfa (PANDOLFO et al., 2002). Santa Catarina, por sua localização geográfica, é um dos Estados que apresenta melhor distribuição de precipitação durante o ano. Os principais sistemas meteorológicos responsáveis pelas chuvas no estado são as frentes frias, os vórtices ciclônicos, os cavados de níveis médios, a convecção tropical, a ZCAS (Zona de Convergência do Atlântico Sul) e a circulação marítima (MONTEIRO, 2001).

Segundo o mesmo autor, o relevo de Santa Catarina contribui, fundamentalmente, na distribuição diferenciada da precipitação em distintas áreas do Estado. Naquelas mais próximas às encostas de montanhas, as precipitações são mais abundantes, pois a elevação do

ar úmido e quente favorece a formação de nuvens cumuliformes, resultando no aumento do volume de precipitação local. Neste sentido, são observados índices maiores de precipitação nos municípios próximos à encosta da Serra Geral, quando comparados aos da zona costeira. Efeito similar é verificado no Oeste e Meio-Oeste, onde a quantidade precipitada nas áreas próximas ao vale do Rio Uruguai é bem inferior às áreas mais ao norte, próximas às encostas das Serras do Capanema, da Fortuna e do Chapecó, onde ocorrem os maiores índices de precipitação do Estado.

O solo da região caracteriza-se como LATOSSOLO VERMELHO Distrófico Típico com textura argilosa, de acordo com o Sistema Brasileiro de Classificação de Solos (Embrapa, 2013).

A área experimental foi conduzida com dois SAPS (S1: georreferenciado e S2: convencional). No sistema S1 foi realizado o mapeamento da área com auxílio do software Farm Works™ Mapping. A malha utilizada foi quadrangular de 100m x 100m totalizando 1 ponto por 3,76 ha com uma média de 20 sub amostras por ponto, de forma a configurar uma melhor distribuição espacial dos pontos na área. Para o sistema S2 a amostra composta foi formada a partir da coleta de 15 sub amostras de solo na área de 56,73 ha. Cada SAPS (S1 e S2) seguiu às orientações técnicas de acordo com as instruções do Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004). Nos dois SPAS (S1 e S2) foi realizada a coleta de solo na profundidade de 0 a 10 cm, visto que a área experimental foi caracterizada como sistema de plantio direto consolidado, com rotação de culturas: trigo x soja x milho. A respectiva coleta de solo foi feita com trado de rosca, e as sub-amostras foram homogeneizadas para posterior retirada da amostra principal.

Após a coleta cada amostra dos SPAS (S1 e S2) foi identificada em recipiente plástico fechado e enviada para o Laboratório de Solos da Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo/RS, que segue os métodos propostos por Tedesco et al. (1995). As propriedades químicas analisadas foram: potencial hidrogênico (pH) em água, teor de argila, índice SMP, alumínio (Al), capacidade de troca de cátion (CTC) efetiva, matéria orgânica (MO), nitrogênio, fósforo e potássio (N, P, K). Após a análise das respectivas propriedades foram realizadas às recomendações de correção do solo e adubação através do Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004) conforme o manejo específico de cada SPAS. As práticas culturais foram realizadas conforme as indicações técnicas para os diferentes SPAS da cultura do milho (CRUZ et al., 2009).

A dessecação foi realizada 30 dias antes da semeadura sendo utilizado 2 L de glifosato/100 L de água na mistura por hectare. O mesmo produto foi aplicado em pós-emergência (30 dias após a semeadura) para o controle das plantas daninhas. A semeadura foi realizada na segunda quinzena de setembro de 2014, onde foi utilizada a semeadora Semeato PAR 3600. O híbrido utilizado foi o Pioneer 30F53 HR, com produtividade esperada de 10.000kg/ha em uma população de aproximadamente 85000 plantas/ha, ou seja, 6 sementes por metro linear em espaçamento de 70 cm entre linhas. Para o controle de Diabrotica speciosa foi aplicado o Inseticida Deltametrina na dose recomendada (200 mL/ha) entre os estádios V2/V3.

Na primeira quinzena de janeiro de 2015, quando as plantas entraram em maturação fisiológica (ponto ideal de colheita) foi realizada a colheita com uma colhedora New Holland TC 57® de potência nominal de 124 kW, equipada com plataforma despigadora de milho, com seis linhas espaçadas entre si de 0,70 m e capacidade de armazenamento no graneleiro de 5.000 L, com monitor de colheita AgLeader®, modelo PF 3000®. Em síntese, neste trabalho

foi considerada a seguinte característica na definição dos sistemas de produção de milho safra: 1) sistema georreferenciado (S1) com AP; 2) sistema convencional (S2) sem AP.

Os dados coletados foram submetidos à análise estatística descritiva, conforme Piana; Machado e Selau (2009), os mesmos foram interpretados através da elaboração de tabelas com base nas Normas de Apresentação Tabular do IBGE (1993).

4. Análise dos resultados

A agricultura de precisão objetiva aumentar a eficiência de técnicas agrícolas, sendo esta uma tecnologia em desenvolvimento que necessita da adequação para os mais diferentes tipos e tamanhos de propriedades. Caracterizar a variabilidade do solo e dos recursos é de fundamental importância para que as ferramentas da agricultura de precisão tenham uso eficaz e que esta técnica seja confiável (BARBIERI et al., 2008). Machado et al. (2004), diz que a agricultura de precisão prioriza a variabilidade espacial e temporal das necessidades de aplicação de insumos durante toda a fase do processo produtivo.

4.1. Caracterização dos atributos químicos do solo

Ao analisar as propriedades químicas da referida área experimental (potencial hidrogênico (pH) em água, índice SMP, alumínio (Al), percebe-se a mesma não necessita de calagem, indicando que a fertilidade do solo vem sendo construída à vários anos, devido a intensificação das tecnologias de manejo.

A presente pesquisa intensificou os resultados e discussões nos atributos químicos: matéria orgânica (MO), nitrogênio (N), teor de argila, fósforo (P), capacidade de troca de cátion (CTC) efetiva e potássio (K).

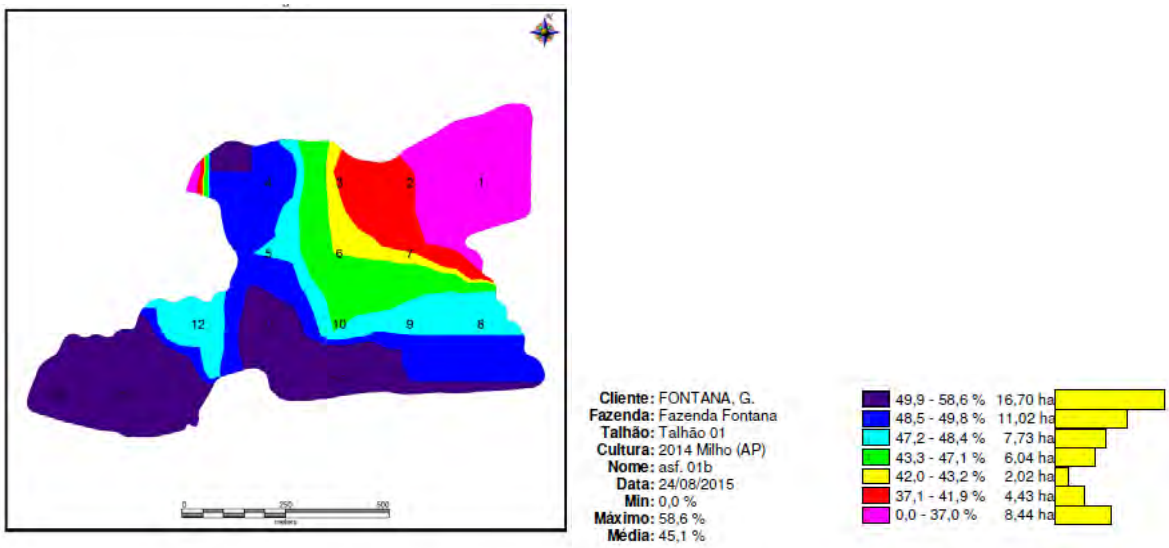
Os teores de matéria orgânica (MO) de um solo são usados como indicadores de disponibilidade de nitrogênio.

Segundo Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004), a matéria orgânica é expressa em porcentagem nas respectivas escalas: menor ou igual a 2,5 (baixo), de 2,6 a 5,0 (médio) e acima de 5,0 (alto). Conforme a Figura 1, observa-se que dos 56,37 ha, 12,65 ha apresentaram teores de MO alta e 43,71 ha apresentaram MO média.

A recomendação de adubação nitrogenada para a cultura do milho foi de 15 kg de nitrogênio por ha na semeadura e o restante em cobertura, a fonte de nitrogênio utilizada foi a uréia, no SAPS S1. A área experimental houve a necessidade de aplicação em duas faixas, evidenciando a heterogeneidade da mesma.

No SAPS S2 a média em relação ao teor de MO na respectiva área experimental foi de 4,9 %. Segundo o Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004) a recomendação para a aplicação de nitrogênio na forma de uréia foi de 238,6 kg/há.

A interpretação da quantidade de adubo fosfatado segundo a Comissão de Fertilidade do Solo – RS/SC (2004), em seu Manual de adubação e calagem para os Estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina, estabelece que para extração de fósforo seja adotado o método Melich, a interpretação dos teores de fósforo é baseada conforme o teor de argila do SAPS S1 e do SAPS S2.

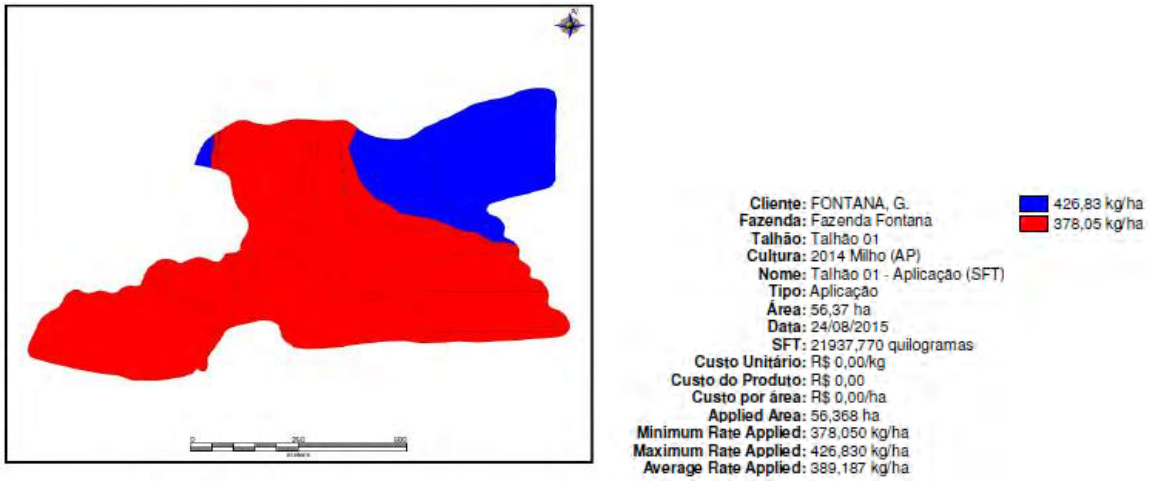


Fonte: elaborado pelos autores.

Figura 5 - Teores de argila no SAPS S1

Pode-se observar que no SPAS S1 que a área experimental possui sete faixas com diferentes teores de argila, com essas faixas interpretadas torna-se possível gerar o específico do referido SPAS com duas faixas distintas para aplicação de fósforo, sendo que no SPAS S2 este teor é considerado homogêneo não apresentando variação na aplicação de fósforo.

Os modelos digitais de mapas de fósforo gerados a partir de ferramentas de AP, demostram que a área não deve ser considerada homogênea no sentido horizontal quanto sua fertilidade química, implicando em diferentes recomendações de doses de fertilizantes para cada classe. Desta forma os mapas apresentam informações que auxiliam no estabelecimento das zonas de manejo, e como consequência, embasam a recomendação de adubação da área.

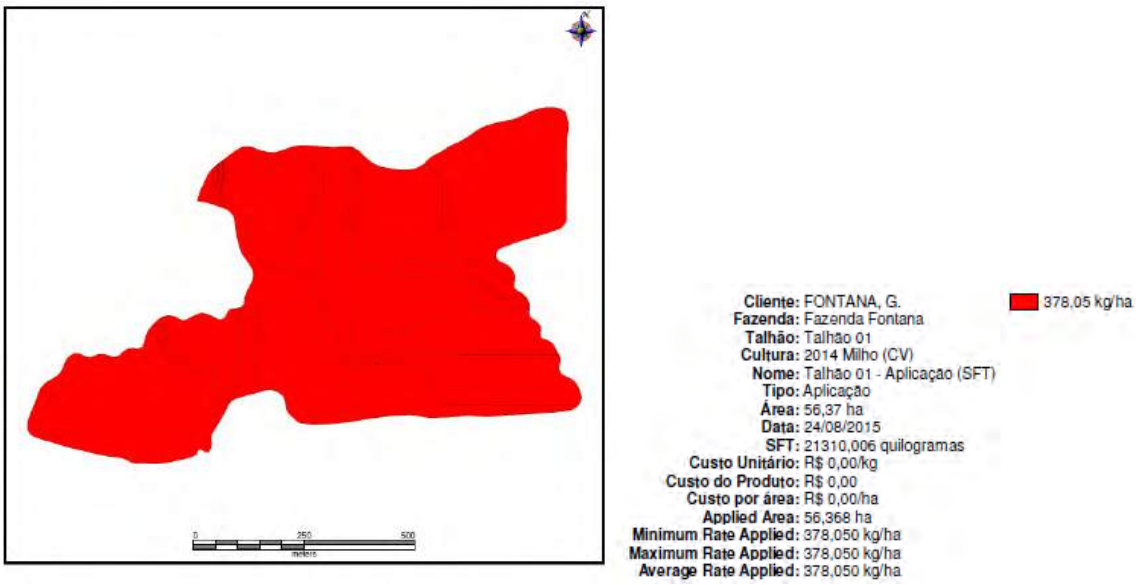


Fonte: elaborado pelos autores.

Figura 7 - Aplicação de super fosfato triplo no SAPS S1.

Na Figura 7 é possível analisar que a necessidade de aplicação do STF na área experimental do SPAS S1, necessita de 426,83 kg/ha (área azul), diferenciando-se da área em vermelho onde a necessidade é de 378,05 Kg/ha. No gráfico 08, percebe-se que no SPAS S2 a necessidade de aplicação de STF foi de 378,05 kg/ha. Ao comparar os dois SPAS observa-se

que uma área receberá uma quantidade menor do que a necessária para a ontogenia satisfatória da cultura do milho, trabalhando desta forma com princípios básicos do conceito de sustentabilidade.



Fonte: elaborado pelos autores.

Figura 8 - Aplicação de super fosfato triplo no SAPS S2

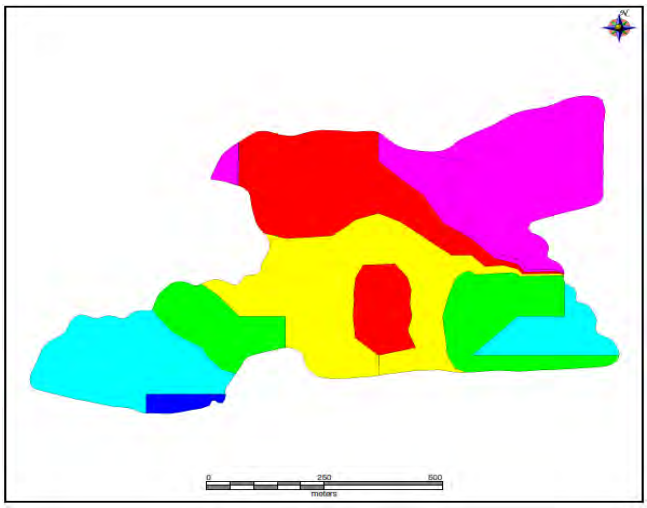
Um suprimento adequado de fósforo é importante para o crescimento e desenvolvimento do sistema radicular (FLOSS, 2011). Brady e Weil (2013) evidenciam que uma adequada nutrição de fósforo aumenta os processos fundamentais de fotossíntese, da fixação do nitrogênio, floração, frutificação e da maturação sendo necessário em grandes quantidades nos tecidos meristemáticos como nas extremidades das raízes corroborando assim a importância da adequada dose de fósforo no SPAS.

A Comissão de Fertilidade do Solo – RS/SC (2004) em seu manual estabelece que se deve observar a Capacidade de Troca de Cátions (CTC) do solo para interpretação dos teores de potássio e posterior orientação de adubação. No SAPS S1 são evidenciadas sete faixas diferentes de CTC, sendo que quatro delas se enquadram como Alto (>15 cmolc/dm^3) e três, como médio (5,1 – 15 cmolc/dm^3). O SAPS S2 apresenta apenas a classe Alto (>15 cmolc/dm^3), considerando a cultura do milho e a interpretação para recomendação (2º cultivo) não se observam diferenças de adubação nos SAPS.

4.2. Produtividade e/ou rendimento dos diferentes sistemas

A cultura do milho (*Zea mays* L.) é uma das plantas cultivada mais eficiente na capacidade de armazenamento de energia existente na natureza (mecanismo C4) utilizada principalmente para a produção de grãos e silagem. O rendimento do milho está relacionado principalmente com a taxa de fotossíntese (FLOSS, 2011).

A natureza fornece a maior parte da influência ambiental sobre o crescimento e a produtividade da respectiva cultura. As influências antrópicas podem ser no uso de práticas de manejo modernas como o uso das ferramentas de agricultura de precisão (Figuras 13 e 14).



Cliente: FONTANA, G.
Fazenda: Fazenda Fontana
Talhão: Talhão 01
Cultura: 2015 Milho (AP)
Nome: Talhão 01 - Rendimento (AP
Tipo: Colheita
Área: 56,37 ha
Data: 24/08/2015
Colheita: 0,000 kg
Média: 0,00 kg/ha
Rendimento: 634928,816 quilogramas
Custo Unitário: R$ 0,00/kg
Custo do Produto: R$ 0,00
Custo por área: R$ 0,00/ha
Applied Area: 56,368 ha
Minimum Rate Applied: 10147,000 kg/ha

12915,00 kg/ha	0,67 ha
12367,00 kg/ha	9,97 ha
11951,00 kg/ha	8,60 ha
11533,00 kg/ha	12,50 ha
10658,00 kg/ha	11,99 ha
10147,00 kg/ha	12,64 ha

Fonte: elaborado pelos autores.

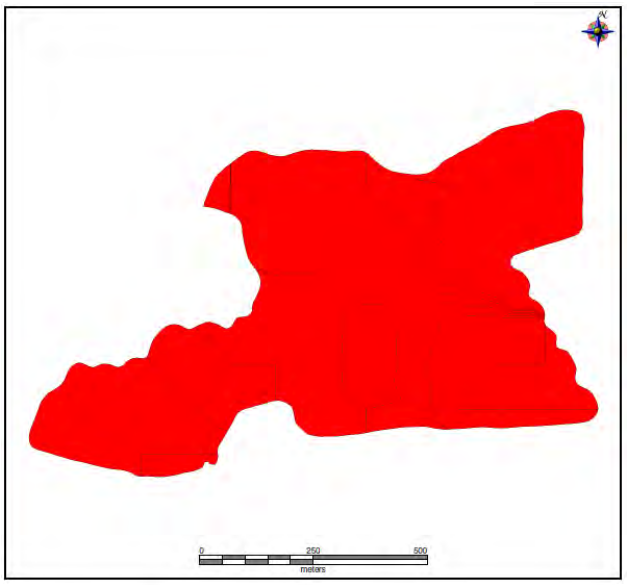
Figura 13 – Rendimento da cultura do milho no SAPS S1

Estes resultados estão de acordo com Tsunechiro et al. (2015), os quais indicam que nos últimos anos a referida cultura passou a ser desenvolvida com significativos avanços tecnológicos.

Pode-se verificar claramente a heterogeneidade da área experimental com o uso das ferramentas de agricultura de precisão. Nesta área são formadas seis faixas de colheita (Figura 13), diferente da área utilizada da maneira convencional onde se observa apenas uma faixa de colheita (Figura 14). Todas as faixas apresentam rendimento acima de 10 toneladas/ha, inclusive no SAPS S2, parâmetro este utilizado para calcular todos os nutrientes usados na adubação.

Assim Amado (2004 apud PIRES et al., 2004), observaram na região de Palmeira das Missões/RS, diferenças de rendimento de grãos de 25 a 70 sacos por hectare de soja e de 75 a 150 sacos por hectare de milho, estes estudos apontam que alguns atributos de solo, planta ou de clima tem maior amplitude de variação, gerando a necessidade de estratégias de ação mais específicas.

Pires et al. (2004) citam que para minimizar a variabilidade é necessário um conhecimento dos atributos químicos e suas magnitudes, para que medidas práticas de manejo sejam empregadas sendo estas capazes de minimizar os problemas.



11394,50 kg/ha

Cliente: FONTANA, G.
Fazenda: Fazenda Fontana
Talhão: Talhão 01
Cultura: 2015 Milho (CV)
Nome: Talhão 01 - Rendimento (CV
Tipo: Colheita
Data: 26/08/2015
Colheita: 0,000 kg
Rendimento: 642289,847 quilogramas
Custo Unitário: R$ 0,00/kg
Custo do Produto: R$ 0,00
Applied Area: 56,368 ha
Minimum Rate Applied: 11394,500 kg/ha
Maximum Rate Applied: 11394,500 kg/ha
Average Rate Applied: 11394,500 kg/ha

Fonte: elaborado pelos autores.

Figura 14 – Rendimento da cultura do milho no SAPS S2

5. Conclusões

A agricultura de precisão é um conjunto de ferramentas capaz de aumentar o rendimento das culturas em áreas pequenas, médias e grandes, aproveitando melhor o uso dos insumos e do solo.

6. Referências

BARBIERI, D. M. et al. Variabilidade espacial de atributos químicos de um argissolo para aplicação de insumos à taxa variável em diferentes formas de relevo. **Engenharia Agrícola**, Jaboticabal, v. 28, n. 4, p. 645-653, out/dez. 2008.

BRADY, N. C.; WEIL, R. R. **Elementos da natureza e propriedade dos solos.** Porto Alegre: Bookman, 2013.

COMISSÃO DE QUÍMICA E FERTILIDADE DO SOLO RS/SC. **Manual de adubação e de calagem para o estado do Rio Grande do Sul e Santa Catarina.** Sociedade Brasileira de Ciência do Solo. Porto Alegre: SBCS/Núcleo Regional Sul: UFRGS, 2004.

CRUZ, J. C. et al. **Caracterização dos sistemas de Produção de milho para altas produtividades**. Circular Técnica 124, 2009.

EMPRESA BRASILEIRA DE PESQUISA AGROPECUÁRIA - EMBRAPA. **Sistema brasileiro de classificação de solos.** 3.ed. Brasília, 2013.

FLOSS, E. L. **Fisiologia das plantas cultivadas:** o estudo que está por trás do que se vê. Passo Fundo - RS: Universidade de Passo Fundo, 2011.

MACHADO, P.L.O.A. et al. Variabilidade de atributos de fertilidade e espacialização da recomendação de adubação e calagem para a soja. In: MACHADO, P.L.O.A.; SILVA, C.A.; BERNARDI, A.C.C. (Eds.) **Agricultura de precisão para o manejo da fertilidade do solo em sistema de plantio direto.** Rio de Janeiro: Embrapa Solos, p.115-129, 2004.
MONTEIRO, M. A. Caracterização climática do estado de Santa Catarina: uma abordagem dos principais sistemas atmosféricos que atuam durante o ano. **Geosul,** Florianópolis, v. 16, n. 31, p. 69-78, jan./jun. 2001.

PANDOLFO, C. et al. **Atlas climatológico digital do Estado de Santa Catarina.** Florianópolis: Epagri, 2002. CD-Rom
PIANA, C.F. de B.; MACHADO, A. de A.; SELAU, L. P. R. **Estatística Básica**. Pelotas: UFPel, Instituto de Física e Matemática. 2009.

PIRES, J.L.F. et al. **Discutindo agricultura de precisão:** aspectos gerais. Passo Fundo: Embrapa Trigo, 18 p., 2004. (Documentos Online; 42). Disponivel em: <http://www.cnpt.embrapa.br/biblio/do/p_do42.htm>. Acesso em: 21 set. 2015.

TEDESCO, M. J. et al. **Análise de solo, plantas e outros materiais**. Porto Alegre: UFRGS, 1995.

TSUNECHIRO, A. et al. **Análise técnica e econômica de sistemas de produção de milho safrinha, região do Médio Paranapanema**, São Paulo. Artigo em Hypertexto. Disponível em: <http://www.infobibos.com/Artigos/2006_3/Safrinha/index.htm>. Acesso em: 20 set. 2015.

INSTITUCIONALIZAÇÃO DO CRÉDITO RURAL NO BRASIL

Patrícia Chemin (pati.c@unochapeco.edu.br) Graduanda em Agronomia. Universidade Comunitária da Região de Chapecó.
Juliano Luiz Fossá (j.fossa@unochapeco.edu.br) Mestre em Políticas Sociais e Dinâmicas Regionais. Universidade Comunitária da Região de Chapecó.
Dunia Comerlatto (dunia@unochapeco.edu.br) Doutora em Serviço Social. Universidade Comunitária da Região de Chapecó.

Resumo: Este artigo demarca a trajetória histórica do setor agrícola no Brasil, apontando o crédito rural como um instrumento necessário para a agricultura brasileira moderna. Nessa direção, discorre sobre as iniciativas do Estado brasileiro a fim de promover condições para o desenvolvimento agrícola, destacando a criação do Sistema Nacional de Crédito Rural. Além disso, traz dados na base do Banco Central do Brasil, mostrando a evolução dos recursos de crédito rural. Por fim, apresenta o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf) como "novo marco histórico da intervenção do estado na agricultura brasileira".
Palavras chave: Crédito Rural; Agricultura Familiar; Pronaf.

INSTITUTIONALIZATION OF RURAL CREDIT IN BRAZIL

Abstract
This article focuses on the historical trajectory of the agricultural sector in Brazil, having the rural credit as a helpful tool for the modern Brazilian agriculture. It also shows the Brazilian government's efforts to promote conditions for the agricultural development, highlighting the creation of the National Rural Credit System. In addition, it brings data on the basis of Brazil Central Bank, showing the evolution of the rural credit resources. Finally, it presents the National Program for the Home Agriculture Strengthening (Pronaf) as "new milestone of the state intervention in Brazilian agriculture".
Keywords: Rural Credit; Home Agriculture; Pronaf.

1. INTRODUÇÃO

A descrição que se apresenta neste artigo demarca a trajetória histórica da conjuntura agrícola brasileira, que se destaca num primeiro momento com o aumento da produtividade agrícola no país, no período republicano (1889 à 1965). Em seguida, traz a discussão sobre o crédito rural como um instrumento necessário à agricultura brasileira moderna. Nessa direção, discorre sobre as iniciativas do Estado brasileiro em promover condições para o desenvolvimento agrícola, com destaque para a criação do Sistema Nacional de Crédito Rural. Apresenta os dados na base do Banco Central do Brasil, mostrando a evolução dos recursos de crédito rural e o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf) como "novo marco histórico da intervenção do Estado na agricultura brasileira"

Em 1889, iniciou-se o período Republicano, onde demarcou uma trajetória em defesa do setor agrícola, considerando a concessão de crédito para financiamento de suas atividades. Segundo Abreu (1990) as primeiras décadas da República foram demarcadas com grandes dificuldades em relação ao panorama econômico, especialmente pela transição do trabalho

escravo em trabalho assalariado. A respeito, Queiroz (2012, p. 16), destaca que "o passado do meio rural brasileiro ficou caracterizado pelo predomínio de uma estrutura fundiária concentrada, baseada no trabalho escravo".

Coelho (2001) argumenta que no final do século XIX, originam-se políticas voltadas ao setor agrícola, principalmente por meio de instrumentos de concessão de crédito rural. A criação do Programa Ouro Preto no decorrer dos anos de 1890, configurou-se como uma das primeiras iniciativas, contemplando diversas medidas, dentre elas, o estabelecimento de auxílios à lavoura. Sobre isso, Abreu (1990, p. 19) comenta que se tratava "[...] de um vasto programa de concessão de crédito destinado a servir como compensação aos ex-proprietários de escravos, sendo, todavia, os auxílios distribuídos pela rede bancária privada [...]".

O sistema financeiro nacional nesse período apresentava dois fatores considerado limitadores. O primeiro se caracterizava pela dependência de financiamento externo e o segundo pelo sistema bancário reduzido, em termos da movimentação de capitais. Em decorrência, a concessão de crédito rural não avançava.

Assim, no decorrer das três primeiras décadas do século XX a concessão de crédito rural se manteve inalterada, ocasionando entraves ao desenvolvimento agrícola do país, especialmente no que se refere à diversificação da produção agrícola, visto que a maior parte dos recursos eram direcionados para a produção cafeeira.

Com a crise financeira de 1929 ocorrida mundialmente, o Brasil sofreu impactos econômicos que afetaram negativamente a lucratividade das atividades agrícolas, em especial, a atividade cafeeira.

Em 1937, cria-se a Carteira de Crédito Agrícola e Industrial (Creai) vinculada ao Banco do Brasil, sendo considerada como mecanismo de apoio ao desenvolvimento das atividades agrícolas no país, por meio de financiamentos.

Para Munhoz (1982), essa carteira de crédito trouxe três grandes vantagens para o setor agrícola: (1) taxas subsidiadas; (2) prazos de pagamentos adequados; (3) existência de um fundo específico ao setor agrícola. Essas condições de financiamento das atividades agrícolas estabelecidas pela Creai centralizaram as ações do Estado brasileiro até meados década de 1960, momento em que se institucionalizou um sistema próprio de crédito rural.

No início dos anos 1950 a Creai sofreu reformulações, possibilitando novas formas de operações e limites de crédito destinados à conservação, transporte e armazenamento. Sobre isso, Santo (1999), chama a atenção de que mesmo com as políticas de financiamento direcionadas ao setor agrícola, que foram efetivadas pelo governo até a década de 1950, o setor agropecuário não apresentava um nível adequado de produtividade. Isso porque, a modernização e a produtividade da agricultura nacional se tornou um tema a ser discutido a partir de 1960.

De acordo com Alves, Contini e Hainzelin (2005) três políticas foram decisivas para a modernização dos modos de produção e, consequente, para o aumento da produtividade: (a) crédito subsidiado; (b) expansão das fronteiras agrícolas; e, (c) investimento em pesquisa e educação agrária. Ainda na década de 1960 a agricultura brasileira é marcada pelo processo de transição da agricultura tradicional para agricultura "moderna" pelo aumento significativo da utilização de insumos químicos, máquinas e equipamentos e pela expansão das áreas cultivadas, especialmente na agricultura patronal.

Arbage (2006) aponta que no Brasil o crédito rural se estabeleceu como um instrumento decisivo ao processo de modernização da agricultura brasileira, sendo que o financiamento se constituiu na viabilização de suas atividades produtivas.

Para Delgado (1985), esse processo teve expressão somente no fim dos anos de 1960, após a institucionalização do crédito rural como política pública. Mesmo assim, o processo de modernização da agricultura nacional ocorreu de forma seletiva (e, por que não dizer, excludente), ao priorizar os grandes produtores rurais localizados em especial nas regiões sudeste e sul do país.

Nessa direção, este artigo aponta para o crédito rural como um instrumento necessário para a agricultura brasileira moderna, ao discorrer sobre as iniciativas do Estado brasileiro a fim de promover condições para o desenvolvimento agrícola, destacando a criação do Sistema Nacional de Crédito Rural. Além disso, traz dados na base do Banco Central do Brasil, mostrando a evolução dos recursos de crédito rural. Por fim, apresenta o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf) como "novo marco histórico da intervenção do estado na agricultura brasileira".

2. METODOLOGIA

Trata-se de um estudo que se apoia no levantamento bibliográfico e documental, levando em conta: (a) levantamento de referências e documentos; (b) leituras; (c) registros das informações; e, (d) estruturação escrita do texto, o que, para Ortiz (2012, p. 47),

> [...] consiste num conjunto sequencial de procedimentos planejados para recolher, analisar e sintetizar as principais contribuições teóricas sobre um assunto, assim como para elaborar um texto escrito sobre um objeto de estudo. Pelas fontes usadas, alguns autores a classificam como uma modalidade de pesquisa indispensável para todos os tipos de pesquisa.

Apoia-se ainda em fontes de dados e informações, via on-line, a partir de documentos gerados pelo Banco Central do Brasil (Bacen).

3. ANÁLISE DOS RESULTADOS

3.1 A institucionalização do Sistema Nacional de Crédito Rural (SNCR)

Até meados da década de 1960, as iniciativas estabelecidas pelo Estado brasileiro foram insuficientes para proporcionar condições adequadas no que se refere à modernização da agricultura e quanto ao aumento da produção agrícola em âmbito nacional. Esse cenário se modifica em meados dessa década quando o governo brasileiro passa a realizar

> [...] um conjunto de ações e políticas públicas, como crédito rural, garantia de preços mínimos, seguro agrícola, pesquisa agropecuária, assistência técnica e extensão rural, incentivos fiscais às exportações, minidesvalorizações cambiais subsídios à aquisição de insumos, expansão da fronteira agrícola e o desenvolvimento de infraestruturas. (GRISA; SCHNEIDER, 2015, p. 24).

Uma dessas ações se refere à criação do Estatuto da Terra em 1964, por meio da Lei n. 4.504 de 30 de novembro de 1964, que dispunha sobre a regulação e obrigações relacionadas aos bens imóveis rurais para execução da reforma agrária e promoção de políticas agrícolas. Outra ação está relacionada ao sancionamento da Lei n. 4.829 de 05 de novembro de 1965 que cria o SNCR.

Esse Sistema estabelecia que o crédito rural fosse operacionalizado em conformidade com política de desenvolvimento à produção rural nacional, considerando, sobretudo o "bem estar do povo". O referido sistema tinha como objetivos: (a) estimular os investimentos rurais efetuados pelos produtores ou por suas cooperativas; (b) favorecer o oportuno e adequado custeio da produção e a comercialização de produtos agropecuários; (c) fortalecer o setor rural; (d) incentivar a introdução de métodos racionais no sistema de produção, visando ao aumento de produtividade, melhoria do padrão de vida das populações rurais e adequada utilização dos recursos naturais. Como finalidades foram estabelecidas três modalidades de financiamento: (a) custeio, destinados para cobrir as despesas normais de um ou mais períodos de produção agrícola ou pecuária; (b) investimento, destinados a bens ou serviços no curso de vários períodos; (c) comercialização, quando destinada, isoladamente ou como extensão para cobrir despesas próprias da fase sucessiva à coleta da produção, estocagem, transporte (BRASIL, 1965).

Mesmo com a implementação desse Sistema, a concessão de crédito rural não ocorreu de forma igualitária. A maior parte do volume de crédito rural foi direcionada para os grandes produtores, deixando à margem os pequenos agricultores (GRAZIANO NETO, 1982).

A partir dos anos 1990, novas regulamentações em torno do sistema cooperativo de crédito rural foram adotadas, permitindo avanços na implementação desse sistema para atingir um maior nível de autonomia nas operações, especialmente às ligadas ao Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Nacional (Pronaf). Apesar disso, o enxugamento do orçamento público continuava vigente, dificultando a viabilização de financiamentos rurais. Isso ocorreu devido ao agravamento da crise fiscal vivida pelo país no início da década de 1990 (COELHO 2001).

Como forma de enfrentar esse quadro restritivo, o Estado brasileiro implanta ações alternativas para proporcionar maiores condições de financiamento ao setor rural, dentre as quais se destacam: (a) sistema de pagamento por equivalência; (b) criação dos depósitos especiais remunerados; (c) implementação da Cédula de Produtor Rural (CPR). Aliado a essas alternativas, cria-se, em 1996 o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf).

3.2 Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf)

Para o segmento da agricultura familiar a criação do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf) é "um novo marco histórico na intervenção do Estado na agricultura Brasileira" (GAZOLLA, 2004, p. 154). De acordo com Gazolla e Schneider (2013, p. 46) esse programa emerge "[...] como a principal política de apoio econômico e produtivo à agricultura familiar, a partir da qual outras políticas e programas importantes foram desenhados, visando integrar as ações governamentais para este segmento social". Ainda, para Gazolla (2004, p. 154), "os agricultores familiares, até então alijados das políticas públicas para o rural, se tornam alvo das mesmas e atores sociais, de certa forma,

privilegiados, demonstrando a importância que esta categoria social possui para o desenvolvimento do país".

O Pronaf significa um divisor de águas em termos de política pública nacional exclusiva para o segmento da agricultura familiar, pois com sua criação são cumpridas duas demandas importantes (ANJOS, et al, 2004). A primeira delas está em atender à uma reivindicação histórica dos movimentos sociais no que se refere ao financiamento de atividades produtivas no âmbito da agricultura familiar.

A segunda diz respeito ao reconhecimento da importância da agricultura familiar e o seu papel de destaque na estrutura e organização do setor rural. A importância social da agricultura familiar eleva o Pronaf como um programa estratégico para o desenvolvimento rural.

Guanziroli (2007, p. 302) pontua que o Pronaf surge numa época "[...] na qual o elevado custo e a escassez de crédito eram apontados como os problemas principais enfrentados pelos agricultores, em particular os familiares". Nessa mesma direção, Queiroz (2012, p. 7) refere que esse programa foi "[...] pensado como uma política pública direcionada aos agricultores familiares com o objetivo de fomentar o desenvolvimento rural sustentável [...]".

Outro aspecto relacionado ao surgimento do Pronaf é à consolidação da identidade do agricultor familiar. Nesse sentido, Rambo (2014, p. 58) enfatiza:

> 'O Pronaf é o agricultor familiar': esta frase é frequentemente usada por diversas lideranças integradas à luta pela agricultura familiar. [...] o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar proporcionou, além de crédito para custeio e investimento, a consolidação da identidade desta categoria específica que desde a metade do Século XX buscava ser reconhecida, pela sua realidade, descendência e capacidade de produção e reprodução social.

Conforme descrito no art. 1º do Decreto n. 1.946/1996, que cria o Pronaf, constitui-se como sua finalidade [...] promover o desenvolvimento sustentável do segmento rural constituído pelos agricultores familiares, de modo a propiciar-lhes o aumento da capacidade produtiva, geração de empregos e a melhoraria da renda. (BRASIL, 1996b, p. 1).

A partir do Pronaf se estabeleceram condições legais para concessão de crédito aos pequenos produtores e se ampliou a cobertura do financiamento no meio rural. Na Busca de aprimoramento do Programa, em 1999, por meio da Resolução n. 2.629 de 10 de agosto de 1999 do Banco Central do Brasil foram criadas categorias para um melhor enquadramento em relação às condições socioeconômicas dos agricultores familiares.

Quadro 1: Categorias de Enquadramento de Agricultores Familiares no Pronaf, conforme Resolução n. 2.629/1999.

Categorias	Descrição do Enquadramento
Grupo A	Agricultores assentados da reforma agrária que, com a extinção do Programa Especial de Crédito para Reforma Agrária (PROCERA), passaram a ser atendidos pelo Pronaf
Grupo B	Agricultores familiares e remanescentes de quilombos, trabalhadores rurais e indígenas. Inclui as famílias rurais com baixa produção e pouco potencial de aumento da produção no curto prazo localizadas em regiões com concentração da pobreza rural.
Grupo C	Esse grupo inclui agricultores familiares que apresentem explorações intermediárias com

	bom potencial de resposta produtiva.
Grupo A/C	Agricultores oriundos do processo de reforma agrária e que passam a receber o primeiro crédito de custeio após terem obtido o crédito de investimento inicial que substituiu o antigo programa de apoio aos assentados.
Grupo D	Agricultores estabilizados economicamente
Grupo E (Proger Familiar Rural)	Agricultores com maior nível de renda bruta anual em relação ao grupo D.

Fonte: Schneider et al (2004).

O Pronaf continua sendo aprimorado, Schneider et al (2004) destaca como um dos aprimoramentos a sua vinculação ao Ministério do Desenvolvimento Agrário (MDA). Na sequência, em 2006, no governo de Luiz Inácio da Silva, foram estabelecidas as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais, por meio da Lei n. 11.326 de 24 de julho de 2006.

> Nesta lógica, verifica-se que o PRONAF é uma política pública que vem sofrendo aperfeiçoamentos sequenciais, no sentido de transformá-la efetivamente num instrumento capaz de atender ao conjunto de agricultores familiares em todos os municípios e regiões, dentro de uma perspectiva que privilegie a inclusão dos agricultores familiares, tornando-os cidadãos brasileiros. (MATTEI, 2006, p. 470).

Wesz Junior (2010, p. 568) descreve que "com o passar dos anos, o Pronaf foi se estruturando e aumentou significativamente seu campo de atuação, sendo que estas alterações se deram além da ampliação de recursos, contratos e agricultores beneficiados".

Na visão de Sant'anna e Ferreira (2006) o crédito rural, a partir da implementação do Pronaf, torna-se um dos instrumentos mais importantes em relação ao aumento da produção, crescimento da renda agrícola e do desenvolvimento no meio rural. Em outra direção, Toledo (2009, p. 60) pondera a dependência dos agricultores familiares em relação ao Pronaf.

> Nestas condições, a oferta de crédito do Pronaf torna-se uma necessidade constante, transformando-se em "círculo vicioso" sem a qual os empreendimentos dos agricultores familiares não podem ser viabilizados em virtude da incapacidade em gerar retorno econômico adequado das atividades desenvolvidas que sejam compatíveis, de tal modo que permita o refinanciamento dos empreendimentos.

Mesmo diante dessa condição, o Pronaf pode ser considerado uma importante política pública de apoio ao fortalecimento da agricultura familiar. Entretanto, o acesso ao crédito deve estar associado a outras condições para possibilitar a superação de dificuldades do meio rural, especialmente entre os agricultores menos capitalizados (CORDINI; MENDONÇA 1983).

A partir do início da década de 1970, inicia-se a expansão dos recursos financiados via SNCR, especialmente dada à conjuntura vivenciada pelo chamado "milagre econômico", gerador de crescimento do produto interno bruto (PIB) a taxas elevadas. A Tabela 1 mostra a evolução dos recursos de crédito rural nesse período, passando de R$ 22.107 milhões em 1969, para R$ 117.122 milhões em 1979.

Tabela 1: Evolução dos recursos de crédito rural no Brasil, período de 1969 a 1979.

Ano	Valores em Reais	Variação Anual (%)
1969	**22.106.973.370**	**--**
1970	27.719.654.282	25,39
1971	32.062.533.814	15,67
1972	39.640.499.135	23,63
1973	56.051.487.218	41,40
1974	69.315.714.945	23,66
1975	101.064.402.174	45,80
1976	103.540.231.796	2,45
1977	92.438.227.476	-10,72
1978	93.985.065.607	1,67
1979	**117.122.163.398**	**24,62**

Fonte: Banco Central do Brasil, 2015.

Diferentemente desse período, a década de 1980 assumiu um quadro econômico recessivo na relação com o cenário macroeconômico instalado mundialmente no final da década de 1970. O endividamento externo, a falta de capital estrangeiro e os altos níveis de inflação interferiram diretamente no volume de recursos para financiamento das atividades produtivas do setor agrícola, com isso diminuiu-se a manutenção do nível de investimentos em relação a década anterior, como mostra a Tabela 2.

Tabela 2: Evolução de recursos de crédito rural, no período de 1980 a 1989.

Ano	Valores em Reais	Variação Anual (%)
1980	**112.008.166.100**	**--**
1981	97.151.991.509	-13,26
1982	94.079.111.194	-3,16
1983	71.017.436.878	-24,51
1984	43.378.105.945	- 38,92
1985	61.857.673.480	42,60
1986	92.240.684.279	49,12
1987	72.713.517.497	-21,17
1988	51.310.491.299	-29,43
1989	**46.855.382.903**	**-8,68**

Fonte: Banco Central do Brasil, 2007.

A redução do crédito rural durante a década de 1980 foi gerada pela dependência dos recursos oriundos do governo federal, destinando para outros setores produtivos, o que causou estagnação ao setor agrícola. A respeito, Graziano da Silva (1998) aponta quatro fatores decisivos para o enfraquecimento da agricultura nessa década: (a) expressiva redução dos incentivos do crédito rural; (b) recessão da economia nacional; (c) caráter desigual e de

exclusão originado no processo de modernização; (d) e, alto custo de importação de novas tecnologias.

A estagnação enfrentada por esse setor durante a década de 1980, em especial, as dificuldades de acesso ao crédito rural pelos pequenos produtores, estimulou iniciativas de organização e estruturação de cooperativas de crédito rural. Sobre isso, Benetti (1994) destaca que os primeiros movimentos em torno da criação dessas cooperativas de crédito rural surgiram nos primeiros anos de 1980, servindo para implantar modelos nos estados do sul do país.

A partir dos anos 1990, novas regulamentações em torno do sistema cooperativo de crédito rural foram adotadas, permitindo avanços na implementação desse sistema para atingir um maior nível de autonomia nas operações, especialmente às ligadas ao Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Nacional (Pronaf).

Como forma de enfrentar esse quadro restritivo, o Estado brasileiro implanta ações alternativas para proporcionar maiores condições de financiamento ao setor rural, dentre as quais se destacam: (a) sistema de pagamento por equivalência; (b) criação dos depósitos especiais remunerados; (c) implementação da Cédula de Produtor Rural (CPR). Aliado a essas alternativas, cria-se, em 1996 o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf).

Conforme descrito no art. 1º do Decreto 1.946/1996 , o Pronaf tem como finalidade "[...] promover o desenvolvimento sustentável do segmento rural constituído pelos agricultores familiares, de modo a propiciar-lhes o aumento da capacidade produtiva, geração de empregos e a melhoraria da renda.".

O programa estão estabelece nove diretrizes voltadas à melhoria da qualidade de vida, aprimoramento de tecnologias, possibilitando participação social e parcerias institucionais para o desenvolvimento sustentável.

> (a) melhorar a qualidade vida no segmento da agricultura familiar, mediante promoção do desenvolvimento rural de forma sustentada, aumento de sua capacidade produtiva e abertura de novas oportunidades de emprego e renda; (b) proporcionar o aprimoramento das tecnologias empregadas, mediante estímulos à pesquisa, desenvolvimento e difusão de técnicas adequadas à agricultura familiar, com vistas ao aumento da produtividade agrícola, conjugado com a proteção do meio ambiente; (c) fomentar o aprimoramento profissional do agricultor familiar, proporcionando-lhe novos padrões tecnológicos e gerenciais; (d) adequar e implantar a infra-estrutura física e social necessária ao melhor desempenho produtivo dos agricultores familiares, fortalecendo os serviços de apoio à implementação de seus projetos, à obtenção de financiamento em volume suficiente e oportuno dentro do calendário agrícola e o seu acesso e permanência no mercado, em condições competitivas; (e) atuar em função das demandas estabelecidas nos níveis municipal, estadual e federal pelos agricultores familiares e suas organizações; (f) agilizar os processos administrativos, de modo a permitir que os benefícios proporcionados pelo Programa sejam rapidamente absorvidos pelos agricultores familiares e suas organizações; (g) buscar a participação dos agricultores familiares e de seus representantes nas decisões e iniciativas do Programa; (h) promover parcerias entre os poderes públicos e o setor privado para o desenvolvimento das ações previstas, como forma de se obter apoio e fomentar processos autenticamente participativos e descentralizados; (i) estimular e potencializar as experiências de desenvolvimento, que estejam sendo executadas pelos agricultores familiares e suas organizações, nas áreas de educação, formação, pesquisas e produção entre outras. (BRASIL, 1996, p. 1).

Cria linhas de financiamento que compreendem as modalidades na área de produção, investimento e segmentos específicos. O Quadro 2 relaciona essas linhas de financiamento.

Quadro 2 – Linhas de Financiamentos do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf).

Linha de Crédito	Descrição
Pronaf Custeio	Destina-se ao financiamento das atividades agropecuárias e de beneficiamento ou industrialização e comercialização de produção própria ou de terceiros enquadrados no Pronaf.
Pronaf Mais Alimentos – Investimento	Destinado ao financiamento da implantação, ampliação ou modernização da infraestrutura de produção e serviços, agropecuários ou não agropecuários, no estabelecimento rural ou em áreas comunitárias rurais próximas.
Pronaf Agroindústria	Linha para o financiamento de investimentos, inclusive em infraestrutura, que visam o beneficiamento, o processamento e a comercialização da produção agropecuária e não agropecuária, de produtos florestais e do extrativismo, ou de produtos artesanais e a exploração de turismo rural.
Pronaf Agroecologia	Linha para o financiamento de investimentos dos sistemas de produção agroecológicos ou orgânicos, incluindo-se os custos relativos à implantação e manutenção do empreendimento.
Pronaf Eco	Linha para o financiamento de investimentos em técnicas que minimizam o impacto da atividade rural ao meio ambiente, bem como permitam ao agricultor melhor convívio com o bioma em que sua propriedade está inserida.
Pronaf Floresta	Financiamento de investimentos em projetos para sistemas agroflorestais; exploração extrativista ecologicamente sustentável, plano de manejo florestal, recomposição e manutenção de áreas de preservação permanente e reserva legal e recuperação de áreas degradadas.
Pronaf Semiárido	Linha para o financiamento de investimentos em projetos de convivência com o semi-árido, focados na sustentabilidade dos agroecossistemas, priorizando infraestrutura hídrica e implantação, ampliação, recuperação ou modernização das demais infraestruturas, inclusive aquelas relacionadas com projetos de produção e serviços agropecuários e não agropecuários, de acordo com a realidade das famílias agricultoras da região Semiárida.
Pronaf Mulher	Linha para o financiamento de investimentos de propostas de crédito da mulher agricultora.
Pronaf Jovem	Financiamento de investimentos de propostas de crédito de jovens agricultores e agricultoras.
Pronaf Custeio e Comercialização de Agroindústrias Familiares	Destinada aos agricultores e suas cooperativas ou associações para que financiem as necessidades de custeio do beneficiamento e industrialização da produção própria e/ou de terceiros.
Pronaf Cota-Parte	Financiamento de investimentos para a integralização de cotas-partes dos agricultores familiares filiados a cooperativas de produção ou para aplicação em capital de giro, custeio ou investimento.
Microcrédito Rural	Destinado aos agricultores de mais baixa renda, permite o financiamento das atividades agropecuárias e não agropecuárias, podendo os créditos cobrirem qualquer demanda que possa gerar renda para a família atendida. Créditos para agricultores familiares enquadrados no Grupo B e agricultoras integrantes das unidades familiares de produção enquadradas nos Grupos A ou A/C.

Fonte: Ministério do Desenvolvimento Agrário (2014).

Como já descrito, o cenário econômico vivido no país até o final da década de 1990 não possibilitava que o Estado brasileiro ampliasse os recursos financeiros para a contratação de crédito rural via Pronaf e, consequentemente, investisse para o fortalecimento e desenvolvimento da agricultura familiar. Um dos indicadores nesse sentido, refere-se à evolução dos montantes desses recursos contratados durante os 17 anos delimitados nessa análise (1996-2012).

A evolução ocorrida nesse período foi expressiva, passando de R$ 1,4 bilhões em 1996 para mais de R$ 16,2 bilhões em 2012, o que significou um aumento acima de 1.000% ao longo desses anos (1996-2012). Contudo, entre 1996 a 2002 a evolução dos recursos contratados se apresenta com menores valores em comparação aos anos de 2003 a 2012 que traduzem índices superiores, conforme a Tabela 3.

Tabela 3: Evolução do número de contratos via Pronaf, período de 1996 a 2012, no Brasil

Ano	Valores em Reais		Variação Anual (%)
1996	R$	1.472.043.474,22	--
1997	R$	3.449.958.908,94	134,37
1998	R$	3.408.773.101,51	1,19
1999	R$	4.153.971.331,93	21,86
2000	R$	4.141.295.575,63	-0,31
2001	R$	4.485.860.212,26	8,32
2002	R$	4.270.572.086,26	-4,80
2003	**R$**	**5.060.216.910,08**	**18,49**
2004	**R$**	**6.625.347.891,47**	**30,93**
2005	**R$**	**8.314.327.478,73**	**25,49**
2006	**R$**	**10.143.079.743,47**	**22,00**
2007	**R$**	**9.468.529.582,41**	**-6,65**
2008	**R$**	**10.817.081.072,20**	**14,24**
2009	**R$**	**13.452.744.084,40**	**24,37**
2010	**R$**	**13.503.489.601,45**	**0,38**
2011	**R$**	**14.128.257.531,33**	**4,63**
2012	**R$**	**16.358.978.153,12**	**15,31**

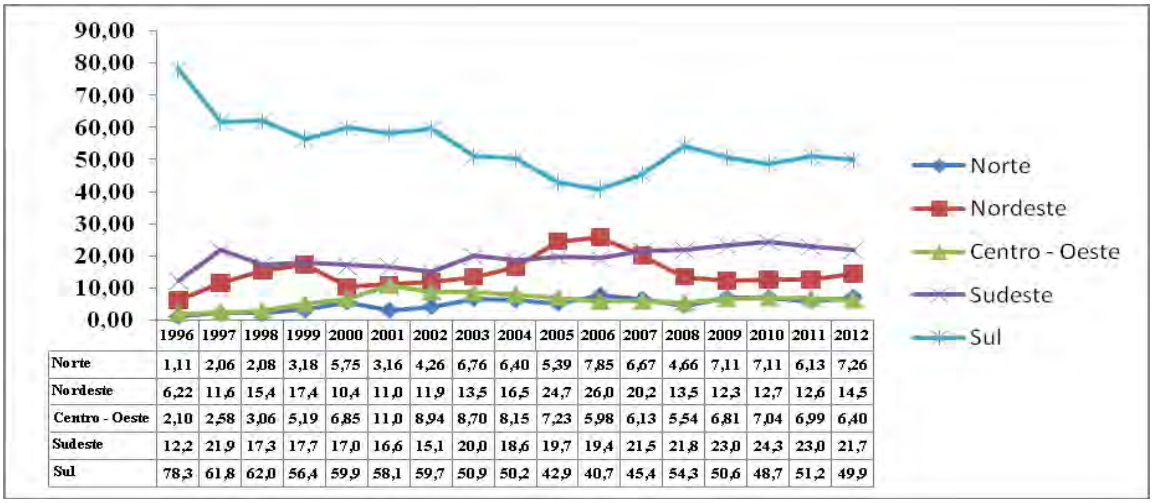
Fonte: Banco Central do Brasil (2014).

Relacionado à distribuição dos recursos financiados e contratos assinados via Pronaf no âmbito dos estados brasileiros, registra-se uma concentração na região sul. Para Mattei (2006) a concentração de recursos na região sul nos primeiros anos de execução do Programa pode ser explicada pelas seguintes condições: (a) peso econômico e pressões das agroindústrias sobre agricultores; (b) maior nível de organização social dos movimentos rurais; (c) organização social fragilizada nas regiões norte e nordeste; (d) e, maior nível de integração ao sistema agroindustrial;

Sobre essa concentração, Schneider et al (2004, p. 18) afirmam que "[...] o Programa tem sofrido constantes ajustes visando a corrigir a forte concentração dos recursos do programa na região sul do país verificada nos seus primeiros anos de existência". O Gráfico 1

apresenta a distribuição do montante de recursos contratados por regiões do país no período de 1996 a 2012.

Gráfico 1 – Distribuição percentual dos recursos do Pronaf nas regiões do país, período 1996 a 2012.



	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Norte	1,11	2,06	2,08	3,18	5,75	3,16	4,26	6,76	6,40	5,39	7,85	6,67	4,66	7,11	7,11	6,13	7,26
Nordeste	6,22	11,6	15,4	17,4	10,4	11,0	11,9	13,5	16,5	24,7	26,0	20,2	13,5	12,3	12,7	12,6	14,5
Centro - Oeste	2,10	2,58	3,06	5,19	6,85	11,0	8,94	8,70	8,15	7,23	5,98	6,13	5,54	6,81	7,04	6,99	6,40
Sudeste	12,2	21,9	17,3	17,7	17,0	16,6	15,1	20,0	18,6	19,7	19,4	21,5	21,8	23,0	24,3	23,0	21,7
Sul	78,3	61,8	62,0	56,4	59,9	58,1	59,7	50,9	50,2	42,9	40,7	45,4	54,3	50,6	48,7	51,2	49,9

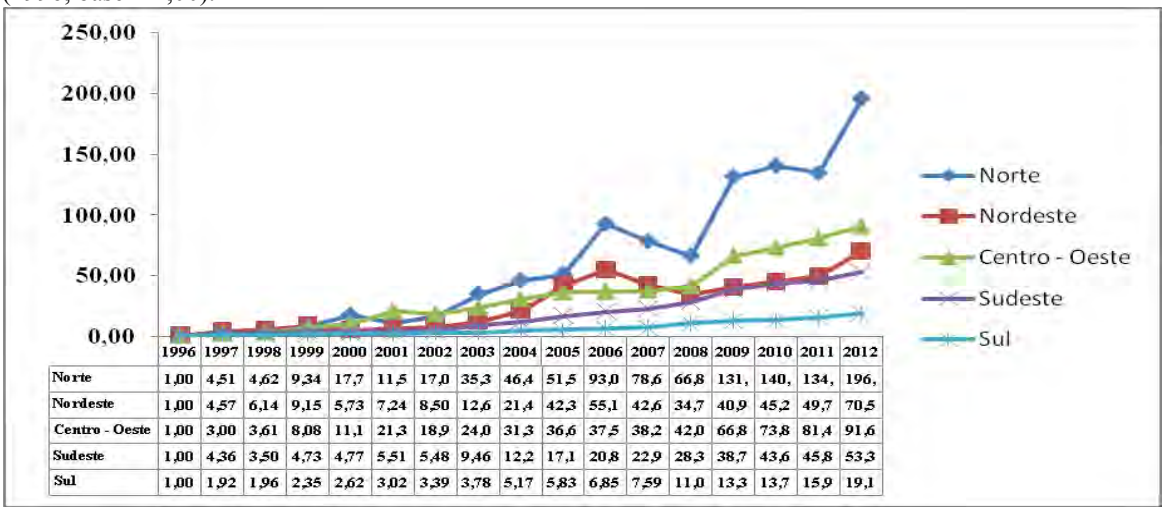
Fonte: Banco Central do Brasil (2014).

Muito embora, os recursos ainda estejam concentrados na região Sul, medidas governamentais foram tomadas para que o Pronaf fosse aprimorado, de modo a se expandir nacionalmente.

No Gráfico 2 essa evolução quantitativa de recursos que se apresenta em cada uma das regiões reforça que as medidas governamentais, aplicadas para tornar mais equitativa a distribuição dos recursos, caracterizam-se positivas no que se refere ao acesso de crédito rural.

Entretanto, esse dado imprime a necessidade de aprimorar o Programa no que concerne a tornar mais equilibrada e ampla sua cobertura entre as regiões e os estados brasileiros.

Gráfico 2 – Evolução da distribuição de recursos do Pronaf nas regiões brasileiras, período de 1996 a 2012 (1996, base = 1,00).



	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012
Norte	1,00	4,51	4,62	9,34	17,7	11,5	17,0	35,3	46,4	51,5	93,0	78,6	66,8	131,	140,	134,	196,
Nordeste	1,00	4,57	6,14	9,15	5,73	7,24	8,50	12,6	21,4	42,3	55,1	42,6	34,7	40,9	45,2	49,7	70,5
Centro - Oeste	1,00	3,00	3,61	8,08	11,1	21,3	18,9	24,0	31,3	36,6	37,5	38,2	42,0	66,8	73,8	81,4	91,6
Sudeste	1,00	4,36	3,50	4,73	4,77	5,51	5,48	9,46	12,2	17,1	20,8	22,9	28,3	38,7	43,6	45,8	53,3
Sul	1,00	1,92	1,96	2,35	2,62	3,02	3,39	3,78	5,17	5,83	6,85	7,59	11,0	13,3	13,7	15,9	19,1

Fonte: Banco Central do Brasil (2014).

4. CONCLUSÕES

A partir de 1965 à trajetória histórica da política do crédito rural no Brasil, passa-se a assegurar à agricultura brasileira concessão e acesso de crédito rural, devido à institucionalização do Sistema Nacional de Crédito Rural (SNCR), uma vez que, anteriormente a esse período, existiam algumas concessões e iniciativas creditícias, dispersas no âmbito da agricultura nacional.

Com a institucionalização do referido Sistema, o aporte de recursos para o desenvolvimento das atividades agrícolas não foi suficiente para contemplar agricultura como um todo, pois maior parte do volume de crédito rural foi direcionado para os grandes produtores, deixando à margem os pequenos agricultores.

Dessa maneira em 1990, desencadeou processos de lutas e movimentos reivindicatórios ao Estado brasileiro promovido por categorias ligadas à agricultura familiar para que esse reconhecesse a importância socioeconômica desse segmento. Desse modo, com a criação do Programa de Fortalecimento da Agricultura Familiar em 1996 (Pronaf), passa-se a conceder uma linha de crédito rural específico para agricultura familiar, na busca pelo seu aprimoramento em termos das categorias de enquadramento e linhas de financiamento.

A partir do Pronaf o governo federal estabelece condições legais para concessão de crédito aos pequenos produtores e amplia, pelo menos em parte a cobertura dos financiamentos no meio rural. Segundo Mattei, (2009, p. 470), como política pública vem se aperfeiçoando de modo a transformá-la "efetivamente num instrumento capaz de atender ao conjunto de agricultores familiares em todos os municípios e regiões, dentro de uma perspectiva que privilegie a inclusão dos agricultores familiares [...]". Por fim, o crédito rural, especialmente o Pronaf, se caracteriza por ser um elemento capaz de proporcionar condições de trabalho, renda e permanência no campo.

5. REFERÊNCIAS

ABREU, Marcelo de Paiva et al. **A ordem do progresso**: cem anos de política econômica republicana, 1889 -1989. Rio de Janeiro: Campus, 1990.

ALVES, Eliseu; CONTINI, Elisio; HAINZELIN, Étiene. Transformação da agricultura brasileira e Pesquisa Agropecuária. **Cadernos de Ciência & Tecnologia**, Brasília, v. 22, n. 1, p. 37-51, 2005.

ANJOS, Flávio Sacco dos; GODOY, Wilson Itamar; CALDAS, Nádia Velleda; GOMES, Mário Conill. Agricultura familiar e políticas públicas: o impacto do Pronaf no Rio Grande do Sul. **Revista de Economia Rural**, Rio de Janeiro, v. 42, n. 03, p. 529-548, jul./set. 2004.

ARBAGE, Alessandro Poporatti. **Fundamentos de Economia Rural**. Chapecó: Argos, 2006.

BENETTI, Maria Domingues. **Sistema de crédito rural e o financiamento da agricultura na década de 1990**. Brasília: IPEA, 1994. (Série Estudos de Política Agrícola. Relatórios de Pesquisa; n. 21).

BRASIL. Banco Central do Brasil. **Anuário Estatístico do Crédito Rural, 1996-2012**. 2012. Disponível em: <http://www.bcb.gov.br >. Acesso em: 19 ago. 2015.

BRASIL. Lei n. 4.504 de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o Estatuto da Terra, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1965.

_____. Banco Central do Brasil. Resolução n. 2.629, de 10 de agosto de 1999. Altera e consolida as normas aplicáveis aos financiamentos rurais ao amparo do Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf). Disponível em: http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/45078/Res_2629_v2_L.pdf. Acesso em: 19 ago. 2015.
_____. Lei n. 4.829, de 05 de novembro de 1965. Institucionaliza o crédito rural. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 1965.
_____. Ministério da Agricultura e do Abastecimento. PRONAF — Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar. Brasília, maio de 1996.
_____. Decreto n. 1.946, de 28 de junho de 1996. Cria o Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf). Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, de 1 set. 1996b.
_____. Lei 11.326, de 24 de julho de 2006. Estabelece as diretrizes para a formulação da Política Nacional da Agricultura Familiar e Empreendimentos Familiares Rurais. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 2006.
Fortalecimento da Agricultura Familiar (Pronaf). Disponível em: http://www.bcb.gov.br/pre/normativos/busca/downloadNormativo.asp?arquivo=/Lists/Normativos/Attachments/45078/Res_2629_v2_L.pdf. Acesso em: 19 ago. 2015.
COELHO, Carlos Nayro. 70 Anos de Política Agrícola no Brasil (1931 –2001). **Revista de Política Agrícola,** Brasília, ano X, n. 3, jul./ago./set., 2001.
CORDINI, Mabel; MENDONÇA, Geysa de F. **Trabalhando com a Família Rural**: uma alternativa metodológica. Brasília: IICA, 1983.
DELGADO, Guilherma da Costa. **Capital Financeiro e Agricultura no Brasil**. Campinas: Ícone, 1985.
GAZOLLA, Marcio; SCHNEIDER, Sergio. **Agricultura Familiar, Segurança Alimentar e Políticas Públicas**: Uma análise a partir da produção para autoconsumo no território do Alto Uruguai/RS. 2004. 278f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Rural) –Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2004.
GRAZIANO NETO, Francisco. **Questão agrária e ecologia**: crítica da moderna agricultura. São Paulo: Brasiliense, 1982.
GRAZIANO DA SILVA, José. **A nova dinâmica da Agricultura Brasileira**. São Paulo: Unicamp/IE, 1998.
GUANZIROLI, Carlos Enrique. PRONAF dez anos depois: resultados e perspectivas para o desenvolvimento rural. Revista de Economia Rural, Rio de Janeiro, vol. 45, n. 02, p. 301-328, abr./jun. 2007.
GRISA, Catia; SCHNEIDER, Sergio (Orgs.). **Políticas Públicas de Desenvolvimento Rural no Brasil**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2015.
MATTEI, Lauro. Políticas públicas de fomento à produção familiar no Brasil: o caso recente do Pronaf. In: CONGRESSO DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ECONOMIA E SOCIOLOGIA RURAL, 44, Fortaleza, 2006. **Anais...** Fortaleza: SOBER/BNB, 2006.
_____. Pronaf 10 anos: mapa da produção acadêmica. Brasília: MDA, 2006. (NEAD Estudos).
MUNHOZ, Dercio Garcia. **Economia agrícola**: agricultura –uma defesa dos subsídios. Petrópolis: Vozes, 1982.
QUEIROZ, Sabrina Faria de Queiroz; NEDER, Henrique Dantas. **Pronaf e desenvolvimento rural sustentável**: uma análise econométrica espacial dos impactos do programa nas regiões sul e nordeste, do Brasil, entre 2000 e 2006. 2012. 259f. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal de Uberlândia, Uberlândia, 2012.

RAMBO, Fabiano Lazarotto; BONAMIGO, Irme Salete. **O Programa Pronaf Mais Alimentos: um estudo de caso da microregião de Pinhalzinho (SC)**. 2014. 106f. Dissertação (Mestrado Profissional em Políticas Sociais e Dinâmicas Regionais) – Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Chapecó, 2014.
SANT'ANNA, André Albuquerque; FERREIRA, Francisco Marcelo Rocha. **Visão do desenvolvimento**. Crédito Rural: da especulação a produção. Brasília: BNDES, 2006.
SANTO, Evelise Espírito. **A agricultura no Estado de Santa Catarina**. Chapecó: Grifos, 1999.
SCHNEIDER, Sergio; MATTEI, Lauro; CAZELLA, Ademir Antonio. **Histórico, caracterização e dinâmica recente do Pronaf –Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar**. Políticas Públicas e Participação Social no Brasil Rural. Porto Alegre, 2004.
TOLEDO, Elizário Noé Boeira; SCHNEIDER, Sergio. **O Pronaf em Salvador das Missões: Contradições de uma política de crédito**. 2009. 186f. Dissertação (Mestrado em Desenvolvimento Rural) –Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2009.
WESZ JUNIOR, Valdemar João. A política pública de agroindustrialização na agricultura familiar: uma análise do Pronaf agroindústria. **Revista de Economia e Sociologia Rural**, Piracicaba - SP, v. 48, n. 4, p. 567-596, out./dez. 2010.

Máxima eficiência técnica (MET) e máxima eficiência econômica (MEE) da cultura do milho manejada com doses crescentes de nitrogênio e sua relação com a clorofilometria

Andrei Roque Vidor (andrei_vidor@unochapeco.edu.br)
Acadêmico do Curso de Agronomia, Área de Ciências Exatas e Ambientais, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Cristiane Segatto (segattobio@unochapeco.edu.br)
Me. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Cristiano Reschke Lajús (clajus@unochapeco.edu.br)
Prof. Dr. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Gean Lopes da Luz (geanluz@unochapeco.edu.br)
Prof. Dr. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Luciano Luiz Silva (lucianos@unochapeco.edu.br)
Prof. Dr. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Resumo:
As avaliações em relação aos diferentes híbridos de milho e níveis de suprimento de nitrogênio na região Oeste de Santa Catarina foram realizadas conforme os seguintes fatores: Híbridos Simples (HS) com o evento VT PRO3® (AS 1666 e AS 1677); Estádios de Desenvolvimento (ED) (V3-V4, V6-V7 e V10 ou Espigamento (R1)). Níveis de Suprimento de Nitrogênio (NSN) (0% (Testemunha); 25% da Dose Recomendada (DR); 50% da Dose Recomendada (DR); 75% da Dose Recomendada (DR); 100% da Dose Recomendada (DR) (Consumo de Luxo)). O delineamento experimental utilizado foi de blocos completos casualizados, dispostos em parcelas subdivididas com três repetições, totalizando 30 parcelas. As variáveis respostas analisadas foram: teores de clorofila extraível, nitrogênio e de biomassa, MET e MEE na cultura do milho. Os dados coletados foram submetidos à análise de variância pelo teste F e análise de correlação linear simples através do coeficiente de Pearson (rx,y) e de regressão com a escolha dos modelos matemáticos através o coeficiente de determinação (R^2) e criteriosa observação dos dados obtidos. A análise de variância revelou efeito significativo ($P \leq 0,05$) das variáveis analisadas. O clorofilômetro é uma ferramenta de AP que pode ser utilizada para diagnóstico nutricional de N no estádio V6 para os híbridos de milho AS 1666 e 1677 possibilitando a intervenção no manejo para aplicação de N em cobertura ainda no início do ciclo, período ideal para a máxima resposta da cultura.
Palavras chave: Milho, Clorofila, MEE.

Maximum technical efficiency (TEM) and maximum economic efficiency (EEM) of maize wielded with increasing levels of nitrogen and its relationship with clorofilometria

Abstract:
The ratings for the different hybrids of corn and nitrogen supply levels in the West of Santa Catarina region were carried out according to the following factors: Hybrids Simple (HS) with the event VT PRO3® (AS 1666 and AS 1677); Development stages (ED) (V3-V4, V6, V7 and V10 or Heading stages (R1)). Nitrogen Supply Levels (NSN) (0% (control), 25% of the Recommended Dose (RD), 50% of the Recommended Dose (RD), 75% of the Recommended Dose (RD), 100% of the Recommended Dose (RD) (luxury consumption)). The experimental design was a randomized complete block design, arranged in a split plot design with three replications, totaling 30 installments. The variables analyzed responses were: extracting chlorophyll content, nitrogen and biomass, TEM and EEM in corn. Data were submitted to analysis of variance by F test and analysis of simple linear correlation with the coefficient of Pearson (rx, y) and regression with the choice of mathematical models by the coefficient of determination (R^2) and careful observation data obtained. Analysis of variance showed a significant effect ($P \leq 0.05$) of the variables. The chlorophyll is an AP tool that can be used for nutritional diagnosis of N in the V6 stage for corn hybrids AS 1666 and 1677 enabling intervention in handling for application of N was still at the beginning of the cycle, ideal time to maximum crop response.
Key-words: Maize, Chlorophyll, EEM;

1. Introdução

O cultivo do milho (Zea mays L.) é uma atividade econômica importante para os agricultores brasileiros, o mesmo possui vasta utilização e está inserido no mercado de commodities. Considerada uma das culturas mais tradicionais, cultivada principalmente na região Sul, Sudeste e Centro-Oeste do Brasil (FANCELLI; DOURADO NETO, 2004). Cultura responsável pela permanência de muitos agricultores no campo.

O sucesso da safra depende de vários fatores, como, genética de planta, intempéries, dentre outros, e um não mais importante que os demais, mas decisivo é a nutrição de planta. O milho é uma das culturas que mais exige o macro nutriente Nitrogênio (N), pois é o mesmo que fornecerá condição de assimilação dos aminoácidos. Com esta informação busca-se suprir a demanda do elemento químico, de acordo com a necessidade da cultura na dose recomendada através de análise de solo.

As decisões quanto ao manejo da cultura necessitam de conhecimento do estádio de desenvolvimento da cultura. Em especial, as aplicações de fertilizantes nitrogenados devem ser feitas em estádios específicos de crescimento da planta e condições climáticas.

O manejo do nitrogênio quando aplicado no solo é difícil de ser realizado, em virtude do grande número de reações (químicas, físicas e biológicas) a que está sujeito, tornando-se crítico quando se leva em consideração o rendimento de grãos esperado e a composição deste rendimento (número de espigas, grãos/espiga e massa dos grãos).

O nitrogênio é o nutriente mais exigido pela cultura do milho e o exportado em maior quantidade nos grãos. De acordo com as indicações de Sousa e Lobato (2004) apud Hurtado

et al. (2008), para se produzir uma tonelada de grãos são necessários cerca de 20 kg de N, o que corresponde a 180 kg/ha do nutriente para uma produtividade de 9 t/ha, quantidade que normalmente não pode ser suprida somente pelo solo.

O nitrogênio em aplicação na cultura desejada é um elemento altamente influenciado pelas condições de solo e clima, ocorrendo perdas quando não utilizado em condições adequadas, por volatilização, lixiviação e erosão. Para amenizar ou impedir essas reações, medidas devem ser tomadas, de parcelamento de aplicações em cobertura, fracionando entre a semeadura e em duas aplicações em cobertura nos estádios de V4 a V5 (primeira aplicação) e V7 a V8 (segunda aplicação), quando a dose recomendada for acima de 100 kg por hectare e quando a recomendação for abaixo de 100 kg/ha realizar uma única aplicação em estádio entre V6 e V7 (FLOSS, 2013)

Floss (2013), ainda afirma que os primórdios florais (pendão e espiga) serão definidos no estádio de V4 à V6; entre V7 à V10 haverá a definição do número de fileiras por espiga; nos estádios de V10 à VT (pendoamento) ocorrerá a definição do tamanho da espiga e por fim entre VT e R3 (grão leitoso) será definida a densidade do grão. Portanto, qualquer alteração climática influencia no crescimento e desenvolvimento vegetal e além deste fator, a disponibilidade de N se torna insubstituível para a cultura do milho. Os quinze dias antes e os quinze dias depois da floração (VT a R1) são considerados decisivos (período sensível) à cultura do milho, interferindo no componente final de rendimento (grão).

De forma geral as lavouras de milho estão sendo cultivadas em solos com deficiência de nutrientes essenciais e com manejo de planta e solo inadequado, muitas vezes sem acompanhamento técnico, correção de níveis de nutrientes, ocasionando deste modo perdas em rendimento, degradação do solo e contaminação, principalmente pelo excesso ou falta de um nutriente exigido pela cultura. Segundo dados da Companhia Nacional de Abastecimento (2013), o rendimento médio de milho no Brasil é de 5109 kg por hectare, média baixa quando se compara ao potencial dos materiais e com a tecnologia a disposição. As produtividades da cultura do milho no Brasil, podem atingir valores de 10 a 14 t/ha, associadas a fatores como manejo adequado da adubação, utilização de híbridos modernos e sistemas de preparo mais tecnificados (HURTADO et al., 2008).

Conforme os mesmos autores, à prática de desenvolver novas ferramentas de trabalho, está associada à agricultura de precisão (AP). A AP busca reduzir os custos de produção, a diminuição da contaminação da natureza pelos químicos utilizados e logicamente o aumento da produtividade.

Analisando o contexto da AP, a leitura do teor de clorofila via clorofilômetro (SPAD) é uma ferramenta que proporciona ao agricultor, subsídio para verificar o desempenho da cultura do milho (e outras) perante a adubação nitrogenada proporcionada a ela. O uso de clorofilômetro viabiliza com rapidez e facilidade os resultados, sem partes destrutivas de plantas, uma alternativa que detecta o estado nutricional das plantas de milho, onde o equipamento apresenta boa correlação do teor de N nas folhas (HURTADO et al., 2008).

O SPAD mede, como um índice de verde ou concentração relativa de clorofila, a diferença de luz transmitida na folha por meio de dois detectores nos comprimentos de 650 μm e 940 μm. A luz transmitida a 650 μm (luz vermelha) está associada aos comprimentos de onda das clorofilas a e b (645 μm e 663 μm, respectivamente), não sendo influenciada pelos carotenoides, enquanto a transmitida a 940 μm (infravermelho próximo) serve como medida de ajuste interno para as condições de umidade e espessura de folha (MINOLTA CAMERA Co., Ltda., 1989).

A luz que atravessa a folha atinge um receptor (fotodiodo de silicone) que converte a luz transmitida em sinais elétricos analógicos. Por meio do conversor A/D, esses sinais são amplificados e convertidos em sinais digitais (MINOLTA CAMERA Co., Ltda., 1989), sendo usados por um microprocessador para calcular os valores SPAD ("Soil plant analysis development"), que são mostrados em um visor. Os valores obtidos são proporcionais ao teor de clorofila presente na folha.

Além da cultura do milho Carvalho, Silveira e Santos (2012) relatam em seu trabalho o uso do SPAD como indicador nutricional de N na cultura do arroz e do feijão. Dentre outras são relatadas em culturas economicamente exploradas. Para Argenta et al. (2001), existem poucos trabalhos que determinam a relação entre leitura do clorofilômetro e clorofila extraível em diferentes estádios de desenvolvimento do milho. Com os poucos trabalhos que existem os referidos autores não observaram correlação no estádio V6.

O medidor portátil de clorofila possui baixa sensibilidade ao consumo de luxo de N pelas plantas de milho que pode ser atribuída à forma com que esse nutriente se encontra na folha de forma que quando é absorvido em excesso, acumula-se como nitrato não se associando à molécula de clorofila não sendo detectado pelo medidor de clorofila (DWYER et al., 1995 apud ARGENTA et al., 2001).

Uma limitação para o caso do milho é que as leituras do clorofilômetro realizadas em estádios iniciais (V4 à V6) podem não ser consistentes para o diagnóstico nutricional de N, conforme reportado por Argenta et al. (2002 apud HURTADO et al., 2008). Por este motivo restringe a possibilidade de intervenção no manejo para aplicação de N em cobertura ainda no início do ciclo, período ideal para a máxima resposta da cultura.

A presente pesquisa teve como objetivo avaliar a relação da leitura do clorofilômetro com os teores de clorofila extraível, nitrogênio e de biomassa na cultura do milho.

2. Revisão da literatura

O N na cultura do milho é complexo e de suma importância, principalmente se considerarmos que são necessárias muitas informações adicionais para aumentar sua eficiência (HURTADO et al., 2008).

Uma das alternativas para aumentar a eficiência de uso do N é sincronizar a aplicação com a necessidade da planta. De acordo com Rambo et al. (2007), é possível manejar o N em cobertura na dose desejada em cada ponto de referência, aumentando sua eficiência de uso através de aplicações em função da necessidade da planta, que pode ser identificada através do índice relativo de clorofila (IRC) analisado na folha através de clorofilômetro em diferentes estádios fenológicos.

O IRC se correlaciona com os teores de clorofila e de N extraível da planta, também com a produtividade das culturas. O uso do medidor eletrônico de clorofila torna possível obter valores de referência sem destruir partes vegetativas, em diferentes estádios fenológicos da planta de milho, possibilitando monitorar e adequar o N quando necessário (ARGENTA et al., 2001).

Agricultores, pesquisadores e técnicos têm reconhecido que as produções das culturas não são uniformes no campo, por exemplo, em locais que perdem umidade rapidamente, em regiões de maior erosão, ou onde a altura de plantas, que é consequência da presença de alguma variabilidade no campo (HURTADO et al., 2008).

A AP surgiu em função da existência de variabilidade dos fatores que influenciam na produtividade, englobando quatro etapas básicas: a coleta de informação georreferenciada; o processamento/gerenciamento da informação; a aplicação localizada de insumos; e a avaliação dos resultados, com auxílio de sistema de posicionamento geográfico (GPS), sistema de informações geográficas (SIG) e sensores (SARAIVA; CUGNASCA; HIRAKAWA, 2000).

A sua adoção envolve a aplicação de princípios e tecnologias para manejar a variabilidades de espaço e tempo, associada à produção agrícola, objetivando aumentar a produtividade das culturas e a qualidade ambiental. Com o manejo sitio especifico na utilização de insumos, visa-se a minimizar perdas e otimizar os sistemas de produção (HURTADO et al., 2008).

Sabe-se que a variação da fertilidade do solo pode ser tanto horizontal, quanto verticalmente, sendo causas da primeira a forma de adubação (ex.: a lanço ou em sulco) e a orientação das linhas no plantio. A variação vertical está mais associada às particularidades dos nutrientes (ex.: mobilidade no perfil) e ao sistema de manejo de solo adotado (ex.: plantio direto ou com preparo). Mas as recomendações de adubação foram criados, pensando em áreas homogêneas, o que pode não representar satisfatoriamente a realidade dos campos de cultivo (CHITOLINA et al., 1999 apud HURTADO et al., 2008).

A influência da densidade amostral para elaboração de mapas de recomendação de N foi estudada por Ferguson et al. (1996 apud HURTADO et al., 2008) eles demonstraram que a utilização de 6,75 amostras ha seria suficiente para a sua confecção e não 54,0 amostras ha como proposto, inicialmente, mas sugeriram o uso de 14 amostras ha para identificação da variabilidade espacial da fertilidade do solo.

Na região do Cerrado, especificamente, tem-se observado que o tamanho dos talhões de cultivo pode representar um entrave para o manejo da variabilidade espacial, pois suas dimensões são muito superiores às encontradas em propriedades agrícolas de outras regiões do Brasil e do exterior (HURTADO et al., 2008).

Uma solução prática e viável, para reduzir os elevados custos de amostragens é a utilização de mapas de produtividade e de condutividade elétrica, fotografias aéreas, histórico da área, características topográficas e uso de sensores, associados a amostragens direcionadas, para identificação de subáreas no talhão denominadas “zonas de manejo”. Busca-se que cada uma seja homogênea quanto aos aspectos de potencial produtivo, eficiência do uso de insumos e risco ambiental (LUCHIARI JÚNIOR et al., 2004).

De acordo com Clay et al. (2004 apud HURTADO et al., 2008), dois critérios para chegar ao manejo por zonas são: a) agrupar áreas com resultados similares de análise de solo; e b) agrupar áreas com produtividade similares, pois agrega a avaliação aspectos quantitativos e qualitativos.

Entre as técnicas utilizadas na AP, o sensoriamento remoto é considerado o mais promissor em função do custo de aquisição de dados e facilidade de processamento. Mapas de teores de MOS, textura, umidade no solo, de infestação por doenças, pragas e plantas daninhas, assim como de teores de clorofila em folhas, podem ser obtidos via sensoriamento remoto (LUCHIARI JUNIOR et al., 2004).

Outra técnica utilizada na AP que merece destaque, e uma das mais validadas pela pesquisa, refere-se ao uso de monitores de produtividade para auxiliar na identificação das causas da sua variabilidade, definição de possíveis zonas de manejo e visualização do sistema de produção da fazenda como um todo.

O uso do Clorofilômetro Portátil como Indicador da necessidade de N para o Milho apresenta uma grande vantagem na medida a reflectância espectral nas folhas que é

representar com rapidez, facilidade e baixo custo uma alternativa para se detectar o estado nutricional de N da planta. Nesse sentido, foram desenvolvidos os medidores de clorofila portáteis, onde as leituras apresentam boas correlações com o teor foliar de N da planta, há aparelhos que utilizam medidas de fluorescência da clorofila induzida por laser (SCHACHTL et al., 2005 apud HURTADO et al., 2008). E o Soil-Plant Analysis Development – Spad (BLACKMER; SCHEPERS, 1995 apud HURTADO et al., 2008).

O Spad mede, como um índice de verde ou concentração relativa de clorofila, a diferença de luz transmitida na folha por meio de dois detectores nos comprimentos de 650 μm e 940 μm. A luz transmitida a 650 μm (luz vermelha) está associada aos comprimentos de onda das clorofilas a e b (645 μm e 663 μm, respectivamente), não sendo influenciada pelos carotenóides, enquanto a transmitida a 940 μm (infravermelho próximo) serve como medida de ajuste para as condições de umidade e espessura de folha (MINOLTA CAMERA CO. LTDA., 1989).

As plantas verdes possuem maior quantidade de clorofila a, que corresponde a aproximadamente 75 % dos pigmentos verdes totais, e a clorofila b, que é um pigmento suplementar, na razão aproximada de 3:1, embora razões entre 2,5 e 4,0 já tenham sido reportadas na literatura (BORRMANN et al., 2009).

Plantas que por ocasião são submetidas a variação maior de luminosidade, apresentam teores de clorofila b elevados tem diferenciação na absorção de luminosidade, pois a clorofila b é capaz de absorver fortemente entre 450 e 480 nm, enquanto a clorofila a absorve fortemente entre 400 e 450 nm (GROSS, 1991, apud BORRMANN, 2009) comprimento de ondas, assim, a clorofila b complementa a captação da luz para fazer a fotossíntese transformando a clorofila b em clorofila a através da clorofila b redutase (ROCA et al., 2004, apud BORRMANN, 2009).

Para Argenta (2001), os valores são calculados pelo equipamento com base na quantidade de luz transmitida pela folha, em dois comprimentos de ondas, com diferentes absorbâncias da clorofila. O azul e o vermelho são as regiões de alta absorbância da clorofila. As de baixa absorbância permanecem na região do verde e as de absorbância extremamente baixa na região do infravermelho.

No Brasil, o SPAD é o clorofilômetro mais testado, sendo utilizado experimentalmente na avaliação do estado nutricional de N em milho (ARGENTA et al., 2001).

Para o milho, recomenda-se de 10 a 30 leituras em 5 a 30 plantas, realizando a medida no terço médio da primeira folha completamente expandida a partir do ápice (trifólio) e considerando para registro a média dos valores lidos (ARGENTA et al, 2001 apud HURTADO et al., 2008).

As avaliações dos teores relativos de clorofila apresentam como vantagem adicional o fato de as leituras não serem influenciadas pelo consumo de luxo de N, o qual, nessa situação, acumula-se na forma de nitrato nas plantas (SCHEPERS, 1994 apud HURTADO et al., 2008), melhor dizendo, as leituras do clorofilômetro são relacionadas ao N que foi efetivamente metabolizado, e que, expressa o potencial de produção da cultura.

As desvantagens, é que não fornece diagnóstico o excesso de N no sistema solo/planta, assim como a interferência nas leituras por possíveis fatores causadores de clorose (deficiências de S, Mn) ou doenças.

Uma limitação para o caso do milho é que as leituras do clorofilômetro realizadas em estádios iniciais (começando V6) podem não ser consistentes para o diagnóstico nutricional de N, conforme reportado por Argenta et al., (2001). Por este motivo restringe a possibilidade

de intervenção no manejo para aplicação de N em cobertura ainda no início do ciclo, período ideal para a máxima resposta da cultura.

No gráfico 01 pode-se verificar os valores Spad que são teores relativos de clorofila em relação ao rendimento da cultura do milho.

Cabe destacar que as medidas do clorofilômetro podem variar também conforme o local de leitura na folha (SCHEPERS et al., 1992 apud HURTADO et al., 2008) e dependendo do híbrido utilizado (ARGENTA et al., 2001).

3. Metodologia

O experimento foi instalado na propriedade do Sr. Paulo Sérgio Furlan, localizada na Linha Pinheirinho, município de Nova Erechim/SC, safra 2014/2015, de acordo com as respectivas coordenadas geográficas: Latitude 26°53´865´´; Longitude 052°55´283´´ e Altitude de 471 m (GOOGLE EARTH, 2015).

O período de realização do experimento foi de dezessete de setembro de dois mil e quatorze, estendendo-se até seis de fevereiro de dois mil e quinze.

O clima da região é do tipo Cfa na classificação de Köeppen. As temperaturas máxima, média e mínima do ar (ºC) durante o período do experimento foram registradas pela Estação Meteorológica do Cepaf-Epagri de Chapecó e a precipitação (mm) foi monitorada pelo engenheiro agrônomo do escritório municipal da Epagri unidade de Nova Erechim/SC, através de um pluviômetro instalado a 1,5 m de altura do nível solo no local do experimento.

O solo da região caracteriza-se como LATOSSOLO VERMELHO Distrófico Típico com textura argilosa, de acordo com o Sistema Brasileiro de Classificação de Solos (Embrapa, 2013). Em julho/2014, foi realizada a amostragem de solo com pá-de-corte em cinco pontos aleatórios/repetição. Em cada ponto foram coletadas cinco subamostras na profundidade de 00-10 cm, totalizando 15 amostras, conforme instruções do Manual de adubação e de calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (SOCIEDADE BRASILEIRA DE CIÊNCIA DO SOLO, 2004). A análise de solo foi realizada no Laboratório de Solos da Epagri-Cepaf, que seguem os métodos propostos por Tedesco et al. (1995). Após a interpretação dos resultados da análise de solo, foram aplicadas as recomendações conforme Manual de Adubação e Calagem RS/SC da Comissão de Química e Fertilidade do Solo – RS/SC, referentes aos nutrientes (nitrogênio (N): 165 Kg/ha, sendo 30 Kg/ha na base e 135 Kg em cobertura; fósforo (P_2O_5): 120 Kg/ha e potássio (K_2O): 80 Kg/ha) para uma expectativa de rendimento de 9 toneladas por hectare. Para os teores de micronutrientes não houve a necessidade de realizar aplicação dos mesmos, pois estavam acima das exigências da cultura do milho (SOCIEDADE BRASILEIRA DE CIÊNCIA DO SOLO, 2014). Em relação a calagem não foi necessária a correção na respectiva área experimental.

As avaliações em relação aos diferentes híbridos de milho e níveis de suprimento de nitrogênio na região Oeste de Santa Catarina foram realizadas conforme os seguintes fatores: Híbridos Simples (HS) com o evento VT PRO3®: (AS 1666 e AS 1677); Estádios de Desenvolvimento (ED): (Estádio de três a quatro folhas completamente expandidas (V3-V4); Estádio de seis a sete folhas completamente expandidas (V6-V7); Estádio de dez folhas completamente expandidas (V10) ou Espigamento (R1)) e Níveis de Suprimento de Nitrogênio (NSN): (0% (Testemunha); 25% da Dose Recomendada (DR); 50% da Dose Recomendada (DR); 75% da Dose Recomendada (DR) e 100% da Dose Recomendada (DR) (Consumo de Luxo)).

O delineamento experimental utilizado foi de blocos completos casualizados, dispostos em parcelas subdivididas com três repetições, totalizando 30 parcelas. Os híbridos simples (HS) foram locados nas parcelas principais e os níveis de suprimento de nitrogênio (NSN), nas subparcelas. As parcelas foram constituídas de 7 fileiras de 3,0m de comprimento e 0,45 m nas entrelinhas, perfazendo uma área total da parcela de 9,45 m². Como área útil foram utilizadas as duas linhas centrais, sendo eliminadas a título de bordadura 5 fileiras da extremidade.

Em relação aos diferentes NSN, a adubação foi realizada na base de forma "tratorizada" e em cobertura de forma "manual", nas respectivas doses referente ao nutriente nitrogênio (N): 165 Kg/ha, sendo 30 Kg/ha na base e 135 Kg em cobertura; para uma expectativa de rendimento de 9 toneladas por hectare. Cada dose foi dividida em duas aplicações, sendo a primeira realizada no dia 27/10/2014, entre os estádios fenológicos V3-V4 e a segunda aplicação foi realizada no dia 16/10/2014, entre os estádios fenológicos V6-V7. A fonte de N utilizada foi a ureia (45% N).

As determinações dos teores de clorofila das plantas foram estabelecidas através da leitura correspondente ao teor de clorofila na folha com o clorofilômetro marca Minolta (modelo SPAD-502).

As determinações foram realizadas nos estádios de três a quatro folhas, seis a sete folhas e de 10 folhas completamente desenvolvidas e espigamento, utilizando-se quatro folhas por subparcela. Nos estádios vegetativos, as leituras com medidor de clorofila foram realizadas na última folha totalmente expandida de cada planta. Argenta et al. (2001), avaliaram seu experimento no estádio de V6 e V7 e V10 e V11 folhas completamente expandidas e no espigamento utilizando cinco folhas por subparcela.

As leituras no medidor de clorofila (uma por folha) foram feitas em pontos situados no terço médio do comprimento da folha amostrada, a partir da base, respeitando espaço da margem e da nervura central da folha. Já Argenta et al., (2001) utilizaram duas leituras por folha.

Após a leitura com o SPAD, das folhas (quatro por subparcela) foi retirado um disco de 1,33 cm^2 da mesma região da leitura do clorofilômetro para determinação dos teores de clorofila a, b e total e de N em laboratório.

As avaliações dos teores de N na folha foram realizadas através da análise dos teores de nitrogênio (N) total, que foram realizadas no Laboratório de Bromatologia da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ, avaliando todas as coletas e utilizando os métodos propostos por Tedesco et al. (1995) adaptado, no qual consiste em determinar o teor de nitrogênio total presente na amostra de massa seca.O método original de Tedesco et al. (1995), (duas gramas de material seco do milho) foi aplicado para fins de teste, também foi feito o método adaptado utilizando-se a décima parte dos componentes de teste (material seco do milho e reagentes) e constatou-se que o uso de menos material, se obteve os mesmos resultados comparando com o método original resultando em economia de reagentes e resíduos.

O procedimento analítico consiste em três etapas: digestão, destilação e titulação segundo Tedesco et al. (1995). Na digestão pesou-se 0,02 g da amostra previamente seca e moída, em tubos de digestão de 100 ml. Nestes foram adicionados 0,2 ml de ácido sulfúrico concentrado (H_2SO_4), 0,1 ml de água oxigenada (H_2O_2 30 Vol.), e 0,07g da mistura digestora (Sulfato de Potássio- K_2SO_4; Sulfato de Cobre-CuSO4 e Selênio -Se). Os tubos foram levados

para o bloco digestor, onde a temperatura atinge 350 °C a 375 °C. A temperatura é mantida até que a coloração da solução fique com a tonalidade amarelada, ou predomine a cor do sulfato de cobre (Aproximadamente quatro horas). Após o resfriamento, na solução é adicionada água deionizada até completar volume de 50 ml. A destilação foi realizada pelo Destilador de Nitrogênio 'Kjeldahl', onde foram transferidos 10 ml da amostra digerida e diluída com água deionizada para o tubo, que sob aquecimento e recepção de Hidróxido de sódio (NaOH 40%) liberou amônia (NH_3^+) com arraste de vapor. O NH_3^+ gerado foi recebido em erlenmeyer contendo 5 ml de solução indicadora ácido bórico (H_3BO^3). Após a destilação, a amostra é titulada com ácido sulfúrico 0,0025 mol/L.

A coleta dos materiais a serem extraído as clorofilas foram retirados durante os processos de leitura do SPAD nas respectivas datas, utilizou-se das folhas (quatro por subparcela) um disco de 1,33 cm2 para determinação dos teores de clorofila a, b e total. Os quatro discos foram acondicionados em recipientes de vidro de 50 ml com tampa onde permaneceu durante cinco dias em 10 ml de N-N Dimetilformamida (DMF) para a extração de clorofila. As concentrações de clorofila total e das clorofilas a e b (mg/ml de solução) na folha foram obtidas de acordo com as equações propostas por Knudson; Tibbitts e Edwards (1977):

$$\text{Clorofila a} = (12 \times \text{Abs663 nm}) - (3{,}11 \times \text{Abs647 nm}) \quad (1)$$

$$\text{Clorofila b} = (20{,}78 \times \text{Abs647 nm}) - (4{,}88 \times \text{Abs663 nm}) \quad (2)$$

Este método segue as orientações para determinação de clorofila a e b, usando solventes e espectrofotômetro, conforme Wellburn (1994), sendo realizado em aparelho espectrofotômetro SCINCO-SUV 2120.

O cálculo da clorofila total é a soma da a e a b através da fórmula:

$$\text{Clorofila Total} = \text{Clorofila a} + \text{Clorofila b}$$

A biomassa foi determinada na coleta das plantas durante os estádios V4, V6 e V10 ou espigamento. Cortou-se as plantas rente ao solo, armazenadas em sacos de papel identificadas e transportadas ao laboratório de solos da Unochapecó para realizar a secagem do material. As mesmas foram secas em estufa a 65°C até atingirem peso constante. As espigas da área útil foram colhidas manualmente, trilhadas em debulhador manual e separadas as impurezas, logo após os grãos foram submetidos à determinação da umidade na Cooperativa Agroindustrial Alfa, corrigidos a 13% de base úmida, efetuando-se os cálculos para estimar o rendimento em kg/ha.

A dose de MEE com critério de capital ilimitado foi baseada no preço do kg do fertilizante nitrogenado (ureia) e no preço do kg de grão da cultura do milho (SCHLINDWEIN; GIANELLO, 2005 apud VALADÃO JÚNIOR et al., 2008). Os dados coletados foram submetidos à análise de variância pelo teste F e análise de correlação linear simples através do coeficiente de Pearson (rx,y) e de regressão com a escolha dos modelos matemáticos através o coeficiente de determinação (R^2) e criteriosa observação dos dados obtidos.

4. Análise dos resultados

A análise de correlação simples evidenciou que, em dois estádios avaliados (V6/V7 e Espigamento) os parâmetros NSN, leitura SPAD e teor de N na folha correlacionaram-se

positivamente com os teores de clorofila total (Tabela 1). No estádio de 3 a 4 folhas expandidas não houve associação positiva entre essas variáveis, visto que o parcelamento da adubação nitrogenada ocorreu a partir do estádio V4.

	Coeficientes de correlação linear simples		
	Híbrido AS1666 - Estádio V3/V4		
	NSN	Leitura SPAD	Teor de N na folha
	0,31^{ns}	-0,49^{ns}	-0,61^{ns}
	Híbrido AS1666 - Estádio V6/V7		
	NSN	Leitura SPAD	Teor de N na folha
	0,80*	0,94*	0,87*
	Híbrido AS1666 - Estádio Espigamento		
	NSN	Leitura SPAD	Teor de N na folha
	0,94*	1,00*	0,94*
Clorofila Total	**Coeficientes de correlação linear simples**		
	Híbrido AS1677 - Estádio V3/V4		
	NSN	Leitura SPAD	Teor de N na folha
	-0,57^{ns}	-0,58^{ns}	0,57^{ns}
	Híbrido AS1677 - Estádio V6/V7		
	NSN	Leitura SPAD	Teor de N na folha
	0,93*	0,95*	0,83*
	Híbrido AS1677 - Estádio Espigamento		
	NSN	Leitura SPAD	Teor de N na folha
	0,98*	0,91*	0,90*

^{ns} Não significativo a 5% de probabilidade.
* Significativo a 5% de probabilidade.
Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 1 – Coeficientes de correlação simples entre clorofila total e os parâmetros avaliados em três estádios de desenvolvimento de híbridos de milho (Nova Erechim/SC - Safra 2014/2015)

A relação verificada entre os teores de clorofila total e os parâmetros NSN, leitura SPAD e teor de N na folha estimam adequadamente o grau de esverdeamento da folha de milho, conforme o estádio avaliado e do híbrido de milho utilizado. Portanto, as leituras efetuadas pelo equipamento podem substituir, com boa precisão, as determinações tradicionais do teor de clorofila nos estádios de V6/V7 e Espigamento, correlacionando-se positivamente com os parâmetros NSN e teor de N na folha.

Avaliações realizadas na cultura do milho e em outras espécies também constataram relação significativa entre leitura do clorofilômetro e os parâmetros teor de clorofila extraível e de N da folha (ARGENTA et al., 2001).

Em relação as correlações: Teor de N na folha x NSN; biomassa x NSN e biomassa x rendimento; rendimento x teor de N na folha e rendimento x NSN, houveram influências estatísticas para o efeito da variável influenciadora (x) chamada de independente sobre a variável influenciada ou dependente (y) nos estádios V6/V7 e espigamento (Tabela 2), viabilizando a adubação nitrogenada na fase inicial (quatro a cinco folhas), quando se define o potencial produtivo (RITCHIE; HANWAY; BENSON, 2003) servindo como indicador da necessidade de adubação em cobertura.

	Coeficientes de correlação linear simples
	Híbrido AS1666 - Estádio V3/V4
	NSN
	$0,67^{ns}$
	Híbrido AS1666 - Estádio V6/V7
	NSN
	$0,94^{*}$
	Híbrido AS1666 - Estádio Espigamento
	NSN
Teor de N na folha	$0,92^{*}$
	Coeficientes de correlação linear simples
	Híbrido AS1677 - Estádio V3/V4
	NSN
	$-0,46^{ns}$
	Híbrido AS1677 - Estádio V6/V7
	NSN
	$0,90^{*}$
	Híbrido AS1677 - Estádio Espigamento
	NSN
	$0,83^{*}$

^{ns} Não significativo a 5% de probabilidade. * Significativo a 5% de probabilidade.
Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 2 - Coeficientes de correlação simples entre Teor de N na folha e o parâmetro NSN avaliado em três estádios de desenvolvimento de híbridos de milho (Nova Erechim/SC - Safra 2014/2015)

Análises de tecido podem auxiliar na identificação de deficiências de N, estando o sucesso de seu emprego baseado na rápida detecção do estresse e sua correção antes que afete a produtividade (Tabela 3) e/ou rendimento (Tabela 4).

	Coeficientes de correlação linear simples	
	Híbrido AS1666	
Biomassa	NSN $0,98^{*}$	Rendimento $0,87^{*}$
	Coeficientes de correlação linear simples	
	Híbrido AS1677	

	NSN	Rendimento
	0,96*	0,97*

* Significativo a 5% de probabilidade.

Tabela 3 - Coeficientes de correlação simples entre biomassa e os parâmetros NSN e rendimento avaliados em três estádios de desenvolvimento de híbridos de milho (Nova Erechim/SC – Safra 2014/2015)

	Coeficientes de correlação linear simples	
	Híbrido AS1666	
	Teor de N na folha	NSN
Rendimento	0,95*	0,93*
	Coeficientes de correlação linear simples	
	Híbrido AS1677	
	Teor de N na folha	NSN
	0,97*	0,99*

* Significativo a 5% de probabilidade.

Tabela 4 - Coeficientes de correlação simples entre biomassa e os parâmetros NSN e rendimento avaliados em três estádios de desenvolvimento de híbridos de milho (Nova Erechim/SC – Safra 2014/2015)

No presente trabalho correlacionou-se positivamente os teores de N na folha em função da leitura de Spad, já no trabalho de Argenta et al. (2003), nos estádios de três a quatro folhas e de seis a sete folhas de milho completamente desenvolvidas, os valores de leitura obtidos no clorofilômetro estiveram abaixo dos considerados adequados e não houve diferença significativa entre híbridos de milho. No estádio de seis a sete folhas, os teores de N na 6ª folha e na parte aérea da planta também não variaram entre híbridos. Com relação aos efeitos de sistemas de manejo de N, apenas o teor de N na planta variou. No estádio de 10 a 11 folhas de milho, foi significativa a interação entre híbridos e sistemas de manejo de N para teor de N na 9ª folha avaliada.

Em experimento realizado por Argenta et al., (2003) na cultura do milho houve aumento da leitura do índice SPAD em função de doses de nitrogênio. Porém em outro trabalho de Argenta et al. (2001), reportam uma limitação para o caso do milho, que as leituras do clorofilômetro realizadas em estádios iniciais (começando V6) podem não ser consistentes para o diagnóstico nutricional de N. Por este motivo restringe a possibilidade de intervenção no manejo para aplicação de N em cobertura ainda no início do ciclo, período ideal para a máxima resposta da cultura. Quando comparado a este presente experimento observou-se através das análises que houve correlação entre as leituras de SPAD em relação ao NSN a partir do estádio V6 e espigamento e não havendo correlação em estádio V4 por não ter sido realizada a aplicação de N em cobertura até aquele momento. O mesmo aconteceu no trabalho de Hurtado et al., (2008), onde tal limitação não foi confirmada nos resultados encontrados em lavoura no Cerrado, em que as leituras SPAD permitiram detectar condição de deficiência de N desde o estádio V4, exibindo boa correlação (r = 0,79*).

Conforme metodologia específica referente à MET e MEE, as espigas da área útil foram colhidas manualmente, trilhadas em debulhador manual e separadas as impurezas, logo após os grãos foram submetidos à determinação da umidade na Cooperativa Agroindustrial Alfa, corrigidos a 13% de base úmida, efetuando-se os cálculos para estimar o rendimento em kg/ha (Tabela 5), após foi calculada a dose de MEE com critério de capital ilimitado foi

baseada no preço do kg do fertilizante nitrogenado (ureia) e no preço do kg de grão da cultura do milho (SCHLINDWEIN; GIANELLO, 2005 apud VALADÃO JÚNIOR et al., 2008).

AS 1666					
NSN	MET/Rendimento	Kg/ha (Ureia)	Receita	Despesa (Ureia)	Lucro/MEE
0	6513,03	0,00	2605,21	0,00	2605,21
25	7631,87	91,67	3052,748	119,17	2933,58
50	8402,525	183,33	3361,01	238,33	3122,68
75	8581,99	275,00	3432,79	357,50	3075,29
100	11675,59	366,67	4670,24	476,67	4193,57
AS 1677					
NSN	MET/Rendimento	Kg/ha (Ureia)	Receita	Despesa (Ureia)	Lucro/MEE
0	7413,86	0,00	2965,54	0,00	2965,54
25	9349,23	91,67	3739,69	119,17	3620,52
50	10326,80	183,33	4130,72	238,33	3892,39
75	11853,87	275,00	4741,55	357,50	4384,05
100	12814,81	366,67	5125,92	476,67	4649,25

Fonte: elaborado pelo autor.

Tabela 5 - MET e MEE de híbridos de milho (Nova Erechim/SC – Safra 2014/2015)

Com os resultados expostos na tabela 6 foi verificado no híbrido AS 1677 que nas doses de 25 a 100 % DR, conforme aumenta o NSN a MET aumenta proporcionalmente, já no hibrido AS 1666 a dose de 75% NSN foi menos eficiente que a dose de 50% de NSN, tal fato pode ser relacionado com a condição de solo diferenciada entre os dois NSN. Para ambos os híbridos os dados obtidos comprovam que a MET é alcançada com a dose de 100 % do NSN.

Para realizar a análise econômica e calcular a MEE foi utilizado o valor de R$ 65,00 para saca de 50 kg de ureia e R$ 24,00 para saca de 60 kg de milho. O valor da ureia foi obtido através do valor pago na aquisição. O valor do milho foi determinado a partir do valor remunerado por saca na comercialização na cooperativa Regional Alfa. A MEE apresentou o mesmo comportamento que a MET na dose de 100% de NSN.

De forma geral, no respectivo estudo percebe-se que a dose de 100% NSN é mais eficiente economicamente em ambos os materiais (AS 1666 e AS 1677).

5. Conclusões

O clorofilômetro é uma ferramenta de AP que pode ser utilizada para diagnóstico nutricional de N no estádio V6 para os híbridos de milho AS 1666 e 1677 possibilitando a intervenção no manejo para aplicação de N em cobertura ainda no início do ciclo, período ideal para a máxima resposta da cultura.

6. Referências

ARGENTA, G. et al. Adubação nitrogenada em milho pelo monitoramento do nível de nitrogênio na planta por meio do clorofilômetro**. Revista Brasileira de Ciência do Solo**, Viçosa, v. 27, p. 109-119, 2003.

_____. et al. Relação da leitura do clorofilômetro com os teores de clorofila extraível e de nitrogênio na folha de milho. **Revista Brasileira de Fisiologia Vegetal** [online]. Lavras, v. 13, n. 2, p. 158-167. 2001. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-31312001000200005>. Acesso em: 05 jun. 2015.

BORRMANN, D. et al. Chemical and biochemical characterization of soybean produced under drought stress. **Ciência eTecnologia de Alimentos** [online]. Campinas, v. 29, n. 3, p. 676-681, 2009.

CARVALHO, M. A. de F.; SILVEIRA, P. M. da; SANTOS, A. B. dos. **Utilização do Clorofilômetro para Racionalização da Adubação Nitrogenada nas Culturas do Arroz e do Feijoeiro**. Embrapa, Santo Antônio de Goiás, 1. ed. Versão online, abr., 2012. Disponível em: <http://www.cnpaf.embrapa.br/transferencia/informacoestecnicas/publicacoesonline/comunicadotecnico_205.pdf>. Acesso em: 05 jun. 2015.

COMPANHIA NACIONAL DE ABASTECIMENTO. **Acompanhamento da safra brasileira de grãos**. Brasília: CONAB,2013. Disponível em: <http://www.conab.gov.br/OlalaCMS/uploads/arquivos/13_12_10_16_06_56_boletim_portugues_dezembro_2013.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2015.

FANCELLI, A. L.; DOURADO NETO, D. **Produção de milho**. 2. ed. Piracicaba: Livroceres, 2004.

FLOSS, E. L. **Agronegócio e Desenvolvimento**: "pontos de vista". 1. ed. Passo Fundo: Instituto de Ciências Agronômicas, 2013.

GOOGLE EARTH, **Google Mapas de Guatambu – Brasil**, 2015. Disponível em:<https://maps.google.com.br/maps>. Acesso em: 07 jun. 2015.

HURTADO, S. M. C. et al. **Agricultura de Precisão**: possibilidades de manejo da adubação nitrogenada para o milho no Cerrado. Embrapa, Planaltina, v. 1, n. 214, p. 9-37, maio, 2008. Disponível em: <http://www.infoteca.cnptia.embrapa.br/handle/doc/556775>. Acesso em: 02 abr. 2014.

KNUDSON, L. L.; TIBBITTS, T. W.; EDWARDS, G. E. Measurement of ozone injury by determination of leaf chlorophyll concentration. **Plant Physiology**, v. 60, n. 1, p. :606-608, 1977.

LUCHIARI JUNIOR, A. et al. Agricultura de precisão e meio ambiente. In: MACHADO, P. L. O. A.; SILVA, C. A.; BERNARDI, A. C. C. **Agricultura de precisão para o manejo da fertilidade do solo em sistema de plantio direto**. Rio de Janeiro: Embrapa Solos, p. 19-36, 2004.

MINOLTA CAMERA Co., Ltda. **Manual for chlorophyll meter SPAD 502**. Osaka, Minolta, Radiometric Instruments divisions. 1989.

RAMBO, L. et al. Monitoramento do nitrogênio na planta e no solo para predição da adubação nitrogenada em milho. **Pesquisa Agropecuária Brasileira**, Brasília, v. 42, n. 3, p. 407-417, 2007.

RITCHIE, S.; HANWAY, J.; BENSON, G. Como a planta de milho se desenvolve. **Potafos: Arquivo Agrônomico**, n.15, 2003, 20p. (Informações Agronômicas, n.103 – set./2003).

SARAIVA, A. M; CUGNASCA, C. E.; HIRAKAWA, A. R. Aplicação em taxa variada de fertilizantes e sementes. In: BORÉM, A. **Agricultura de precisão**. Viçosa, MG: UFV, p. 109-145, 2000.

SOCIEDADE BRASILEIRA DE CIÊNCIA DO SOLO. **Manual de adubação e calagem para os Estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina.** Comissão de Química e Fertilidade do Solo. Porto Alegre, 2004.

TEDESCO, M. J. et al. **Análise de solo, plantas e outros materiais**. Porto Alegre: UFRGS, 1995.

VALADÃO JÚNIOR, D. D. et al. Adubação fosfatada na cultura da soja em Rondônia. **Scientia Agraria**, Curitiba, v. 9, n. 3, p. 369-375, 2008.

MÓDULO DE COMPRAS DOS SISTEMAS DE ERP: um estudo comparativo

Gabriel Rudi Boff[1]

Jian Igor Luchetta[2]

RESUMO

Os sistemas de informação são importantes ferramentas tecnológicas que auxiliam na gestão das organizações, promovendo a rápida e eficaz tomada de decisão se utilizados de maneira correta. Dentre os diversos sistemas de informação disponíveis encontram-se os sistemas de *Enterprise Resource Planning*, ou sistemas de ERP, responsáveis por promover a organização de todo o fluxo de informações da empresa e integração das áreas funcionais, reunindo todas as informações em um único banco de dados. Este tipo de sistema pode ser adquirido na forma de módulos, incluindo o módulo de compras, responsável por gerenciar e controlar todas as aquisições da organização. A partir disso, o presente trabalho, caracterizado como descritivo, se utilizou de pesquisa bibliográfica e documental para fazer a comparação entre as funcionalidades do módulo de compras de doze sistemas de ERP disponíveis no mercado brasileiro com as atividades propostas pela literatura, especificamente na área de compras e suprimentos. Os resultados mostraram que os softwares disponíveis atualmente não contemplam todas as atividades exigidas pela literatura, mesmo os mais consagrados no mercado. Também foi evidenciada a carência de informações comerciais mais completas sobre as funcionalidades de todos os sistemas de ERP pesquisados nas páginas dos sites dos fabricantes e também em outros sites especializados, revelando que, apesar de estarem no mercado brasileiro desde a década de 90, ainda existem diversas lacunas de informação e funcionalidade a serem preenchidas por estes sistemas.

Palavras-chave: Sistemas ERP. Sistemas de informação. Módulo de compras. Administração de materiais.

[1] Acadêmico da 6ª fase do curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS, campus Chapecó/SC. E-mail: gabriel.rudi@hotmail.com

[2] Acadêmico da 6ª fase do curso de Administração da Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS, campus Chapecó/SC. E-mail: jianluchetta@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, para manter vantagens competitivas é necessário possuir informações que transmitam segurança e confiabilidade na gestão. Portanto, as informações são de extrema importância na gestão de compras, pois estas permitem tomar a decisão de modo assertivo, reduzindo erros e gerando benefícios, como exemplo a redução de custos e a inovação dos processos. Assim, o setor de compras torna-se importante no planejamento estratégico das organizações através das informações que obtém durante os processos de aquisições de materiais e das atividades desenvolvidas, contribuindo no aumento do desempenho da companhia.

A partir deste contexto, o presente trabalho procurou responder a seguinte problemática: atualmente, os softwares de ERP (*Enterprise Resource Planning*) disponíveis possuem as funções[3] necessárias para executar as atividades de compras propostas pela literatura?

Como objetivo geral, pretendeu-se analisar se os principais softwares de ERP atendem os objetivos da área de compras de uma organização conforme é proposto pela literatura. Para atender o objetivo geral, buscou-se apresentar conceitos gerais sobre sistema de ERP, conhecer os objetivos e atividades da área de compras propostos pela literatura, verificar as especificações de um grupo de softwares de ERP existentes e comparar as funções do módulo de compras destes sistemas de ERP com as funções propostas pela literatura da área de compras.

O estudo do setor de compras é importante, pois é um dos departamentos da empresa que permite obter ganhos significativos em desempenho e economia quando administrado de modo efetivo. Além disso, o estudo permite que os acadêmicos do curso de Administração aproximem-se das atividades do setor de compras e conheçam um dos módulos disponíveis dentro do sistema de ERP, uma vez que os sistemas de informações gerenciais são cada vez mais utilizados nas organizações.

Este trabalho está divido em cinco seções. A primeira seção é composta pela introdução e apresenta as principais ideias do trabalho. A segunda seção trata da revisão teórica, descrevendo e detalhando os temas e conceitos abordados no trabalho. A terceira seção refere-se à metodologia, demonstrando como a pesquisa for realizada e os métodos técnicos utilizados. Na quarta seção, são apresentados e analisados os resultados obtidos

[3] Funções e atividades serão expressões utilizadas como sinônimos neste trabalho, bem como setor de compras e área de compras.

durante o estudo e, por fim, na quinta e última seção, estão contidas as considerações finais acerca dos conhecimentos produzidos através do desenvolvimento deste trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção, foram abordados os principais temas para a condução da pesquisa. Na primeira etapa são tratado assuntos gerais dentro dos sistemas de informação com conceitos e definições. Na segunda etapa, são abordados os sistemas de ERP, a descrição do módulo de compras e, posteriormente, a gestão de compras e suas funções.

2.1 SISTEMAS DE INFORMAÇÃO

Atualmente, pessoas e organizações dispõem de uma variedade e quantidade enormes de informações, que podem ser acessadas rapidamente. Isso permite que, no caso das organizações, os gestores responsáveis por tomar decisões consigam fazer isso de forma mais rápida e eficaz.

À medida que uma empresa cresce, seu fluxo de informações também aumenta, fazendo com que o controle, organização e acompanhamento da organização se torne cada vez mais complexo. Por isso, as empresas precisam sistematizar as informações de modo que estas contribuam significativamente para a gestão da organização. (CAIÇARA, 2011, p. 66)

Basicamente, os sistemas de informação são considerados um processo de "coleta, armazenamento, recuperação e processamento de informações" (CAIÇARA, 2011, p. 65). Sendo assim, um sistema da informação, que é definido por O'Brien (2010, p. 06) como "um conjunto organizado de pessoas, hardware, software, redes de comunicações e recursos de dados que coleta, transforma e dissemina informações em uma organização" é a peça-chave para que a informação chegue às pessoas corretas no tempo correto. O'Brien ainda complementa o conceito afirmando que um sistema de informação pode ser algo simples e manual, como papel e lápis ou o boca a boca dentro da organização, e que mesmo não sendo composto por computadores e tecnologias avançadas, também é bastante utilizado pelos gestores. Sob um aspecto mais gerencial, um sistema de informação na visão de Laudon e Laudon (1996 *apud* SOUZA, 2000) é "uma solução organizacional e gerencial, baseada em tecnologia da informação, em resposta a um desafio apresentado pelo ambiente. " Isso ressalta a importância do sistema da informação como sendo uma ferramenta essencial à sobrevivência da organização no ambiente onde atua.

2.2 SISTEMAS DE ERP

Segundo Caiçara (2011, p. 88), ERP (*Enterprise Resource Planning*) ou sistema integrado de gestão é "um sistema de informação adquirido na forma de pacotes comerciais de software que permitam a integração entre dados dos sistemas de informações transacionais e dos processos de negócios de uma organização". Sendo assim, pode-se entender que um sistema de ERP é um sistema de gestão responsável por organizar todo o fluxo de informações da empresa, possibilitando a melhor comunicação entre suas partes. Saccol et al. (2004, p.13) complementam que o ERP "se diferencia dos demais sistemas pela integração das informações da empresa, por meio do uso de um banco de dados único para toda a organização. Ele é composto de módulos integrados que atendem a cada área funcional ou processo". Haberkorn (2004, p. 80) enaltece o Sistema de ERP como sendo a "forma mais eficiente e rápida do que qualquer outro método de trabalho, fornecendo mobilidade para toda a empresa, independente de sua área de atuação no mercado".

Estes sistemas possibilitam ao gestor monitorar e visualizar informações de qualquer parte da organização e cadeia de suprimentos, auxiliando na tomada de decisão (CARVALHO e CAMPOS, 2009). Além disso, eles apoiam a tomada de decisão em todos os outros processos da empresa, tais como produtivos, administrativos e comerciais (PADILHA e MARINS, 2005, p. 104). Além disto, Jesus e Oliveira (2006, p. 319) afirmam que "esses sistemas oferecem às organizações a capacidade de modelar todo o panorama de informações que possui e de integrá-lo de acordo com suas funções operacionais".

Historicamente, os sistemas de ERP começaram a ser utilizados na década de 90. Devido ao constante crescimento no número de informações, tanto do ambiente interno quanto do ambiente externo, as organizações precisavam de ferramentas que auxiliassem no gerenciamento destas informações, fornecendo o suporte adequado à tomada de decisões. Outro fator que contribui para a necessidade de implantação de sistemas de informação foi a expansão dos mercados, demandando das organizações novas ações operacionais e comerciais. No Brasil seu uso se iniciou em meados de 1997, através da SAP. Por serem de elevado custo, apenas grandes organizações tinham acesso aos sistemas. (CAIÇARA, 2015, p. 90; PADILHA e MARINS, 2005, p. 104).

Outro aspecto histórico está relacionado ao ERP como sendo uma evolução dos sistemas integrados de gestão derivados dos MRP I e MRP II (*Manufactoring Resources Planning*), responsáveis por saber o que deveria ser produzido e comprado na época do início destes sistemas (HABERKORN, 2004, p. 43).

Apesar de cada organização ter a possibilidade de customizar o sistema que utilizará, os sistemas de ERP apresentam características comuns a todos os modelos. Diversos autores

elencam, de forma comum, as características mencionadas abaixo (CAIÇARA, 2011, p. 93; PADILHA e MARINS, 2005, p. 104; AZEVEDO et al., 2006, p. 184; MENDES e ESCRIVAO FILHO, 2002, p. 280):

- Possuem uma interface que facilita a interação usuário-sistema;
- Auxiliam na tomada de decisões;
- Atendem todas as áreas da empresa e permitem a integração entre elas;
- Orientam processos;
- Apresentam um banco de dados único;
- São constituídos de pacotes comerciais, por isso são genéricos e personalizáveis;
- Apresentam estrutura modular, podendo acrescentar/excluir partes.

Sinteticamente, os principais objetivos de um sistema ERP são a automatização de tarefas manuais, otimização de processos, maior controle sobre as operações, disponibilidade imediata de informações, redução de custos e auxílio à tomada de decisão (PORTAL ERP, 2015).

Devido à característica de modularidade destes sistemas, é possível fazer o alinhamento ideal entre as necessidades da organização e as funcionalidades do sistema de ERP.

Alguns módulos são básicos, ou seja, necessários e comuns à todas as empresas (módulo de compras, de vendas, de estoque, contábil, financeiro, de recursos humanos, de custos e etc.) e outros são mais específicos (módulo de exportação ou importação, de saúde, alimentação e etc.) e por isso não têm necessidade de implantação em toda as organizações. A integração entre os módulos é feita a partir da entrada de dados em qualquer um dos módulos, onde estes são compartilhados dentro do sistema a fim de se evitar qualquer tipo de repetição na digitação dos dados. (CAIÇARA, 2011, p. 115; DAVENPORT, 1998 *apud* DECOSTER, 2008, p. 19).

2.2.1 Módulo de compras do sistema de ERP

Dentro dos módulos básicos dos sistemas de ERP encontra-se o módulo de compras, que é o responsável por todo o processo de aquisição de material, desde a emissão do pedido à entrega do material adquirido. Este módulo pode interagir, por exemplo, com o módulo de materiais e o módulo de controle de estoque, possibilitando a compra contínua de suprimentos de modo a garantir o atendimento das demandas a fim de manter as atividades da organização.

Este módulo tem como objetivo "suprir automaticamente o estoque com base em critérios pré-estabelecidos e flexíveis o suficiente para atender as bruscas mudanças que ocorrem na previsão de vendas" (HABERKORN, 2004, p. 80). Na definição de Correa (1999 *apud* SUSSMANN, 2006, p. 45) o módulo de compras

> Visa apoiar o processo decisório na função de suprimentos dentro da empresa. Auxilia as cotações, gestão de pedidos, listas com prazos de chegada de materiais, manutenção de cadastro de fornecedores e acompanhamento do desempenho de fornecedores.

Rainer Junior e Cegielski (2012 *apud* Reche e Vivaldini, 2013) alocam o módulo de compras no grupo de gerenciamento de operações referentes ao planejamento e execução da produção. Ainda, Reche e Vivaldini (2013) citam a classificação proposta por Turban et al. (2010), onde as atividades de compras ficam no módulo de gestão da cadeia de suprimentos. Percebe-se que o módulo de compras tem a possibilidade de ser classificado em diferentes categorias, ligado à produção, gestão de cadeia de suprimentos e estoque, se mostrando bastante flexível.

Por isso, este módulo deve ser comum a todos os sistemas de E*nterprise Resource Planning*, pois tem papel fundamental na redução de custos com a compra do fornecedor que melhor oferece custo-benefício através do cadastro de fornecedores que o sistema deve possuir, além de ser significativo na redução de tempo na efetuação dos pedidos, visto que o sistema pode fazer a gestão de demanda e compra contínua do material necessário à organização.

2.3 GESTÃO DE COMPRAS

De acordo com Martins e Alt (2009), o funcionamento das compras é muito diferente do que era no passado. Anteriormente à segunda guerra mundial, o compras assumia uma função fundamentalmente burocrática em suas atividades, onde apenas na década de 1970 devido à crise petrolífera passou a ganhar maior visibilidade dentro das organizações. Portanto, no contexto atual, a função do setor de compras é visualizada como parte essencial dos processos que englobam a logística das companhias. Isto se dá por conta de que a função das aquisições compõe diretamente a cadeia de suprimentos.

Com relação aos objetivos do setor de compras, Viana (2011, p. 42) aponta que

> A atividade de compras tem por finalidade suprir as necessidades da empresa mediante a aquisição de materiais e/ ou serviços, emanadas das solicitações dos usuários, objetivando identificar no mercado as melhores condições comerciais e técnicas.

Para Dias (2010), o compras é uma segmentação fundamental dentro do departamento de materiais ou suprimentos e assim tem por fim abastecer as necessidades de materiais, satisfazendo-as no tempo certo e com as quantidades corretas, verificando se foi concretizado o recebimento e devidamente armazenado, concluindo que o "compras é, portanto, uma operação da área de materiais muito importante entre as que compõem o processo de suprimento" (DIAS, 2010, p. 271). Estas definições são completadas com o que Martins e Alt (2009) colocam referente à gestão da aquisição, onde a mesma ocupa função diretamente ligada as estratégias de negócio em relação aos volumes de recursos, especialmente dos financeiros, deixando para trás a imagem de que a função de compras é especificamente burocrática e repetitiva, considerada como um departamento de despesas e não de lucros.

2.3.1 A função compras

Viana (2011) mostra que comprar significa localizar os materiais a serem adquiridos, bem como também providenciar a forma de entrega dos suprimentos, objetivando a qualidade especificada e tempo correto para entrega, além de buscar um preço que vai de acordo com o funcionamento, manutenção ou ampliação da organização. Pode-se identificar que o processo de compras é composto de basicamente seis etapas, sendo elas as seguintes:

- Determinar o que, quanto e quando do que se vai comprar;
- Estudar e verificar a capacidade dos fornecedores;
- Promover concorrência e selecionar fornecedores;
- Concluir pedidos diante da autorização de fornecimento ou contratos;
- Acompanhar ativamente o processo de pedido até a entrega;
- Encerrar o processo, através do controle de recebimento, quantidade e qualidade.

Para se manter competitivamente no mercado, conforme Dias (2010), é necessário que as organizações busquem integralmente a minimização dos custos, especialmente dos materiais que são utilizados por elas, pois são estes que representam a fatia maior dentro do custo total. Então, para atingir a minimização dos custos, são objetivos do departamento de compras os seguintes itens:

- Obter continuamente os suprimentos para atender a demanda da produção;
- Coordenar as atividades de compras de modo a reduzir o investimento sem afetar a operação da empresa;
- Comprar os suprimentos, atendendo as especificações de qualidade e quantidade pelo menor preço possível;

- Procurar as melhores maneiras de pagamento para empresa, com ética dentro das suas negociações.

Ainda compete à função de compras, segundo Martins e Alt (2009), o controle dos níveis de estocagem da organização. Um baixo nível de estocagem faz com que a organização trabalhe com um risco elevado, pois na falta de um material dentro da produção, a mesma pode ser paralisada totalmente, implicando no atraso da entrega dos produtos, causando a insatisfação do cliente. Sendo assim, as metas estabelecidas pelo compras devem estar constantemente alinhadas com a gestão estratégica da organização, mantendo o foco na melhoria constante do atendimento ao cliente, tornando o compras um sistema dinâmico que utiliza cada vez mais a tecnologia em prol das funções que o competem.

Por mais que efetuar uma compra pareça um processo simples, Gonçalves (2010), mostra que a função da gestão de compras envolve muita responsabilidade, sendo necessário fazer o planejamento e o acompanhamento de todas as compras realizadas. Portanto, a função de compras tem como objetivos:

- Comprar da maneira mais eficiente com padrões éticos;
- Garantir os materiais na quantidade correta e nos prazos exigidos;
- Desenvolver um constante cadastro de fornecedores;
- Ter boas articulações dentro do mercado de fornecedores;
- Criar procedimentos padrões que sejam simplificados e ágeis.

Então, para que o setor de compras mostre um desempenho significativo nos resultados das companhias, é necessário possuir executivos preparados, sendo que seus talentos devem ser compatíveis com a função que deve ser executada. Desta forma, a tabela abaixo demonstra as principais atividades da área de compras conforme a proposta de Dias (2010).

TABELA 1: Atividades pertinentes à gestão de compras.

Pesquisa de fornecedores	Aquisição	Administração	Diversos
Estudo do mercado	Conferência de requisições	Manutenção de estoques mínimos	Fazer estimativa de custo
Estudo dos materiais	Análise de Cotações	Transferências de materiais	Dispor de materiais desnecessários, obsoletos ou excedentes
Análise dos custos	Decidir comprar por meios de contratos ou no mercado aberto	Evitar excessos e obsolescência de estoque	Cuidar das relações comerciais recíprocas

Investigação das fontes de fornecimento	Entrevistar vendedores	Padronizar o que for possível	
Inspeção das fábricas dos fornecedores	Negociar contratos		
Desenvolvimento de fontes de fornecimento	Efetuar as encomendas de compras		
Desenvolvimento de fontes de materiais alternativos	Acompanhar o recebimento de materiais		

Fonte: Dias, 2010.

Assim, percebe-se que o processo de compras é complexo, contemplando diversos aspectos que devem ser alinhados e gerenciados uniformemente de modo que o objetivo de redução de custos e o suprimento das necessidades sejam atendidos.

Viana (2011) por sua vez, destaca o fluxo de compras em seis fases: na primeira fase tem-se a preparação do processo, que consiste em receber os documentos para elaborar o processo de compra. Na segunda fase dá-se o planejamento das compras, onde são indicados potenciais fornecedores e determinadas os requisitos gerais e específicas dos mesmos. Na terceira fase é realizada a seleção dos fornecedores, através da avaliação de desempenho de cada fornecedor envolvido no processo da compra. A quarta fase contempla a concorrência, que compreende a expedição de consulta, abertura, análise e verificação das propostas, juntamente com a negociação dos fornecedores. Na quinta fase é efetuada a contratação, onde é efetivada a negociação com o fornecedor e contratado o pedido. Por fim, na sexta fase acontece o acompanhamento da entrega, que é o acompanhamento da emissão do pedido até recebimento e conferência dos materiais adquiridos.

Deste modo, é possível verificar que são muitas competências que englobam o setor de compras. Portanto, Gonçalves (2010) divide as atividades de compras em dois grandes blocos, sendo que o primeiro contempla a administração da aquisição, que tem como meta processar as compras, utilizando o cadastro de fornecedores, realizando pesquisa de preços, fazendo a análise das ofertas e contratando o fornecimento dos materiais; e o segundo bloco a administração do fornecimento, onde seu foco principal é acompanhar todas as etapas que estão após o contrato do fornecimento, ou seja, garantir que o contrato seja efetivado.

3. METODOLOGIA

Nesta seção, será apresentada a metodologia do trabalho quanto à abordagem da pesquisa, aos objetivos, ao tipo da pesquisa e método de coleta e análise dos dados.

Quanto à abordagem do presente trabalho, este caracterizou-se como qualitativo pois não buscou representar numericamente os dados, mas sim, aprofundar a compreensão sobre o assunto estudado (GERHARDT; TOLFO, 2009, p. 31). Com relação aos objetivos, a pesquisa tem caráter descritivo pois, de acordo com Gil (2002, p. 42), "têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis", que neste caso foram as funcionalidades do módulo de compras dos sistemas de ERP, as funções da área de compras e relação entre estas duas variáveis.

Os procedimentos técnicos para a coleta de dados foram a pesquisa bibliográfica, que de acordo com Gil (2010) "é desenvolvida com base em material já elaborado, constituído principalmente de livros e artigos científicos", onde foram levantados dados sobre a área de compras, os sistemas de informação e os sistemas de ERP e a pesquisa documental, que se difere da pesquisa bibliográfica pela natureza das fontes.

Com relação aos dados coletados na pesquisa documental, estes foram extraídos dos sites dos sistemas de ERP investigados, que foram escolhidos de acordo com a relevância em buscas online e sites especializados, especificamente na página que trata sobre o módulo de compras dos sistemas.

Após a coleta dos dados, os mesmos foram sistematizados e dispostos através de tabelas que mostram o desempenho dos softwares classificando-os em três grupos: os que apresentaram desempenho ruim, ou seja, não apresentaram a maioria das funcionalidades necessárias; os softwares com desempenho mediano, que apresentaram parcialmente as funções requeridas e, por fim, os softwares que apresentaram a maioria das funcionalidades exigidas pela literatura, contemplando quase todas elas, mostrando bom desempenho na análise. É importante destacar que nenhum dos doze softwares analisados atendeu 100% das necessidades das atividades de compras evidenciadas na literatura, porém isso será aprofundado na apresentação dos resultados.

4. APRESENTAÇÃO DOS RESULTADOS

SOBRE OS SOFTWARES UTILIZADOS

Os sistemas de ERP utilizados no estudo foram selecionados com base na acessibilidade dos dados e preferência dentro do mercado segundo a página da web Portal ERP (2015), além de outros sites especializados. Dentre eles podemos destacar os sistemas SAP, Oracle e Totvs, que juntos representam 81% do mercado no Brasil segundo estudo realizado pela FGV. A lista segue com Sage, Dynamics AX, Volve, Cigam, Winsiga, Nimbus,

Gestão XXI, ERPx e Soma ERP. Na tabela a seguir estão relacionados os sistemas e seus respectivos fabricantes.

TABELA 2: Sistemas de ERP e seus fabricantes.

Sistema	Fabricante
Cigam	Cigam Software de Gestão
Dynamics AX	Microsoft
ERPx	Inode Tecnologias Internet
Gestão XXI	Gestão XXI Sistemas e Soluções
Nimbus ERP	Nimbus
Oracle	Oracle
Sage	Sage Group
SAP Business One	SAP
Soma ERP	Brasil Informática
Totvs	Totvs
Volve	Password Interativa Sistemas
Winsiga	Softwale

Fonte: Os autores, 2015.

Conforme o Portal ERP (2015), o mercado nacional tem como seus principais fornecedores de sistemas para gestão a Totvs (37%), SAP (28%), Oracle (16%) e outros (19%). Já no mercado mundial, conforme aponta o estudo do Portal ERP (2015), os principais fornecedores de ERP's são: SAP (24%), Oracle (12%), Sage (6%), Infor (5,8%), Microsoft (5%), Kronos (2%), Totvs (2%), Concur (2%) e outros (41,2%). Os sistemas Infor, Kronos e Concur não foram selecionados para o estudo devido à falta de informações disponíveis sobre o módulo de compras nas páginas da web dos fabricantes.

COMPARAÇÃO DAS ESPECIFICAÇÕES DOS SOFTWARES DE ERP COM AS ATIVIDADES DA ÁREA DE COMPRAS

Deve-se ressaltar que, como afirmado previamente, as informações sobre o módulo de compra dos softwares selecionados foram coletadas exclusivamente no site dos fabricantes, sem qualquer contato direto com o sistema ou com seu fabricante.

A partir da análise dos sistemas selecionados e das obras que tratam das funções que competem à gestão de compras, pode-se destacar que são funcionalidades essenciais e que devem estar presentes nos sistemas as que seguem elencadas abaixo:

- Solicitação de compra para o que, quanto e quando comprar;

- Opção para realizar cotações com fornecedores;
- Sistema flexível a pedidos de compras a partir das necessidades da organização;
- *Follow-up* dos pedidos e entregas;
- Autorização de fornecimento e contratos;
- Campo para especificação de materiais;
- Obtenção continua de suprimentos de acordo com a demanda;
- Campo de negociação (forma de pagamento);
- Integração com o sistema de estocagem;
- Consulta e cadastro de fornecedores;
- Permissão da conferência de entrega.

Com base no estabelecimento das funções-chave para o módulo de compras, deu-se início a classificação dos sistemas quanto ao seu desempenho. A tabela desenvolvida abaixo mostra a relação de quatro dos sistemas escolhidos que obtiveram os piores resultados entre os ERP de acordo com as funções esperadas pela literatura.

TABELA 3: Sistemas que apresentaram classificação ruim.

Itens / Sistemas	CIGAM	WINSIGA	Volve	NIMBUS
Solicitação de compra (o que, quanto e quando)	✓	✓	✓	✓
Análise de cotação dos fornecedores	✗	✗	✗	✓
Pedido de compras a partir das necessidade da organização	✗	✗	✗	✗
Acompanhamento do pedido de entrega	✗	✗	✓	✗
Autorização de fornecimento ou contratos	✓	✓	✓	✓
Especificação dos materiais	✗	✗	✗	✗
Obtenção continua de suprimentos de acordo com a demanda	✗	✗	✓	✗
Forma de pagamento	✗	✗	✗	✗
Integração com o sistema de estocagem	✗	✗	✗	✗
Cadastro de Fornecedores	✗	✓	✗	✓
Conferência de entrega	✗	✗	✗	✗

Fonte: Os autores, 2015.

Na atividade de solicitação de compras, todos os softwares desta categoria possuem uma funcionalidade para realizá-la, juntamente com a emissão de autorização do fornecimento ou contratos, devido ao fato de ser a operação inicial de compra e necessária à continuidade e finalização do processo. Já a funcionalidade que permite realizar cotação em fornecedores, somente esta disponível no sistema Nimbus, dentre os quatro assinalados. Quanto ao acompanhamento do pedido de entrega e a obtenção contínua de suprimentos, apenas o sistema da Volve detém essa funcionalidade, caracterizando uma grave falta, tendo em vista que o acompanhamento do pedido de entrega é fundamental para monitorar o prazo de entrega da aquisição e conferir se o mesmo atende ao prazo estipulado. A falta de compra contínua de suprimentos também deve ser levada em conta pois essa atividade otimiza significativamente o tempo no processo de compra. Por fim, a função de cadastro de fornecedores foi encontrada apenas nos sistemas Winsiga e Nimbus, sendo que esta é extremamente necessária para verificar o histórico de preços e realizar negociações otimizadas com os fornecedores.

Com relação aos sistemas que apresentaram um desempenho mediano diante das características esperadas pela literatura, Gestão XXI, ERPx, Soma ERP e o Sage foram os que atenderam parcialmente as atividades, como pode se verificar na tabela abaixo.

TABELA 4: Sistemas que apresentaram classificação mediana.

Itens / Sistemas	GESTÃO XXI	ERPx	Soma ERP	Sage
Solicitação de compra (o que, quanto e quando)	✓	✓	✓	✓
Análise de cotação dos fornecedores	✓	✓	✓	✓
Pedido de compras a partir das necessidade da organização	✓	✗	✗	✗
Acompanhamento do pedido de entrega	✗	✓	✓	✓
Autorização de fornecimento ou contratos	✗	✓	✗	✗
Especificação dos materiais	✗	✗	✗	✓
Obtenção continua de suprimentos de acordo com a demanda	✗	✗	✗	✗
Forma de pagamento	✓	✓	✓	✓
Integração com o sistema de estocagem	✓	✗	✓	✓
Cadastro de Fornecedores	✗	✓	✓	✓
Conferência de entrega	✓	✗	✗	✗

Fonte: Os autores, 2015.

É possível verificar que os sistemas acima, de modo bastante superficial, atendem as atividades. Como nos softwares descritos na tabela anterior, é comum a todos a solicitação de compra, porém a autorização de fornecimento e contratos só constam no ERPx, que por sua vez foi o único a não apresentar integração com o sistema de estocagem. É importante destacar o ERP Sage, que conta com sete das onze funcionalidades, enquanto os outros contam com seis. Outros pontos importantes dizem respeito ao fato de nenhum dos softwares da tabela 4 contemplarem a obtenção contínua de suprimentos de acordo com a demanda da organização, além de apenas um contar com a possibilidade de especificar os materiais necessários, atividade importantíssima para garantir a qualidade da compra, juntamente com a atividade de conferencia da entrega, função presente em apenas um dos softwares.

Por fim, os sistemas que ganharam destaque positivo entre os doze selecionados foram os ERP Totvs, SAP Business One, Dynamics AX e Oracle. A tabela abaixo mostra os itens da literatura que cada sistema contempla.

TABELA 5: Sistemas que apresentaram boa classificação.

Itens / Sistemas	Totvs	SAP Business One	Dynamics AX	Oracle
Solicitação de compra (o que, quanto e quando)	✓	✓	✓	✓
Análise de cotação dos fornecedores	✓	✓	✓	✓
Pedido de compras a partir das necessidade da organização	✗	✓	✗	✓
Acompanhamento do pedido de entrega	✓	✓	✓	✓
Autorização de fornecimento ou contratos	✓	✗	✓	✓
Especificação dos materiais	✓	✓	✓	✓
Obtenção continua de suprimentos de acordo com a demanda	✗	✓	✗	✗
Forma de pagamento	✓	✓	✓	✓
Integração com o sistema de estocagem	✓	✗	✓	✗
Cadastro de Fornecedores	✓	✗	✓	✓
Conferência de entrega	✗	✓	✗	✓

Fonte: Os autores, 2015.

De acordo com as especificações de cada sistema, foi possível identificar oito características relacionadas com a literatura nos softwares da Totvs, SAP e Microsoft, sendo o Oracle o único que contém nove especificações das onze elencadas. Nenhum dos softwares apresentava em suas características todos itens da lista, porém merece destaque o software da SAP por ser o único a realizar a compra contínua de suprimentos de acordo com a demanda. Por outro lado, o SAP foi o único sistema que não apresentou a função de cadastro de fornecedores, evidenciando uma ausência grave.

Os dados analisados permitem verificar que, apesar de os softwares contemplarem diversas atividades da área de compras, nenhum foi capaz de abrange-las em sua totalidade. Além disso, é possível verificar que os softwares que obtiveram melhor classificação são os de maior porte, com maior participação no mercado brasileiro e mundial.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os sistemas de informação atualmente desempenham papel essencial na gestão das organizações. Como visto, eles podem ser sistemas complexos com enormes bancos de dados ou simplesmente sistemas de registros manuais, mas que de certa forma também contribuem para a tomada de decisão gerencial.

Cada organização tem necessidades diferentes de fazer a gestão de informação, cabendo a ela definir qual é o sistema que melhor se alinha com suas exigências. A partir disto, os sistemas de *Enterprise Resource Planning* assumem importante posição na organização do fluxo de informações das empresas e promovem a integração entre todos os setores da organização, arranjando todos os dados em um único banco de dados de acesso rápido e fácil para a tomada de decisão. Uma das suas maiores vantagens, a modularidade, colabora com a adequação otimizada das funções do software com tudo o que a empresa precisa para dar continuidade às suas atividades.

Especificamente na área de compras, ou compras e suprimentos, é imprescindível a utilização de ferramentas tecnológicas que façam todo o controle e fluxo dos materiais que a organização necessita, de forma contínua, rápida e com o menor custo possível. Todo esse processo pode ser feito através do módulo de compras dos sistemas de ERP, sendo necessário apenas definir qual dos softwares disponíveis atende a organização em aspectos como tamanho, fluxo de informações e outras demandas em geral.

Neste contexto, foi possível verificar que existem diversos sistemas de ERP disponíveis no mercado para atenderem os mais variados tipos de organização. Porém, nenhum dos sistemas apresentados ofereceu de forma integral as funcionalidades necessárias para o pleno funcionamento da atividade de compras, deixando lacunas que merecem atenção dos fabricantes para otimizar o sistema e contribuir com todo o processo de compra que uma organização necessita, independentemente de seu porte. Com a tecnologia e informações disponíveis de forma cada vez mais rápida e contínua, os sistemas de informações gerenciais precisam dar conta de organizar e disponibilizar estas informações para que a organização consiga atingir seus objetivos com o menor tempo e menor custo, promovendo vantagens competitivas e desenvolvendo estratégias de manutenção no mercado.

Vale citar que, dentre as limitações do estudo, a impossibilidade de utilizar os softwares selecionados devido ao seu custo de aquisição foi um dos maiores obstáculos para obter dados mais fidedignos. Além disso, a carência de informações nos sites dos fabricantes prejudicou significativamente a coleta e análise dos dados, pois muitas das páginas visitadas apresentavam apenas informações básicas sobre o sistema, de forma bastante superficial.

Como sugestão para futuros estudos acerca do tema, é válido propor um trabalho que contemple a utilização de alguns softwares, de modo a se verificar se o que consta nas informações comerciais dos sites realmente existem no software e, principalmente, visualizar informações que não constam nas páginas online.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Rodrigo Cambiaghi et al. O uso de ERP e CRM no suporte à gestão da demanda em ambientes de produção make-to-Stock. **Gestão & Produção,** São Carlos, v. 13, n. 2, p. 179-190, Maio 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2006000200002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 22 set. 2015.

CAIÇARA JR., Cicero. **Sistemas integrados de gestão erp**: uma abordagem gerencial. Curitiba: Ibpex, 2011.

CARVALHO, Rogério Atem de; CAMPOS, Renato de. Uma análise de aspectos relacionados ao desenvolvimento e adoção de *Enterprise Resources Planning* livre de código aberto. **Gest. Prod.,** São Carlos, v. 16, n. 4, p. 667-678, Dez. 2009. Disponível em:

<http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2009000400014&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 17 nov. 2015

DECOSTER, Sonia Rosa Arbues. **Aspectos comportamentais no uso de sistemas ERP**: um estudo em uma organização global. 2008. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-14012009-163110/>. Acesso em: 14 nov. 2015.

DIAS, Marcos Aurélio P.. **Administração de materiais.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GERHARDT, Tatiana Engel; SILVEIRA, Denise Tolfo (Org.). **Métodos de pesquisa**. Porto Alegre: Editora da UFRGS, 2009. 120 p. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/cursopgdr/downloadsSerie/derad005.pdf>. Acesso em: 15 nov. 2015.

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

GONÇALVES, Paulo Sérgio. **Administração de materiais.** 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

HABERKORN, Ernesto. **Gestão empresarial com ERP**. 2. ed. São Paulo: [s. n.], 2004.

_____. **Teoria do erp**. 2 ed. São Paulo: Makron books, 1999.

JESUS, Renata Gomes de; OLIVEIRA, Marilene Olivier Ferreira de. Implantação de sistemas ERP: tecnologia e pessoas na implantação do SAP R/3. **JISTEM J.Inf.Syst. Technol. Manag. (Online)**, São Paulo, v. 3, n. 3, p. 315-329, 2006. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1807-17752006000300004&lng=en&nrm=iso>. Acesso em 17 nov. 2015.

MARTINS, Petrônico Garcia; ALT, Paulo Renato Campos. **Administração de materiais e recursos patrimoniais.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Juliana Veiga; ESCRIVAO FILHO, Edmundo. Sistemas integrados de gestão ERP em pequenas empresas: um confronto entre o referencial teórico e a prática empresarial. **Gest. Prod**., São Carlos, v. 9, n. 3, p. 277-296, Dez. 2002. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0104-530X2002000300006&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 01 Out 2015.

PADILHA, Thais Cássia Cabral; MARINS, Fernando Augusto Silva. Sistemas ERP: características, custos e tendências. **Produção.**, São Paulo , v. 15, n. 1, p. 102-113, Apr. 2005 . Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0103-65132005000100009&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 21 set. 2015.

PORTAL ERP. **Entenda erp**. Disponível em: <http://portalerp.com/erp/5-entenda-erp>. Acesso em: 21 set. 2015.

_____. **Infográfico mercado de erp 2013.** 2013. Disponível em: <http://portalerp.com/destaques/1299-infografico-mercado-de-erp-2013>. Acesso em: 27 nov. 2015.

RECHE, Alda Yoshi Uemura; VIVALDINI, Mauro. Análise do módulo de qualidade em sistemas ERP aplicáveis à indústria moveleira. **Facesi em Revista**, v. 5, n. 2, 2013.

SACCOL, Amarolinda Zanela et al.. Avaliação do impacto dos sistemas ERP sobre variáveis estratégicas de grandes empresas no Brasil. **Rev. adm. contemp**., Curitiba, v. 8, n. 1, p. 9-34, Mar. 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1415-65552004000100002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 22 set. 2015.

SOUZA, Cesar Alexandre de; ZWICKER, Ronaldo. **Sistemas integrados de gestão empresarial**: estudos de casos de implementação de sistemas ERP. Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, 2000.

SUSSMANN, Antonio Gustavo. **Panorama dos sistemas erps nas médias empresas da cadeia de suprimentos das indústrias de autopeças de uma cidade do interior de São Paulo**. 2006. Dissertação (Mestrado em Administração) - Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-12122006-152121/>. Acesso em: 14 nov. 2015.

VIANA, João José. **Administração de Materiais.** 1. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

O *"STATUS QUO"* DE PESQUISAS CONTÁBEIS SOBRE A ESTRUTURA DE CAPITAL COMO DETERMINANTE DO DESEMPENHO EMPRESARIAL

MARCELLO CHRISTIANO GORLA
Universidade Regional de Blumenau - FURB
LUÍS ANTONIO LAY
Universidade Regional de Blumenau - FURB
NELSON HEIN
Universidade Regional de Blumenau – FURB
CRISTIAN BAU DAL MAGRO
Universidade Regional de Blumenau – FURB

RESUMO
O estudo objetiva verificar o *status quo* de pesquisas contábeis sobre a Estrutura de capital como determinante do desempenho empresarial. Trata-se de uma pesquisa exploratória e descritiva, na medida em que verifica o conteúdo dos artigos coletados e descreve o perfil desta produção. A coleta dos dados deu-se junto aos trabalhos publicados entre 2005 e 2015 nos Congressos USP, ENANPAD e ANPCONT, e nos periódicos nacionais e internacionais classificadas como B1 e A2 na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo conforme classificação Qualis Capes em novembro de 2015. Os estudos demonstraram altamente variáveis quanto aos autores do artigo, com a identificação de mais de 54 diferentes autores na elaboração dos dezenove artigos. Da mesma forma, foram distintos treze métodos estatísticos com prevalência da análise de dados em painel e regressão linear múltipla. Por fim, o trabalho avançou na busca da preferência dos autores pelas variáveis capazes de representar o desempenho das empresas e a estrutura de capital, em que se observou três variáveis mais utilizadas para verificar o desempenho são: ROE, Patrimônio Líquido e Aumento do Ativo. Em relação a variáveis de estrutura de capital se observou cinco variáveis, que são: os financiamentos de curto e longo prazo, o endividamento de curtos e longo prazo e a estrutura de capital. Recomenda-se para estudos futuros analisar o estado da arte de outros determinantes do desempenho; tais como: governança corporativa, controles familiares, robustez da pesquisa e desenvolvimento, investimento em inovação e outros.Também poderão ser mapeados agentes mediadores desta relação.

Palavras chave: Estrutura de Capital, Desempenho econômico financeiro, Pesquisas contábeis.

ABSTRACT
The study aimed to verify the status quo of accounting research on capital structure as a determinant of business performance. It is a descriptive and exploratory research, in that checks the contents of the articles collected, describes the profile of production. Data collection took place at the work published between 2005 and 2015 in USP Congress, ENANPAD and ANPCONT, and in national and international journals classified as B1 and A2 in the area of Administration, Accounting and Tourism as classification Qualis Capes in November 2015. studies have shown highly variable as the authors of the article, with the identification of more than 54 different authors in the preparation of the nineteen articles. Similarly, they were thirteen different statistical methods with prevalence data analysis panel

and multiple linear regression. Finally, the work moved forward in search of the preference of the authors the variables that represent the performance of companies and capital structure, which noted three most variables used to check the performance are: ROE, Net Worth and Asset Increase. Regarding the capital structure variables was observed five variables, which are: the short and long-term financing, the short and long term debt and capital structure. It is recommended for future studies to analyze the state of the art of other determinants of performance; such as corporate governance, family controls, research strength and development, investment in innovation and outros.Também can be mapped mediating agents of this relationship.

Keywords: Capital structure, economic and financial performance, accounting Research.

1 INTRODUÇÃO

A Estrutura de capital diz respeito à composição do passivo da empresa, ou de modo específico, sobre o modo que as diversas fontes de financiamento participam na composição das obrigações totais (Brealey & Myers, 1992; Gitman, 1997; Weston & Brigham, 2000).Para Brito, Corrar e Batistella (2007) a Estrutura de capital refere-se à forma como as empresas utilizam capital próprio e capital de terceiros para financiar os seus ativos. De modo geral, os capitais próprios são os recursos oriundos dos sócios ou acionistas, enquanto os recursos obtidos por meio de dívida são denominados de capitais de terceiros.

A escolha da estrutura de capital nas organizações é um processo decisório árduo e difícil, pois engloba inúmeros fatores, muitas vezes, antagônicos, como risco e lucratividade. Em uma empresa inserida num cenário de economia muito instável essa decisão torna-se mais complicada. Com isso, o valor da empresa e os índices de retorno podem ser alterados conforme a escolha da proporção ideal entre recursos próprios e capitais de terceiros. (Lara & Mesquita, 2009).

A análise da estrutura de capital, seus determinantes e efeitos sobre a empresa, tem sido avaliada por um conjunto de abordagens teóricas. As teorias que enfocam os vários custos e benefícios inerentes ao endividamento, tais como: custos esperados de falência, custos de agência das dívidas, benefícios fiscais decorrentes da dedutibilidade das despesas financeiras e o efeito disciplinador do endividamento nos gestores integram a abordagem do trade-off, que prevê a procura das empresas por uma estrutura de financiamentos ótima, ponderando as vantagens e desvantagens do endividamento. (Silveira, Perobelli & Barros, 2008)

Em outro aspecto se encontra a abordagem denominada como teoria da *Pecking Order* (Myers, 1984; Myers & Majluf, 1984). A ideia base desta teoria é que os administradores se pautam por uma hierarquia para definir que recursos serão utilizados para financiar seus projetos.

Com o aumento da atenção dos pesquisadores sobre a influência da estrutura de capital nas organizações, foi inevitável que os estudos abrangessem a relação desta com a performance das empresas. Neste sentido, Gomes e Leal (2001) encontraram uma relação positiva entre o nível de endividamento, a tangibilidade da empresa e o risco, e, em contrapartida, uma relação inversa para os fatores rentabilidade, tamanho e crescimento.

Diante da diversidade de trabalhos sobre a Estrutura de capital alguns autores buscaram analisar o perfil dos estudos realizado sobre o tema. Coelho *et al.* (2013) buscaram identificar quais as principais teorias adotadas pelos pesquisadores atinentes à estrutura de capital nos estudos associados às empresas nacionais e internacionais. Gomes *et al.* (2014) também se

interessaram em demonstrar parte do estado da arte, e pesquisaram sobre a aplicação da metodologia quantitativa em pesquisas sobre a Estrutura de capital no campo de finanças.

Diante dessas propostas já realizadas, como uma das relações na análise da estrutura de capital é o seu real potencial em gerar melhor desempenho empresarial, a pesquisa visará focar sobre trabalhos realizados entre 2011 e 2015 nos Congressos USP, ENANPAD e ANPCONT, e nas revistas atualmente classificadas atualmente como B1 e A2 na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo.

Assim sendo, a questão problema da pesquisa é: Qual é o *status quo* de pesquisas contábeis sobre a Estrutura de capital como determinante do desempenho econômico financeiro de empresas? A fim de poder atingir a resposta a esse questionamento a pesquisa buscará cumprir o objetivo de verificar o *status quo* de pesquisas contábeis sobre a Estrutura de capital como determinante do desempenho empresarial.

A seguir será realizada uma revisão da literatura apresentando-se os principais conceitos e avanços teóricos sobre a composição do endividamento, Estrutura de capital e o desempenho das organizações, assim como a origem dessas relações ou a busca em determinar essa relação em estudos anteriores nacionais e internacionais.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão de literatura traz inicialmente os conceitos e contextos referentes a Estrutura de Capital e Desempenho econômico empresarial, a fim de demonstrar a importância destes construtos para a contabilidade e a análise das organizações. Posteriomente, num segundo tópico são apresentados os estudo bibliometricos que ora foram realizados analisando a estrutura de capital, e ora analisando o desempenho empresarial. Com isso, denota-se a lacuna que este trabalho busca cobrir.

2.1 ESTRUTURA DE CAPITAL E DESEMPENHO

A estrutura de capital de uma organização denota a distribuição das fontes de financiamento as quais permitem o investimento em ativos tangíveis e intangíveis, necessários à viabilização de qualquer atividade empresarial (Kayo,2002). Adicionalmente, Perobelli e Famá (2003) consideram que aliada a decisão de investimento e a de distribuição de resultados, a decisão de quanto empregar de dívida e de capital próprio, e se este será alocado por novos acionistas ou gerado internamente, forma um pilar das finanças corporativas modernas.

De acordo com Bastos e Nakamura (2009) a estrutura de capital é entre os assuntos abordados pela teoria de finanças corporativas, um dos de maior complexidade e divergência. Um grande número de trabalhos teóricos e empíricos, foram realizados, mas não possuem uma resposta pronta e convergente sobre qual é a estrutura de capital mais adequada para uma organização (Bradley; Jarrell & Kim, 1984; Hovakimian; Opler & Titman, 2001; Myers, 1984; Rajan & Zingales, 1995; Shyam-Sunder & Myers, 1999; Titman & Wessels, 1988).

Um grande número de estudos sobre a estrutura de capital buscou respostas sobre os determinantes desta estrutura. Neste sentido Demsetz e Lehn (1985) colocam como determinantes da estrutura de capital de uma empresa a possibilidade da maximização do valor e do tamanho da firma, o potencial de lucro e o controle da organização, e por fim, a regulação. Segundo os autores as mudanças nesta estrutura de capital e de controle das empresas se dariam em função também de custos de transação.

Porém, a intenção nesta pesquisa é investigar o estado da arte sobre as pesquisas que analisaram a relação entre a estrutura de capital e o desempenho das empresas. Nesta perspectiva, a influência da estrutura de capital no desempenho e no valor da empresa é um tema muito controverso na área das Finanças Corporativas desde o trabalho inicial de Modigliani e Miller (1958).

O trabalho de Modigliani e Miller (1958, 1963) se opôs ao pensamento convencional o qual propunha a existência de uma estrutura otimizada de capital, capaz de diminuir os custos de captação e maximizar o valor da empresa. De acordo com Modigliani e Miller, o que influencia o resultado e o valor da empresa é o modo como a mesma aplica seus recursos e não a fonte de obtenção deles.

Contudo, Gomes e Santos (2015) apontam em seu trabalho que diversas pesquisas empíricas, após os trabalhos de Modigliani e Miller (1958,1963), não corroboraram com as hipóteses da irrelevância da estrutura de capital, sugerindo que as decisões sobre o modo de financiamento ou o grau de endividamento poderiam ser oriundas de causas endógenas e exógenas à organização (Harris & Raviv, 1991; Ramachandran & Rao, 2010; Simerly & Li, 2000).

Grzebieluckas et al. (2008) verificaram empiricamente a influência da estrutura de capital na performance das Companhias Abertas no Brasil. O método de análise de regressão múltipla foi utilizado e a amostra contou com 130 empresas de capital aberto, atuando em16 setores da economia brasileira, no período de 1999 a 2005. Os autores realizaram três modelos de regressão, sendo que o primeiro analisou a influência do endividamento de curto prazo na performance, o segundo, o endividamento de longo prazo, e o terceiro, o endividamento geral. Houve duas variáveis de controle, o crescimento das vendas e o tamanho da empresa e os resultados sugeriram uma significativa relação negativa entre o endividamento de curto prazo nas variáveis ROA e ROE. Já para os setores, somente alguns deles tiveram significância estatística, geralmente, no endividamento de curto prazo.

Loncan (2011) procurou avaliar o impacto da estrutura de capital sobre o desempenho no mercado de ações de empresas varejistas brasileiras. Os resultados sugerem que para a amostra estudada, à medida que o grau de endividamento cresce o mercado de ações vai valorizando o valor das ações da empresa, até determinado ponto, a partir do qual tem-se um desconto sobre as ações. Com isso, o estudo aponta para a existência de um ponto em que a estrutura de capital otimize o valor das ações.

A análise da estrutura de capital e rentabilidade de empresas dos setores de Bens Industriais, Consumo Cíclico e Materiais Básicos, listadas na BM&FBOVESPA, no período de 1988 a 2011 foi realizada por Schnorrenberger et al. (2013). Os resultados mostram no período pesquisado, que os três setores aumentaram sua dependência de capital de terceiros para financiar suas atividades. Nos setores de Bens Industriais e de Consumo Cíclico, os ativos não circulantes aumentaram, enquanto a rentabilidade diminuiu. Já o setor de Materiais Básicos apresentou aumento relativo dos ativos de curto prazo, bem como na rentabilidade. Com isso, percebe-se um comportamento similar nos índices de dois dos três setores. Por fim, os três setores tiveram, em comum, aumento da dependência de capital de terceiros.

O perfil da estrutura de capital e o desempenho financeiro de empresas pertencentes a cadeia de produção de óleo e gás no Brasil foi estudado por Gomes e Santos (2015). A partir de uma amostra de 45 empresas, após à desregulamentação do setor, em 1997, ou seja, entre 1999 e 2006. Empregou-se uma abordagem quantitativa, separando-se as empresas em dois grupos, de acordo com o nível de endividamento. As empresas com menor endividamento

apresentaram níveis mais altos de rentabilidade dos ativos, enquanto as empresas com maior endividamento, conseguem alavancar retornos superiores aos acionistas. Observou-se uma heterogeneidade nos resultados entre as empresas e as fracas correlações entre endividamento e as medidas de desempenho sugerem um problema de assimetria de informação entre as firmas e o mercado, bem como uma aproximação com a Teoria de Pecking Order.

A relação entre a estrutura de capital e o desempenho também foi avaliada em instituições financeiras. Perressim, Santos e Lucente (2014) buscaram entender o perfil do endividamento dos bancos brasileiros no período de 1998 a 2006, levantando informações econômicas e financeiras e assim também analisar a relação entre estrutura de capital e desempenho financeiro. Utilizou-se o banco de dados da Gazeta Mercantil, aplicando-se estatística descritiva. Quanto ao perfil do endividamento dos bancos brasileiros no período 1998-2006 a análise da variável endividamento apresentou-se maior nos bancos maiores em todos os anos analisados. Complementarmente, concluiu-se que bancos menores apresentam, geralmente, maiores retornos em ROA e ROE, sugerindo que menores endividamento.

Um outro trabalho que se concentrou na análise da influência da estrutura de capital e o desempenho financeiro de empresas foi o de Santos e Rodrigues (2014) que estudaram a indústria farmacêutica no desempenho financeiro das empresas, e objetivou compreender o perfil do endividamento daquela indústria e as preferências dos gestores. Utilizou-se uma amostra de 31 empresas dentro do universo de 72 empresas da base da Gazeta Mercantil, entre 2000-2006. Ao aplicar a análise de regressão com dados em painel utilizando efeitos fixos, aleatórios e mínimos quadrados ponderados, os achados vieram a confirmar a influência da estrutura de capital no desempenho financeiro das empresas, sendo que o perfil da gestão das fontes de financiamento da amostra está em consonância com a teoria de Pecking Order, Modigliani e Miller e Convencional.

Pamplona, Dal Magro e Da Silva (2015) avaliaram a relação entre a estrutura de capital e o desempenho econômico de empresas familiares. Os autores objetivaram observar qual é a teoria usual para os modelos de organizações familiares e identificar a influência da estrutura de capital no desempenho econômico das empresas familiares do Brasil e de Portugal. Utilizou-se os dados em painel para analisar-se os achados no período de 2009 a 2013; os quais apontaram que no Brasil é mais evidente a teoria *trade off,* em que o maior endividamento com terceiros proporciona melhor desempenho econômico e, em Portugal, evidências apontam majoritariamente para a teoria de *pecking order*, em que o uso do capital próprio proporciona melhor desempenho econômico.

Alguns artigos internacionais também relacionaram a estrutura de capital ao desempenho. Chaganti e Damanpour (1991) analisaram 40 pares de empresas industriais selecionados ao longo de um período de 3 anos, e concluíram que a Estrutura de capital se relaciona positivamente ao desempenho mediada por quantia de acionistas institucionais. As variáveis utilizadas em relação as medidas de Desempenho foram: percentual de retorno sobre ativos (ROA); percentual de retorno sobre o patrimônio (ROE), a relação preço-lucro (P-E), e Giro do estoque total. Em relação a Estrutura de Capital foi utilizada a variável Dívida de longo prazo.

Posteriormente, Majumdar e Chhibber (1997) analisaram a relação entre os níveis de dívida na estrutura de capital e o desempenho buscando evidências em uma transição de economia sob um aspecto de governança corporativa em empresas indianas. A análise dos dados revelou uma relação negativa da estrutura de capital das empresas indianas tanto de

curto prazo como de longo prazo com o desempenho, a hipótese para explicar o achado é que as instituições de crédito são de propriedade do governo.

Mais recentemente, Zeitun e Tian (2014) analisaram o efeito que a estrutura de capital teve sobre o desempenho de 167 empresas jordanianas por meio de análise de dados em painel no período de 1989 a 2003. Os resultados mostraram que a estrutura de capital da empresa teve um impacto (Negativo) significativo sobre as medidas de desempenho, mas as dividas a curto prazo sobre os ativos totais (STDTA) tem um efeito significativamente (Positivo) sobre o desempenho do mercado.

Por tudo apresentado e pelos estudos que denotam a variedade de preocupações ao analisar-se a estrutura de capital, diversos pesquisadores, com o passar dos anos, se preocuparam em avaliar bibliometricamente os trabalhos sobre essa área temática e verificar o estado da arte de alguns tópicos específicos sobre o endividamento. Assim, na próxima seção do referencial teórico, serão apresentados tais estudos e esclarecida a diferença entre eles e este trabalho.

2.2 ESTUDOS BIBLIOMÉTRICOS ANTERIORES

Souza (2010) dedicou-se a verificar a incidência de estudos sobre o tema endividamento na micro e pequena empresa. Foi um estudo bibliométrico onde pesquisou-se todos os 4.506 artigos publicados no evento anual nacional da ANPAD – ENANPAD realizados de 2005 a 2009. Neste universo foram encontrados, 286 artigos com o termo endividamento e apenas 8 destes relacionaram o termo pequena empresa. Logo, ressaltou-se a necessidade de se realizar novos estudos relacionando os dois termos na academia frente a necessidade de desenvolver as micro e pequenas empresas.

Coelho et al. (2013) com o intuito de identificar quais as principais teorias adotadas pelos pesquisadores quanto à estrutura de capital, em estudos relativos às empresas nacionais e internacionais, investigaram publicações relacionadas a estrutura de capital, entre 2000 e 2008, publicadas nos periódicos nacionais e internacionais "A", na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo, classificadas pela Qualis/CAPES referentes ao triênio 2007/2009. Do universo de 130 artigos, 26,19% (11 artigos) são publicações internacionais, enquanto que 73,81% (31 artigos) são publicações nacionais. Assim se viu uma concentração de autores nacionais neste período. Dentre os estudos que compuseram a amostra, a teoria Pecking Order foi recorrentemente citada na maioria deles.

Outro trabalho que vislumbrou as produções sobre estrutura de capital foi o de Gomes et al. (2014), o qual avaliou os métodos quantitativos utilizados em publicações do ENANPAD, entre 2006 e 2010. Foram encontrados no total 41 trabalhos e a análise destacou os tipos de amostragem, as técnicas de pesquisa, a unidade de observação, a orientação metodológica, entre outras informações importantes. Os resultados demonstram a predominância da pesquisa documental e métodos quantitativos com a utilização dos bancos de dados das empresas pesquisadas. A análise de correlação entre variáveis foi a mais usada pelos pesquisadores.

De um modo mais abrangente Faria, Andrade e Gonçalves (2015) descreveram a situação da produção científica no campo de finanças, por meio de dados levantados a partir dos artigos publicados em periódicos nacionais. A amostra foi composta por 82 trabalhos apresentados nos cinco melhores periódicos entre os anos de 2008 a 2011. A delimitação das subáreas de finanças foi feita com algumas adaptações sobre a classificação da Sociedade Brasileira de Finanças (SBFIN) e ENANPAD, com algumas adaptações. Entre os resultados encontrados verificou-se que as áreas pesquisadas com maior frequência foram: Governança;

Fusão e Aquisição (23,17%); Estrutura de Propriedade e Investimento e Apreçamento de Ativos (23,17%) e Estrutura de Capital; Dividendos e Capital de Giro com 20,73%, assim como Gestão de riscos com 20,73%.

Também em estudo bibliométrico se obteve uma análise dos trabalhos publicados sobre os fatores determinantes da estrutura de capital diante das duas principais correntes teóricas sobre o assunto, *Trade-off* e *Pecking order*. Este estudo de Coelho (2015) avaliou as publicações nacionais e internacionais num corte longitudinal de 2004 a 2013 com buscas nas bibliotecas virtuais, Portal de Periódicos (CAPES/MEC) e Scientific Eletronic Library Online – SciELO. Os resultados demonstraram que mais de 50% dos artigos analisados foram publicados entre os anos de 2011 e 2013 e entre as revistas com maior publicação sobre o tema duas são brasileiras. Em relação à estrutura de capital houve quatro principais variáveis dependentes, sendo as mais relevantes o endividamento total a valor contábil e a valor de mercado. Foram verificados treze determinantes principais da estrutura de capital, destacando-se a rentabilidade em 80% dos artigos e a tangibilidade com mais de 70%. Os resultados também revelaram que na comparação entre as teorias Brasil, China, Índia e Paquistão apresentaram suporte pela teoria *Pecking order* quanto à determinante rentabilidade.

Com isso, viu-se estudos recorrentes nos últimos anos, que buscam captar o estado da arte das publicações relativas a estrutura de capital. Tais trabalhos, em via de regra, visaram identificar os métodos que vem sendo aplicados, as variáveis e determinantes estudadas, além das Teorias que explicam o endividamento. Esta pesquisa vem ocupar uma lacuna, dentre os trabalhos realizados até o momento, porque analisará, especificamente, a produção de artigos que relacionaram a estrutura de capital com o desempenho.

A próxima sessão deste artigo discorrerá sobre os procedimentos metodológicos que guiaram a execução da revisão de literatura que se pretende realizar.

3 METODOLOGIA

Em relação ao procedimento metodológico utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o estudo enquadra-se como do tipo documental, o qual conforme Silva e Grilogo (2002) vale-se de materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada, objetivando selecionar, tratar e interpretar a informação bruta. Isto possibilita trabalhar-se os achados, buscando valor e contribuindo para que outros pesquisadores da área possam ter uma noção de como tem sido tratada a relação entre a estrutura de capital e o desempenho.

Assim, o presente trabalho enquadra-se, quanto aos fins, como uma pesquisa exploratória e descritiva, na medida em que explora o conteúdo dos artigos coletados e descreve o perfil desta produção. Quanto a sua abordagem a pesquisa é quantitativa, sendo que para Richardson (2004), ela se define pelo emprego de quantificação tanto nas modalidades de coleta de informações, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, dentre as quais a estatística descritiva que servirá para o tratamento desses dados.

A coleta dos dados deu-se junto aos trabalhos publicados entre 2005 e 2015 nos Congressos USP, ENANPAD e ANPCONT, e nos periódicos nacionais e internacionais classificadas como B1 e A2 na área de Administração, Ciências Contábeis e Turismo conforme classificação Qualis Capes em novembro de 2015.

A análise de dados averiguou, nos artigos, informações relativas a frequência do tema por periódicos, por autores, métodos estatísticos aplicados, variáveis utilizadas, relações

encontradas entre a estrutura de capital e o desempenho, e as principais recomendações para futuros estudos.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

Ao trabalhar os resultados encontrados na coleta realizada optou-se em separa-los analisando-os de acordo com: a quantidade de artigos por ano, quantidade de artigos por congressos e revistas, a frequência dos métodos estatísticos utilizados, autores que tem estudado o tema, as variáveis utilizadas.

Na tabela 1 verifica-se a quantidade de artigos que trataram da relação entre estrutura de capital e desempenho por ano, nos últimos 10 anos.

Ano	Quantidade	Porcentual (%)
2005	0	0,00%
2006	2	10,53%
2007	1	5,26%
2008	2	10,53%
2009	2	10,53%
2010	0	0,00%
2011	2	10,53%
2012	0	0,00%
2013	3	15,79%
2014	3	15,79%
2015	4	21,05%
Total	19	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 - Quantidade de artigos por ano

Foram encontrados no total 19 artigos, na última década, sendo que nos últimos três anos a quantidade foi maior, o triênio 2013 a 2015 foi responsável por, aproximadamente, 52% de toda a produção (10 artigos). De modo especial, 2015 foi o ano de maior frequência de estudos sobre estrutura de capital e desempenho, com quatro artigos. Com isso, pode-se inferir que os artigos com tal temática têm adentrado em um novo momento de crescimento, pois em 2010 e 2012 não se produziu artigo algum sobre o assunto, enquanto nestes últimos três anos sua prevalência aumentou.

Posteriormente, na Tabela 2 mostra-se a averiguação de em que evento e periódico foram publicados os artigos que investigaram a relação entre estrutura de capital e desempenho e com que frequência.

Congresso/Revista	Quantidade de artigos	Percentual
Congresso USP	5	26,32%
Vista e Revista	4	21,05%
Congresso Anpcont	2	10,53%
Revista Contabilidade & Finanças	1	5,26%
RAC	1	5,26%
RAE	1	5,26%
Revista Contabilidade & Finanças	1	5,26%
Congresso Enanpad	1	5,26%
Ann Finance	1	5,26%
International Business Management	1	5,26%
International Journal of Managerial Finance	1	5,26%

Total	19	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 - Quantidade de artigos em congressos e em revistas

Entre os eventos nacionais de contabilidade, o Congresso USP com 5 artigos submetidos e o Anpcont com 2 artigos se destacam, com aproximadamente, 37% dos achados. Em relação aos oito periódicos aonde foram encontrados o tema estrutura x desempenho, a "Vista e Revista" é o periódico que se sobressai com 4 publicações. É preciso destacar que apenas cinco periódicos nacionais e 3 internacionais aparecem com artigos com a temática investigada.

Outro ponto tratado pela pesquisa foi quanto aos métodos utilizados na análise da relação entre estrutura de capital e desempenho, apresentado a seguir na tabela 3:

Método Utilizado	Quantidade de utilização	Porcentual
O modelo de Data Envelopment Analysis (DEA)	1	4,55%
Análise de painel	5	22,73%
Regressão linear múltipla	4	18,18%
Análise discriminante	1	4,55%
Análise de componentes principais	1	4,55%
Inferência estatística	1	4,55%
Análise de variância	1	4,55%
Análise discriminante	1	4,55%
Teste t	1	4,55%
Regressão logística	1	4,55%
Análise descritiva	1	4,55%
Equação de Estimação Generalizada	1	4,55%
Mínimos Quadrados Ordinários regressão 3	3	13,64%
Total	22	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 - Quantidade e quais métodos utilizados

A tabela anterior apresenta os treze diferentes tipos de métodos presentes nos 19 artigos encontrados. Tal achado demonstra que os trabalhos que relacionam estrutura de capital e desempenho possibilitam uma grande variedade de métodos. Dentre os métodos estatísticos utilizados destacam-se a análise de dados em painel com (22,73%), a Regressão Linear Múltipla (18,18%) e os Mínimos Quadrados Ordinários com (13,64%).

A tabela 4 a seguir identificou, em ordem alfabética, cinquenta e quatro autores diferentes envolvidos na produção dos 19 artigos encontrados. Dentre os autores destacam-se Nelson Hein com 3 artigos e Ieda Margarete Oro com 2 artigos.

Nome	Quantidade Presença Em Artigos
Alex Castro Silva Wendel	1
Alexandre Teixeira Dias;	1
Ana Paula Capuano Da Cruz	1
Antônio Artur De Souza	1
Antonio Carlos Dos Santos;	1
Aureliano Angel Bressan	1
Carlos Alberto Gonçalves;	1
Ce´Cile Carpentier	1

Cleyton De Oliveira Ritta;	1
Cristian Baú Dal Magro;	1
Dalci Mendes Almeida,	1
Débora Gomes Machado,	1
Dener William Maffili	1
Devinaga Rasiah E	1
Edgar Pamplona;	1
Eduardo Kazuo Kayo	1
Elisson Alberto Tavares Araújo	1
Emilio Barucci	1
Enoque Barbosa Dos Santos,	1
Fernanda Keuzberg;	1
Flaviano Costa	1
Ieda Margarete Oro	2
Ilse Maria Beuren	1
João Frois Caldeira	1
Jorge Eduardo Scarpin	1
José Edson Lara	1
José Marcos Carvalho Mesquita	1
José Maria Dias Filho,	1
José Willer Do Prado;	1
Kelly Carvalho Vieira;	1
Kogilah Narayanasamy	1
Leonardo Fernando Cruz Basso;	1
Luca Del Viva	1
Luciano Gomes Dos Reis;	1
Luiz Kennedy Cruz Machado;	1
Luiz Marcelo Antonialli	1
Márcio Marques Pereira;	1
Mariana Almeida Ribeiro	1
Mariano Seikitsi Futema;	1
Moacir Manoel Rodrigues Júnior;	1
Nelson Hein;	3
Paulo Mello Garcias	1
Reynaldo Maia Muniz	1
Reza Ramezanalivaloujerdi,	1
Rodrigo Bandeira-De-Mello;	1
Rodrigo Moreira Casagrande	1
Rosilene Marcon	1
Tarcísio Pedro Da Silva	1
Tatiane Antonovz	1
Thiago Rocha Fabris	1
Tiago Rodrigues Loncan;	1
Uilcleides Braga Silva,	1
Volmir Eugênio Whilen	1

Fonte: Dados Da Pesquisa

Tabela 4 - Autores Presentes No Artigos Analisados E Quantidade De Presença

O estudo também contemplou elencar as variáveis utilizadas para representar o desempenho econômico financeiro das organizações nos artigos. Na tabela 5 estão apresentadas as variáveis mais utilizadas.

Variáveis representativas de Desempenho	No.	%

ROE	4	8,16%
Patrimônio Líquido	3	6,12%
Tamanho do Ativo	3	6,12%
Ebitda	2	4,08%
Rentabilidade	2	4,08%
Oportunidades de Crescimento	2	4,08%
Valor da Empresa	2	4,08%
Tangibilidade	2	4,08%
Outras Variáveis (29)	29	59,18%
TOTAL	**49**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – Tipos de Variáveis utilizadas para o desempenho.

Verifica-se que oito variáveis despontam como sendo as mais recorrentes representantes do desempenho empresarial, com destaque para o retorno sobre o Patrimônio Líquido, Patrimônio Líquido e Tamanho do Ativo. É preciso considerar que nos 19 artigos encontrados foram utilizadas ao todo trinta e sete diferentes variáveis representativas do desempenho econômico financeiro nas organizações, o que denota pouca convergência entre os autores.

Com relação as variáveis usadas, como referência da estrutura de capital, averiguou-se um menor número de variáveis do que no caso do desempenho, as quais são elencadas na tabela 6.

Variáveis representativas de Estrutura de Capital	No.	%
Financiamento Longo Prazo	3	13,64%
Financiamento Curto Prazo	2	9,09%
Estrutura de Capital	2	9,09%
Endividamento de longo Prazo	2	9,09%
Endividamento de Curto Prazo	2	9,09%
Outras Variáveis (11)	11	50%
TOTAL	22	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 – Tipos de Variáveis utilizadas para a Estrutura de Capital.

A tabela anterior aponta que os autores descreveram em seus artigos dezesseis diferentes variáveis utilizadas na definição de estrutura de capital, sendo que os destaques são: O financiamento a longo prazo, como a mais utilizada, seguida de: financiamento a curto prazo, e os endividamentos de longo e curto prazo.

Deste modo, obteve-se uma visão mais ampla de como tem sido realizadas e publicadas as pesquisas que apontam a estrutura de capital como determinante do desempenho. Com isso, facilita-se o direcionamento dos trabalhos futuros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A intenção deste trabalho foi investigar o estado da arte sobre as pesquisas que analisaram a relação entre a estrutura de capital e o desempenho das empresas. Desta forma a pesquisa foi ao encontro de Coelho et al. (2013) e Gomes et al. (2014) que também executaram trabalhos que versavam sobre revisões do estado da arte de estrutura de capital com outros focos.

A coleta abrangeu, inicialmente, 61 periódicos no total, sendo 16 nacionais e 45 internacionais. Contudo17 periódicos foram excluídos por problemas no site e, ou, serem de acesso pago. Entre 2005 e 2015 foram encontrados nas bases exploradas 19 artigos que versavam sobre a relação estrutura de capital e desempenho.

O trabalho cumpriu o objetivo de verificar o *status quo* de pesquisas contábeis sobre a Estrutura de capital como determinante do desempenho empresarial, pois foi possível avaliar diversas características destes trabalhos. Observou-se por exemplo que foram os anos de 2013, 2014 e 2015, com o maior número de produção sobre estrutura de capital e desempenho.

Além disso, o estado da produção denotou que três congressos nacionais tiveram artigos com a temática pesquisada: Congresso Usp (5), Congresso Anpcont (2) e Enanpad (1). Por outro lado, cinco periódicos nacionais aceitaram neste período 8 artigos com estrutura de capital e desempenho enquanto três periódicos internacionais aceitaram cada qual, um artigo.

Os estudos demonstraram altamente variáveis quanto aos autores do artigo, com a identificação de mais de 54 diferentes autores na elaboração dos dezenove artigos. Da mesma forma, foram distintos treze métodos estatísticos com prevalência da análise de dados em painel e regressão linear múltipla.

Por fim, o trabalho avançou na busca da preferência dos autores pelas variáveis capazes de representar o desempenho das empresas e a estrutura de capital. As três variáveis mais utilizadas para verificar o desempenho são: ROE, Patrimônio Líquido e Aumento do Ativo; enquanto as cinco principais variáveis de estrutura de capital foram: os financiamentos de curto e longo prazo, o endividamento de curtos e longo prazo e a estrutura de capital.

Para novos estudos recomenda-se analisar o estado da arte de outros determinantes do desempenho que possam estar sendo mais pesquisados que a estrutura de capital; tais como: governança corporativa, controles familiares, robustez da pesquisa e desenvolvimento, investimento em inovação e outros.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Bastos, D. D., & Nakamura, W. T. (2009). Determinantes da estrutura de capital das companhias abertas no Brasil, México e Chile no período 2001-2006. *Revista Contabilidade & Finanças*, *20*(50), 75-94.

Bradley, M., Jarrell, G. A., & Kim, E. (1984). On the existence of an optimal capital structure: Theory and evidence. *The journal of Finance*, *39*(3), 857-878.

Brealey, R. A., & Myers, S. C. (1992). *Princípios de finanças empresariais*. Mcgraw-hill.

Brito, G. A. S., Corrar, L. J., & Batistella, F. D. (2007). Fatores determinantes da estrutura de capital das maiores empresas que atuam no Brasil. *Revista Contabilidade & Finanças*, *18*(43), 9-19.

Chaganti, R., & Damanpour, F. (1991). Institutional ownership, capital structure, and firm performance. *Strategic Management Journal*, *12*(7), 479-491.

Chhibber, P. K., & Majumdar, S. K. (1999). Foreign Ownership and Profitability: Property Rights, Control, and the Performance of Firms in Indian Industry*. *The Journal of Law and Economics*, *42*(1), 209-238.

COELHO, É. G. Estrutura de Capital: Um Estudo Bibliométrico dos Reflexos de seus Determinantes.

Coelho, A. L. D. A. L., Pavão, Y. M. P., Sehnem, S., Alberton, A., & Marcon, R. (2013). ESTRUTURA DE CAPITAL: UM ESTUDO BIBLIOMÉTRICO EM PRODUÇÕES

DO BRASIL E EXTERIOR CAPITAL STRUCTURE: A BIBLIOMETRIC STUDY OF SCIENTIFIC PRODUCTION IN BRAZIL AND ABROAD.

Demsetz, H., & Lehn, K. (1985). The structure of corporate ownership: Causes and consequences. *Journal of political economy*, *93*(6), 1155-1177.

Faria, E. R., de Andrade, L. P., & Gonçalves, M. A. (2015). Metodologias e temas pesquisados em finanças: uma análise bibliométrica nos principais periódicos do Brasil. *Revista Administração em Diálogo-RAD*, *17*(3).

Gitman, L. J. (1997). *Princípios de administração financeira*. Harbra.

GOMES, G.L.; LEAL, R.P.C. (2001) *Determinantes da estrutura de capitais das empresas brasileiras com ações negociadas em bolsas de valores*. In: LEAL, Ricardo P.C. *et al. Finanças Corporativas.* Coleção Coppead de Administração. São Paulo: Atlas.

Gomes, P. F. S., & Santos, D. F. L. (2015). Estrutura de Capital e Desempenho Financeiro do Setor Petrolífero Brasileiro. *UNOPAR Científica Ciências Jurídicas e Empresariais= Revista de Ciências Jurídicas e Empresariais*, *15*(1).

Gomes, E. L., de Lourdes Corrêa, E., Rodrigues, E. Z., de Oliveira Bezerra, R., & Soares, S. K. D. O. C. Análise da Produção Acadêmica: o uso da Metodologia Quantitativa em Estrutura de Capital nas Publicações do EnAnpad de 2006 a 2010.

Grzebieluckas, C., Campos, L. M. D. S., Marinho, S. V., & Selig, P. M. (2008). O Perfil da Produção Acadêmica em Contabilidade e Custos Ambientais no período de 1996 a 2007: um estudo bibliométrico. *XXXII Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro. Anais do XXXII ANPAD*.

Harris, M., & Raviv, A. (1991). The theory of capital structure. *the Journal of Finance*, *46*(1), 297-355.

Hovakimian, A., Opler, T., & Titman, S. (2001). The debt-equity choice.*Journal of Financial and Quantitative analysis*, *36*(01), 1-24.

KaYO, E. K. (2002). *A estrutura de capital e o risco das empresas tangível e intangível-intensivas: uma contribuição ao estudo da valoração de empresas* (Doctoral dissertation, Universidade de São Paulo).

Lara, J. E., & Mesquita, J. M. C. (2009). Estrutura de Capital e Rentabilidade: análise do desempenho de empresas brasileiras no período pós Plano Real. *Contabilidade Vista & Revista*, *19*(2), 15-33.

Loncan, T. R. (2011). Estrutura de capital e desempenho de mercado de empresas do varejo brasileiro.

Modigliani, F., & Miller, M. H. (1958). The cost of capital, corporation finance and the theory of investment. *The American economic review*, *48*(3), 261-297.

Modigliani, F., & Miller, M. H. (1963). Corporate income taxes and the cost of capital: a correction. *The American economic review*, *53*(3), 433-443.

Myers, S. C. (1984). The capital structure puzzle. *The journal of finance*,*39*(3), 574-592.

Myers, S. C., & Majluf, N. S. (1984). Corporate financing and investment decisions when firms have information that investors do not have. *Journal of financial economics*, *13*(2), 187-221.

Pamplona, E., Dal Magro, C. B., & da Silva, T. P. A ESTRUTURA DE CAPITAL E O DESEMPENHO ECONÔMICO DE EMPRESAS FAMILIARES DO BRASIL E DE PORTUGAL.

Perobelli, F. F. C., & Famá, R. (2003). Fatores determinantes da estrutura de capital para empresas latino-americanas. *Revista de Administração Contemporânea*, *7*(1), 9-35.

Perressim, W. S., Santos, D. F. L., & dos Reis Lucente, A. Estrutura de Capital e Desempenho Financeiro no Setor Bancário Brasileiro Entre 1998 e 2006.

Rajan, R. G., & Zingales, L. (1995). What do we know about capital structure? Some evidence from international data. *The journal of Finance*,*50*(5), 1421-1460.

Ramachandran, V. S., & Nageswara Rao, S. V. D. (2010). Capital Structure, Industry Pricing, and Firm Performance. *International Journal of Business Insights & Transformation*, *3*(2).

Richardson, R. J., & Peres, J. A. (2004). *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas.

Santos, D. F. L., & Rodrigues, S. V. (2014). DESEMPENHO E ESTRUTURA DE CAPITAL DA INDÚSTRIA FARMACÊUTICA BRASILEIRA. *Estudo & Debate*, *21*(1).

Schnorrenberger, D., da Costa Borba, J., Gasparetto, V., & Lunkes, R. J. (2013). Estrutura de capital e rentabilidade: estudo longitudinal de empresas listadas na BM&FBOVESPA. *Registro Contábil*, *5*(1), 86.

Shyam-Sunder, L., & Myers, S. C. (1999). Testing static tradeoff against pecking order models of capital structure. *Journal of financial economics*,*51*(2), 219-244.

SILVA, M. B. D., & GRIGOLO, T. M. (2002). Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II. *Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc*.

Silveira, A. D. M., Perobelli, F. F. C., & de Campos Barros, L. A. B. (2008). Governança Corporativa e os Determinantes da Estrutura de Capital: Evidências Empíricas no Brasil/Corporate Governance and Determinants of Capital Structure: Empirical Evidence from Brazilian Markets. *Revista de Administração Contemporânea*, *12*(3), 763.

Simerly, R. L., & Li, M. (2000). Environmental dynamism, capital structure and performance: a theoretical integration and an empirical test. *Strategic Management Journal*, *21*(1), 31-49.

SOUZA, R. A. Estudos sobre endividamento na pequena empresa Pesquisa bibliométrica nos Eventos EnANPAD de 2005 a 2009.

Titman, S., & Wessels, R. (1988). The determinants of capital structure choice. *The Journal of finance*, *43*(1), 1-19.

Weston, J. F., & Brigham, E. F. (2000). *Fundamentos da administração financeira*.

Zeitun, R., & Tian, G. G. (2014). Capital structure and corporate performance: evidence from Jordan. *Australasian Accounting Business & Finance Journal, Forthcoming*.

O Terceiro Setor como Executor de Políticas Públicas Sociais na Construção do Desenvolvimento Justo e Solidário.

Alan Elias Silva (alan_es@hotmail.com)
Universidade Estadual do Piauí - UESPI

Resumo:
As políticas públicas sociais direcionadas ao terceiro setor são viabilizadas através das alternativas de programas e projetos desenvolvidos, no sentido de fomentar com eficiência e eficácia o fortalecimento da construção do processo de descentralização originário da reforma do Estado de Direito brasileiro dentro do contexto dos princípios do desenvolvimento justo e solidário. E, através da interação dessas ferramentas e agentes sociais que torna possível o compartilhamento da visão de sociedade com base nos valores da justiça social e participação cidadã. A relevância do presente estudo tem a finalidade de conhecer a atuação do terceiro setor evidenciando-o com as organizações sociais que compõem o referido setor no município de Parnaíba-PI, e suas respectivas interações das políticas públicas sociais no enfoque de desenvolvimento justo e solidário, e, resultante desse processo investigativo elencar as implicações diagnosticadas nos seus projetos fomentados por tais políticas.

Palavras chave: Politicas Sociais, Gestão, Atores sociais.

The Third Sector as Executor of Social Public Politics in the Construction of and the Just Solidary Development.

Abstract:
The directed social public politics to the third sector are made possible through the alternatives of programs and developed projects, in the direction to foment with efficiency and effectiveness inside the fortalecimento of the construction of the originary process of decentralization of the reform of the Brazilian of the context of the principles of development and just solidary Rule of law. E, through the interaction of these tools and social agents that on the basis of becomes possible the sharing of the society vision the values of social justice and participation citizen. The relevance of the present study has the purpose to know the performance of the third sector evidencing it with the social organizations that compose the cited sector in the city of Parnaíba-PI, and its respective interactions of the social public politics in the approach of and just solidary development, and, resultant of this investigativo process to elencar the implications diagnosised in its projects fomented for such politics.

Key-words: Social politics, Management, Social actors.

1 INTRODUÇÃO

Em função das deficiências dos modelos de governança pública brasileira, outros agentes, estes originários da sociedade civil, estão a se constituírem entre os promotores do desenvolvimento justo e solidário sustentado nos pilares ambiental, social, econômico. Essa realidade se tornou possível, a partir da adoção do atual paradigma de gestão na Administração Pública, dita como gerencial, a qual permitiu, em consonância com os pressupostos do sistema democrático estabelecido à luz Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, a participação social legitima na governança da *res pública*.

A participação popular, enquanto direito consagrado pela atual Constituição Federal de 1998, ficou mais intrínseca a partir relação entre as organizações sociais com o Estado que pode ser considerada como recente, pois ganhou notoriedade a partir década de 1990. Entretanto, a relação vem se modernizando através das políticas públicas sociais firmadas, sendo estas um conjunto de intenções governamentais e das ações desenvolvidas pelos agentes sociais (terceiro setor) que vem demonstrando circunstâncias expressadas na qual passam a existir o diálogo e a colaboração para o alcance da eficácia de tais políticas.

Para Carvalho (2003), essa relação trata do surgimento das organizações sociais não subordinadas ao governo, as quais desenvolvem atividades de interesse público e implica, portanto, na criação de uma instância de mediação entre o Estado e os princípios do *welfare state* (bem estar social) que aquele não consegue satisfazer em sua totalidade. Tais organizações tiveram seu crescimento nos anos finais da ditadura no Brasil, e, da relação com o Estado têm resultado experiências inovadoras na solução de dificuldades, principalmente nas vertentes sociais e ambientais, constituindo assim uma nova fonte de legitimidade.

Assim, a nova composição da gestão pública é formada pelo Estado, caracterizado como o primeiro setor. O segundo setor é dito como o privado, ou seja, aquele que potencializa a maximização da lucratividade monetária do negócio empresarial, e que também possui suas iniciativas de responsabilidade com finalidade social e alguns vieses ambientais. E, completando o tripé dos setores tem-se ainda o terceiro setor formado pelas organizações sociais.

Nos dias atuais, em decorrência do novo "marco regulatório do terceiro setor", Lei nº 13.019, de 31 de julho de 2014, que apenas aguarda a data definitiva para começar a vigorar, as organizações cuja não tem finalidade lucrativa e, portanto apresentam a configuração que as validam como o terceiro setor tem a nomenclatura de organizações sociais. Essa qualificação recomendada e presente no ordenamento jurídico traz o sentido que tais organizações são oriundas da sociedade civil e apresenta o interesse público, cujo objetivo é o atendimento de alguma necessidade social ou a defesa de direitos difusos ou emergentes.

Em termos da ordem jurídica brasileira, configuram-se como organizações sociais do terceiro setor, entidades sem fins lucrativos – ESFL, como as associações, e as fundações de direito privado, com autonomia e administração própria. Tais organizações e agrupamentos sociais cobrem um amplo campo de trabalho e atividades na participação da gestão pública democrática, vista como concepção contemporânea do sistema democrático.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Contextualização histórica

Os progressos são inegáveis na democracia brasileira, mas foram lentos, e nos dias atuais a situação desconfortável incomoda no sentido que deixam amostra o longo caminho que ainda falta ser percorrido na perspectiva de resolver as problemáticas do desenvolvimento

(CARVALHO, 2003). Assim, a sociedade passou a se organizar para buscar garantir seus anseios e direitos que não são tratados como de todos e que o Estado como único responsável não foi competente em garantir a todos os benefícios sociais, políticos, econômicos e ambientais.

A partir da Administração Pública Gerencial, o Estado brasileiro, com o intuito de concentrar a sua atuação em áreas indispensáveis, concede as organizações sociais de não lucratividade econômicas, por meio da descentralização, a responsabilidade em executar funções antes de responsabilidade do Estado, a fim de aumentar a eficiência dos serviços. Nessa concepção, a nova abordagem de gestão na esfera pública do ponto de vista de Barbieri (p. 106, 2008) "o qual se encontra calcado numa Administração que prima pelos valores de eficiência e qualidade na prestação dos serviços públicos e pelo desenvolvimento de uma cultura gerencial na Administração Pública".

No Brasil, desde os anos de 1970, são nítidas as dificuldades públicas em destinar recursos que viabilizassem a política do bem-estar social. Mas o declínio da ditadura militar, e com a redemocratização, as políticas sociais vem refletido conquistas sociais expressadas na Constituição Brasileira de 1988 com a redefinição do Estado brasileiro destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais, individuais, o bem-estar, o desenvolvimento (BEHRING; BOSCHETTI, 2008).

Os grandes movimentos da sociedade civil se deram a partir dos anos de 1970, como oposição do Estado autoritário, isto é, o regime militar, através dos movimentos de aspiração de ações voltados a melhoria da qualidade de vida, defesa de direitos e luta pela democracia, chegando à década de 1990 com a conquista da redemocratização a exemplo das eleições diretas. O movimento dos cidadãos produz uma nova experiência de democracia, cobra um novo padrão de atuação aos governos e intensifica formas de parceria entre estado, mercado e sociedade (NOBRE, 2004).

Corroba com a abordagem Lopes (2005) destacando que o mundo, além dos denominados fatores clássicos como terra, o capital, o trabalho e o conhecimento, necessita avançar por meio da justiça e solidariedade para produzir mudanças significativas na forma desenvolvimento e, assim, repartir o que tem e o que sabe. Ressalta, portanto, que as políticas públicas sociais devem considerar as diferentes identidades e culturas e ser empregadas como estratégias para o desenvolvimento justo e solidário.

Assim, devido às condições de não efetivação da ação pública, a partir da década de 1990, o Brasil experimentou a explosão das políticas públicas sociais, impulsionada pela transição democrática em decorrência do modelo brasileiro de desenvolvimento, redistribuindo a ação governamental, ou seja, a sociedade civil organiza-se para cuidar de si própria.

Neste passo, foram justamente às organizações sociais que passaram a compor o terceiro setor, e, contribui para a eficácia social no que tange as ações comumente coletivas de proteção ao meio ambiente, infância, juventude, promoção dos direitos humanos, cidadania, cultura e aos demais direitos sociais de caráter sociais garantidos na Constituição Federal de 1988 (TEIXEIRA, 2010).

A construção descentralizada da gestão pública por meio das politicas públicas sociais voltadas ao terceiro setor pressupõe uma coordenação mais eficiente, na busca de integrar um modelo racional, equitativo, participativo que tem como finalidade o desenvolvimento de potencialidades e aquisições do fortalecimento de vínculos comunitários.

Na visão de Teixeira (2002), as políticas públicas sociais são como diretrizes e princípios norteadores da ação do poder público e suas relações com a sociedade, mediante agentes sociais, que envolvem recursos públicos destinados para ser empregados na construção do desenvolvimento em conformidade com as demandas fluídas das comunidades locais.

Na visão de Esping-Andersen (1995), o Estado de Bem Estar Social brasileiro, a partir da década de 90, por meio das políticas sociais brasileiras superaram a ideia da antiga visão de proteção social para novas concepções de justiça social e participação cidadã. A construção desse conquista foi a partir da eficiência das organizações existentes em prol da democracia de desenvolvimento justo e solidário.

As transformações que ocorrem na governança pública imputa à sociedade experimentar uma convivência diferente e plural, por meio de uma efetivação das políticas públicas sociais, entendida como a capacidade de desenvolvimento, compreendendo os estímulos para novas transformações da sociedade. A despeito das transformações e as perspectivas, corroba Habermas (1984) que, o processo democrático de construção das políticas públicas sociais no Brasil vem contribuindo para ampliar as múltiplas possibilidades em torno das relações entre Estado e sociedade civil.

No impulso de maximizar a governança pública e reformular suas instituições, a sociedade civil é a principal fonte de inovação social, dessa forma, a sua atuação organizada da mesma de forma voluntaria é conhecida como o novo setor. Assim, com a experiência local, bom senso, a abordagem sistêmica a incluir o enfrentamento de novas situações e de polarização para constituir uma real agenda de desenvolvimento e mudança na sociedade do local para perspectivas de impactos globais (HENDERSON, 2011).

Dessa forma, o Estado demonstra o reconhecimento das organizações sociais como canais sem fins lucrativos para firmar ações, considerando sua identificação diferente instrumento de investimentos para potencializar a concretização de uma parceria, onde o Estado disponibiliza recursos e o terceiro setor com suas competências específicas colocam em prática seus projetos de interesse público.

2.2 Sociedade e Políticas Públicas

As sociedades, então, devem se organizar cada vez mais profundamente em forma de organizações sociais para propor-se as inovações que visem ao desenvolvimento em benefício de todos. Dentre as alternativas para as comunidades que buscam o verdadeiro desenvolvimento justo e solidário é necessário o compromisso colaborativo que deve estar sob a égide em assumir o papel no processo de maximizar suas capacidades na perspectiva da construção de capacidades de novas situações. Nessa perspectiva, de acordo com Lopes (2005), as estratégias devem ser amplas, holísticas e de longo prazo, pois políticas públicas sociais catastróficas não contribuem para o desenvolvimento.

Os cidadãos comuns quando organizados como agentes sociais se mostram capazes de participarem dos debates voltados para a formulação de políticas públicas sociais, ao passo da evidenciação da necessidade de uma deliberação pública permanente na busca pela construção do *welfare state*, no sentido que o "público" um meio discursivo para a solução das problemáticas das sociedades democráticas. Na ênfase de processo, segundo Carvalho (2003), o mesmo não deve feito contra o Estado, ele deve ser feito com o Estado na direção da colaboração entre sociedade e Estado.

Com o crescimento demasiado nas duas últimas décadas das políticas públicas de cunho social como ferramentas para o desenvolvimento justo e solidário, torna-se indispensável dentro do terceiro setor um estudo que busque compreender as concepções e funções de tais políticas, por meio da investigação do desenvolvimento nas comunidades participantes desse processo e as suas implicações sociais, ambientais, politicas e econômicas.

No âmbito da gestão pública, as políticas públicas sociais voltadas para o terceiro setor é um processo de chances formatadas em função da capacidade da própria sociedade civil ser a promotora de suas conquistas sociais, politicas, econômicas e ambientais permitidas pela contribuição do primeiro e segundo setor, sobre novas formas de interação. Assim, a essência para o desenvolvimento justo e solidário é compreendido como uma constante expansão das oportunidades individuais e das sociedades, destacando-se a promoção e a defesa dos mesmos (LOPES, 2005).

A atuação do terceiro setor evidenciando-o com as organizações sociais que compõem o referido setor no município de Parnaíba-PI, e suas respectivas interações das políticas públicas sociais no enfoque de desenvolvimento justo e solidário, e, resultante desse processo investigativo elencar as implicações diagnosticadas nos seus projetos fomentados por tais políticas.

Portanto, as experiências com resultados eficazes de desenvolvimento justo e solidário no município de Parnaíba-PI decorrem de um ambiente social favorável, onde os atores sociais e a comunidade estão todos em torno de determinado objetivo comum. Por isso, o desenvolvimento depende da capacidade dos envolvidos se organizarem para realizarem as transformações da realidade, com base nas suas potencialidades. E atualmente, o desenvolvimento de uma localidade é incentivado através das políticas públicas sociais, em um processo de interação e sinergia entre a qualidade de vida da população local, geração de renda e conhecimento.

Nessa conotação, no município de Parnaíba, o segundo maior do estado do Piauí, situado na região norte do referido estado, são desenvolvidos projetos do terceiro setor através de políticas públicas sociais. Essa realidade é possível através das organizações sociais que formam o terceiro setor no citado município, que por meio de suas propostas de cunho social, ambiental e econômico, demandas pela comunidade local, buscam implementar ações na construção do desenvolvimento justo e solidário.

3. METODOLOGIA

Para atingir o objetivo proposto neste trabalho, a pesquisa teórica do tipo exploratória bibliográfica pertinente a temática de gestão pública, políticas públicas sociais, terceiro setor, e que enfoquem o desenvolvimento justo e solidário. Em conformidade com os objetivos propostos, a pesquisa será realizada de modo descritivo-explicativa, a fim de caracterizar o fenômeno das práticas das políticas públicas sociais voltadas ao terceiro setor, identificando os fatores que contribuem para o processo de estabelecimento da relação e interação entre o primeiro, segundo e terceiro setor.

De acordo com Prodanov (2013), a pesquisa descritiva procura classificar, explicar e interpretar fatos que ocorrem, permitindo o pesquisador apenas o registro e descrever os fatos observados sem interferência direta ou indiretamente na mesma.

A partir desse estudo, se buscará conhecer junto ao terceiro setor técnicas avaliativas com a finalidade de ponderar o(s) resultado(s) e/ou o impacto(s) sobre o público de interesse

(stakeholders), observado ainda, como após a finalização do fomento da política pública os beneficiários alvos dos projetos visualizam a satisfação de suas demandas.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

O surgimento das organizações sociais foi necessário a partir do desenvolvimento que provocou a abertura de um novo espaço situado entre o Estado e o mercado, caracterizado pela discussão livre e racional e no qual as opiniões se legitimariam a partir de agentes sociais através de argumentos racionais sustentados em meio à racionalidade do debate público da coletividade (HABERMAS, 2003).

Nesse contexto, ganha importância e cada vez mais notoriedade as políticas públicas sociais, voltadas ao terceiro setor, com enfoque ao indivíduo (coletividade) e a sociedade no sentido que as mesmas existem como ferramentas das estratégias de desenvolvimento justo e solidário.

As políticas públicas sociais direcionadas ao terceiro setor são viabilizadas através das alternativas de programas e projetos desenvolvidos, no sentido de fomentar com eficiência e eficácia o fortalecimento da construção do processo de descentralização originário da reforma do Estado de Direito brasileiro dentro do contexto dos princípios do desenvolvimento justo e solidário. E, através da interação dessas ferramentas e agentes sociais que torna possível o compartilhamento da visão de sociedade com base nos valores da justiça social e participação cidadã.

Henderson (2011), aborda os assuntos ambientais, sociais, culturais e políticos entre os governos e suas nações como temáticas reais que comumente se tornaram globais. Considera que tais assuntos não podem ser tratados isoladamente, ou seja, por uma única nação. O autor menciona que o potencial e os aspectos positivos da globalização é a rápida proliferação do conceito de desenvolvimento com o enfoque da justiça e solidariedade. Para tanto, quem tem dado maior contribuição para essa atual realidade é o terceiro setor, o qual provoca em modo imperativo as responsabilidades pelos agravantes preponderantes de suas atividades do primeiro e segundo setor.

Portanto, para ampliar as alternativas reais de propagação real do processo de desenvolvimento é fundamental considerar a capacidade humana de ser o protagonista de suas próprias atuações com respeito as suas distinções culturais e sociais, pois não é somente a ineficiência estatal que impossibilita o cumprimento com as realizações sociais, mas um misto de combinações.

5. CONCLUSÕES

As políticas públicas sociais são instrumentos minimizadores dos setores da sociedade que se encontra em estados vulneráveis. Corrobando com essa ideia, Heidemann (2009), ressalva que a definição de política pública é caraterizada por dois elementos, a intenção e ação, visto que, para o resultado daquela é essencial existirem ações, ou seja, a materialização da intenção, embora possa ocorrer uma política sem intenção manifestada, considerando-se assim, apenas discursos e boas intenções.

Para compreender esse fenômeno é necessária e evidente a avaliação de critérios e indicadores das políticas públicas sociais, e, a sua interação e inter-relações com as

populações locais para o alcance do desenvolvimento desejado. E, relevante ainda, investigar as implicações, ou seja, quais as consequências e impactos, através das organizações que atuam no terceiro setor, as quais fomentem a efetivação de processos transformadores de desenvolvimento na perspectiva da justiça e solidariedade.

Buarque (2008), destaque que as políticas públicas sociais devem ser conduzidas com planejamento participativo, baseado em uma corresponsabilidade entre os agentes sociais e a comunidade em parceria com o Estado, na qual, será destaque o terceiro setor, atuante como articulador dos objetivos e prioridades de desenvolvimento definidos e compartilhados pela sociedade.

6. REFERENCIAIS

BARBIERI, C. B. **Terceiro Setor -** Desafios e Perspectivas Constitucionais. Curitiba: Jurúa, 2008.

BEHRING, E. R; BOSCHETTI, I. **Política Social:** fundamentos e história. Biblioteca Básica do Serviço Social. São Paulo: Cortez, 2008.

BRASIL. **Lei nº 9.790**, **de 23 de março de 1999.** Dispõe sobre a qualificação de pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm>. Acesso em: 14 de set. 2015.

BRASIL. Lei nº **13.019, de 31 de julho de 2014. Marco regulatório do terceiro setor.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L13019.htm>. Acesso em: 14 de set. 2015.

BUARQUE, S. C. **Construindo o desenvolvimento local sustentável -** metodologia de planejamento. Rio de Janeiro: Graramond, 2008.

CARVALHO, J. M. ***Cidadania no Brasil*****:** o longo caminho. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

ESPING-ANDERSEN, Gosta. **O Futuro do *Welfare State* na Nova Ordem Mundial.** Lua Nova: São Paulo, nº 35, p.73-111, 1995.

HABERMAS, J. ***Mudança estrutural da esfera pública.*** *Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2º ed., 2003.*

HEIDEMANN, F. G. **Políticas Públicas e Desenvolvimento:** Bases Epistemológicas e Modelos de Análise. Editora UNB, 2009

HENDERSON, H. **Além da Globalização:** Modelando uma Economia Global Sustentável. Editora: Cultrix. São Paulo. ed. 5ª. 2011.

LOPES, C. **Cooperação e desenvolvimento humano:** a agenda emergente para o novo milênio. São Paulo: UNESP, 2005.

NOBRE, S. L. C. **Terceiro Setor:** os recursos da solidariedade. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2004.

PRODANOV, C. C. **Metodologia do trabalho científico:** métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico. – 2. ed. – Novo Hamburgo: Feevale, 2013.

TEIXEIRA, E. C. **O Papel das Políticas Públicas no Desenvolvimento Local e na Transformação da Realidade**. Disponível em:

http://www.dhnet.org.br/dados/cursos/aatr2/a_pdf/03_aatr_pp_papel.pdf. Acesso em> 15 de set. 2015.

Otimização da eficiência de doses crescentes do nitrogênio na cultura da soja (*Glycine max* (L.) Merrill)

Taís Cler Franceschini (taiscler@unochapeco.edu.br)
Acadêmica do Curso de Agronomia, Área de Ciências Exatas e Ambientais, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Cristiano Balen (cbalen@unochapeco.edu.br)
Acadêmico do Curso de Agronomia, Área de Ciências Exatas e Ambientais, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Cristiane Segatto (segattobio@unochapeco.edu.br)
Me. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Cristiano Reschke Lajús (clajus@unochapeco.edu.br)
Prof. Dr. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC – BRASIL

Gean Lopes da Luz (geanluz@unochapeco.edu.br)
Prof. Dr. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Resumo:
O experimento foi conduzido na propriedade do Sr. Ivan Zeni localizado no município de Guatambu/SC no período de 18 de novembro de 2013 a 12 de março de 2014. Os tratamentos do experimento em relação. Os tratamentos do experimento em relação à aplicação de doses crescentes de nitrogênio na cultura da soja foram: T1: testemunha; T2: 100 $kg.ha^{-1}$ de uréia; T3: 150 $kg.ha^{-1}$ de uréia e T4: 200 $kg.ha^{-1}$ de uréia. O experimento foi realizado em um delineamento experimental em blocos casualizados, com cinco repetições, arranjados em faixas. Cada unidade experimental foi constituída por seis linhas de 4,00 m de comprimento, no espaçamento de 0,45 m nas entrelinhas, sendo que, as duas primeiras linhas externas foram consideradas como bordaduras. Quando as plantas atingiram a maturação fisiológica foi realizada a avaliação quantitativa da respectiva cultura ($kg.ha^{-1}$). Os dados coletados foram submetidos à análise de variância pelo teste F e análise de regressão com a escolha dos modelos matemáticos através o coeficiente de determinação (R^2) e criteriosa observação dos dados obtidos, sendo calculadas a MET e MEE. A dose de MEE com critério de capital ilimitado foi baseada no preço do kg do fertilizante nitrogenado (uréia) e no preço do kg de grão da cultura da soja. A análise de variância revelou efeito significativo ($P \leq 0,05$) das doses de uréia em relação às variáveis respostas: MET (rendimento) e MEE (lucro). A prática da

fertilização nitrogenada para a cultura da soja é inviável economicamente, quando considerados os preços da soja e do fertilizante nitrogenado.
Palavras chave: Soja, Ureia, MET, MEE.

Optimization of increasing doses of nitrogen efficiency in soy (*Glycine max* (L.) Merrill)

Abstract:
The experiment was conducted at Mr. Ivan Zeni property located in the municipality of Guatambu/SC in the period from 18 November 2013 to 12 March 2014. The experimental treatments compared. experimental treatments for the application of increasing doses of nitrogen in soybean were: T1: control; T2: 100 kg ha^{-1} of urea; T3: 150 kg ha^{-1} of urea and T4: 200 kg ha^{-1} of urea. The experiment was conducted in a randomized complete block design with five repetitions, arranged in bands. Each experimental unit consisted of six lines of 4.00 m in length, spaced 0.45 m between the lines, and the first two external lines were considered as borders. When the plants reached physiological maturity was carried out a quantitative assessment of their culture ($kg.ha^{-1}$). Data were submitted to analysis of variance by F test and regression analysis with the choice of mathematical models by the coefficient of determination (R^2) and careful observation of the data, and calculated the MET and MEE. The dose of MEE with unlimited capital criterion was based on the price per kilogram of nitrogen fertilizer (urea) and the price per kilogram of soybean grain. Analysis of variance showed a significant effect ($p \leq 0.05$) of urea doses in relation to variable responses: MET (income) and ESM (profit). The practice of nitrogen fertilization to the soybean crop is uneconomical, when considering the prices of soybeans and nitrogen fertilizer.
Key-words: Soy, Urea, TEM, EEM.

1. Introdução

A qualidade dos grãos na cultura da soja (*Glycine max* (L.) Merrill), pode ser alterada por muitos fatores (umidade, temperatura, forma de plantio, época de plantio, cuidados na armazenagem, manejo da cultura, manejo do solo, etc). Além desses fatores, a adição de produtos como os fertilizantes nitrogenados, pode interferir nos resultados finais da respectiva cultura, sendo estudados no referido trabalho científico.

Para a produção de sementes ricas em proteína, a planta precisa assimilar cerca de 6kg de nitrogênio por 100kg de sementes, as sementes de soja, contém cerca de 40% de proteína, ou seja, cerca de 6% de nitrogênio, e essa necessidade geralmente é suprida através da fixação do nitrogênio atmosférico pelo sistema simbiótico entre a soja e as bactérias do gênero Rhizobium (BATAGLIA, 1986). De modo geral a utilização de adubação química é um fator importante para que se obtenham altas produções de soja, mas estes insumos podem elevar os custos da produção, por esse motivo é importante desenvolver e ampliar os estudos que visem à racionalização de sua utilização.

O nitrogênio é o elemento exigido em maiores quantidades pela soja, estima-se que para a produção de 2000 kg de grãos, sejam necessários 170 kg de Nitrogênio e a soja sendo uma Fabaceae apresenta capacidade de obter nitrogênio do ar, este penetra nas paredes dos nódulos sendo fixado, ou seja, transformado em amônia pela ação da enzima nitrogenase, mas

isso só acontece quando as bactérias invadem as raízes da planta para formar os nódulos (COSTA, 1996).

Resultados obtidos em todas as regiões onde a soja é cultivada mostram que a aplicação de fertilizante nitrogenado na semeadura ou em cobertura em qualquer estádio de desenvolvimento da planta, em sistemas de semeadura direta ou convencional, além de reduzir a nodulação e a eficiência da fixação biológica de nitrogênio, não traz nenhum incremento de rendimento para a soja (Embrapa, 1996).

Alguns pesquisadores concluem que a fixação simbiótica de nitrogênio em soja deve necessariamente ser suplementada com nitrogênio do solo ou fertilizante, pois a cultura pode rapidamente utilizar tanto o nitrogênio simbiótico quanto ao disponível no solo. Tentativas para usar efetivamente quantidades significativas de fertilizantes nitrogenados sem inibir o processo simbiótico não têm geralmente obtido sucesso (MASCARENHAS et al., 1979).

Constata-se que é de suma importância estudar e verificar a otimização da eficiência de doses crescentes de uréia na cultura da soja, devido à escassez de informações sobre a aplicação de fertilizantes nitrogenados na referida cultura, gerando práticas de manejo, que auxilie o produtor numa produção cada vez mais eficiente no que diz respeito à sustentabilidade.

Em face do que foi visto a adubação nitrogenada para a cultura da soja ainda é um tema polêmico dentro da comunidade científica, porém pesquisas realizadas em diversas regiões do país comprovam principalmente a sua eficiência econômica, resultando em sistemas de produção viáveis.

O presente trabalho teve como objetivo avaliar a otimização da eficiência de doses crescentes do nitrogênio na cultura da soja.

2. Revisão da literatura

O produtor de soja deve entender todos os estádios do crescimento e desenvolvimento da planta para ser capaz de utilizar de maneira correta e eficiente todos os instrumentos de estudo e pesquisa que são colocados a sua disposição, para que realize um manejo correto sem danificar o meio ambiente, minimizando custos e obtendo o máximo de lucro na sua lavoura. Antes do preparo do solo o produtor deve analisar a topografia do terreno, e adotar algumas praticas estas, terraceamento, canais de escoamento etc (FLOSS, 2011).

Um bom preparo de solo deve resultar em um ambiente adequado para as sementes germinarem rapidamente, condições favoráveis para que as raízes das plântulas possam absorver água e nutrientes, controle de plantas invasoras, condições adequadas de superfície de solo para evitar a formação de crosta e permitir a infiltração de água (GOMES, 1986).

A soja cresce bem em quase todos os tipos de solo, bem providos de macronutrientes estes, carbono, hidrogênio, oxigênio, nitrogênio, cálcio, magnésio, fósforo, potássio e enxofre, e micronutrientes, inclui-se neste grupo ferro, manganês, boro, zinco, cobre, molibdênio, níquel, cloro, com finalidades diversas na planta. Em quantidades adequadas, a cultura necessita de uma nutrição mineral adequada pois as deficiências nutricionais resultam primeiramente na inibição do crescimento e da utilização de produtos formados na fotossíntese (COSTA, 1996).

Autores relatam que as plantas, respondem bem a adubação nitrogenada, tendo como principal efeito externo do nitrogênio mais visível é a vegetação verde e abundante. Porem, o

excesso de N e prejudicial, como outros elementos, sendo assim, a dose deste elemento deve ser fornecida de forma equilibrada a cultura para que não ocorra toxidez na planta.

O nitrogênio é, em geral, o elemento que as plantas necessitam em maior quantidade, mas devido à multiplicidade de reações químicas e biológicas, à dependência das condições ambientais e ao seu efeito no rendimento das culturas, é o elemento que apresenta maiores dificuldades de manejo na produção agrícola e também maiores facilidades de perda pela cultura (MACHADO, 2002).

Os macronutrientes são aqueles exigidos em grandes quantidades pelas culturas e os estudos sobre esses nutrientes são essenciais para que se conheçam seus mecanismos de absorção pelas plantas, bem como sua finalidade na mesma e sintomas de sua deficiência. De acordo com o autor Floss (2011), os micronutrientes não são menos essências e sim exigidos em menor quantidade, quando se deseja o aumento de rendimento e exportação torna-se necessária a fertilização e a adubação com micronutrientes.

Segundo Sedyama (2009) o nitrogênio é o nutriente requerido em maior quantidade pela cultura da soja, o nitrogênio é absorvido predominantemente na forma de nitrato (NO_3^-), na planta 90% dele está na forma orgânica como aminoácidos livres, proteínas nucleotídeos aminas purinas coenzimas entre outros, as fontes de nitrogênio disponíveis para a cultura são: a matéria orgânica, os fertilizantes nitrogenados, e a fixação biológica caracterizada como principal fonte do nutriente para a cultura.

Dentro da planta o nitrogênio faz parte de muitos compostos principalmente das "proteínas", para fazer parte de aminoácidos (formadores de proteínas), o N deve esta na forma de amônio, o nitrato absorvido deverá, portanto ser reduzido a amônia. Essa redução é catalisada pela enzima nitrato-redutase nas células das raízes, embora as células de outros tecidos das plantas também possuam esta capacidade, sendo que a síntese da maior parte dos compostos orgânicos ocorre nas folhas (MACHADO, 2002).

Para o mesmo autor, o nitrogênio é um dos elementos mais exigidos e fornecidos em sistemas agrícolas. O manejo de adubações nitrogenadas é um dos mais complexos, devido a fatores relacionados ao custo dos fertilizantes nitrogenados decorrente de problemas na eficiência de algumas fontes e da grande quantidade de energia demandada para a sua obtenção.

De acordo com Floss (2011), o nitrogênio é o elemento mais abundante da Terra, mas apesar disso ele é relativamente escasso na crosta terrestre. Grandes quantidades de nitrogênio são consumidas nos diversos processos de fixação do nitrogênio atmosférico, como por exemplo, o realizado por microrganismos, tornando o nitrogênio disponível às plantas.

Um dos seus compostos mais importantes é o gás amônia, NH_3^+, milhões de toneladas deste composto são produzidas a cada ano, grande parte dele é usada na produção de ácido nítrico, HNO_3, de uréia e de outros compostos de nitrogênio. O nitrogênio chega ao solo através de compostos orgânicos (restos vegetais e animais) e/ou inorgânicos, fixação biológica (simbiótica ou não) e fixação por descargas elétricas. No solo se encontra na forma orgânica ou inorgânica, podendo se mudar de forma (ou vice-versa) pelo fenômeno da mineralização ou imobilização, podendo ser rapidamente perdido no solo por volatilização, lavagem ou erosão e pela lixiviação (FLOSS, 2011).

Este elemento está presente na matéria orgânica do solo, mas não em quantidades suficientes para suprir as necessidades das plantas, principalmente por ser esgotado após alguns cultivos, além disso, condições de umidade e temperatura podem auxiliar na perda rápida deste nutriente e a fixação abiótica realizada por organismos é pequena e variável (HUNGRIA, 2001). Contudo o nutriente nitrogênio além de ser o mais utilizado, mais

extraído e mais exportado pelas culturas requer a sua utilização na agricultura, e é essencial para as plantas cumprirem seu ciclo de vida.

Segundo Machado (2002), a adubação nitrogenada é a maior responsável pela disponibilidade do nitrogênio no solo. As formas em que o N se apresenta nos adubos nitrogenados são: nítricas (Ex. Nitrato de Cálcio), amoniacal (Ou ambas como o caso do Nitrato de Amônia), orgânica e amídica (Uréia). A uréia $CO(NH_2)_2$, apresenta 45% de nitrogênio solúvel em água e absorve com facilidade a umidade do ar, razão por que seus grânulos são revestidos com material protetor.

A grande expansão da soja no Brasil ocorreu em regiões onde predominam solos altamente intemperizados, como os Latossolos, que são ácidos, lixiviados, pobres em nutrientes, sendo necessários elevados investimentos iniciais em corretivos e fertilizantes, bem como adubações anuais para corrigir deficiências e desequilíbrios nutricionais, resultando em elevados custos para os respectivos produtores (PIAIA et al., 2002 apud VALADÃO JÚNIOR et al., 2008).

A otimização da eficiência nutricional é de grande importância na produção das culturas anuais, devido ao custo dos fertilizantes, imprescindíveis para o aumento da produtividade (LOPES; GUILHERME apud VALADÃO JÚNIOR et al., 2008).

3. Metodologia

A presente pesquisa foi realizada na propriedade do Sr. Ivan Zeni localizado no município de Guatambu/SC, situada na latitude: 27º 07’ 48” S e longitude 52º 45’ 56” W e altitude entre 563 m (GOOGLE EARTH, 2011) no período de 18 de novembro de 2013 a 12 de março de 2014.

O clima é do tipo Cfa, segundo o sistema de classificação de Köppen (MOTA 1985).

Os dados climáticos (temperaturas médias (ºC) e precipitação (mm)) foram obtidos junto a Estação Meteorológica da Epagri-Cepaf de Chapecó/SC.

O solo da região caracteriza-se como LATOSSOLO VERMELHO Distrófico Típico com textura argilosa, de acordo com o Sistema Brasileiro de Classificação de Solos (Embrapa, 2013).

Em setembro/2013, foi realizada a amostragem de solo com trado calador em doze pontos aleatórios na área experimental. Em cada ponto foram coletadas subamostras na profundidade de 0-10 cm, conforme instruções do Manual de adubação e de calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004). A análise de solo foi realizada no Laboratório de Solos da Epagri – Chapecó/SC.

Os tratamentos do experimento em relação à aplicação de doses crescentes de nitrogênio na cultura da soja foram: T1: testemunha; T2: 100 $kg.ha^{-1}$ de uréia; T3: 150 $kg.ha^{-1}$ de uréia e T4: 200 $kg.ha^{-1}$ de uréia. As respectivas doses foram aplicadas nos estádios R3-R4.

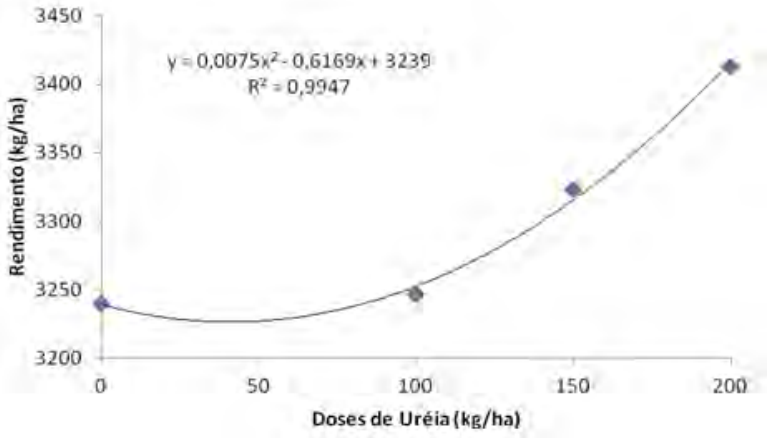
O experimento foi realizado em um delineamento experimental em blocos casualizados, com cinco repetições, arranjados em faixas. Cada unidade experimental foi constituída por seis linhas de 4,00 m de comprimento, no espaçamento de 0,45 m nas entrelinhas, sendo que, as duas primeiras linhas externas foram consideradas como bordaduras.

O trigo (*Triticum aestivum* L.) era a cultura antecessora da área experimental, cultivada no sistema de semeadura direta. A cultivar utilizada foi P95R51® da empresa Dupont – Pioneer, com tratamento industrial de semente Standak Top®. A adubação de base utilizada foi de 200 kg por hectare da fórmula mineral de NPK 02-20-20, devido ao interesse dos pesquisadores em realizar uma adubação com uma fórmula testemunha, ou seja, a mais utilizada na região, mesmo conhecendo o histórico da área e a análise de solo. Na área do experimento foram feitas aplicações de diferentes agroquímicos, entre eles: a dessecação da área antes da semeadura foi realizada com o herbicida glifosato, na dose de 3 $L.ha^{-1}$. Após 40 dias da germinação (V4), foi feita a segunda aplicação com o herbicida Glifosato, produto não seletivo de ação sistêmica do grupo químico glicina substituída, na dose de 3 L.ha-1, juntamente com inseticida para o controle das lagartas de contato e ingestão do grupo químico Antranilamida ou Diamida Antranílica na dose de 50 ml por hectare. A terceira aplicação foi realizada com fungicida do grupo químico das estrobilurina e triazol (epoxiconazol e piraclostrobina) na dose de 0,6$L.ha^{-1}$, juntamente com o inseticida Clorantraniliprole, na dose de 0,05 $L.ha^{-1}$, no estádio de R1. A quarta e última aplicação foi feita com o fungicida do grupo químico das estrobilurinas e triazolinthione (proticonazol e trifloxistrobina) na dose de 0,35 $L.ha^{-1}$, junto com o inseticida (beta-ciflutrina) na dose de 1,0 $L.ha^{-1}$, no estádio de R3. Todos os tratamentos foram utilizados um volume de calda de 200 $L.ha^{-1}$ realizados com um pulverizador costal de 20 litros. A semeadura foi realizada no dia 18 de novembro de 2013, onde foi utilizada a semeadora SEMEATO®.

A determinação do rendimento foi obtida por meio da pesagem dos grãos de cada parcela. Após a separação e a pesagem em balança de precisão, os resultados foram convertidos a umidade média padrão de 13%, para possíveis descontos em umidades superiores a esta citada. De posse dos dados ($g.parcela^{-1}$), foram efetuados os cálculos para estimar o rendimento em $kg.ha^{-1}$. Os dados coletados foram submetidos à análise de variância pelo teste F e análise de regressão com a escolha dos modelos matemáticos através o coeficiente de determinação (R^2) e criteriosa observação dos dados obtidos, sendo calculadas a MET e MEE. A dose de MEE com critério de capital ilimitado foi baseada no preço do kg do fertilizante nitrogenado (uréia) e no preço do kg de grão da cultura da soja (SCHLINDWEIN; GIANELLO, 2005 apud VALADÃO JÚNIOR et al., 2008).

4. Análise dos resultados

A análise de variância revelou efeito significativo ($P \leq 0,05$) das doses de uréia em relação à variável: rendimento (Figura 1).



Fonte: elaboração do autor.

Figura 1 – Rendimento (kg.ha^{-1}) do experimento otimização da eficiência de doses crescentes do nitrogênio na cultura da soja (Glycine max (L.) Merrill) (Guatambu/SC – Safra 2013/2014)

Na Figura 1 observa-se que as doses de uréia influenciaram em 99% no rendimento, apresentando um comportamento quadrático.

Resultados contrários foram obtidos por Bahry et al., (2013) em estudo realizado no Rio Grande do Sul no ano agrícola de 2011/2012, os mesmos relataram haver diferença significativa do efeito da aplicação de uréia no caractere agronômico, (número de grãos por vagem) na planta, tendo apresentado o tratamento em que se aplicou N no estádio R6 (grãos completamente cheios preenchendo a cavidade da vagem) o menor número de vagens quando comparado aos estádios reprodutivos R1 e R5.4, que também receberam nitrogênio. No mesmo trabalho os autores revelaram não terem detectadas diferenças significativas no rendimento de grãos de soja entre os tratamentos com plantas inoculadas e aquele com plantas adubadas com N-uréia (200 kg de N.ha^{-1}), com metade da aplicação no plantio e metade no início do florescimento. De modo geral, a adubação nitrogenada com a dose mencionada provocou uma redução na massa nodular das plantas principalmente quando foram aplicadas as doses mais elevadas de N.

Comparando os resultados do respectivo experimento com os outros pesquisadores observa-se que o patamares de rendimento estavam de acordo com os observados por Mendes et al. (2008), os quais aplicaram nitrogênio, independente do estádio reprodutivo, dose ou fonte, não proporcionando incremento de rendimento na soja. No entanto, estes patamares produtivos não foram superiores a 3,8 toneladas por hectare.

Bahry et al., (2011) observou que a aplicação de N em R5 (enchimento dos grãos de 76 a 100%) contribuiu significativamente para o aumento do rendimento da soja quando comparado à aplicação em R3 (início de formação das vagens).

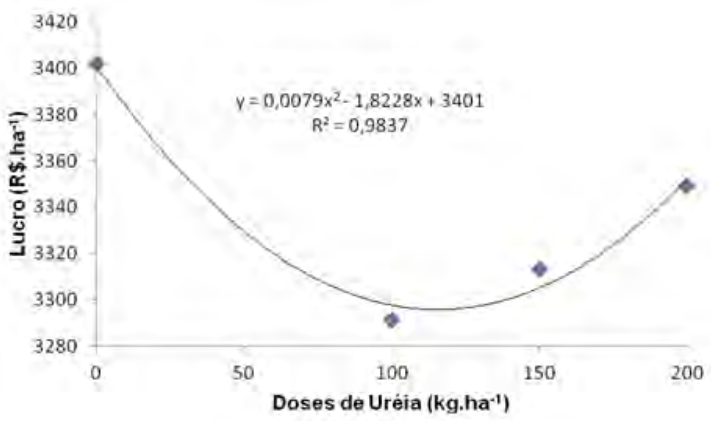
Petter et al., (2012) observaram que a máxima eficiência agronômica (MEA) obtida pelo cultivar Conquista foi de 3411 kg.ha^{-1}, alcançada com 27,54 kg.ha^{-1} de N. Para o cultivar Pioneer 98C81 a MEA foi de 3586 kg.ha^{-1}, alcançada com 26,52 kg.ha^{-1} de N. E por fim, para o cultivar M-Soy 9350 a MEA foi de 3806 kg.ha^{-1}, alcançada com 26,25 kg.ha^{-1} de N.

Segundo Embrapa (2007), houve resposta significativa à adubação de 50 kg de N na forma de sulfato de amônio na fase R5. Na análise conjunta de seis experimentos os tratamentos com 50 kg de N na forma de sulfato de amônio aplicados em R5 e 200 kg N na forma uréia apresentaram rendimentos superiores aos tratamentos apenas com inoculação (incremento médio de 176 kg de grãos.ha^{-1}). Observou-se que a aplicação de nitrato de

amônio e sulfato de amônio nas fases de pré-florescimento e enchimento de grãos promoveu incrementos no rendimento da cultura, que variam de 1,0 a 4,3 sacas de soja a mais por hectare.

Conforme o mesmo autor, estudos feitos por instituições de pesquisa relatam que para fornecer nitrogênio a cultivares com alto rendimento, os rizobiologistas tem trabalhado na seleção de estirpes com maior capacidade de fixação de N, e melhorias nas técnicas de inoculação, assim patamares superiores a 4.000 kg.ha^{-1} são obtidos exclusivamente pela inoculação, não sendo necessária nenhuma complementação com fertilizantes nitrogenados (Embrapa, 2007).

A análise de variância revelou efeito significativo ($P \leq 0,05$) das doses de uréia em relação à variável: máxima eficiência econômica (lucro) (Figura 2).



Fonte: elaboração do autor.

Figura 2 - Lucro (R$.ha^{-1}) do experimento otimização da eficiência de doses crescentes do nitrogênio na cultura da soja (*Glycine max* (L.) Merrill) (Guatambu/SC – Safra 2013/2014)

Na Figura 2, é possível perceber que as doses de uréia influenciaram em 98% no lucro, apresentando um comportamento quadrático.

A máxima eficiência econômica (Figura 2) ocorreu na testemunha, sendo que em comparação com a dosagem 200 kg de N.ha^{-1}, a mesma apresentou um gasto de produção de R$ 235,00. O preço da soja no mercado regional no dia da colheita era de R$ 63,00 reais a saca de 60 kg, resultando em uma receita de R$ 3584,00 reais.ha^{-1}, quando comparada com a testemunha que foi menor, sendo de R$ 3401,99 reais.ha^{-1}, havendo uma diferença de R$ 182,01 reais.ha^{-1}.

Desta forma a máxima eficiência técnica (MET) na cultura da soja foi encontrada na dose de 200 kg de N.ha^{-1}, e a máxima eficiência econômica foi obtida na testemunha, ou seja, não foi economicamente viável a aplicação de nitrogênio na respectiva cultura, concluindo que muitas vezes um rendimento maior não significa incrementos econômicos viáveis.

Resultados contrários foram obtidos por Petter et al., (2012), ao concluir que as doses de N que apresentaram a máxima eficiência econômica (MEE) ficaram muito próximas às doses de MEA. De maneira geral as doses que proporcionaram a máximo rendimento e de forma mais econômica estão na faixa de 26 $kg.ha^{-1}$ e 27 $kg.ha^{-1}$ de N. Considerando as doses de MEA, para cada kg de N aplicado, houve um retorno de 9,5 kg, 8,9 kg e 11,6 kg de soja. Observou-se também um efeito mais evidente da aplicação de N em cultivares de ciclo tardio, embora, tenham ocorrido ganhos médios de 300 $kg.ha^{-1}$ com a aplicação de N na cultura da soja.

Em pesquisa realizada pelo Comitê Estratégico de Soja do Brasil (CESB), foi possível concluir que em uma análise conjunta de experimentos a adição de nitrogênio em soja não aumentou significativamente o rendimento da cultura a fim de suprir os gastos gerados pela aplicação do nutriente. Na análise individual, foi observado que 7 dos 51 resultados analisados (13,7%) apresentaram respostas significativas às doses de nitrogênio aplicadas e que o aumento do rendimento foi em geral proporcional ao aumento do fertilizante. Em média, o incremento foi de 5,2 sacas por hectare, para a dose de 200 quilos por hectare de ureia, não sendo viável economicamente mesmo nesses locais onde houve resposta estatisticamente significativa. A análise dos dados indicou que as respostas à adição de fertilizante nitrogenado no patamar de rendimento atual de 50 sacas por hectare, em média, foram relativamente baixas (SECTI, 2014), coincidindo com os resultados encontrados no presente trabalho.

5. Conclusões

Nas condições em que o experimento foi conduzido, os resultados obtidos permitem concluir que:

A prática da fertilização nitrogenada para a cultura da soja é inviável economicamente, quando considerados os preços da soja e do fertilizante nitrogenado.

Recomenda-se a realização de novos estudos com este propósito, intercalando os estádios de aplicação de nitrogênio, fontes e doses.

6. Referências

BATAGLIA, Ondino Cleante. Caracterização da toxidade por alumínio em dois cultivares de soja com diferentes graus de tolerância a queima das folhas. **Revista Brasileira de Ciência do Solo**, Viçosa, v.5, n.1, p.161-166, 1981.

BAHRY, Carlos André et al. Aplicação de ureia na fase reprodutiva da soja e seu efeito sobre os caracteres agronômicos. **Tecnologia & Ciência Agropecuária**, João Pessoa, v.7, n.2, p.9-14, jun. 2013.

_____. **Desempenho agronômico da soja em função da adubação nitrogenada em diferentes estádios reprodutivos.** 2011. Dissertação (Mestrado em Ciência e Tecnologia de Sementes) – Universidade Federal de Pelotas, Pelotas, 2011.

COSTA, José Antônio. **Cultura da soja.** 1. ed. Porto Alegre: Biblioteca Setorial da Faculdade de Agronomia da UFRGS, 1996.

EMBRAPA. Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. **Ecologia, manejo e adubação da soja.** 2. ed. Londrina: Embrapa Soja, 1979.

EMBRAPA. Empresa Brasileira de Pesquisa Agropecuária. **Adubação nitrogenada tardia na soja cultivada em Latossolos do Cerrado.** 1. ed. Londrina: Embrapa Soja, 2007.

_____. **Recomendações técnicas para a cultura da soja no Paraná.** Londrina: Embrapa Soja, 1996. Disponível em: <http://www.cnpso.embrapa.br/index.php?op_page=22&cod_pai=16>. Acesso em: 06 maio 2013.

_____. **Sistema brasileiro de classificação de solo.** Brasília, 3. ed. Rio de Janeiro: EMBRAPA Solos, 2013.

FLOSS, Elmar Luiz. **Fisiologia das plantas cultivadas:** o estudo do que esta por trás do que se vê. 5. ed. Passo Fundo: UPF, 2011.

GOMES, Paulo. **A soja.** 6. ed. São Paulo: Nobel, 1986.

GOOGLE EARTH, **Google Mapas de Guatambu – Brasil**, 2011. Disponível em:<https://maps.google.com.br/maps>. Acesso em: 19 maio 2014.

HUNGRIA, Mariangela; CAMPO, Rubens José; MENDES, Iêda Carvalho; **Fixação biológica do nitrogênio na cultura da soja.** 1. ed. Londrina: Embrapa Soja, 2001.

MACHADO, Leonardo de Oliveira. **Adubação nitrogenada.** 2002. Disponível em:< http://www.dpv24.iciag.ufu.br/new/dpv24/Apostilas/Monitor%20Leonardo%20-%20Apostila%20Adub.%20Nitrogenada%2002.pdf>. Acesso em: 31 maio 2014.

MASCARENHAS, Hipólito Assunção Antônio; MIRANDA, Manoel Albino Coelho de. **Comportamento diferencial de dois cultivares de soja**. 1. ed. Londrina: Embrapa Soja, 1979.

MOTA, Fernando Silveira da. **Meteorologia agrícola**. São Paulo: Nobel, 1985.

OLIVEIRA A. F.; SFREDO J. G.; CASTRO C.; KLEPLER D. **Fertilidade do solo e nutrição da soja**. 1. ed. Londrina: Embrapa Soja, 2007.

PETTER, Fabiano André et al. Respostas de cultivares de soja à adubação nitrogenada tardia em solos de cerrado. **Revista Caatinga**, Mossoró, v. 25, n. 1, p. 67-72, jan.-mar., 2012.

SECTI. Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Inovação. **Aplicação de nitrogênio não aumenta produção de soja, revela estudo**, 2014. Disponível em:< http://www.cienciaempauta.am.gov.br/2014/01/aplicacao-de-nitrogenio-nao-aumenta-producao-de-soja-revela-estudo/>. Acesso em: 31 maio 2014.

SEDYAMA, Tuneo. **Tecnologias de produção e usos da soja**. 1. ed. Londrina: Mecenas, 2009.

SOCIEDADE BRASILEIRA DE CIÊNCIA DO SOLO. **Manual de adubação e calagem para os Estados do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina.** Comissão de Química e Fertilidade do Solo. Porto Alegre, 2004.

VALADÃO JÚNIOR, Daniel Dias et al. Adubação fosfatada na cultura da soja em Rondônia. **Scientia Agraria**, Curitiba, v.9, n.3, p.369-375, 2008.

Otimização da eficiência nutricional nos Sistemas Agrícolas de Produção Sustentáveis (SAPS) em função da Agricultura de Precisão (AP)

Neomar Sandrin (sandrinagro@unochapeco.edu.br)
Bolsista de Iniciação Científica PIBITi/FAPE da Unochapecó, acadêmico do Curso de Agronomia, Área de Ciências Exatas e Ambientais, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC – BRASIL

Luis Pedro Caneppele (luispedro@unochapeco.edu.br)
Bolsista de Iniciação Científica PIBIC/CNPq da Unochapecó, acadêmico do Curso de Agronomia, Área de Ciências Exatas e Ambientais, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Andrei Roque Vidor (andrei_vidor@unochapeco.edu.br)
Acadêmico do Curso de Agronomia, Área de Ciências Exatas e Ambientais, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Cristiano Reschke Lajús (clajus@unochapeco.edu.br)
Prof. Dr. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC – BRASIL

Gean Lopes da Luz (geanluz@unochapeco.edu.br)
Prof. Dr. Programa de Pós-graduação em Tecnologia e Gestão da Inovação, Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Campus de Chapecó - UNOCHAPECÓ - CHAPECÓ/SC - BRASIL

Resumo:
Nos dois SPAS (S1 e S2) foi realizada a coleta de solo na profundidade de 0 a 10 cm, visto que a área experimental foi caracterizada como sistema de plantio direto consolidado, com rotação de culturas: trigo x soja x milho. As propriedades químicas analisadas foram: potencial hidrogênico (pH) em água, teor de argila, índice SMP, alumínio (Al), capacidade de troca de cátion (CTC) efetiva, matéria orgânica (MO), nitrogênio, fósforo e potássio (N, P, K). Após a análise das respectivas propriedades foram realizadas às recomendações de correção do solo e adubação através do Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004) conforme o manejo específico de cada SPAS. As variáveis econômicas analisadas foram: cálculo do custo operacional e indicadores de rentabilidade. As matrizes de coeficientes técnicos de produção foram elaboradas com base em informações coletadas durante a safra 2014/2015 da cultura do milho, junto aos técnicos da Cooperativa Regional Alfa (Cooperalfa), de Chapecó/SC. Os preços dos materiais, da mão-de-obra e dos serviços empregados (AP) foram obtidos após a colheita do trigo na primeira quinzena de setembro de 2014 na cidade de Chapecó/SC. Neste trabalho é possível perceber diferenças econômicas entre os elementos químicos recomendados para os SPAS S1 e S2 e também diferenças nas quantidades a serem aplicadas em cada um dos SPAS, e estas diferenças impactaram nos custos de produção.
Palavras chave: Agricultura de precisão, Eficiência nutricional, Milho.

Optimization of nutritional efficiency in Farming Systems Sustainable Production (SAPS) depending on Precision Agriculture (PA)

Abstract:
In both SPAS (S1 and S2) was performed solo collection in the 0 to 10 cm, as the experimental area was characterized as consolidated tillage with crop rotation: wheat x soy x maize. The chemical properties analyzed were potential hidrogênico (pH) in water, clay content, SMP index, aluminum (Al), capacity of cation exchange (CEC) effective, organic matter (OM), nitrogen, phosphorus and potassium (N, P, K). After analysis of their properties were carried to the soil remediation recommendations and fertilization through the fertilization manual and liming for the states of Rio Grande do Sul and Santa Catarina (CQFS-RS / SC, 2004) as the specific management of each SPAS. The economic variables were: calculation of operating costs and profitability indicators. The matrices of technical production coefficients were prepared based on information collected during the 2014/2015 harvest of maize, together with the technicians of the Regional Cooperative Alfa (Cooperalfa), Chapecó / SC. The prices of materials, labor, labor and employee services (AP) were obtained after the wheat harvest in the first half of September 2014 in the city of Chapecó/SC. In this work it is possible to realize economical differences between the chemical elements recommended for SPAS S1 and S2 as well as differences in quantities to be applied in each SPAS, and these differences impacting the production costs.
Key-words: Precision Agriculture, Nutritional efficiency, Maize.

1. Introdução

A agricultura de precisão (AP) pode ser definida como um conjunto de técnicas que auxiliam no gerenciamento de sistemas agrícolas. A AP dispõe de sistemas de posicionamento global por satélite e sistemas de informação geográfica, permitindo a coleta de dados da lavoura e o tratamento diferenciado das áreas.

A análise dos dados permite otimização do uso de insumos agrícolas, possibilitando menor impacto ambiental, maiores ganhos econômicos para o produtor rural, garantindo a sustentabilidade na atividade. Contudo, existem poucas informações técnico científicas sobre essas variações espaciais em sistemas agrícolas de produção sustentáveis (SAPS) manejados através da AP no Oeste Catarinense, as quais possibilitem o mesmo avaliar especificamente a aplicação da inovação tecnológica (AP).

Em face dessa realidade regional, o respectivo estudo teve como objetivo comparar a otimização da eficiência nutricional entre o SAPS convencional e o SAPS com a utilização de AP.

2. Revisão da literatura

A adoção da inovação tecnológica (AP) justifica-se pelo fato de que apesar de grande parte dos produtores considerarem o solo uniforme, as áreas de cultivo podem ter uma série de variações espaciais em seus atributos, tais como: o tipo de solo, propriedades físicas e químicas, produtividade e/ou rendimento, exigências nutricionais, entre outras. Desta forma

torna-se necessário a utilização da AP, que envolve todo o manejo da área, processamento de dados e análises de uma série de informações, variando na área e no tempo, sendo indispensável à utilização de sistemas de computação móveis, com grande capacidade em armazenagem de informações e memórias elevadas de captação de dados, o que possibilita a aplicação das técnicas da AP (SANTI, 2007).

Com o avanço no setor tecnológico da informática e a necessidade de conhecimento detalhado e específico da lavoura, o produtor rural passou a dispor de novas ferramentas, proporcionando ao empresário rural melhor gerenciamento dos custos de produção e maior lucratividade em sua propriedade (TSCHIEDEL; FERREIRA, 2002). Uma das principais estratégias da AP consiste em um sistema de gerenciamento mais elaborado agronomicamente, que considera a produtividade e/ou rendimento das culturas anteriores como um dos parâmetros para aplicação de reposição dos nutrientes extraídos pela colheita.

Assim, torna-se indispensável a geração dos mapas de produtividade e/ou rendimento de cada cultura, a utilização intensa das ferramentas e equipamentos da AP, maior conhecimento do produtor e formação técnica especializada a esse novo modelo agrícola. É uma estratégia a longo prazo, pois a mesma baseia-se na obtenção e construção de uma base de dados confiável, no que diz respeito a variabilidade na produtividade e/ou rendimento da cultura específica e não somente aquela estratégia da quantidade de fertilizantes aplicados ao solo ou planta (MOLIN, 2007). A AP possibilita o manejo localizado de todo o conjunto de uma área cultivada de maneira eficaz permitindo que os ganhos econômicos na propriedade sejam aumentados, procurando notar as diferentes variações da lavoura visando o incremento de produtividade de todas as partes da área, com menor prejuízo possível aos recursos naturais.

Também permite visualizar e identificar fatores limitantes (físicos, químicos e biológicos) na intenção de buscar e propor alternativas de manejo diferenciado de acordo com as necessidades de cada área ou zona de manejo. As zonas de manejo ou zonas de aplicação de insumos, no enfoque da AP, são referentes a regiões geográficas ou subáreas que possuem atributos de solo com menor heterogeneidade. Com base nestas zonas, podem-se diagnosticar interferências de manejo visando corrigir aqueles atributos que estão comprometendo ou interferindo no rendimento das culturas, permitindo, assim, maior produtividade (SANTI, 2007).

A interpretação e correlação dos resultados levantados na lavoura são de fundamental importância, visto que quanto maior for o banco de dados, mais coerentes e confiáveis é as informações geradas, e consequentemente os erros no diagnóstico referente á variabilidade existente na área são minimizados. Dessa maneira, informações de produtividade e/ou rendimento obtidos através de mapas de colheita são essenciais, mesmo por que a variabilidade nas lavouras é evidenciada nos mapas de produtividade e/ou rendimento. A interpretação dos dados é a explicação do diagnóstico correto, que por sua vez, é a tarefa mais complexa da AP quando os fatores que podem comprometer a menor produtividade e/ou rendimento da área são identificados e localizados (MOLIN, 2007).

O rápido crescimento da tecnologia e a informática possibilitaram a aplicação das ferramentas de AP, as tecnologias disponíveis podem ser encontradas em seis principais categorias: computadores e softwares; GPS – Sistema de Posicionamento Global; SIGs – Sistema de Informação Geográfica; sensoriamento remoto; sensores; e controladores eletrônicos de aplicação. O objetivo da utilização dessas tecnologias é proporcionar ao produtor o entendimento da variabilidade espacial e temporal dos atributos dos solos, das

culturas e suas relações com o meio, bem como monitorar e manejar essa variabilidade de forma eficaz (COELHO, 2003). Os produtores que fazem uso da AP somente com base na amostragem de solo em grade, têm grande chance na redução da utilização de calcário e fertilizantes com a aplicação em dose variada dentro de cada área, mas o resultado obtido para a maioria dos produtores é que a forma convencional de aplicação em dose única para toda área resulta em erros (MOLIN, 2007).

3. Metodologia

A área experimental foi conduzida com dois SAPS (S1: georreferenciado e S2: convencional). No sistema S1 foi realizado o mapeamento da área com auxílio do software Farm Works™ Mapping. A malha utilizada foi quadrangular de 100m x 100m totalizando 1 ponto por 3,76 ha com uma média de 20 sub amostras por ponto, de forma a configurar uma melhor distribuição espacial dos pontos na área. Para o sistema S2 a amostra composta foi formada a partir da coleta de 15 sub amostras de solo na área de 56,73 ha. Cada SAPS (S1 e S2) seguiu às orientações técnicas de acordo com as instruções do Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004). Nos dois SPAS (S1 e S2) foi realizada a coleta de solo na profundidade de 0 a 10 cm, visto que a área experimental foi caracterizada como sistema de plantio direto consolidado, com rotação de culturas: trigo x soja x milho. A respectiva coleta de solo foi feita com trado de rosca, e as sub-amostras foram homogeneizadas para posterior retirada da amostra principal.

Após a coleta cada amostra dos SPAS (S1 e S2) foi identificada em recipiente plástico fechado e enviada para o Laboratório de Solos da Universidade de Passo Fundo, Passo Fundo/RS, que segue os métodos propostos por Tedesco et al. (1995). As propriedades químicas analisadas foram: potencial hidrogênico (pH) em água, teor de argila, índice SMP, alumínio (Al), capacidade de troca de cátion (CTC) efetiva, matéria orgânica (MO), nitrogênio, fósforo e potássio (N, P, K). Após a análise das respectivas propriedades foram realizadas às recomendações de correção do solo e adubação através do Manual de adubação e calagem para os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina (CQFS-RS/SC, 2004) conforme o manejo específico de cada SPAS. As práticas culturais foram realizadas conforme as indicações técnicas para os diferentes SPAS da cultura do milho (CRUZ et al., 2009).

A dessecação foi realizada 30 dias antes da semeadura sendo utilizado 2 L de glifosato/100 L de água na mistura por hectare. O mesmo produto foi aplicado em pós-emergência (30 dias após a semeadura) para o controle das plantas daninhas. A semeadura foi realizada na segunda quinzena de setembro de 2014, onde foi utilizada a semeadora Semeato PAR 3600. O híbrido utilizado foi o Pioneer 30F53 HR, com produtividade esperada de 10.000kg/ha em uma população de aproximadamente 85000 plantas/ha, ou seja, 6 sementes por metro linear em espaçamento de 70 cm entre linhas. Para o controle de Diabrotica speciosa foi aplicado o Inseticida Deltametrina na dose recomendada (200 mL/ha) entre os estádios V2/V3.

Na primeira quinzena de janeiro de 2015, quando as plantas entraram em maturação fisiológica (ponto ideal de colheita) foi realizada a colheita com uma colhedora New Holland TC 57® de potência nominal de 124 kW, equipada com plataforma despigadora de milho, com seis linhas espaçadas entre si de 0,70 m e capacidade de armazenamento no graneleiro de 5.000 L, com monitor de colheita AgLeader®, modelo PF 3000®. Em síntese, neste trabalho

foi considerada a seguinte característica na definição dos sistemas de produção de milho safra: 1) sistema georreferenciado (S1) com AP; 2) sistema convencional (S2) sem AP.

- Cálculo do custo operacional: a metodologia de custo utilizada é a do custo operacional de produção, que considera despesas diretas com insumos (sementes, fertilizantes, agroquímicos, etc.), serviços de operação (mão-de-obra e operação de máquinas) e de empreitas (contratação da AP), e despesas indiretas, como encargos sociais, encargos financeiros, etc. (MATSUNAGA et al., 1976). A soma das despesas diretas e indiretas o denomina-se custo operacional total (COT). No cálculo do custo de máquinas e equipamentos considerou-se a classificação tradicional de custos em fixos e variáveis, citados por Hoffmann et al. (1976).

- Indicadores de Rentabilidade: os indicadores de análise de resultados utilizados no trabalho seguiram a metodologia proposta por Martin et al. (1998).As matrizes de coeficientes técnicos de produção foram elaboradas com base em informações coletadas durante a safra 2014/2015 da cultura do milho, junto aos técnicos da Cooperativa Regional Alfa (Cooperalfa), de Chapecó/SC. Os preços dos materiais, da mão-de-obra e dos serviços empregados (AP) foram obtidos após a colheita do trigo na primeira quinzena de setembro de 2014 na cidade de Chapecó/SC. Os dados coletados foram submetidos à análise estatística descritiva, conforme Piana; Machado e Selau (2009), os mesmos foram interpretados através da elaboração de tabelas com base nas Normas de Apresentação Tabular do IBGE (1993).

4. Análise dos resultados

Ao analisar os indicadores econômicos dos SPAS (S1) e (S2) (Tabelas 1 e 2), percebe-se que o custo operacional total (COT) de produção do sistema S1, foi de R$ 2546,94 por hectare (Tabela 1). O COT de produção do sistema S2 foi estimado em R$ 2475,44/ha (Tabela 2).

	Custo Operacional Total (COT)					
Operação	**Área/ha**	**Unid./ha**	**R$/Unid.**	**R$/ha**	**Valor (R$)**	**Total (%)**
Insumos						
Herbicida (Dessecação)	56,37	2,60l	10,95/l	28,47	1.604,85	1,11
Semente	56,37	*86.000,00*	497,00/60000	712,36	*40.155,73*	27,96
KCl	56,37	155,17kg	1,28/kg	198,61	11.195,64	7,79
Super Fosfato Triplo	56,37	391,90kg	1,36/kg	532,98	30.044,08	20,92
Inseticida	56,37	0,07l	670,00/l	46,90	2.643,75	1,84
Herbicida (Pós Emergente)	56,37	2,60l	10,95/l	28,47	1.604,85	1,11
Uréia Plus	56,37	271,10kg	1,16/kg	314,47	17.726,67	12,34
Máquinas						
Semeadura	56,37	0,70hr	120,00	84,00	4.735,08	3,29
Pulverizador	56,37	0,70hr	120,00	84,00	*4.735,00*	3,29
Distribuidor taxa variável	56,37	1,00ha	100,00	100,00	5.637,00	3,92
Colheita	56,37	0,60h	*350,00*	*210,00*	*11.837,70*	8,24
Outros						
Serviço de AP	56,37	-	-	*15,96*	900,00	0,62
Funrural	56,37	2,20%	*102,03*	*102,03*	5.751,76	4,00
Mão de obra	56,37	12,50R$	80,00/dia	88,69	5.000,00	3,48
TOTAL				**2.546,94**	**143.572,11**	***100,00***

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 1 - Custo operacional total do SPAS S1

Operação	Custo Operacional Total (COT)					
	Área/ha	**Unid./ha**	**R$/Unid.**	**R$/ha**	**Valor (R$)**	**Total (%)**
Insumos						
Herbicida (Dessecação)	56,37	2,60l	10,95/l	28,47	1.604,85	1,15
Semente	56,37	*86.000,00*	497,00/60000	712,36	*40.155,73*	28,77
KCl	56,37	155,17kg	1,28/kg	198,61	11.195,64	8,02
Super Fosfato Triplo	56,37	378,05kg	1,36/kg	514,08	28.978,68	20,76
Inseticida	56,37	0,07l	670,00/l	46,90	2.643,75	1,89
Herbicida (Pós Emergente)	56,37	2,60l	10,95/l	28,47	1.604,85	1,15
Uréia Plus	56,37	238,60kg	1,16/kg	276,77	15.601,86	11,18
Máquinas						
Semeadura	56,37	0,70hr	120,00	84,00	4.735,08	3,39
Pulverizador	56,37	0,70hr	120,00	84,00	*4.735,00*	3,39
Distribuidor taxa variável	56,37	1,00ha	100,00	100,00	5.637,00	4,03
Colheita	56,37	0,60h	*350,00*	*210,00*	*11.837,70*	8,48
Outros						
Análise do solo	56,37	-	-	*1,06*	60,00	0,04
Funrural	56,37	2,20%	*102,03*	*102,03*	5.751,76	4,12
Mão de obra	56,37	12,50R$	80,00/dia	88,69	5.000,00	3,58
TOTAL				**2.475,44**	**139.481,90**	***100,00***

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 2 - Custo operacional total do SPAS S2

O diferencial dos custos do SPAS S1 encontra-se no maior valor dos fatores de produção, com participação de 41,05% para os insumos adquiridos (KCl, Super Fosfato Triplo e Uréia Plus) (Tabela 1), enquanto que no SPAS S2 essa participação foi de 39,96% (Tabela 2), justificando a maior aplicação de adubo a taxa variada, fazendo com que o item fertilizantes tenha maior participação relativa no custo de produção.

Estes resultados estão de acordo com Tsunechiro et al. (2015), os quais indicam que nos últimos anos a referida cultura passou a ser desenvolvida com significativos avanços tecnológicos.

Os indicadores de rentabilidade da cultura do milho nos dois SPAS, para esse conjunto de insumos e preços, mostraram-se positivos. Consideraram-se as produções de 193,25 sacas por hectare para o SPAS S1 e de 189,90 sacas por hectare para o SPAS S2 (Tabela 3).

Descrição	**S1**	**S2**
Custos Fixos (R$)	5.000,00	5.000,00
Custos Variáveis (R$)	138.572,11	134.541,90
Receita (R$)	261.444,06	256.923,18
Ponto de Equilíbrio (R$)	10.638,29	10.504,20
Margem de Contribuição (R$)	122.871,95	122.381,28
Lucro (R$)	117.871,95	117.441,28
Custo por Saca (R$)	13,18	13,03
Lucro por Saca (R$)	10,82	10,97
Rendimento Médio (sc/ha)	193,25	189,90

Fonte: elaborado pelos autores.

Tabela 3 - Indicadores de rentabilidade dos SPAS

Um aspecto a ser evidenciado na Tabela 3 é o lucro operacional do SPAS S1, que foi 0,36% superior ao SPAS S2. O índice de lucratividade nos dois sistemas foi próximo de 45%, indicando que os dois SPAS são competitivos no mercado, com destaque para o SPAS S1, pois com a continuidade do mesmo a receita por área tende a aumentar, em função da construção da fertilidade do solo.

Ao comparar os indicadores de rentabilidade da presente pesquisa com o trabalho realizado por Fiorin et al. (2010), os quais avaliaram economicamente lavouras conduzidas em AP comparativamente a forma convencional, em produtores associados das cooperativas Cotrijuí, Cotribá e Coopatrigo de Cruz Alta/RS, percebe-se que os incrementos produtivos dependem do nível tecnológico de cada sistema de produção vegetal com destaque para a AP, porém se faz necessário um maior período para a consolidação do referido SPAS.

5. Conclusões

Neste trabalho é possível perceber diferenças econômicas entre os elementos químicos recomendados para os SPAS S1 e S2 e também diferenças nas quantidades a serem aplicadas em cada um dos SPAS, e estas diferenças impactaram nos custos de produção. Desta forma, as técnicas propostas pela agricultura de precisão devem ser consideradas como importantes ferramentas para auxiliar o agricultor no manejo da adubação.

6. Referências

COELHO, A. M. Agricultura de precisão: manejo da variabilidade espacial e temporal dos solos e das culturas. **Tópicos em Ciências do Solo**. Viçosa, v. 03, n. 01, p. 249-290, 2003.

COMISSÃO DE QUÍMICA E FERTILIDADE DO SOLO RS/SC. **Manual de adubação e de calagem para o estado do Rio Grande do Sul e Santa Catarina**. Sociedade Brasileira de Ciência do Solo. Porto Alegre: SBCS/Núcleo Regional Sul: UFRGS, 2004.

CRUZ, J. C. et al. **Caracterização dos sistemas de Produção de milho para altas produtividades**. Circular Técnica 124, 2009.

FIORIN, J. E. et al. Projeto APcoo nas cooperativa agrícolas do Rio Grande do Sul. **Revista Plantio Direto**. v. 115, p. 30-35, 2010.

HOFFMANN, R. et al. **Administração da empresa agrícola**. São Paulo: Pioneira, 1976.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Normas de apresentação tabular**. Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Centro de documentação e disseminação de informações. 3ª ed. Rio de Janeiro: IBGE, 1993. Disponível em: <http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv23907.pdf > Acesso em: 20 set. 2015.

MARTIN, N. B. et al. **Sistema integrado de custos agropecuários** - CUSTAGRI. Informações Econômicas, São Paulo, v. 28, n. 1, p. 7-28, jan. 1998.

MATSUNAGA, M. et al. Metodologia de custo de produção utilizada pelo IEA. **Agricultura em São Paulo**, São Paulo, v. 23, n. 1, p. 123-139, 1976.

MOLIN, J. P. Agricultura de precisão: as múltiplas possibilidades da tecnologia. **A Granja**. São Paulo, v.63, n.704, p.32-36, 2007.

PIANA, C.F. de B.; MACHADO, A. de A.; SELAU, L. P. R. **Estatística Básica**. Pelotas: UFPel, Instituto de Física e Matemática. 2009.

SANTI, A. L. **Relações entre indicadores de qualidade do solo e a produtividade das culturas em áreas com agricultura de precisão**. 2007. 175f. Tese (Doutorado em Ciência do Solo) - Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria - RS, 2007.

TEDESCO, M. J. et al. **Análise de solo, plantas e outros materiais**. Porto Alegre: UFRGS, 1995.

TSCHIEDEL, M.; FERREIRA, M. A. Introdução à agricultura de precisão: conceitos e vantagens. **Ciência Rural**. Santa Maria, v.32, n.01, p.159-163, 2002.

TSUNECHIRO, A. et al. **Análise técnica e econômica de sistemas de produção de milho safrinha, região do Médio Paranapanema**, São Paulo. Artigo em Hypertexto. Disponível em: <http://www.infobibos.com/Artigos/2006_3/Safrinha/index.htm>. Acesso em: 20 set. 2015.

Percepção dos Profissionais Contábeis da Região Metropolitana de Belo Horizonte Sobre a Importância do Contrato de Prestação de Serviços e da Carta de Responsabilidade da Administração

Cristiano Moreira da Silva (cristianomoreirasilva@hotmail.com)
Mestre em Economia de Empresas – FEAD/MG

Victor Hugo Pereira (victorhpra@yahoo.com.br)
Graduando em Ciências Contábeis – PUC/MG

Leonardo Moreira Faria Madeira (leocbf.mad@gmail.com)
Bacharel em Ciências Contábeis – PUC/MG

Geova Jose Madeira (madeira4888@gmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis – FGV/RJ

Gilberto Galinkin (galinkin@terra.com.br)
Mestre em Ciências Contábeis – UFRJ

Resumo:

O presente artigo realizou um estudo em escritórios de contabilidade da Região Metropolitana de Belo Horizonte, mais especificamente com profissionais contábeis que terceirizam seus serviços para empresas. O objetivo foi identificar o índice de aplicação do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e da Carta de Responsabilidade da Administração entre profissionais de contabilidade e seus clientes. Foram coletados dados por meio de entrevista guiada por um questionário virtual, no qual foi possível analisar o comportamento dos entrevistados, profissionais de contabilidade, quanto à utilização de tais documentos. Investigou-se o nível de aplicação dos documentos, as dificuldades, resistências, vantagens e desvantagens da utilização dos mesmos na prática contábil. Os resultados encontrados, após a análise dos dados de 56 respondentes que participaram do estudo, mostram que 91% afirmam utilizar o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, e que 41% disseram receber a Carta de Responsabilidade da Administração de seus clientes. Foi observado também que 80% dos respondentes afirmam enfrentar dificuldades e resistências para obtenção de Contratos de Prestação de Serviços e da Carta de Responsabilidade junto a seus clientes. Exemplos dessas dificuldades incluem desconfiança, clientes antigos, excesso de confiança e desconhecimento. Sendo assim, o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e a Carta de Responsabilidade da Administração merecem atenção das autoridades e órgãos de classe, seja na sua fiscalização, seja na reeducação das relações entre contratados e contratantes, ou mesmo na aplicação de penalidades.

Palavras-chave: Contrato de Prestação de Serviços. Carta de Responsabilidade. Responsabilidade Civil. Código de Ética.

Perception of Accounting Professionals of Greater Belo Horizonte About the Importance of the Service Agreement and the Management's Responsibility Charter

Abstract

This paper conducted a study in accounting offices in the metropolitan region of Belo Horizonte, specifically with accounting professionals who outsource their services to companies. The goal was to identify the application rate of the Financial Services Provision Contract and Management Accountability Charter between accounting professionals and their

clients. Data were collected through interviews guided by a virtual questionnaire, in which it was possible to analyze the behavior of respondents, accounting professionals, on the use of such documents. Investigated the documents application level, difficulties, strengths, advantages and disadvantages of using them in accounting policy. The results, after analysis of data from 56 respondents who participated in the study show that 91% claim to use Contract Accounting Provision of Services, and 41% said they received the Responsibility Charter of customers Administration. It was also observed that 80% of respondents claim to face difficulties and resistance to obtain Service Delivery Contracts and Responsibility Charter with its customers. Examples of such problems include distrust, old customers, overconfidence and ignorance. Thus, the Contract Accounting Service Delivery and Management's Responsibility Charter deserve attention of the authorities and professional bodies, whether in their supervision, either in the rehabilitation of the relationships between contractors and contractors, or the application of penalties.

Keywords: Service Delivery Agreement. Letter of responsibility. Civil responsability. Code of ethics.

1 INTRODUÇÃO

O Contrato de Prestação de Serviços Contábeis foi instituído pela Resolução nº 987 de 2003, sendo citado ainda no Código de Ética Profissional e em disposições constantes do Código Civil Brasileiro, tendo sua obrigatoriedade reafirmada pelas Normas Brasileiras de Contabilidade – Técnicas Gerais (NBC-TG) 1000, que tratam da contabilidade para as Pequenas e Médias Empresas (PME's) – e pela Resolução do Conselho Federal de Contabilidade, em sua Interpretação Técnica Geral (ITG) 1000, para as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP's). Inclui-se ainda nesses documentos regulatórios a exigência da Carta de Responsabilidade entre cliente e prestador de serviços contábeis.

O cenário atual, no entanto, caracteriza-se por uma "prática contábil", até então, com pouca aplicação e utilização do Contrato e da Carta de Responsabilidade. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Diante da responsabilidade civil e criminal atribuída ao profissional contábil pelo novo Código Civil Brasileiro, reforçado pela ITG 1000 e NBC-TG 1000, torna-se importante conhecer as causas que levam o profissional contábil a não utilizar a carta e o contrato e também os motivos pelos quais os clientes não assinam tais documentos. Esses documentos prestam informações de suma importância para o mercado (profissionais e empresários), para as autoridades do país e, especialmente, para toda a categoria contábil brasileira. Tais documentos são parte permanente das relações entre contratante e contratado. São instrumentos de segurança, proteção, definição e clareza dos limites e do grau de responsabilidade entre as partes, bem como das obrigações de cada um na prestação de serviços contábeis.

Tendo em vista que pesquisas locais apontam para o desconhecimento e a não utilização desses documentos, ou até mesmo para as dificuldades de aplicação e aceitação destes pelos clientes, torna-se importante então conhecer e identificar melhor essa realidade, pelo muito que essa discussão poderá contribuir para o estabelecimento de medidas corretivas, com o intuito de atender as partes envolvidas no processo. (ALMEIDA et al., 2013).

Até então, argumentos como: "risco de perder clientes", "desconhecimento das leis e normas por parte dos empresários", "nunca foi exigido isso antes dos clientes", "vai gerar certa desconfiança por parte dos empresários", dentre outros, são exemplos de impasses

encontrados no mercado contábil, situações que não deveriam mais ocorrer nos dias atuais frente às mudanças introduzidas pela internacionalização das normas contábeis.

Diante do exposto, a proposta deste artigo foi responder à seguinte inquietação: "Qual o índice de aplicação e aceitação do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e da Carta de Responsabilidade da Administração entre os profissionais de contabilidade e seus clientes no município de Belo Horizonte?". Além disso, buscou-se descrever os conceitos do contrato e da carta citados, identificando as dificuldades e resistências para sua aplicação, sugerindo às entidades e aos órgãos envolvidos a aplicação de medidas corretivas que possibilitem minimizar essas dificuldades.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Lei nº 10.406/02: Código Civil Brasileiro

A Lei nº 10.406, promulgada em 10 de janeiro de 2002, que institui o Código Civil, vigente até os dias de hoje, introduziu grandes modificações na Lei Civil, que serão apresentadas ao longo deste artigo. Dentre essas mudanças, podemos citar o conteúdo do Livro II, que trata do Direito de Empresa. Nesse dispositivo, observamos uma parte específica que disciplina a atividade do contabilista e de outros auxiliares, com clara previsão no tocante ao grau de responsabilidade desses profissionais na execução de suas tarefas. (BRASIL, 2002).

Nesse sentido, consideramos que o novo Código é muito importante para a categoria profissional de contadores, pois, além de implicar melhorias na qualidade dos dados informados, valoriza os princípios éticos da profissão e evita que estes sejam adulterados, modificando com isso a estrutura contábil da organização, muitas vezes na tentativa de suprir as necessidades dos seus clientes. (DORNELES; BARICHELLO, 2004).

Barreto (2003) corrobora essa ideia e afirma que a contabilidade, no princípio, era focada principalmente na apresentação de resultados e tomadas de decisão. Hoje a prestação de serviços contábeis necessita que sejam tomados alguns cuidados que anteriormente não eram regidos por lei.

Nos dias atuais, o contador possui grandes responsabilidades e assume papel fundamental diante da classe empresarial e da sociedade. Os profissionais que não se adequarem estarão vulneráveis às penalidades da lei. (BARRETO, 2003).

No que diz respeito às modificações introduzidas pela Lei 10.406/02 no campo de atuação contábil, destaca-se também a que se relaciona à institucionalização da responsabilidade civil do contador, tratada especificamente no artigo 1.177 do Código Civil , no parágrafo único desse dispositivo legal aborda a responsabilidade do profissional contabilista diante da ineficácia ou de uma possível negligência ou má-fé no exercício de sua função. Isso porque cita que o preposto (contador) será responsabilizado pessoalmente perante o preponente (empresa contratante) pelos atos culposos, ou seja, erros involuntários ou por imperícia. Por outro lado, será responsabilizado solidariamente com o preponente perante terceiros pelos atos dolosos, isto é, aqueles originários de má-fé.

De acordo com Oliveira (2005), citado por Jacomossi e Padilla (2013, p.115) , considera-se má-fé a ação que visa deliberadamente alterar a realidade para causar prejuízo ou vantagem a outrem e que o contabilista-preposto é aquele encarregado de realizar determinada tarefa para a empresa contratante (não importa se a relação é empregatícia ou de mera prestação de serviços). Assim, comprovada a má-fé do profissional, o assento por ele lançado não produzirá efeito algum.

Oliveira (2005) postula que o contabilista-preposto que tenha agido de má-fé arcará com toda a responsabilidade advinda desse ato. Em outras palavras, será obrigado a indenizar o preponente, em termos materiais e morais, e terceiros que também tenham sido eventualmente lesados com seu ato.

Porém, de acordo com Fiuza (2006), a responsabilização na relação de preposição, em virtude de ato culposo do preposto (contabilista), significa que este será pessoalmente responsável perante o preponente e haverá responsabilidade objetiva da empresa, cabendo a esta indenizar os prejuízos causados. No caso de ato doloso, ocorrerá situação de solidariedade, de modo que será exigido do preponente, juntamente com o preposto, o ressarcimento de prejuízos provocados a terceiros, conforme o artigo 1.178 do Codigo Civil.

Dessa maneira, baseado no artigo 1.178, Fiuza (2006) afirma que o preponente somente responderá pelas obrigações contraídas pelo preposto que expressamente constarem em documentos. Não será exigida indenização do preponente se o contabilista exceder os limites de seus poderes, causando eventuais prejuízos a terceiros.

2.2 Resolução CFC nº 987/03 e suas substituições pela Resolução nº 1.457/13

A Resolução nº 987 do Conselho Federal de Contabilidade, instituída em 11 de dezembro de 2003, regulamenta a obrigatoriedade do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis. A Resolução considera que esse contrato torna-se um instrumento necessário e indispensável à fiscalização do exercício profissional contábil, para definição dos serviços contratados e das obrigações assumidas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013).

Para Jacomossi e Padilla (2013), uma das medidas preventivas que garantem a qualidade e a segurança das atividades de um contabilista, com o intuito de resguardar seus interesses, é o Contrato de Prestação de Serviços firmado com seu cliente.

Em conformidade com os autores citados, Silva e Brito (2004) afirmam que o Contrato de Prestação de Serviços é muito importante, já que preserva o contabilista de situações que possam gerar implicações e eventuais transtornos na esfera civil e até penal.

De acordo com divulgações do Conselho Federal de Contabilidade (2003), dentre as situações mais comuns, estão os casos em que o cliente, tomador dos serviços, é autuado por não realizar um procedimento contábil obrigatório ou por não pagar algum tributo. Dessa forma, o contabilista pode ser denunciado no Conselho Regional de Contabilidade e até mesmo na justiça comum. Sendo assim, para o Conselho Federal de Contabilidade (2003), assinando o Contrato de Prestação de Serviços, o contabilista estará amparado para contra-argumentar em qualquer situação de disputa entre as partes.

Ao analisar a Resolução nº 987/03 citada, em seu Capítulo I, artigo 1º, observa-se que o profissional da contabilidade ou a organização contábil deverá manter contrato por escrito de prestação de serviços. Em seguida, no parágrafo único do mesmo artigo, são apresentadas as finalidades de tal contrato, ou seja, comprovar os limites e a extensão da responsabilidade técnica, permitindo a segurança das partes e o regular desempenho das obrigações assumidas. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Segundo Jacomossi e Padilla (2013), a estipulação prévia por escrito dos serviços a serem realizados define as responsabilidades de cada envolvido, contratante e contratado, devendo-se determinar exatamente quais serviços serão executados e seus respectivos valores.

Os dados mínimos que deverão constar no Contrato de Prestação de Serviços Contábeis são encontrados no artigo 2º dessa mesma Resolução são: identificação das partes contratantes; a relação dos serviços a serem prestados; duração do contrato; cláusula rescisória com a fixação de prazo para a assistência, após a denúncia do contrato; honorários

profissionais; prazo para seu pagamento; responsabilidade das partes; foro para dirimir os conflitos. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003).

Podemos apontar também como vantagem da elaboração do Contrato de Prestação de Serviços a cobrança de honorários vencidos. Para aquele profissional que não possui um contrato formalizado por escrito, o processo judicial transcorrerá pelo rito ordinário, que, por sua vez, resulta, na maioria dos casos, em uma ação morosa e cansativa. (JACOMOSSI; PADILLA, 2014).

De posse do contrato formalizado por escrito, o processo de cobrança se dá por meio de ação de execução de título extrajudicial, sendo essa modalidade consideravelmente mais ágil. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2003). Além disso, é importante ressaltar que, antes de constituir um Contrato de Prestação de Serviços seguro, devem-se observar as legislações vigentes – como, por exemplo, o novo Código Civil – e também analisar a qualidade do contratante e do contratado, bem como a definição dos serviços a serem executados.

Passando à abordagem da Carta de Responsabilidade da Administração, outro documento bastante importante no exercício profissional da contabilidade, Balaminut (2014) afirma que é um documento entregue pela administração da empresa (cliente) em cada encerramento do exercício contábil. Segundo o autor, esse instrumento confirma que os dados e as informações repassados ao contador para a escrita regular contábil e suas obrigações acessórias são fidedignos, e que, no caso de incorrer em alguma fraude, a administração será a responsável, já que estaria omitindo informações em seus documentos.

Segundo Barreto (2005), a Carta de Responsabilidade objetiva não deixar os contabilistas vulneráveis às leis que possam responsabilizá-los, chamando ainda a atenção dos empresários acerca de suas responsabilidades no que diz respeito à manutenção da regular escrita contábil, inventário de mercadorias e outros.

A Resolução nº 1.457 do Conselho Federal de Contabilidade, instituída em 11 de dezembro de 2013, inclui, no artigo 1º da Resolução 987/03, a alínea "i", que tem a seguinte redação: "Obrigatoriedade do fornecimento de Carta de Responsabilidade da Administração". (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013, p.01).

Anteriormente à Lei nº 10.406/2002, que instituiu o Código Civil, o termo de encerramento dos Balanços Patrimoniais era utilizado para embasar os interesses do profissional de contabilidade perante as regulamentações estipuladas no Código Civil (BRASIL, 2002). Para Barreto (2005), a Carta de Responsabilidade da Administração se tornou um meio de resguardar esses interesses e também serve para que sejam definidas e distribuídas claramente as responsabilidades entre preposto e preponente.

O Conselho Federal de Contabilidade, em sua Resolução 1.418/12, aprovou a Interpretação Técnica Geral 1000 – modelo contábil para microempresa e empresa de pequeno porte –, cujo item 12 aduz o seguinte:

> Para salvaguardar a sua responsabilidade, o profissional contábil deve obter Carta de Responsabilidade da Administração da entidade para a qual presta serviços, podendo, para tanto, seguir o modelo sugerido no Anexo 1 desta Interpretação. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p.03).

Por outro lado, a Resolução, em seu item 13, explicita que a Carta de Responsabilidade da Administração deve ser obtida juntamente com o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, contemplado na Resolução nº 987/03, e renovada ao término de cada exercício social. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012).

Por fim, explicita ainda, em seu item 14, o objetivo da Carta de Responsabilidade da

Administração imposta por essa Resolução que é a salvaguardar o profissional da Contabilidade no que se refere à sua responsabilidade pela realização da escrituração contábil do período base encerrado, segregando-a e distinguindo-a das responsabilidades da administração da entidade, sobretudo no que se refere à manutenção dos controles internos e ao acesso às informações. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2012, p.03).

Corroborando a Resolução citada, Soares (2013) pontua que instituir a obrigatoriedade da Carta de Responsabilidade é uma forma de as empresas contábeis se protegerem de documentos forjados e de informações falsas que seus clientes possam lhes fornecer.

Ressalta-se que o não cumprimento dessas exigências constitui-se como infração sujeita a penalidades, tal como verificado no artigo 6º da Resolução nº 1.457/2013

> Art. 6º A inobservância do disposto na presente Resolução constitui infração ao Art. 24, inciso XIV da Resolução CFC n.º 1370/11 (Regulamento Geral dos Conselhos de Contabilidade), e ao Art. 6º do Código de Ética Profissional do Contador, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas no Art. 25 da referida Resolução CFC nº 1370/11, no Art. 27, alínea "c", do Decreto-Lei n.º 9.295/46 e no Art. 12 do CEPC. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013, p.02).

Tendo em vista o exposto até aqui, fica clara a importância do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e da Carta de Responsabilidade da Administração como meios de proteger os direitos e interesses do contabilista, assunto abordado inclusive no próprio Código de Ética do Profissional da Contabilidade.

2.3 Código de Ética do Profissional da Contabilidade

O Código de Ética do Profissional da Contabilidade, instituído pela Resolução nº 803, em 10 de outubro de 1996, aduz, em seu artigo 6º, que o profissional da contabilidade deve fixar previamente o valor dos seus serviços por meio de contrato escrito, considerando elementos relevantes, como, por exemplo, o tempo que será despendido para a realização do trabalho profissional, a complexidade do serviço que será executado, o local de realização dos serviços, entre outros. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1996).

Além de pontuar a necessidade de firmar contrato por escrito com os clientes, o Código de Ética também traz, em seu artigo 12, as penalidades a que o contador estará sujeito caso descumpra alguma norma estipulada pelo Código. São elas:

> Art. 12 A transgressão de preceito deste Código constitui infração ética, sancionada, segundo a gravidade, com a aplicação de uma das seguintes penalidades:
> I – advertência reservada;
> II – censura reservada;
> III – censura pública. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 1996, p.05).

De acordo com Teixeira (2012), a advertência reservada ocorre quando o contador é advertido por alguma imprudência cometida; a sua atenção é cobrada, porém de maneira reservada e de forma sigilosa, com a finalidade de preservar sua identidade. Ainda para a mesma autora, a censura reservada é um comunicado pessoal dirigido ao contador infrator pelo próprio conselho de classe, alertando-o sobre a falta ética praticada, sendo o profissional censurado reservadamente. Já a censura pública é uma forma de punição ao contador feita pelo conselho profissional, sendo levado ao conhecimento da classe por meio de publicação

em imprensa oficial, identificando o objetivo, o nome do censurado, o registro e o motivo, para que sirva de exemplo para os demais profissionais. (TEIXEIRA, 2012).

Dessa maneira, o contrato com os clientes estipulando as obrigações referentes às atividades que serão desempenhadas, além de estar previsto nas leis e normas contábeis supracitadas, também é defendido no Código de Ética Profissional do Contador, e o descumprimento da norma poderá levar esse profissional a sofrer sanções éticas frente à classe contábil.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

A metodologia aplicada na realização desta pesquisa foi a qualitativa, pois o estudo teve como objetivo a identificação do comportamento de contratantes e contratados quanto à utilização da Carta de Responsabilidade da Administração e do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, na Região Metropolitana de Belo Horizonte.

Segundo Bryman (1988), a pesquisa qualitativa se reveste numa metodologia não estruturada, de caráter exploratório, que se baseia em pequenas amostras, permitindo uma melhor compreensão do contexto do problema.

Ainda para Bryman (1988), na pesquisa qualitativa, consideram-se as principais características, o compromisso com a perspectiva das pessoas estudadas, a partir do ponto de vista dos pesquisados, devendo ocorrer: descrição acurada do fenômeno e do cenário social pesquisado; contextualização do local onde o fenômeno ocorre, situando claramente o espaço social mais amplo em que ocorre; e flexibilidade, onde a pesquisa, sendo menos estruturada, permite modificações e ajustes nos métodos e até no próprio problema da pesquisa, na busca de melhores resultados.

A pesquisa qualitativa se reveste de enfoques mais elaborados, como o estudo de caso, a pesquisa-ação e a pesquisa participante, utilizando, para isso, entrevistas, diários, questionários em grupos, documentos, etc.

Como delineamento desta pesquisa, adotou-se o estudo exploratório, pois foram utilizadas, como objeto de estudo, empresas de uma comunidade contábil, a fim de se verificar quais instituições utilizam o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e a Carta de Responsabilidade da Administração em suas atividades comerciais. Vale ressaltar que o estudo permitiu conhecer a realidade na Região Metropolitana de Belo Horizonte, de modo que as análises e interpretações feitas limitaram-se ao universo pesquisado, o que impede generalizações de âmbito estadual ou até mesmo nacional acerca do assunto.

A população que serviu de objeto do estudo foi constituída por profissionais contábeis, regularmente registrados e em exercício na Região Metropolitana de Belo Horizonte - MG, no ano de 2015. O contato com os profissionais se deu via e-mail, por meio do qual foram enviados questionários contendo perguntas fechadas relacionadas ao tema de estudo. Ao todo foram enviados questionários a cerca de 100 potenciais entrevistados, no início de setembro, estabelecendo-se um prazo de dois meses para resposta. Ao final foram devolvidos 56 (cinquenta e seis) questionários respondidos, sendo estes o *corpus* que compôs a população do estudo.

O presente artigo baseou-se em uma pesquisa de campo realizada no interior do estado de Minas Gerais, na qual se verificou que aproximadamente 54% dos profissionais de contabilidade encontram dificuldades e resistências de clientes quanto à obrigatoriedade da aplicação e utilização da Carta de Responsabilidade da Administração e do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis. Tal fato motivou a realização do presente estudo na busca de captar a realidade encontrada na Região Metropolitana de Belo Horizonte, considerando que

esta concentra um grande número de profissionais e empresas contábeis, buscando uma melhor compreensão do fenômeno no contexto dos pesquisadores.

Assim, a coleta de dados foi guiada por um questionário estruturado por meio de um sistema virtual e disponibilizado através da Internet, objetivando identificar se a Carta de Responsabilidade da Administração e o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis são aplicados e utilizados nas relações estabelecidas entre os contabilistas e seus clientes na região citada.

As respostas foram tratadas de forma anônima, garantindo-se a privacidade do respondente. A análise dos dados foi realizada a partir das respostas do questionário, interpretadas e analisadas à luz dos resultados.

Foram feitas algumas inferências de cunho sugestivo ou explicativo, de forma a identificar prováveis soluções ou medidas para reduzir a incidência das dificuldades e resistências apresentadas. Com isso, foi possível indicar aos órgãos de classe medidas ou propostas de alterações e correções nas normas e documentos legais que regem a categoria profissional dos contadores.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Como já mencionado, o instrumento de coleta de dados utilizado na pesquisa foi questionário virtual estruturado enviado por e-mail a profissionais que atuam em escritórios de contabilidade da Região Metropolitana de Belo Horizonte. O questionário foi composto de 17 (dezessete) perguntas objetivas de múltipla escolha.

Foi encaminhado a cerca de 100 (cem) profissionais contábeis o questionário com a finalidade de identificar o índice de aplicação e aceitação do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e da Carta de Responsabilidade da Administração em sua atuação profissional. Ao todo, 56 (cinquenta e seis) entrevistados devolveram o questionário respondido, sendo estes os sujeitos que compuseram a população de estudo.

4.1 Utilização do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis

Dos 56 entrevistados, 51 (91%) afirmaram utilizar o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, enquanto 5 (9%) responderam negativamente. Como dito anteriormente, esse instrumento garante a qualidade e a segurança das atividades do contador.

Dessa forma, observamos que a grande maioria dos profissionais está atenta à importância e à exigência de sua utilização, porém vislumbrava-se a totalidade de respostas como SIM, já que há obrigatoriedade desse documento prevista em lei.

4.2 Entrega da Carta de Responsabilidade da Administração

Em relação à Carta de Responsabilidade da Administração, 23 (41%) dos 56 entrevistados disseram receber esse documento de seus clientes, ao passo que 33 (59%) afirmaram não recebê-lo. Subentende-se, dessa forma, que a maior parte dos profissionais questionados não define sua responsabilidade frente a seus clientes.

Conforme dito anteriormente, a Carta de Responsabilidade da Administração objetiva não deixar os contadores vulneráveis às penalidades das leis, mas mesmo assim existe grande resistência em sua utilização. Pode-se então afirmar que a Carta de Responsabilidade da Administração ainda é um instrumento pouco utilizado na relação entre clientes e prestadores de serviços na região pesquisada.

4.3 Percentual de profissionais que firmaram contrato com todos os seus clientes

Dos 56 entrevistados, observa-se que apenas 20 (36%) assinam o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis com a totalidade de seus clientes (Gráfico 3). Pode-se pensar que o excesso de confiança entre as partes poderia ser um dos motivos pelos quais os outros 36 entrevistados, que correspondem a 64% dos respondentes, não firmam contrato por escrito com a totalidade de seus clientes. Esses motivos serão também demonstrados nos tópicos posteriores. O certo é que esse fato agrava o problema da ilegalidade na prestação de serviços e, ao mesmo tempo, aponta para o descumprimento da matéria legislativa.

4.4 Percentual de profissionais que recebem a Carta de Responsabilidade da Administração de todos os seus clientes

Verificou-se que entre os 56 respondentes, apenas 10 (18%) a recebem a Carta de Responsabilidade da Administração de todos os clientes, sendo que a grande maioria – ou seja, 46 (82%) – não a recebe da totalidade da clientela. Esse resultado indica e confirma a existência de dificuldades na aplicação e utilização de tal instrumento.

4.5 Percentual da clientela que assina o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis

Dos 36 entrevistados que afirmaram não subscrever contrato com a totalidade de seus clientes, foram obtidos os seguintes dados sobre a realidade da atuação desses profissionais na região pesquisada: (i) 21% formalizam contrato com menos de 20% de seus clientes; (ii) 17% possuem contrato assinado com 20% a 40% do total de sua clientela; (iii) 30% firmam contrato com 40% a 60% de seus clientes; (iv) 28% têm contrato firmado com mais de 60% de seus clients e (v) 4% não subscrevem contrato de prestação de services.

As respostas concentradas nas faixas de 40% a 60% e acima de 60% confirmam que 58% dos 36 contabilistas em questão firmam Contrato de Prestação de Serviços Contábeis com um número superior à metade de seus clientes. Dessa forma, fica evidente que, mesmo não o aplicando o contrato à totalidade de seus clientes, a maioria dos entrevistados o utiliza com mais de 50% deles. Os resultados encontrados demonstram, porém, a não padronização de um critério quanto à regularização dos serviços a serem prestados, levando-nos a questionar o porquê de firmar contrato com alguns clientes e com outros não. Esse fato pode se tornar um problema frente à vulnerabilidade à qual o contador estaria exposto, justificada pelas prováveis sanções punitivas cabíveis.

4.6 Percentual da clientela que disponibiliza Carta de Responsabilidade da Administração

Dos 46 entrevistados que afirmaram não receber a Carta de Responsabilidade da Administração de toda sua clientela, foram obtidos os seguintes dados: (i) 34% a recebem de menos de 20% dos seus clientes; (ii) 30% a recebem de 20% a 40% de sua clientela; (iii) 11% a recebem de 40% a 60% de seus clientes; (iv) 11% a recebem de uma porcentagem acima de 60% de seus clients e (v) 14% sequer recebem a carta de seus clients.

Esses resultados nos permitem constatar que, do ponto de vista das entidades classistas, tais como o Conselho Regional de Contabilidade, Sindicatos da classe contábil e até do próprio Conselho Federal de Contabilidade, cabe um estudo mais aprofundado acerca da manutenção da obrigatoriedade do uso desse instrumento.

4.7 Existência de dificuldades de aceitação dos instrumentos

A resistência ou dificuldade de aceitação dos instrumentos analisados (contrato e carta) por parte dos clientes é evidente e notória, tendo em vista os resultados encontrados após a análise dos dados das entrevistas. Dos 56 entrevistados, 45 (80%) afirmaram enfrentar dificuldades de aceitação desses documentos por parte dos tomadores dos serviços, enquanto 11 (20%) dizem não enfrentar tais dificuldades. Os resultados encontrados nessa questão percorrem a mesma linha de pensamento encontrada até o momento, na qual verificamos a não utilização de tais instrumentos com a totalidade de seus clientes.

4.8 Percentual de clientes que impõem dificuldades na assinatura do contrato

Em relação às dificuldades de aceitação dos documentos pelos clientes, relatadas por 45 entrevistados, no que se refere especificamente à assinatura do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, foram obtidos os seguintes dados: (i) 33% enfrentam resistência com menos de 20% dos clientes; (ii) 43% enfrentam resistência com 20% a 40% dos clientes; (iii) 9% enfrentam resistência com 40% a 60% dos clients e (iv) 15% enfrentam resistência com um percentual acima de 60% dos clients.

Os percentuais encontrados mostram que a maioria dos entrevistados (76%) enfrenta resistências ou dificuldades com menos de 50% de sua clientela em relação à formalização do contrato entre as partes. Assim sendo, concluímos que grande parte dos clientes é favorável à assinatura do contrato, portanto resta saber o porquê da não subscrição com a totalidade da clientela.

4.9 Principais dificuldades para que o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis fosse firmado

As principais dificuldades relatadas pelos participantes do estudo para que o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis fosse firmado entre profissional e cliente foram: (i) Desconfiança: 23%; (ii) Clientes antigos: 35%; (iii) Excesso de confiança mútua: 16%; (iv) Receio de não fidelização: 12%; (v) Desconhecimento: 7% e (vi) Discordância da lei: 7%. O gráfico 3 apresenta os resultados.

No que tange ao elevado índice de dificuldades relacionadas a “clientes antigos”, pode-se entender que a não utilização do documento de registro da prestação de serviços na regulamentação das relações dos contabilistas com seus clientes remonta a um passado distante, porém, com a obrigatoriedade imposta, os profissionais se veem obrigados a colocá-la em prática, gerando muitas vezes suspeita e descontentamento por parte dos antigos clientes.

4.10 Percentual de clientes que impõem resistência à disponibilização da Carta de Responsabilidade de Administração

Em relação à resistência do cliente quanto à entrega da Carta de Responsabilidade da Administração ao profissional contábil, foram obtidos os seguintes dados: (i) para 20%, essa resistência se dá com menos de 20% dos seus clientes; (ii) para 15%, entre 20 e 40% dos clientes; (iii) para 30%, entre 40% e 60% dos clientes e (iv) e para 35%, acima de 60% dos clientes.

Dessa forma, os resultados apontam para dificuldades enfrentadas com um número

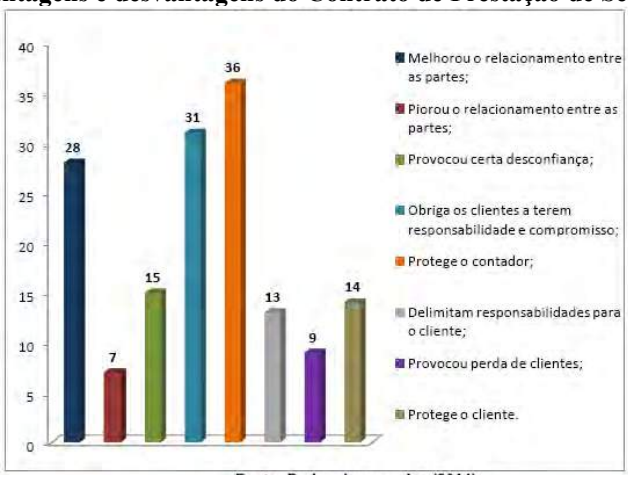
superior a 50% dos clientes dos profissionais entrevistados, corroborando os índices encontrados nas questões anteriores. A Resolução 1.457/13 institui a obrigatoriedade da entrega da Carta de Responsabilidade da Administração, e o não cumprimento dessa norma por parte do cliente deverá ser comunicada ao órgão regulador do profissional contábil, evitando assim prováveis penalidades. (CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, 2013).

4.11 Vantagens e desvantagens da obrigatoriedade do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis

Dentre as principais respostas quanto à obrigatoriedade do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis, observou-se que, para a maioria dos contadores entrevistados, o instrumento traz vantagens: dos 56 entrevistados, 28 afirmam que o contrato melhorou a relação entre as partes; 31 afirmam que o contrato obriga os clientes a terem responsabilidade e compromisso; e 36 relatam que o contrato protege o contador (Gráfico 1). Vale ressaltar que, nessa questão, houve a possibilidade de cada entrevistado escolher mais de uma alternativa.

Apesar de a maior parte das respostas estar concentrada nas vantagens da aplicação do Contrato de Prestação de Serviços, 7 entrevistados afirmam que o instrumento piorou o relacionamento entre as partes; 15 afirmam que o contrato provocou certa desconfiança; e 9 responderam que a aplicação do contrato provocou a perda de clientes. Esse fato também está diretamente relacionado às questões anteriores, nas quais observamos ainda certa resistência quanto à utilização desse documento.

Gráfico 1 – Vantagens e desvantagens do Contrato de Prestação de Serviços Contábeis



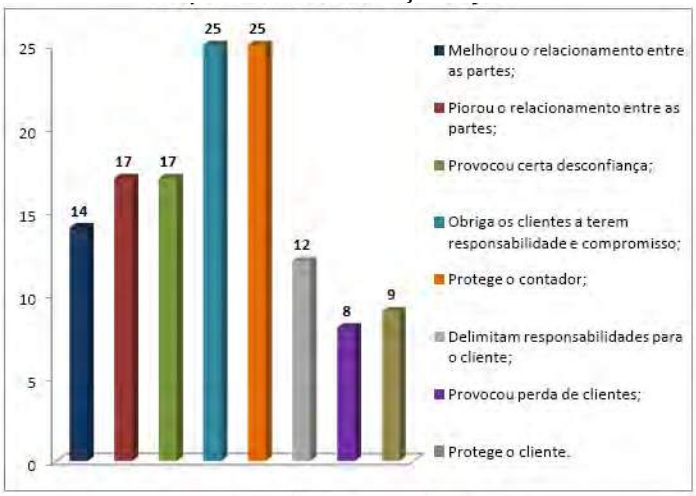
Fonte: Dados da pesquisa (2016)

4.12 Vantagens e desvantagens da obrigatoriedade da Carta de Responsabilidade da Administração

Ao analisar as respostas quanto à obrigatoriedade da Carta de Responsabilidade, observou-se que a maioria dos contadores entrevistados percebe vantagens nesse aspecto: 25 dos 56 entrevistados afirmam que a carta obriga os clientes a ter responsabilidade e compromisso em relação a datas, formulários e qualidade dos documentos; da mesma forma, 25 entrevistados responderam que a carta protege o contador (Gráfico 2). Vale ressaltar que, nesta questão, houve a possibilidade de cada entrevistado escolher mais de uma alternativa.

Assim como foi observado na questão relacionada ao Contrato de Prestação de Serviços Contáveis, foram apontadas também algumas desvantagens quanto à obrigatoriedade da Carta de Responsabilidade da Administração: 17 entrevistados afirmam que o instrumento piorou o relacionamento entre as partes e provocou certa desconfiança nas relações entre profissional e cliente.

Gráfico 2 – Vantagens e desvantagens da obrigatoriedade da Carta de Responsabilidade da Administração



Fonte: Dados da pesquisa (2016)

4.13 Contribuição dos instrumentos para o crescimento da contabilidade ou da prática contábil

No caso da contribuição que tais instrumentos pesquisados oferecem para a contabilidade, observamos que todas as alternativas tiveram um número elevado de registros (Gráfico 3). Na opinião dos entrevistados, o Contrato de Prestação de Serviços e a Carta de Responsabilidade, além de tornarem o profissional mais valorizado, respeitado, comprometido e responsável, agregam valores à contabilidade, tornando-a também mais valorizada e respeitada na sociedade. Vale destacar que essa questão também possibilitou a marcação de mais de uma alternativa.

Gráfico 3 – Contribuição dos instrumentos para o crescimento da contabilidade ou da prática contábil

Fonte: Dados da pesquisa (2016)

5 CONCLUSÕES

Os resultados encontrados neste estudo demonstram que grande parte dos entrevistados concorda que a utilização dos documentos Contrato de Prestação de Serviços Contábeis e Carta de Responsabilidade da Administração objetiva, além da aplicabilidade das leis e normas que regem o serviço contábil, a valorização e o respeito ao profissional e da própria contabilidade. Tais documentos contribuem para oferecer certa proteção tanto para o cliente quanto para o profissional, valorizando a profissão contábil no mercado de trabalho.

Entretanto, os dados servem de alerta para Conselhos Regionais de Contabilidade e órgãos de fiscalização da profissão, devendo estes buscar alternativas para sanar ou reduzir os problemas advindos da não utilização desses documentos na prática profissional, embora 91% dos entrevistados afirmem utilizar o Contrato de Prestação de Serviços para regulamentar suas atividades e 41% afirmem receber a Carta de Responsabilidade de seus clientes. Ressalta-se que uma ação por parte dos órgãos reguladores é necessária devido exatamente à obrigatoriedade desses documentos na prática contábil, uma vez que a expectativa de sua aplicação no grupo estudado era de 100% da amostra.

Com base nos dados obtidos por meio das entrevistas, pode-se afirmar que o Contrato de Prestação de Serviços Contábeis é o instrumento mais conhecido e utilizado entre profissionais de contabilidade e seus clientes. Por outro lado, a Carta de Responsabilidade da Administração apresenta maior nível resistência por parte dos contratantes de serviços contábeis e, assim, há uma maior dificuldade na sua aplicação e utilização pelos profissionais da área.

Em linhas gerais, observa-se que a aplicação e a utilização dos instrumentos que regulam as relações entre clientes e prestadores de serviços contábeis representam um grande avanço da prática e do exercício da contabilidade a médio e longo prazos. Ao utilizar tanto o Contrato de Prestação de Serviços quanto a Carta de Responsabilidade, o grande objetivo é definir, delimitar e distribuir as responsabilidades, os comprometimentos e compromissos de cada parte na relação da prestação dos serviços. Como foco subjacente, a aplicação desses instrumentos objetiva também dar maior credibilidade e valorização ao profissional e à própria contabilidade. Isso, de certa forma, contribui para oferecer certa proteção ao cliente e ao contador, refletindo diretamente no reconhecimento social da contabilidade.

A manutenção dos referidos documentos com suas exigências e obrigatoriedades tem gerado dificuldades, pois muitas vezes há pouca compreensão e esclarecimento sobre seu uso, levando ao descrédito e, por consequência, ao descumprimento das leis e normas que regulamentam o serviço contábil. Uma rediscussão da norma seria cabível, principalmente no caso da Carta de Responsabilidade da Administração.

Dessa forma, chama-se a atenção das entidades de classe, em especial do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), no sentido de envidar esforços na busca da conscientização de todos os envolvidos quanto à importância e necessidade da aplicação, aceitação e utilização do Contrato de Prestação de Serviços e da Carta de Responsabilidade da Administração, uma vez que são instrumentos que dão transparência às relações, já que vivemos um momento em que a corrupção tem feito parte da realidade econômica, social e política do país. Assim, a divulgação de cartilhas, a conscientização por meio de propagandas, de mensagens estruturadas e divulgadas pela mídia escrita, falada e televisiva certamente contribuiriam para a busca de solução dos problemas enfrentados, bem como amenizariam a desconfiança, o descrédito, a perda de clientes, entre outros.

Como limitações deste estudo, apontamos: i. a não realização de entrevista com contratantes de serviços contábeis para averiguação de sua opinião sobre os documentos

estudados; ii. o fato de a pesquisa ter sido limitada à Região Metropolitana de Belo Horizonte; iii. o fato de a amostra não ser representativa; e iv. o curto prazo para realização da coleta de dados.

Assim sendo, não se podem fazer generalizações, mesmo tendo a consciência de que as questões aqui estudadas certamente se aplicam a outros estados ou até mesmo ao país como um todo. Portanto, sabedores da relevância deste trabalho, sugerimos que esse estudo seja aplicado a outros contextos regionais, com uma amostra mais abrangente, de forma a ampliar o conhecimento acerca do assunto.

Convidamos, então, os pesquisadores a descortinar outras perspectivas do tema aqui estudado, já que o mesmo não se esgota, estará sempre se revelando a outros olhares. Eis o desafio!

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, A. C. et al. **Compreendendo as definições do ITG 1000 utilizando a Carta de Responsabilidade**. Trabalho apresentado como requisito para aprovação na disciplina Contabilidade Básica II do Curso de Ciências Contábeis da UFJF-GV, Governador Valadares – MG, 2013 (mimeo).

BALAMINUT. **Carta de Responsabilidade da Administração**. Disponível em: <http://www.balaminut.com.br/site/!!!!!Informa%C3%A7%C3%B5es_Online/informacoesonline_balaminut/capa.asp?IDMateria=4468&IDMn=128>. Acesso em: 28 set. 2015.

BARRETO, G. A. **A responsabilidade do contador perante o código civil brasileiro e suas aplicações contábeis:** obrigatoriedades previstas no código civil brasileiro, Lei nº 10.406 de 10/01/2002, em vigor desde 11/01/2003. Belo Horizonte: Líder, 2003.

BARRETO, G. A. **Manual do contador.** 1. ed. Belo Horizonte: Líder, 2005.

BOENTE, A.; BRAGA, G. **Metodologia científica contemporânea para universitários e pesquisadores.** São Paulo: Brasport, 2004.

BRASIL. **Resolução nº 987/03 do Conselho Federal de Contabilidade:** regulamenta a obrigatoriedade do contrato de prestação de serviços contábeis e dá outras providências. Brasília, DF. Conselho Federal. Disponível em: <http://www.crcsp.org.br/portal_novo/legislacao_contabil/resolucoes/Res987.htm>.Acesso em: 16 nov 2015.

BRASIL. **Resolução nº 1.418/12 do Conselho Federal de Contabilidade:** aprova a ITG 1000 – modelo contábil para microempresa e empresa de pequeno porte. Brasília, DF. Conselho Federal. Disponível em: <http://www.crcgo.org.br/downloads/resolucoes/ResolucaoCFC_%201418. pdf>. Acesso em: 25 nov. 2015.

BRASIL. **Resolução nº 1.457/13 do Conselho Federal de Contabilidade:** Obrigatoriedade da Carta de Responsabilidade da Administração. Disponível em: <http://www.crcpi.org.br/novo/cfc-altera-resolucao-que-dispoe-sobre-a-obrigatoriedade-do-contrato-de-prestacao-de-servicos-contabeis.html>. Acesso em: 25 jan. 2016.

BRASIL. **Código Civil.** Brasília, DF: Congresso Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 08 jan 2016.

BRYMAN, A. **Quantity and quality in social research**. London: Unwyn Hyman, 1988.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. **Contrato de prestação de serviços de contabilidade.** 1.ed. Brasília: CFC, 2003.

CONSELHO REGIONAL DE CONTABILIDADE DE MINAS GERAIS – CRCMG. **Cartilha institucional**. 3. ed. CRCMG, 2012, 39p.

DORNELES, J. L. R.; BARICHELLO, S. E. A responsabilidade civil do contabilista após o novo código civil brasileiro. **Revista Eletrônica de Contabilidade**, UFSM, 2004. Disponível em: <http://w3.ufsm.br/revistacontabeis/anterior/artigos/vIn01/a03vIn01.pdf>. Acesso em: 4 nov 2015.

FIUZA, R. **Novo código civil comentado**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

JACOMOSSI, F. A.; PADILHA, E. S. **A responsabilidade civil do profissional contábil à luz da lei 10.406/2002**: uma análise das medidas preventivas e o resguardo de seus direitos. Disponível em: <http://periodicos.unifebe.edu.br/index.php/revistaeletronicadaunifebe/article/vie/205>.Acesso em: 28 nov. 2015.

JUS BRASIL. **Preposto**. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/topicos/297802/preposto>. Acesso em: 08 dez 2015.

OLIVEIRA, C. M. **Responsabilidade civil e penal do profissional de contabilidade.**1.ed. São Paulo: IOB-Thomson, 2005.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. **Padrão PUC Minas de normalização:** normas da ABNT para apresentação de teses, dissertações, monografias e trabalhos acadêmicos. 9. ed. rev. ampl. atual. Belo Horizonte: PUC Minas, 2011. Disponível em: <http://www.pucminas.br/biblioteca>. Acesso em: 08 dez 2015.

SILVA, L. R.; BRITO, V. B. **O novo código civil para contadores.** 2.ed. São Paulo: IOB Thomson, 2004.

SOARES, A. L. R. **Carta de Responsabilidade da Administração uma mudança para melhor.** Disponível em: <http://www.contabeis.com.br/artigos/1511/carta-de-responsabilidade-da-administracao-uma-mudanca-para-melhor/>. Acesso em: 29 set. 2015.

TEIXEIRA, L. M. **Ética profissional do contador.** Disponível em: <http://www.artigonal.com/negocios-artigos/etica-profissional-do-contador-5825682.html>. Acesso em: 28 set. 2015.

Percepção dos profissionais de contabilidade sobre a convergência aos padrões internacionais de contabilidade nas Pequenas e Médias Empresas (PMEs): um estudo em Serra Talhada/PE

Maria Livânia Dantas de Vasconcelos (mlivania@hotmail.com)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Carla Renata Silva Leitão (carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Resumo:
O artigo tem como objetivo investigar a percepção do processo de convergência contábil das pequenas e médias empresas (PMEs) aos padrões internacionais, pelos contabilistas que atuam no município de Serra Talhada/PE. Esse processo de convergência nas pequenas e médias empresas teve seu início em 2009, quando na tentativa de propiciar às Pequenas e Médias Empresas um tratamento diferenciado quanto à adoção ao padrão IFRS, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) homologou a Resolução nº 1.255/09, aprovando a NBC TG 1000. Sobre a metodologia utilizada, o estudo caracteriza-se quanto à tipologia como uma pesquisa exploratória e descritiva. O universo da pesquisa foi constituído pelos Escritórios de Contabilidade que atuam no município de Serra Talhada/PE. A coleta de dados foi realizada através de um questionário estruturado direcionado aos profissionais contabilistas, responsáveis pelos escritórios, o qual foi baseado no trabalho de Menezes *et al* (2014). Os resultados revelaram que 57% dos respondentes acreditam que a convergência acarretará um maior conhecimento do negócio pelos gestores das entidades, 43% assinalam uma maior facilidade na obtenção de recursos por meio de financiamentos e/ou abertura de capital, e 57% identificam que a adoção das práticas contábeis em consonância com as normas internacionais irá proporcionar uma maior valorização deste profissional no mercado de trabalho.
Palavras chave: Padrões Internacionais de Contabilidade, Pequenas e Médias Empresas, Profissional Contábil.
.

Perception of Accountant Professionals about the Convergence to International Accounting Standards in Small and Medium Enterprises (MPEs): a Study in Serra Talhada/PE

Abstract
The article aims to investigate the perception about the accounting convergence process in small and medium enterprises to international standards by accountants who work in Serra Talhada/PE. This convergence process in small and medium enterprises began in 2009, when it to afford a different treatment to small and medium enterprises about the implementation of the IFRSs, the Conselho Federal de Contabilidade (CFC) homologated the Resolution nº 1.255/09, it approving the NBC TG 1000. About methodology that was used, the study is characterized by typology as an exploratory and descriptive research. The universe was composed of accounting offices in Serra Talhada/PE. The data collection was achieved

through a structured questionnaire that was applied to accountant professionals who are responsible for the office. The questionnaire was based on research of Menezes *et al* (2014). The results revealed that 57% of interviewers believe that the convergence will bring a major knowledge about the business to managements in enterprises, 43% of interviewers believe that it will be more facilities to acquire resources by financing and/or capital markets, and 57% of interviewers identify that accounting practices according with international standards will increase the value of accountant professional in the work market.
Key-words: International Accounting Standards, Small and Medium Enterprises, Accountant Professional.

1 INTRODUÇÃO

O processo de harmonização das normas contábeis tem ocupado um lugar privilegiado nas discussões internacionais realizadas pelas entidades e profissionais contábeis, principalmente a partir da década de 90. Isto levou muitos países a iniciarem um processo de convergência aos padrões internacionais, o que provocou mudanças em suas estruturas normativas contábeis.

O Brasil tem experimentado essas mudanças principalmente a partir de 2007, quando houve o estabelecimento de exigências regulatórias voltadas para a convergência aos padrões internacionais de contabilidade. Desde a edição das Leis nº 11.638/07 e nº 11.941/09, as quais alteraram os dispositivos da Lei nº 6.404/76, o processo de convergência no Brasil tem avançado; com destaque para o exercício de 2010, ano no qual as companhias abertas foram obrigadas a adotar as normas internacionais de contabilidade em sua forma completa.

Ao discorrer sobre as transformações no ambiente contábil brasileiro, Antunes *et al*. (2012) afirmam que a contabilidade no Brasil mudou, e isso tem sido comentado âmbito da profissão, das empresas, das universidades, da mídia e da sociedade em geral. No entanto, não é que a contabilidade tenha mudado como ciência. A contabilidade compreendida como o principal sistema de informação das organizações não mudou, mas sim as práticas contábeis adotadas no país.

Neste contexto, o atual cenário em que as empresas estão inseridas representa desafios e oportunidades de desenvolvimento quanto às novas práticas de registro e avaliação patrimonial e adequação dos contadores a estas novas demandas, sendo a harmonização dos princípios contábeis uma das tendências para a evolução da Contabilidade diante dos mercados internacionalizados (IUDÍCIBUS; MARION, 2002).

O processo de convergência da contabilidade brasileira ao modelo reconhecido internacionalmente teve inicio com as empresas de capital aberto ou de grande porte. Em seguida, através do Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, aprovado em dezembro de 2009, expandiu-se para as pequenas e médias empresas ou conjunto de empresas constituído por sociedades fechadas e demais sociedades das quais não sejam exigidas a prestação pública de suas contas (MENEZES *et. al*., 2014).

As discussões e estudos acerca do processo de convergência da contabilidade brasileira aos padrões internacionais tem escopo fundamentado nas empresas de grande porte, principalmente nas companhias de capital aberto. Identifica-se que os resultados destes estudos têm promovido discussões e aprimoramentos sobre as questões que abrangem o

ambiente contábil, colaborando também para o desenvolvimento e aperfeiçoamento dos profissionais.

No intuito de proporcionar uma contribuição sobre o entendimento dos aspectos relacionados à convergência contábil no âmbito das PMEs, o artigo tem como objetivo investigar a percepção do processo de convergência contábil das pequenas e médias empresas aos padrões internacionais, pelos contabilistas que atuam no município de Serra Talhada – PE. Para isso o artigo adota como base a pesquisa de autoria de Menezes *et. al* (2014). Portanto, utiliza o referido artigo fonte norteadora da pesquisa, fazendo uso dos mesmos procedimentos metodológicos e do questionário de pesquisa, o qual foi disponibilizado gentilmente pelos autores.

2 REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Classificação e participação das pequenas e médias empresas no cenário brasileiro

As PMEs têm papel determinante no mundo dos negócios. Em praticamente todos os países, não importa o tamanho de sua economia, mais de 99% das empresas têm menos de 50 colaboradores. Há 28 milhões de PMEs na União Europeia e 20 milhões de PMEs só nos Estados Unidos. No Brasil são 6 milhões de PMEs (DELLOITE, 2014).

Na última década, a tendência dos países tem sido adotar os padrões internacionais de contabilidade (IFRSs) ou fazer a convergência gradual dos princípios locais (GAAP) para o novo padrão. As IFRSs foram desenvolvidas inicialmente com um foco nas grandes corporações, mas em um segundo momento passou a focar também em organizações com outros perfis, como por exemplo as pequenas e médias empresas.

Segundo Leone (1991), existem características próprias que conferem às pequenas empresas uma importância vital para a economia. O autor prossegue, afirmando que alguns analistas e outras instituições governamentais tentam conceituar essas unidades empresariais através de uma conjugação entre os critérios quantitativos e qualitativos. Os critérios quantitativos são os que predominam, especificamente os critérios econômicos. No entanto, ao fazer uso dos critérios econômicos para conceituar as pequenas empresas, estes ajudam a explicar o comportamento social destas.

Não existe um critério único para definir as PMEs. Para Lima (2001), vários critérios podem ser utilizados para classificar estas empresas nas categorias micro, pequena, média e grande, o que não significa que eles sejam perfeitamente apropriados e definitivos para todos os tipos de contexto.

Sousa (2009) afirma que no Brasil, existem diferentes classificações e essas diferenças estão correlacionadas às instituições responsáveis. Alguns critérios utilizados para classificação estão correlacionados: com ativo imobilizado, número de empregados, faturamento, capital social e/ou estrutura de financiamento, dentre outros.

As PMEs apresentam considerável participação no cenário econômico brasileiro. O SEBRAE (2014) expõe que no Brasil as Micro e Pequenas Empresas são as principais geradoras de riqueza. No comércio representam 53,4% do Produto Interno Bruto-PIB, na indústria representam é 22,5% enquanto as médias empresas correspondem a 24,5%. Já no setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional, 36,3%, têm origem nos pequenos negócios. No que se refere ao percentual de empresas no mercado, estas podem ser observadas no Quadro 1.

Segmento	Micro Empresas	Pequenas Empresas	Médias Empresas	Grandes Empresas	Total
Comércio	89,3%	9,9%	0,5%	0,3%	100%
Serviço	87,0%	11,2%	0,9%	0,9%	100%
Indústria	79,5%	16,0%	3,5%	1,0%	100%

Fonte: Adaptado SEBRAE (2014)

Quadro 1 – Número de Empresas por segmento de atuação e porte

Pode-se averiguar no Quadro 1, que o conjunto formado pelas PMEs tem participação relevante no cenário econômico brasileiro, representando juntas cerca de 10,5% das empresas que atuam no comércio, 20,2%% no serviço e 19,5% na indústria.

2.2 O Processo de Convergência

Nas discussões sobre o processo de internacionalização da contabilidade os termos: convergência, harmonização e padronização são recorrentes e em alguns momentos utilizados de forma indevida, ocasionando algumas confusões e distorções sobre a sua contextualização e entendimento.

A convergência refere-se à eliminação gradual das diferenças existentes entre os padrões nacionais e internacionais de contabilidade, através de esforços de organismos internacionais e nacionais emissores desses padrões e por outros grupos que necessitam de melhores práticas e aporte da informação contábil (CHOI; MUELLER *apud* PERUCH, 2011). A harmonização contábil pode ser compreendida como o processo pelo qual diversos países, a partir de um consenso, buscam a compatibilidade das normas contábeis, preservando as particularidades e características de cada região (SILVA; MADEIRA; ASSIS, 2004). Já o termo padronização é um processo de uniformização de critérios, o qual não admite nenhum tipo de flexibilização (VIANA; SOUSA, 2012).

A Contabilidade, enquanto ciência social, está sujeita às grandes influências do ambiente em que atua, sendo suas práticas fortemente afetadas pelos valores culturais, tradição histórica, estrutura política, econômica e social. Dessa forma, os sistemas contábeis se diferenciam de acordo com o conjunto de leis, filosofias, procedimentos e objetivos de cada país (NIYAMA, 2008).

Na última década, a tendência dos países tem sido adotar os padrões internacionais de contabilidade (IFRSs) ou fazer a convergência gradual dos princípios locais (GAAP) para o novo padrão.

No Brasil as normas contábeis são elaboradoras pelo CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), instituído pela Resolução do CFC (Conselho Federal de contabilidade) nº 1.055/05, com o objetivo de estudar os padrões internacionais de contabilidade traduzindo-os à linguagem brasileira, transformando-os em Pronunciamentos Técnicos Contábeis, visando à harmonização dos processos contábeis no Brasil.

O CPC é composto pelas seguintes entidades: Associação Brasileira das Companhias Abertas- ABRASCA; Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado

de Capitais- APIMEC NACIONAL; Bolsa de Valores de São Paulo- BOVESPA; Conselho Federal de Contabilidade- CFC; Instituto dos Auditores Independentes do Brasil- IBRACON; e Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuarias e Financeiras- FIPECAFI. Estes são responsáveis por estudar e emitir os pronunciamentos contábeis e informações de mesma natureza (CPC, 2014).

O processo brasileiro de adoção de normas contábeis fundamentadas no padrão IFRS teve inicio com as grandes companhias, a partir de 1º de janeiro de 2008, com a edição da Lei nº 11.638/2007 e desde então o processo avançado de forma gradual, alcançando inclusive a contabilidade do setor público (GIROTTO, 2010). Essa lei foi considerada o passo mais importante direcionado a harmonização das informações contábeis no Brasil, devido a ter estabelecido que as normas brasileiras deveriam seguir os padrões internacionais de contabilidade (COSTA; YAMAMOTO; THEÓPHILO, 2011).

Costa, Yamamoto e Theóphilo (2011) relatam que, baseando-se nas normas internacionais, o Comitê elaborou 63 documentos, constituindo 42 pronunciamentos técnicos (denominados CPCs), 5 orientações técnicas (denominadas OCPCs), 15 interpretações técnicas (denominadas ICPCs) e a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis (*framework*).

Assim, observa-se que o processo de convergência advém de mudanças que ocorreram em vários momentos da história recente da contabilidade brasileira e do mundo. Isto ratifica a tendência constatada por Hendriksen e Van Breda (1999), de que a contabilidade se desenvolve como resposta às mudanças ambientais, novas descobertas e progressos metodológicos e que esta continuará a responder a essas mudanças.

Em dezembro de 2009, o CPC aprovou o Pronunciamento Técnico PME – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas, sendo o equivalente ao *IFRS* para pequenas e médias empresas emitido pelo IASB no mesmo ano. Esta IFRS possui os mesmos princípios fundamentais contidos nas IFRSs completas, porém, sua escrita contempla uma linguagem mais simples e direta, identificando-se como um pronunciamento único e independente (CPC, 2014)

De acordo com Delloite (2014), na IFRS para PMEs as principais simplificações realizadas foram:

- A omissão de alguns tópicos das IFRSs, por não serem relevantes para as PMEs;
- Algumas políticas contábeis contidas nas IFRSs não são permitidas, pelo fato de haver um método simplificado disponível para PMEs;
- Simplificação de muitos dos princípios de reconhecimento e mensuração constantes da versão completa das IFRSs;
- Redução significativa no número de divulgações;
- Linguagem e explicações simplificadas.

Em 2010, CFC incluiu ao CPC- PME o Glossário de Termos, equivalente ao incluído na IFRS para PMEs (IASB). Cabe observar que com a aprovação da Resolução nº 1.329/11 pelo CFC, a NBC T 19.41 foi alterada para NBC TG 1000.

A NBC TG 1000 é destinada às PMEs, as quais são definidas como empresas que: (a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e (b) elaboram demonstrações contábeis

para fins gerais para usuários externos (tais como proprietários não envolvidos na administração do negócio e credores existentes e potenciais).

Soma-se a este processo de convergência a Resolução do CFC N.º 1.418/12, que aprovou a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Esta norma estabelece critérios e procedimentos simplificados a serem observados pelas entidades definidas e abrangidas pela NBC TG 1000 (CFC, 2012).

A ITG 1000 é aplicável somente às entidades definidas como Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. As quais são entendidas como, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada ou o empresário, como estabelece o Art. 966 da Lei n.º 10.406/02, que tenha auferido, no ano calendário anterior, receita bruta anual até os limites previstos nos incisos I e II do Art. 3º da Lei Complementar n.º 123/06.

A NBC TG 1000 e a ITG 1000 configuram-se em normas específicas para determinados grupos de organizações. Neste aspecto é importante verificar como a efetivação dos procedimentos apresentados nestas normas está sendo percebida pelos profissionais de contabilidade no contexto regional.

Alguns estudos foram desenvolvidos no Brasil para observar aspectos relacionados às IFRSs para PMEs, dentre os quais podemos citar Peruch (2011), Botinha (2013), Neves e Lorandi (2014), e Menezes *et al* (2014).

Peruch (2011) buscou identificar em sua pesquisa as mudanças que as Normas Contábeis ligadas ao padrão internacional trarão às pequenas e médias empresas, de acordo com o CPC PME, verificando os seus efeitos com vista à harmonização.

Botinha (2013) realizou um estudo objetivando investigar a adoção inicial das IFRS para PMEs e os principais impactos refletidos nos resultados da empresa do ramo de suinocultura, através do estudo de caso. Procurou evidenciar os principais pontos da norma IFRS para pequenas e médias empresas que se diferenciam das práticas anteriores e que podem gerar reconciliação nos resultados.

Neves e Lorandi (2014) estudaram como os escritórios contábeis de Santa Catarina estavam se adaptando ao processo de convergência contábil internacional, no que se refere aos procedimentos emitidos pela NBC TG 1000.

Já Menezes *et al* (2014) buscaram identificar a percepção dos contabilistas que atuam em Campina Grande – PB sobre a convergência da contabilidade das pequenas e médias empresas aos padrões internacionais.

3 METODOLOGIA

O estudo caracteriza-se quanto à tipologia como uma pesquisa exploratória e descritiva. Exploratória, porque buscar conhecer com maior profundidade o assunto, para torná-lo mais claro ou construir questões importantes para a condução da pesquisa (BEUREN, 2010); descritiva, porque procura descrever características de determinada população ou fenômeno (GIL, 1999).

O universo da pesquisa foi constituído pelos Escritórios de Contabilidade que atuam no município de Serra Talhada/PE, de acordo com o Conselho Regional de Contabilidade de Pernambuco (CRC/PE). De acordo com este Conselho, em junho de 2015 a quantidade de

organizações contábeis classificadas como Sociedade, Empresário e Empresário Individual somavam 21 (vinte e um) no município. Foi utilizada uma amostra não probabilística de 17 (dezessete) escritórios, escolhidos por conveniência.

O público-alvo para responder aos questionários foram os profissionais contabilistas, responsáveis pelos Escritórios Contábeis.

Quanto ao instrumento para obtenção dos dados desta pesquisa, foi feito uso de questionário estruturado, desenvolvido e utilizado no trabalho de Menezes *et al* (2014).

O questionário continha 19 questões e foi subdividido em quatro partes, contemplando: (I) Perfil do respondente; (II) Qualificação na busca do conhecimento sobre o processo de convergência contábil das pequenas e médias empresas aos padrões internacionais; (III) Aplicação dos procedimentos contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME; (IV) Principais contribuições obtidas através da adoção dos procedimentos contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME.

Obteve-se 14 (quatorze) questionários devidamente respondidos, o que representa 66,66% do total de Escritórios Contábeis sediados em Serra Talhada-PE. Os dados obtidos através do questionário foram tratados com o auxílio do *Microsoft Excel*.

4 ANÁLISE DE RESULTADOS

4.1 Apresentação do perfil dos respondentes

A primeira seção do questionário, denominada de Perfil do Respondente, contemplava informações pessoais e profissionais dos investigados, permitindo conhecer como é constituído este grupo. Os dados são apresentados a seguir de forma descritiva.

O perfil do grupo estudado é representado quanto ao gênero de forma igualitária, 50% de homens e 50% de mulheres. Referente à faixa etária do grupo, esta foi bastante variável, com idades de 18 a 30 anos até acima de 61 anos.

Observou-se que a maioria dos entrevistados atua na profissão há muito tempo, pois 64% dos respondentes possuíam mais de 20 anos de trabalho na área contábil e financeira.

Dos profissionais investigados, 50% afirmaram que a receita preponderante do seu escritório provém da Microempresa, 21% da Pequena e 29% da Média Empresa.

Quanto à titulação acadêmica, o grupo é representado por 14% de profissionais com formação técnica, 70% com graduação e 14% com especialização.

4.2 Análise referente à busca de conhecimento sobre o processo de convergência

Os resultados e as análises associada com a busca de conhecimento sobre o processo de convergência aos padrões internacionais das Pequenas e Médias Empresas são caracterizados nesta seção. A Tabela 1 dispõe sobre os meios utilizados pelos profissionais para atualização de conhecimento sobre o Pronunciamento Técnico PME e na Tabela 2 é demonstrada como os respondentes identificam as fases em relação a adoção das normas internacionais emitidas pelo IASB (Comitê de Normas Internacionais em Contabilidade).

Meios utilizados para capacitação	Percentual
Palestras e seminários	79%
Livros, revistas e o Pronunciamento Técnico PME	57%
Internet (artigos, blogs e revistas eletrônicas)	71%

Fonte: Pesquisa de campo

Tabela 1 – Meios utilizados para capacitação sobre o Pronunciamento Técnico PME

Com base nos dados da Tabela 1, observa-se que a maioria dos respondentes (79%) buscam participar de palestras e seminários como forma de manter-se atualizados, seguido de 71% que fazem uso da Internet e 57% recorrem aos livros, revistas e ao próprio Pronunciamento Técnico PME. Os resultados reforçam o posicionamento de Langoni (2010), que defende a necessidade de capacitação profissional. Para este, há necessidade de capacitação e de uma nova postura do profissional contábil para se adequar às novas normas, sob pena desses profissionais acabarem excluídos do mercado.

No que diz respeito à identificação das fases em relação à adoção das normas internacionais emitidas pelo IASB, Na Tabela 2 é possível observar que as respostas foram diversificadas, pontuando todas as alternativas sugeridas. No entanto, conforme apresentado por Perez Junior (2009), o processo inicia com a convergência das normas aos padrões internacionais, em seguida ocorre a harmonização e, como consequência desse processo, ocorre a uniformidade das demonstrações contábeis de acordo com o padrão internacional. Portanto, a sequência seria: convergência, harmonização, uniformização.

Sequência de fases	%
Convergência-padronização-uniformização	14%
Convergência-harmonização-uniformização	29%
Convergência-uniformização-harmonização	7%
Convergência-unformização-padronização	29%
Ñão me sinto apto para responder	21%
Total	100%

Fonte: Pesquisa de campo

Tabela 2 – Acepção sobre a sequência correta de fases em relação ao processo de normas internacionais emitidas pelo IASB

Assim, a Tabela 2 revela que os profissionais não tem bem definido esta sequência e que os termos utilizados ocasionam algumas confusões e distorções, conforme apresentado no referencial teórico. Pois, apenas 29% dos respondentes apontaram a sequência mencionada.

4.3 Aplicação dos procedimentos contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico para PME

Nesta seção serão apresentadas as análises concernentes à aplicação dos procedimentos apontados pela NBC TG 1000. O objetivo destes questionamentos é associar se o direcionamento proposto pela norma contábil é compreendido pelos investigados, tendo em vista que os Pronunciamentos, Interpretações e Orientações são projetados para serem aplicados às demonstrações contábeis para fins gerais.

Em relação ao que dispõem o Pronunciamento Técnico PME (CPC, 2014), o conjunto de demonstrações contábeis da entidade deve incluir todas as seguintes demonstrações:

balanço patrimonial ao final do período; demonstração do resultado do período de divulgação; demonstração do resultado abrangente do período de divulgação; demonstração das mutações do patrimônio líquido para o período de divulgação; demonstração dos fluxos de caixa para o período de divulgação; notas explicativas, compreendendo o resumo das políticas contábeis significativas e outras informações explanatórias.

Demonstrações Contábeis	%
Balanço Patrimonial	93%
Demonstração do Resultado do Exercício	86%
Demonstração do Resultado Abrangente	57%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido	64%
Demonstração do Fluxo de Caixa – DFC	79%
Notas Explicativas	64%
Demonstração do Valor Adicionado – DVA	0%

Fonte: Pesquisa de campo

Tabela 3 – Demonstrações Contábeis obrigatórias para PMEs de acordo com o pronunciamento técnico

Na Tabela 3 percebe-se que as demonstrações mais destacadas são o Balanço Patrimonial (93%) e a Demonstração do Resultado do Exercício (86%), este resultado pode ser constatado pelo fato de que estas demonstrações antes do Pronunciamento Técnico PME já eram elaboradas pelos profissionais. As demais demonstrações tiveram respostas acima de 50%, excluindo-se a Demonstração do Valor Adicionado que não pontuou entre os respondentes e que não é mencionada no referido pronunciamento.

Em relação ao objetivo das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com o Pronunciamento Técnico PME, pode-se observar o posicionamento dos respondentes na Tabela 4.

Objetivo das Demonstrações Contábeis	Percentual
Atender às exigências do Fisco.	14%
Fornecer informações úteis a uma gama de usuários que não estão em uma posição de solicitar relatórios adaptados para atender suas necessidades particulares de informação.	86%
Total	100%

Fonte: Pesquisa de campo.

Tabela 4 – Objetivo das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com o Pronunciamento Técnico PME

Conforme a Tabela 4, fica evidente para 86% dos respondentes, que as demonstrações contábeis são destinadas a fornecer informações úteis para os diversos usuários que não estão em uma posição de solicitar relatórios adaptados para atender suas necessidades particulares de informação. Porém, ainda existem profissionais (14%) que correlacionam a apresentação destas demonstrações ao Fisco.

4.4 Principais contribuições obtidas pela adoção do Pronunciamento Técnico PME

Serão tratados nesta seção os resultados e as análises voltadas para a percepção dos respondentes sobre as principais contribuições obtidas pela adoção dos procedimentos contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME.

Primeiro, buscou-se levantar a opinião dos profissionais em relação aos benefícios gerados às empresas com a adoção de práticas contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME. Neste questionamento, os respondentes tinham a opção de marcar mais de uma alternativa.

Benefícios com a adoção do Pronunciamento Técnico PME	Percentual
Maior facilidade na obtenção de recursos por meio de financiamentos e/ou abertura de capital.	43%
Maior comparabilidade do desempenho entre as empresas que atuam no mesmo segmento de negócio independente da localização	36%
Maior conhecimento do negócio pelos gestores das entidades.	57%
Não identifico, pois entendo que a adoção das práticas contábeis em consonância com as normas internacionais só beneficiarão as empresas de grande porte enquadradas pela Lei nº 11.638/ 2007.	36%
Não me sinto apto (a) para responder.	7%

Fonte: Pesquisa de campo

Tabela 5 – Benefícios gerados às empresas com a adoção de práticas contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME

De acordo com a Tabela 5, 57% dos respondentes apontam que um dos benefícios é o maior conhecimento do negócio pelos gestores das entidades e 43% apontam como benefício a maior facilidade na obtenção de recursos por meio de financiamentos e/ou abertura. Esses são considerados os dois maiores benefícios, segundo os respondentes.

Em relação à opção apresentada "não identifico, pois entendo que a adoção das práticas contábeis em consonância com as normas internacionais só beneficiarão as empresas de grande porte enquadradas pela Lei nº 11.638/ 2007", esta pontuou 36%. É importante ressaltar que este, é ainda, um ponto polêmico e que levanta discussões entre os pesquisadores. Estudos no Brasil e em outros países apontam benefícios, mas ponderam sobre fatores como custos da adoção, aspectos sociais e culturais que podem trazer influências diretas.

Na Tabela 6, é demonstrada a distribuição das respostas sobre as implicações que as exigências em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME terão na atividade do profissional contabilista. Neste questionamento, os respondentes tinham a opção de marcar mais de uma alternativa.

Implicações na atividade do contabilista	Percentual
Haverá uma maior valorização deste profissional no mercado de trabalho.	57%
Possibilidade de atender a real finalidade da contabilidade.	64%
Aumento de custos com adaptação de plano de contas, sistemas, treinamento, será necessário mais tempo para fazer a contabilidade de cada cliente.	43%
Representa maiores responsabilidades por parte do contabilista, não evidenciando nenhum benefício para a profissão.	29%
Não me sinto apto(a) para responder.	7%

Fonte: Pesquisa de campo

Tabela 6 – Implicações da exigência da adoção de práticas contábeis em conformidade com o Pronunciamento Técnico PME na atividade do profissional contabilista

De acordo com a Tabela 6, 64% dos profissionais investigados apontou que estas práticas possibilitarão atender a real finalidade da contabilidade e 57% apontou que haverá uma maior valorização deste profissional no mercado de trabalho. Já para 43% haverá aumento de custos com adaptação de plano de contas, sistemas, treinamento, sendo necessário mais tempo para fazer a contabilidade de cada cliente; 29% percebem que esse processo representa maiores responsabilidades por parte do contabilista, não evidenciando nenhum benefício para a profissão.

Verificou-se que maioria dos profissionais alinharam suas respostas para a possibilidade de atender a finalidade a que se destina a Contabilidade e para a valorização do profissional da área. Isto é percebido como positivo, pois ainda persiste no ambiente das PMEs a visão de empresários e de alguns profissionais contabilistas, na qual a contabilidade é vista apenas como suporte informacional às entidades fiscais.

5 CONCLUSÕES

O artigo teve como objetivo investigar a percepção dos contabilistas que atuam no município de Serra Talhada, em relação ao processo de convergência contábil das pequenas e médias empresas aos padrões internacionais. Pôde-se observar que os contadores estão procurando adaptar-se à realidade de convergência contábil às normas internacionais e para isto estão buscando conhecimentos em palestras, seminários, através da Internet, de livros, revistas e do próprio Pronunciamento Técnico PME.

No que se refere à identificação de como ocorre às fases em relação ao processo de normas internacionais emitidas pelo IASB, esta sequência ainda é confusa para a maioria dos profissionais contabilistas. Este fato é constatado por alguns autores que correlacionam isso à falta de uma total clareza quanto aos termos convergência, harmonização, uniformização e padronização.

A maioria dos investigados tem conhecimento claro sobre o objetivo das Demonstrações Contábeis preparadas de acordo com o Pronunciamento Técnico PME e acreditam que o processo de convergência acarretará em um maior conhecimento do negócio pelos gestores das entidades.

Em relação à atividade profissional do contabilista quanto às exigências contidas no Pronunciamento Técnico PME, é apontado que haverá a possibilidade dos profissionais atenderem a real finalidade da contabilidade e que ocorrerá uma maior valorização desse profissional no mercado de trabalho.

Ao comparar os resultados apresentados neste trabalho com os resultados exibidos no trabalho de Menezes *et al* (2014), pôde-se verificar uma aproximação dos percentuais obtidos na maioria das respostas aos questionamentos. Portanto, constata-se que o processo de convergência internacional para as PMEs é percebido de forma semelhante pelos profissionais de contabilidade que atuam em Campina Grande-PB e em Serra Talhada-PE.

Para futuras pesquisas, sugere-se investigar como vem ocorrendo o processo de convergência contábil internacional para as PMEs, bem como se as diretrizes apresentadas pela NBC TG 1000 e ITG 1000 estão sendo aplicadas em sua totalidade junto às empresas.

6 REFERÊNCIAS

ANTUNES, M. T. P.; GRECCO, M. C. P.; FORMIGONI, H.; MENDONÇA NETO, O. R. A adoção no Brasil das normas internacionais de contabilidade IFRS: o processo e seus impactos na qualidade da informação contábil. **Revista de Economia e Relações Internacionais,** Faculdade de Economia da Fundação Armando Alvares Penteado. - Vol. 10, n. 20 - São Paulo: FEC-FAAP, 2012.

BEUREN, I. M. *et al*. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BOTINHA, R. A. **IFRS para pequenas e médias empresas: um estudo de caso da adoção inicial em uma empresa de suinocultura**. Anais do 10º Congresso USP - Iniciação Científica em Contabilidade. Desafios e Tendências da Normatização. São Paulo, Jul.2013

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.255/09, de 10 de dezembro de 2009.** Aprova a NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC nº 1.418/12, de 5 de dezembro de 2012**. Aprova a ITG 1000 – Modelo Contábil para Microempresa e Empresa de Pequeno Porte.

COSTA, J. A.; YAMOMOTO, M. M.; THEÓFHILO, R. C. **A aderência dos Pronunciamentos Contábeis do CPC às Normas Internacionais de Contabilidade.** In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11. 2011 São Paulo. Anais... São Paulo: FEA/USP, 2011.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS (CPC), 2014. **Pronunciamentos Técnicos**. Disponível em: http://www.cpc.org.br/oque.htm. Acesso em: 16 out. 2014.

CRC/PE. Solicitação de informações para pesquisa Acadêmica [mensagem pessoal]. Mensagem recebida de <registro@crcpe.org.br > em 14 jul. 2015.

DELOITTE, Touche Tohmatsu. **IFRS para PMEs ao seu alcance 2013/2014**. 2014. Disponível em: <**Erro! A referência de hiperlink não é válida.**>. Acesso em: 11/jul/2015.

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

GIROTTO, M. Brasil começa a adotar o IFRS na contabilidade de PMEs. **REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE.** novembro / dezembro 2010 - n.º 186

IUDÍCIBUS, S. de; MARION, J. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade para o nível de graduação.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2002. 288p.

HENDRIKSEN, E. S., VAN BREDA, M. F., **Teoria da Contabilidade**. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

LANGONI, C. A. F. **Uma Visão da Contabilidade no Brasil**. Informativo do CRC – ES, junho 2010.

LEONE, N. M. C. P. Guerra. A dimensão física das pequenas e médias empresas (P.M.E's): à procura de um critério homogeneizador. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, 31 (2) 53-59. Abr./Jun. 1991.

LIMA, E. de O.. **As definições de micro, pequena e média empresas brasileiras como base para a formulação de políticas públicas**. Anais do II EGEPE, p. 421-436, Londrina/PR, Novembro/2001 (ISSN 1518-4382)

MENEZES, F. D.; LUZ, J. R. D. M.; CARVALHO, J. R. R. M.; CAVALCANTE, P. R. D. Processo de convergência contábil das pequenas e médias empresas brasileiras aos padrões

internacionais: percepção dos contabilistas de Campina Grande–PB. **ReCont: Registro Contábil**, v. 5, n. 2, p. 1-20, 2014.

NEVES, D. R.; LORANDI, J. A. **NBC TG 1000: Um estudo sobre a convergência contábil internacional para pequenas e médias empresas nos escritórios contábeis de Santa Catarina.** Anais do 5º Congresso UFSC de Controladoria e Finanças & Iniciação Científica em Contabilidade. 2014.

NIYAMA, J. K. **Contabilidade Internacional**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2008.176p

_____; RODRIGUES, Jomar Miranda. Análise das demonstrações contábeis das companhias listadas na Bovespa: uma abordagem sobre os impactos decorrentes das modificações introduzidas pela Lei n.º 11.638/07. Revista Brasileira de Contabilidade, São Paulo, n. 25/38, p. 25, maio/jun. 2010.

PEREZ JUNIOR, J. H. **Conversão das demonstrações contábeis**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

PERUCH, F. P. **As pequenas e médias empresas (PMEs) e a convergência das normas contábeis ao padrão internacional: uma abordagem geral**. Trabalho de Conclusão de Curso. Universidade do Extremo Sul Catarinense – UNESC. Criciúma , Junho de 2011.

SEBRAE. **Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira**. Unidade de Gestão Estratégica. Brasília/DF: SEBRAE, 2014. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>. Acesso em: 12 jul. 2015.

SILVA, C. B. A. da; MADEIRA, G. J.; ASSIS, J. L. F. de. Harmonização de normas contábeis: um estudo sobre as divergências entre normas contábeis internacionais e seus reflexos na contabilidade brasileira. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 115-139, janeiro/junho 2004.

SOUSA, J. M. de. **Gestão: técnicas e estratégias no contexto brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.

VIANA, C. P.; SOUSA, J. A. de. A internacionalização das normas contábeis e a sua relação com os profissionais da área contábil credenciados pelo CRC na cidade do Natal/RN. **CONNEXIO – Revista Científica da Escola de Gestão e Negócios, UNP**. Ano 2, n° 1, agosto de 2012 - janeiro de 2013

Produção Científica Brasileira sobre Conservadorismo Contábil: uma análise do período de 2005 a 2014

Elanuza Gracielly Lira Sá (elanuza_gracielly@hotmail.com)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Carla Renata Silva Leitão (carlaleitao_ufrpe@yahoo.com.br)
Universidade Federal Rural de Pernambuco

Resumo:
O estudo tem como objetivo analisar a produção científica brasileira sobre conservadorismo contábil, através da observação da ocorrência das leis bibliométricas de Bradford, de Zipf, e de Lotka. Essas leis medem a distribuição das publicações, a frequência de termos específicos e a concentração de autores, respectivamente. A justificativa para a realização do estudo é a escassez de pesquisas que abordem o perfil da produção científica sobre conservadorismo contábil em periódicos e eventos no Brasil, apesar deste ser um conceito relevante na teoria contábil. A pesquisa se caracteriza como descritiva. Sobre os procedimentos metodológicos, este envolveu a técnica bibliométrica. A amostra utilizada foi composta por artigos publicados no período de 2005 a 2014, em 10 periódicos e 02 eventos de contabilidade brasileiros, o que resultou numa amostra composta por 54 artigos. Os resultados revelaram que os anos de 2010 e 2012 foram os que concentraram o maior número de publicações sobre tema. Além disso, o estudo constatou que a maioria dos artigos publicados encontra-se concentrada em eventos e periódicos da Universidade de São Paulo-USP, que predominam 03 termos específicos e que 03 autores concentram 20 dos 54 artigos publicados. A conclusão do estudo é de que a produção científica brasileira sobre conservadorismo contábil reflete o comportamento estabelecido pelas leis bibliométricas de Bradford, de Zipf, e de Lotka.
Palavras chave: Conservadorismo Contábil, Produção científica, Bibliometria.

Brazilian Scientific Production in Accounting Conservatism: an analysis from 2005 to 2014

Abstract
The study aims to analyze the Brazilian scientific production in accounting conservatism through an observation of the bibliometric laws of Bradford, Zipf and Lotka. These laws measure the distribution of articles, common terms and distribution of authors, respectively. The justification of the study is the small number of researches about the profiling of scientific production about accounting conservatism in Brazilians journals and congresses, despite the fact that conservatism is a relevant concept in Accounting Theory. The research is descriptive. About the methodological procedures, it was used the bibliometric technique. The sample used in the study consisted of articles that were published in the period from 2005 to 2014 in 10 journals and 02 Brazilian congresses of accounting. This procedure resulted in a sample of 54 articles. The results revealed that 2010 and 2012 were the years that produced more articles about the theme. Furthermore, the study observed that the majority of the

articles were published in events and journals of the Universidade de São Paulo- USP, that there are 03 common terms and 03 authors account for 24 of 54 articles that were published. The conclusion is that Brazilian scientific production in accounting conservatism reflects the behavior that has been established by bibliometric laws of Bradford, Zipf and Lotka.
Key-words: Accounting Conservatism, Scientific Production, Bibliometry.

1 INTRODUÇÃO

Historicamente, a evolução da contabilidade sempre se mostrou associada à evolução da humanidade. As riquezas acumuladas pelos homens, os seus bens e o capital impulsionaram o desenvolvimento da contabilidade e a evolução do pensamento contábil, de forma a permitir o seu aprimoramento como ciência voltada para o estudo do patrimônio das entidades.

Nesse contexto, torna-se necessário compreender as mudanças na ciência contábil, pois como ciência social, a contabilidade está diretamente associada às mudanças do meio econômico, cultural e social (SHORTRIDGE E SMITH, 2009). Na teoria contábil, destacam-se os processos de mensuração e avaliação do patrimônio, os quais possuem estreita relação com o conceito de conservadorismo contábil.

De acordo com Basu (1997), o conservadorismo é uma tendência dos contadores em exigir um maior grau de verificação para reconhecimento de boas notícias do que no reconhecimento de más notícias nas demonstrações financeiras.

O conservadorismo encontrava-se presente na estrutura conceitual contábil proposta pelo *Financial Accounting Standards Board* –FASB e pelo *International Accounting Standards Board*- IASB.

Nas normas brasileiras, a prática e o conceito do conservadorismo estavam presentes na NBC T-1, sendo determinado pelo princípio da Prudência (PONTES, 2009). Na atual estrutura conceitual da FASB e IASB, no entanto, o conservadorismo foi excluído da condição de aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a característica da neutralidade. Mas, embora as características da informação contábil tenham sofrido algumas modificações com a mudança da estrutura conceitual da FASB e IASB, é importante destacar que o conservadorismo continua sendo um conceito relevante para os produtores de informação contábil, especialmente no processo de evidenciação contábil.

No entanto, apesar da importância do conceito de conservadorismo contábil, percebe-se uma escassez de estudos sobre a produção científica em revistas e congressos a respeito do tema, especificamente estudos voltados para estabelecer um perfil das publicações sobre este tema no Brasil.

Em um estudo sobre a produção científica sobre conservadorismo contábil, Oliveira *et al (*2008) analisaram periódicos, anais, dissertações e teses dos programas de mestrado e doutorado em Ciências Contábeis, a partir de levantamento efetuado nos Cadernos de Indicadores da CAPES, referentes ao triênio de 2004 a 2006.

Já o estudo desenvolvido por Amaral, Riccio e Sakata (2012) objetivou conhecer alguns aspectos da produção científica do conservadorismo contábil no período 1992-2010 em periódicos internacionais. Os autores não analisaram as publicações brasileiras**,** e sugeriram como pesquisa futura uma pesquisa bibliométrica semelhante com investigação da produção

científica do Brasil. Essa sugestão acabou sendo uma das motivações para o estudo, objeto do presente artigo.

Dado o exposto, o estudo tem como objetivo analisar a produção científica brasileira sobre conservadorismo contábil, através da observação da ocorrência das leis bibliométricas de Bradford, de Zipf, e de Lotka. A justificativa para realização deste trabalho baseia-se na importância do tema conservadorismo contábil frente às mudanças e discussões nas pesquisas em contabilidade e aos poucos estudos realizados no contexto nacional das produções científicas. Com esse objetivo atribuído, o estudo pretende contribuir para a compreensão do perfil da produção científica em contabilidade, além de verificar os veículos com maior quantidade de publicação, os principais autores, e os principais termos relacionados.

2 REVISÃO DA LITERATURA

De acordo com Hendriksen (1999) a contabilidade floresceu em solo fertilizado por séculos de aprendizagem e comércio com o oriente. Segundo Gray (1988), o fator ambiental foi decisivo para os preceitos e consolidação dos padrões contábeis exemplificados através das características culturais de cada população. Os fatores econômicos, políticos, sociais e culturais foram essenciais no desenvolvimento ambiental da macroeconomia, microeconomia, práticas comerciais, administração e controle.

Iudícibus *et al (*2005) discute a evolução da contabilidade, citando o "Estado" como *stakeholder* principal, e citando a teoria da agência para explicar a assimetria de informações entre os proprietários e gerentes. Desta forma, os autores afirmam que reduzir ou até eliminar a assimetria da informação é uma importante tarefa da contabilidade. O objetivo da contabilidade é estabelecido como o de prover seus usuários em geral com o máximo de informações sobre o patrimônio de uma entidade e suas mutações.

Como ciência social, a contabilidade está diretamente ligada às mudanças do meio econômico, cultural e social. Para Shortridge e Smith (2009), a contabilidade evoluiu apenas pelos adventos da necessidade e do conhecimento, renovando-se a partir de novos princípios. Isto significa que, haverá sempre momentos na história que a evolução apresentará rupturas; e será nesses momentos que alguns velhos paradigmas serão substituídos por novos paradigmas. Kunh *apud* Shortridge e Smith (2009) afirma que um paradigma baseia-se em modelos comuns de pensamento, usados para estabelecer regras de conduta; um corpo de conhecimento que incluiria teoria e aplicação que produz tradições coerentes particulares.

Carqueja (2007) afirma que uma teoria é um conjunto de construções, definições e proposições relacionadas entre si, que apresentam uma visão sistemática dos fenômenos através de uma especificação de relações entre variáveis, com o objetivo de explicar e prever os fenômenos. O autor ressalta que a teoria da contabilidade é uma explicação abrangente ou conhecimento sistematizado da contabilidade.

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999), a Teoria Contábil tem sido definida como um conjunto coerente de princípios lógicos que oferece a contadores, investidores, administradores e estudantes uma compreensão melhor das práticas existentes, além de oferecer um referencial conceitual para a avaliação de práticas contábeis existentes e orientar o desenvolvimento de novas práticas e novos procedimentos.

Como disciplina, a teoria da contabilidade foi regulamentada em 2004 nos cursos de ciências contábeis no Brasil, e representa hoje um dos principais campos de estudo da contabilidade. Theóphilo *et al* (2000), ao pesquisar sobre a teoria da contabilidade no Brasil, propõe os seguintes temas como propostas da disciplina: evolução histórica, Postulados e Normas Contábeis, Avaliação e mensuração ao Ativo e Passivo, Mensuração do Intangível, e Evidenciação. O autor destaca a falta de uniformização da disciplina, pois possuem em seu arcabouço teórico temas distintos sendo abordados.

Já Iudícibus (2012) argumenta que a teoria é um conjunto articulado de postulados, princípios e restrições que definem uma ciência. No entanto, segundo o referido autor, não existe uma teoria da contabilidade única e amplamente aceita, pois isto decorre das inúmeras pesquisas em contabilidade. Isto não representa um ponto negativo, pois demonstra a contabilidade como um campo de conhecimento sempre em evolução.

Um estudo realizado por Rosa *et al* (2012) identificou e analisou aspectos de legitimidade sociopolítica e cognitiva da disciplina de Teoria da Contabilidade. Com relação à legitimidade sociopolítica, percebeu que há um número pequeno de grupos de pesquisa em Teoria da Contabilidade, e, analisando a legitimidade cognitiva, destacou que a comunidade científica tem pesquisado e publicado a respeito da Teoria da contabilidade.

Theóphilo *et al* (2000) analisaram 332 cursos e constataram a variedade dos temas abordados na disciplina. Dentro do universo pesquisado pelos autores, o assunto mais freqüente nas ementas foi Princípios, Postulados e Convenções Contábeis.

Percebe-se, portanto, que a teoria contábil apresenta-se como um campo fértil para pesquisas, quando se trata de Ciência Contábil.

O conservadorismo em contabilidade estabelece uma postura de "precaução", ou seja, antecipação de perdas. No entanto, a adoção do conservadorismo por parte dos órgãos reguladores de contabilidade ainda tem suas divergências. Antunes (2009) afirma que na literatura há três conceituações distintas para o conservadorismo. A definição que é conhecida como defasagem temporal no reconhecimento das receitas e despesas parte do pressuposto de antecipar nenhum lucro, mas antecipar todas as perdas; de forma que se apresenta como diferencial para verificar e reconhecer os lucros contra perdas (WATTS, 2003a). A consequência de tal prática é que os ativos podem estar subavaliados, enquanto os passivos superavaliados.

Outra forma de se conceituar conservadorismo seria o reconhecimento de receitas e despesas na Demonstração de Resultado do Exercício (WATTS, 2003a). Basu (1997) comenta que normalmente há uma interpretação do conservadorismo para antecipar nenhum lucro, mas antecipar todos os prejuízos. No entanto, para o autor, o conservadorismo é a tendência dos contadores em exigir um maior grau de verificação para reconhecer boas notícias como ganhos do que para reconhecer más notícias como perda. Ou seja, ao se exigir maior rigor para reconhecer as receitas, uma vez reconhecidas estas tendem a ser persistentes. (ANTUNES, 2009).

Ball e Shivakumar (2005) destacam a relação entre a antecipação do registro e a possibilidade de perda como conservadorismo condicional. Coelho *et al* (2010) diferencia o conservadorismo condicional e incondicional explicando que o primeiro refere-se à antecipação do reconhecimento contábil de perdas econômicas não realizadas, ou seja, é priorizar as más notícias em detrimento das boas. Já o conservadorismo incondicional estabelece que entre duas alternativas válidas de reconhecimento e mensuração, a opção é por

aquela que implicará em menor avaliação do patrimônio, derivados do grau de incertezas e riscos.

Watts (2003b) trata do conceito de conservadorismo através de suas implicações no comportamento gerencial, afirmando que este pode inibir comportamentos oportunistas, requerendo dos profissionais contábeis maiores verificabilidade nos lucros. Para o autor quatro razões influenciam o conservadorismo na área contábil: os contratos, os litígios, os impostos e os custos políticos. Com relação aos tributos, por exemplo, o conservadorismo permitiria as empresas adiar o reconhecimento de receitas, diminuindo naquele momento, o valor a desembolso com impostos.

Para Antunes (2009), ao se atrasar o reconhecimento de receitas tende-se a reduzir o lucro contábil e consequentemente o patrimônio líquido. A conclusão de Watts (2003a) sobre as implicações da subavaliação do patrimônio líquido é de que esta gera uma redução dos custos de regulação.

Maltby (2000) define prudência na contabilidade, criando enigmas e ambiguidade entre os termos técnicos e o seu valor, a virtude. Como ciência social, a informação contábil seria produzida com virtude moral, competência e honestidade dos que produziam para proteger os interesses dos investidores. O conservadorismo surgiria para justificar a subavaliação dos passivos, ativos, despesas e receitas. Por sua vez, a prudência trabalharia com conceitos subjetivos que envolvem a capacidade de julgar. .

A nova estrutura conceitual proposta pela FASB e pelo IASB não incluiu o conservadorismo como um aspecto da representação fidedigna, pois incluí-los seria inconsistente com neutralidade. Acredita-se que não é sempre que a opinião de precaução deve ser considerada como indesejável, pois pode produzir informação mais relevante para alguns usuários. (IASB, 2011)

Na estrutura conceitual proposta pela FASB (1989), a neutralidade era um aspecto da informação contábil inerente à confiabilidade, no qual a neutralidade é vista como uma qualidade secundária da informação contábil, significando que não há viés em direção de um resultado predeterminado.

A Prudência consiste no emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, na qual ativos ou receitas não sejam superestimados; e passivos ou despesas não sejam subestimados. A prudência, na Estrutura Conceitual da IASC (antigo IASB) era um atributo da Confiabilidade, enquanto a FASB (1980) a tratava como uma convenção. O Conservadorismo é associado à necessidade de "relatórios prudentes" que assegura os leitores sobre as incertezas e riscos, mas o conceito de conservadorismo não é discutido na SFAC Nº 2, o qual trata das características das informações contábeis.

As mudanças introduzidas pela nova estrutura conceitual vigente no Brasil foram elaboradas a partir de projeto conjunto entre o IASB e o FASB e apresentam alterações significativas em relação à antiga estrutura conceitual. O FASB, em 2010, e IASB, em 2011, divulgaram uma nova estrutura conceitual convergida. Neste novo *framework* o conservadorismo não mais foi apresentado como atributo da confiabilidade, e assim como a confiabilidade foi excluído; pois entendem que representação fiel irá transmitir mais claramente o significado pretendido, já que houve uma falta de entendimento comum sobre o termo confiabilidade. Deste modo, percebe-se que há uma discussão a respeito do conservadorismo no âmbito da teoria contábil.

3 METODOLOGIA

A pesquisa é de caráter descritivo, pois irá descrever as características de determinadas populações ou fenômenos, com uso de técnicas bibliométricas, as quais implicam na observação da Lei Bradford, Lei de Lotka e Lei de Zpif. A bibliometria Consiste na aplicação de técnicas estatísticas para descrever aspectos da literatura e de outros meios de comunicação (ALVARADO, 1984).

Fonseca (1986) *apud* Araújo (2006) diz que a bibliometria é técnica quantitativa e estatística de medição dos índices de produção e disseminação do conhecimento científico. Na lei Bradford verifica-se a relevância de periódicos em determinada área de conhecimento, já a lei Lokta identifica os principais pesquisadores de uma determinada área de conhecimento e a lei de Zpif é conhecida como a lei do menor esforço (GUEDES; BORSCHIVER; 2005). Ou seja, a Lei de Bradford descreve a distribuição da literatura periódica numa área específica a Lei de Lotka a produtividade dos autores e a Lei de Zpif a frequência no uso de palavras num determinado texto.

Os resultados são apresentados a partir da adaptação dos procedimentos metodológicos adotado por Amaral, Riccio E Sakata (2012). Para o presente trabalho, foram investigadas as seguintes variáveis: distribuição anual da produção científica de conservadorismo contábil**;** distribuição da produção científica de conservadorismo contábil em congressos e periódicos; distribuição da produção científica de conservadorismo contábil por universidades e regiões brasileiras; principais palavras-chave em artigos de conservadorismo contábil e principais autores de conservadorismo contábil.

O estudo compreendeu o período de 2005 a 2014. Para verificar a produção científica sobre conservadorismo nesse período, foram selecionados periódicos inclusos nos extratos A1, A2, B1 e B2 do sistema Qualis da CAPES (Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior), que possuíam em seu título o termo "contabilidade" ou "contábil". Optou-se por estes termos na tentativa de não selecionar trabalhos que estivessem fora do escopo das pesquisas em Ciências Contábeis.

Esse procedimento resultou em 10 periódicos brasileiros, como se pode observar na Tabela 1. Além desses periódicos, foram analisados os anais do Congresso USP de Controladoria e Contabilidade e do Congresso ANPCONT (Associação Nacional dos Programas de Pós-Graduação em Ciências Contábeis). Para a seleção dos artigos, foram buscados os termos "conservadorismo" no título, resumo ou palavras-chave nos anais de cada congresso e periódico.

	Revistas
1	Revista Contabilidade & Finanças
2	Revista Contemporânea de Contabilidade
3	Revista de Contabilidade e Organizações
4	Revista Universo Contábil
5	Contabilidade Vista & Revista
6	Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade
7	Sociedade, Contabilidade e Gestão (UFRJ)
8	Enfoque: Reflexão Contábil
9	Revista Ambiente Contábil
10	RACE : Revista de Administração, Contabilidade e Economia
	Congressos
1	Congresso USP de Controladoria e Contabilidade
2	Congresso ANPCONT

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 1 - Revistas e Congressos selecionados

Após a adoção dos procedimentos mencionados, obteve-se uma amostra de 54 artigos. Sobre a análise dos resultados, esta foi realizada com o auxílio do Microsoft Excel.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

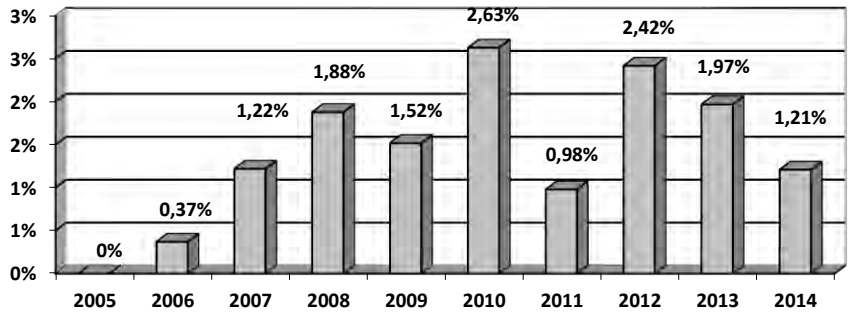
A primeira característica observada foi a distribuição anual da produção científica. Observou-se que nenhum artigo sobre conservadorismo contábil foi publicado no ano de 2005. No decorrer do período estudado, dois períodos podem ser destacados, o ano de 2010 e 2012, os quais apresentaram as maiores quantidades de produções sobre conservadorismo contábil. Essa distribuição temporal dos artigos pode ser observada na Tabela 2.

Ano	Quantidade de artigos publicados
2005	0
2006	1
2007	4
2008	6
2009	5
2010	10
2011	4
2012	10
2013	8
2014	6
Total	**54**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 2- Distribuição anual da produção científica

Em seguida, observou-se a quantidade de publicações sobre conservadorismo em relação ao total de artigos publicados nos veículos que compunham a amostra. O percentual anual dos artigos sobre conservadorismo em relação ao total anual de artigos encontra-se exposto na Figura 1. Como pode ser constatado na referida figura, as publicações sobre o tema representam menos de 5% das publicações dos periódicos e eventos.



Fonte: dados da pesquisa

Figura 1 - Produção cientifica sobre conservadorismo em relação ao total de publicações.

A lei bibliométrica de Bradford, como mencionado anteriormente, está ligada à produtividade dos periódicos. Depreende-se que os periódicos que produzem mais sobre determinado assunto, tenham maior relevância naquela área. A extensão das publicações irá apresentar o grupo núcleo (chamado de *core),* no qual o conjunto de periódicos que deter 1/3 dos artigos pesquisados sobre o tema, será o grupo núcleo, enquanto os demais serão considerados produções secundárias (GUEDES, BORSCHIVER, 2005).

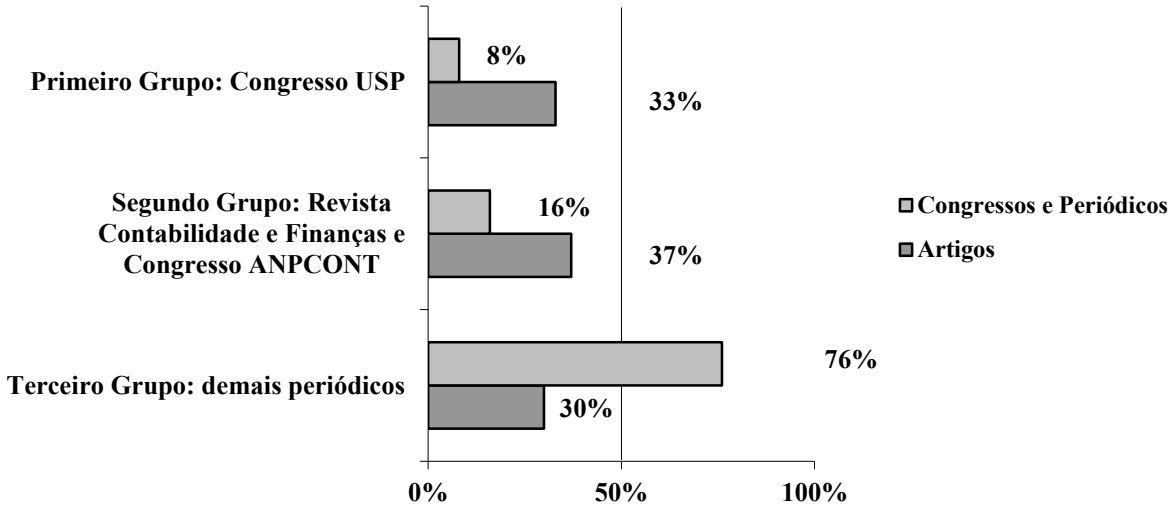
Neste sentido, observando a produção sobre conservadorismo, percebeu-se que o Congresso USP é responsável por 1/3 dos artigos produzidos, formando o grupo núcleo a respeito do tema. Vale salientar que o referido congresso, no rol de artigos analisados, representa o maior grupo, com 33 %. Ainda sobre a Universidade de São Paulo, a Revista de Contabilidade e Finanças da USP publicou 20% dos artigos sobre conservadorismo. Portanto, a produção sobre conservadorismo encontrada na Universidade de São Paulo, no Congresso USP, e na Revista de Contabilidade e Finanças, representa 53,7% do total.

Congressos e Periódicos	Quantidade	%
Congresso USP	18	**33%**
Revista Contabilidade e Finanças	11	**20%**
Congresso ANPCONT	9	**17%**
Revista Universo Contábil	6	**11%**
Revista de contabilidade e Organizações	3	**5%**
Revista Educação e Pesquisa em Contabilidade	2	**4%**
Revista sociedade, contabilidade e Gestão	2	**4%**
Revista Contabilidade vista e revista	1	**2%**
Revista Contemporânea de Contabilidade	1	**2%**
Revista enfoque: Reflexão Contábil	1	**2%**
Revista Ambiente contábil	0	**0%**
Revista de Administração, Contabilidade e Economia	0	**0%**
Total	**54**	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 3 – Distribuição da produção sobre conservadorismo contábil em congressos e periódicos

Ainda analisando sob o ponto de vista da Lei de Bradford, conclui-se que o Congresso USP, que representa 8% do total de Congressos e Revistas Pesquisados, publicou 33% da produção científica sobre o tema. O Congresso ANPCONT e a Revista de Contabilidade e Finanças da USP correspondem ao segundo grupo, formando 16% dos Congressos e Revistas pesquisados publicando 37% dos artigos. Os demais periódicos que representam 76% do universo pesquisado publicaram 30% dos artigos sobre conservadorismo, como pode ser observado na Figura 2.



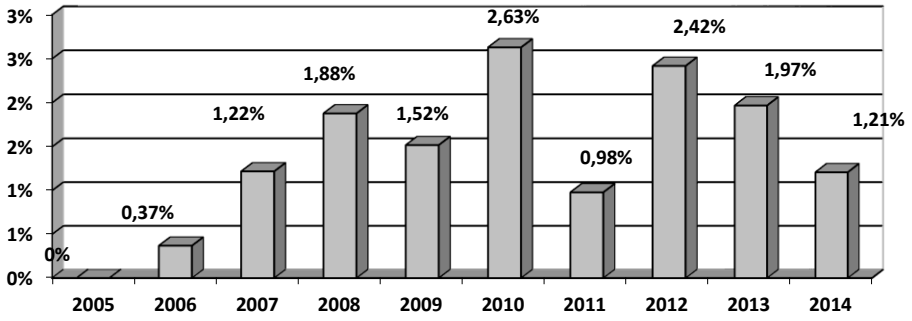
Fonte: dados da pesquisa

Figura 2 - Lei de Bradford

De acordo com Araujo (2007), a partir da lei de Zipf foi inserida nas buscas dos documentos uma medição de frequência para o aparecimento das palavras em vários textos, com o principio do menor esforço. A tendência é usar as palavras que indicam o assunto do texto.

Como a finalidade de identificar as palavras que fazem parte do contexto de conservadorismo contábil, foram estabelecidas as principais palavras chaves nos artigos sobre o tema. A principal e mais utilizada foi conservadorismo, seguida por conservadorismo condicional e informação contábil e posteriormente conservadorismo contábil e *accruals*.

Observou-se que demais palavras-chave atingiram poucas referências, sendo elas relacionadas à contabilidade internacional, qualidade do lucro contábil, e outras ligadas ao contexto de harmonização, convergência, regularização contábil, governança corporativa e modelo de Basu.



Fonte: dados da pesquisa

Figura 3 – Principais palavras-chave em artigos de conservadorismo contábil.

Além do quantitativo de artigos, foi mapeada também a autoria das produções, considerando todos os autores que fizeram parte da publicação e as instituições na qual os autores possuíam vinculo profissional ou acadêmico. Na amostra de 54 artigos sobre conservadorismo contábil, foram identificados 91 autores diferentes.

Notou-se a predominância da Universidade de São Paulo-USP, instituição da maioria dos autores (aproximadamente 22%). Em seguida, tem-se a FUCAPE com aproximadamente 19%, a Universidade Federal do Espírito Santo-UFES (14%) e a Universidade da Paraíba-UFPB (12%). A Tabela 4 demonstra o percentual de cada instituição.

Instituição	%
USP	**22%**
FUCAPE	**19%**
UFES	**14%**
UFPB	**12%**
UNB	**6%**
UFPR	**5%**
UFMG	**4%**
UFRJ	**3%**
UFBA	**2%**
Outras	**13%**
Total	**100%**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 4 – Distribuição da produção científica de conservadorismo contábil por instituições brasileiras

Araújo (2007) descreve que Price, em 1971, concluiu que 1/3 da literatura é produzida por menos de 1/10 dos autores. Lotka, em 1926, estabeleceu os fundamentos da lei do quadrado inverso, a qual estabelece que um determinado número de autores que fazem **n** contribuições através de publicações sobre um determinado tema representa $1/n^2$ daqueles que fazem uma só contribuição. Desta forma, a lei Lotka argumenta que poucos autores são os responsáveis pela maior parte da produção científica a respeito de um tema, e que um número maior de autores é responsável pela menor parte da produção. (URBIZAGASTEGUI, 2008; ALVARADO, 2002).

Com relação amostra estudada, comprovou-se a lei de Lotka, ao se constatar que dos 91 autores, 03 são responsáveis por 20 artigos, ou seja, 3,2% dos autores são responsáveis por 37% dos artigos publicados, como pode ser observado na Tabela 5.

Autores	Quantidade de artigos
Fábio Moraes da Costa	8
Iran Siqueira Lima	6
José Elias Feres de Almeida	6
Alfredo Sarlo Neto	5
Romualdo Douglas Colauto	5
Antonio Carlos Dias Coelho	5
Edilson Paulo	4
Rafael de Lacerda Moreira	4
Paulo Roberto Nóbrega Cavalcante	4
Outros	6
Total	**54**

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 5 – produtividade dos autores brasileiros em conservadorismo contábil

Mais de 1/3 das publicações foram produzidas por três autores, indo ao encontro da lei de Lotka. Dos 91 autores responsáveis pelas 54 publicações, 60 autores diferentes (65,9%), produziram apenas um trabalho a respeito do tema.

5 CONCLUSÕES

O estudo buscou analisar a produção científica brasileira sobre conservadorismo contábil, através da observação da ocorrência das leis bibliométricas de Bradford, de Zipf, e de Lotka, abrangendo o período de 2005 a 2014.

Após análises descritivas, percebeu-se que os anos de 2010 e 2012 concentraram a maior da produção científica sobre o tema. No período de 2005 a 2014, foram publicados 54 artigos sobre conservadorismo. Ao observar a distribuição temporal, constatou-se 38 artigos publicados entre 2010 e 2014. Foi a partir do ano de 2010 que a FASB e IASB apresentaram as modificações na Estrutura Conceitual, retirando o conservadorismo como um aspecto da representação fidedigna por ser inconsistente com a neutralidade, o que pode ter fomentado as discussões científicas sobre o tema.

Conclui-se que a produção científica de conservadorismo contábil no Brasil seguiu as Leis Bibliométricas. A lei de Lotka foi confirmada ao constatar que 3,2% dos autores (menos de 1/10) são responsáveis por 37% (1/3) da produção científica. Já a Lei de Bradford é percebida à medida que o Congresso USP de Controladoria e Contabilidade é responsável por 33% da produção científica sobre o tema. E, por fim, a análise das palavras-chave (Lei de Zipf) aponta que as palavras "conservadorismo" e "informação contábil" encontram-se entre as mais citadas.

Além do Congresso USP e seu periódico (Revista de Contabilidade e Finanças) serem os responsáveis pela maior parte das publicações, esta também reúne a maior parte dos autores.

Como limitação do estudo teve-se o fato deste ter trabalhado com periódicos e eventos específicos e, por isso, sugere-se para trabalhos futuros a utilização de uma amostra maior de periódicos e congressos, bem como estender a pesquisa a periódicos internacionais.

REFERÊNCIAS

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

AMARAL, J. V.; RICCIO E. L.; SAKATA, M. C. G. Conservadorismo contábil ainda é discutido? **Revista Universo Contábil**, Blumenau, v.8. n.1, p. 70-85, 2012.

ANTUNES, G. Modelo de Basu: especificação diferente, mesmo resultado, In: CONGRESSO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS PROGRAMAS DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS CONTÁBEIS, 3., 2009, São Paulo. **Anais...** São Paulo: ANPCONT, 2009.

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

BALL, R.; SHIVAKUMAR, L. Earnings quality UK private firms: comparative loss recognition timeliness. ***Journal of Accounting and Economics***, v. 39. p.83-128, 2005.

BASU, S. The conservatism principle and the asymmetric timeliness of earnings. ***Journal of Accounting and Economics***, n. 24, p. 3-37, 1997.

CARQUEJA, H. O. Teoria da contabilidade – uma interpretação. **Revista de Estudos Politécnicos**/**Polytechnical Studies Review**, v. IV, n. 7, p. 7-40, 2007.

COELHO, A. C. D.; CIA, J. N. de S.; LIMA, I. S. Conservadorismo condicional na divulgação de lucros em companhias abertas brasileiras: diferenças entre emissoras e não emissoras de ADR e entre sistemas contábeis. **Revista de Administração Mackenzie**, São Paulo,v. 11, n.1, p. 117-149 , 2010.

GUEDES, V.; BORSCHIVER, S. Bibliometria: uma ferramenta estatística para a gestão da informação e do conhecimento, em sistemas de informação, de comunicação e de avaliação científica e tecnológica. In: ENCONTRO NACIONAL DE CIÊNCIA DA INFORMAÇÃO, 6., Salvador. **Anais..** Salvador: CINFORM, 2005.

GRAY, S.J. Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally. ***Abacus*****,** v.24, n.1, p.1-15, 1988.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. Teoria da Contabilidade, Sao Paulo; Atlas, 1999.

IUDÍCIBUS, S. de; MARTINS, E.; CARVALHO, L. N. Contabilidade: aspectos relevantes da epopeia de sua evolução. **Revista Contabilidade e Finanças**, São Paulo, v.16, n.38, p.7-19, 2005.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. TEORIA DA CONTABILIDADE: EVOLUÇÃO E TENDÊNCIAS. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n.2, p. 5-13, 2012.

MALTBY, J. The origins of prudence in accounting. ***Crítical Perspectives on Accounting***, v. 11, n 1 , p. 51- 70, 2000.

PONTES, L. T. Efeitos da ressalva sobre o grau de conservadorismo contábil: evidências empíricas de mudanças no grau de conservadorismo no período pós-ressalva. In: CONGRESSO USP DE INICIAÇÃO CIENTÍFICA EM CONTABILIDADE, 6. ,São Paulo. In: **Anais..**São Paulo: USP, 2009.

ROSA, F. S. da; SOARES, S. V.; ROSA, V. S. da; LUNKES, R. J.; PFITSCHER, E. D. A identidade da teoria da contabilidade: uma análise de aspectos da legitimidade sócio-política e cognitiva da disciplina no Brasil. ***Revista Iberoamericana sobre Calidad, Eficacia y Cambio em Educación***, v. 10, n. 4, p. 239-263, 2012.

SHORTRIDGE, R. T.; SMITH, P. A. Understanding the changes in accounting thought. ***Research in Accounting Regulation*****,** v. 21 n.1 p. 11-18, 2009.

THEÓPHILO, C. R.; SACRAMENTO, C. de O. de J.; NEVES, I. F.; SOUZA, P. L. de S. O ensino da teoria da contabilidade no Brasil. **Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 11, n. 3, p. 3-10, 2000.

WATTS, R. L. Conservatism in Accounting Part I: Explanations and Implications. ***Accounting Horizons***, v.17, n.3, p. 207-221, 2003a.

_____. Conservatism in Accounting Part II: Evidence and Research Opportunities. ***Accounting Horizons***, v. 17, n. 4, p. 287-301, 2003b.

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

Regime aduaneiro especial de *Drawback*: modalidades e sua aplicação em uma indústria de equipamentos avícolas

Barbara Miréli Kolln (e-mail:barbara_mireli2@hotmail.com)
Bacharel em Ciências Contábeis

Jadir Roberto Dittadi (e-mail: jadir.dittadi@unoesc.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis

Rejane Salete Vogt (e-mail: vogtrejane@gmail.com)
Bacharel em Ciências Contábeis

Resumo:
Esta pesquisa, tem como objetivo, comparar as três modalidades pelas quais as empresas podem adotar para fazer uso do regime especial aduaneiro *Drawback* e identificar de quanto foi a redução de custo em determinado período de tempo para uma indústria de equipamentos avícolas da região Oeste de Santa Catarina que aderiu a este benefício. Para tanto, será feita uma pesquisa descritiva, a qual apresentará as peculiaridades entre as modalidades existentes, evidenciando seu funcionamento e facilitando na escolha em uma situação real. A coleta dos dados será documental e sua apresentação se dará através de tabelas. Trata-se de um estudo de caso. A pesquisa será descritiva e sua abordagem qualitativa. O estudo apresenta algumas das diversas melhorias adquiridas por este benefício fiscal, entre elas maior competitividade no mercado, aumento da qualidade dos produtos, fluxo de caixa e redução de custos.

Palavras chave: *Drawback*, Gestão Tributária, Incentivos Fiscais.

Special customs regime of Drawback: methods and their application in a poultry equipment industry

Abstract
This research aims to compare the three methods by which companies can adopt to make use of the customs special regime Drawback and identify how much was the cost reduction in a given period of time to a poultry equipment industry west of Santa region Catarina who joined this benefit. Therefore, a descriptive research will be done, which will present the peculiarities of the existing arrangements, leaving clearer functioning and facilitating the choice in a real situation. Data collection will document and its presentation will be through tables. This is a case study. The research is descriptive and its qualitative approach. The study presents some of the many improvements acquired by this tax benefit, including greater market competitiveness, increase product quality, cash flow and cost reduction.

Key-words: Drawback, Tax Management, Tax Incentives.

1 INTRODUÇÃO

Diante da disputa mercadológica nacional e internacional, devido ao custo de produção e barreiras tributárias, as indústrias devem estar sempre atentas aos benefícios fiscais oferecidos pela legislação e fazer uso das mesmas para manter-se no mercado com competitividade. Vale ressaltar, que para a empresa fazer uso de benefícios fiscais, a mesma deve se adaptar e manter seus processos dentro da legalidade, é de extrema importância que a contabilidade esteja em dia com suas obrigações perante o fisco.

Instituído em 1966 através do Decreto Lei nº37, o Regime Especial de Drawback é um incentivo fiscal ás operações de exportação (MOORI; BENEDETTI; KONDA, 2012). A qual está ligada ao compromisso de exportar as matérias-primas importadas em um determinado período de tempo. Fazendo assim, que o beneficiário do regime, controle com rigor o estoque de matérias-primas importados, bem como produtos acabados, possibilitando a redução de custo dos produtos vendidos.

O objetivo deste regime aduaneiro possibilita a diminuição de custos administrativos, eficiência nas operações internacionais, pois elimina algumas etapas burocráticas dos despachos aduaneiros, sem falar que incentiva as exportações, colaborando com o crescimento econômico Brasileiro. Vale ressaltar que se a empresa não mantém controles internos tanto administrativos quanto produtivos, está sujeita a adequações, as quais podem dificultar ou até mesmo tornar inviável o funcionamento do D*rawback,* conforme (MOORI; KONDA; GARDESANI, 2011).

A legislação regulamentadora do *Drawback* nada fala e não faz distinção entre tamanho da empresa e tempo de atuação no mercado externo. Todas as que desejarem podem estar adotando a este benefício a qualquer momento.

Outro aspecto deste mecanismo que deve ser cuidadosamente analisado ao se adotar o regime aduaneiro, são as suas três modalidades: isenção, suspensão e restituição, pois o funcionamento de cada um deles, dá um tratamento diferente aos impostos. Podendo uma modalidade se tornar mais vantajosa que a outra dependendo da atividade da entidade.

Diante deste cenário, pretende-se responder a seguinte questão problema: De quanto foi a redução de custo obtida por meio da implantação do *Drawback* em um determinado período de tempo em uma indústria de equipamentos avícolas?

Para responder ao problema de pesquisa, foi delineado o objetivo geral de comparar as três modalidades pelas quais as empresas podem adotar para fazer uso do regime especial aduaneiro *Drawback* e identificar de quanto foi a redução de custo em determinado período de tempo para uma indústria de equipamentos.

Este artigo está estruturado em cinco seções, são elas: 1) Introdução, a qual faz uma apresentação do tema proposto, 2) Fundamentação Teórica, que traz maiores detalhes de aspectos teóricos relacionados ao tema, no item 3) Métodos e procedimentos da pesquisa, esta etapa irá demonstrar os procedimentos metodológicos e em seguida, 4) Descrição e analise dos resultados, onde será apresentado a análise dos resultados obtidos através da pesquisa, e por fim o item 5) Conclusões, que descreve as considerações finais.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Neste tópico, aborda-se o regime aduaneiro de *drawback*, as modalidades, as operações especiais, os prazos, bem como os processos de industrialização.

2.1 REGIME ADUANEIRO DE *DRAWBACK*

Para que se pessoa física ou jurídica possa fazer compras do exterior e também vendas para fora do País, é necessário que faça a inscrição no Registro de Exportadores e Importadores (REI) da Secretária do Comercio Exterior (SECEX) e que seja devidamente licenciada de acordo com as Normas Administrativas (2007).

Os documentos comprobatórios das operações de importação e exportação, são segunda as Normas Administrativas (2007), sendo: (DI) Declaração de Importação, (RE) Registro de Exportação, (RES) Registro de Exportação Simplificado Averbado e a devida Nota Fiscal de Venda no mercado interno. Estes documentos apresentam todas as informações do produto que está sendo comercializado, tais como: (NCM) Nomenclatura Comum do Mercosul, quantidade, valores e os impostos incidentes sobre o negócio, certificado de origem, como foi transportado a mercadoria até o País de destino, número do Ato Concessório.

O Regime aduaneiro de *Drawback*, é fiscalizado pela própria Secretária da Receita Federal, através das informações contidas nos documentos comprobatórios de importação e exportação. Pois ao ser feita uma compra através do regime aduaneiro será informado um número de ato concessório e a nota será feita em uma (CFOP) Código Fiscal de Operações e Prestações diferencial, ou seja, a natureza da operação será especifica. Ao fazer a venda desta mercadoria para o mercado exterior ou para um cliente do mercado interno porém cuja operação seja com fim especifico de exportação, deverá ser informado este mesmo número de ato concessório. Fazendo com que o compromisso de exportar este produto seja liquidado.

O controle de importar e exportar no prazo legal é feito através da NCM e quantidade. E com o aperfeiçoamento da tecnologia da informação se tornou mais fácil e acessível fazer uso dos regimes aduaneiros, atualmente todo o processo é on-line, e este por sua vez, permite a desoneração de tributos, contribuindo na redução de custos e melhoramento dos produtos, sem contar na possibilidade de maior competitividade no mercado externo, expandindo áreas de abrangência da organização.

Empresas interessadas a aderir ao *Drawback,* deverão estudar e buscar conhecer o Regulamento Aduaneiro, decretos de Lei, Instruções Normativas e Decretos que o regulamentam e ainda ficar atento aos Comunicados Oficiais disponibilizados pelo Siscomex, DECEX, Órgão Anuentes e Intervenientes, pois são eles quem falam sobre os conceitos e controles deste regime.

É de responsabilidade do SECEX “Secretária do Comércio Exterior” a concessão, acompanhamento e encerramento dos processos. A Secretária da Receita Federal do Brasil aplicar a suspensão de tributos no momento do desembaraço aduaneiro na importação e e autoriza as exportações fazendo a conferencia física e fiscal, cabe a ela ainda após a baixa fazer a verificação e se necessário a autuação e analisar recursos. A Marinha Marcante tem o dever de fazer a suspensão dos tributos e aguardar a baixa feita pelo DECEX. A Fazenda Estadual do ICMS também atribui a função de suspender e aguardar a baixa do DECEX.

Para que o benificiário consiga cumprir com seus compromissos de exportar no prazo correto, o mesmo deverá adequar-se e manter alguns controles internos, entre eles pode-se citar: acompanhamento de compras, previsão de venda, ordem de produção, planejamento financeiro, previsão de exportação e estoques. Sendo assim, se a organização ainda não mantem controles básicos de planejamento a adesão deste irá gerar um trabalho de aperfeiçoamento nos processos internos.

Vale ressaltar ainda que para o benificiário conseguir fazer operações de importação e exportação a mesma deve estar com sua situação fiscal regular.

2.2 MODALIDADES

A primeira modalidade é a de isenção regulamentada pela Lei 12.350 de 2010, esta consiste em isentar o pagamento dos tributos federais tais como PIS (programa de integração social), COFINS (contribuição para o financiamento da seguridade social) II (imposto de Importação), IPI (imposto sobre produtos industrializados), AFRMM (adicional ao frete para renovação da marinha mercante). Segundo a Legislação Básica (2003, p. 8):

> Isenção de tributos incidentes na importação de mercadoria, em quantidade e qualidade equivalentes, destinada à reposição de mercadoria anteriormente importada utilizada na industrialização de produto exportado. Esta modalidade também poderá ser concedida, desde que devidamente justificado, para importação de mercadoria equivalente, adequada a realidade tecnológica, com a mesma finalidade da originalmente importada, obedecidos os respectivos coeficientes técnicos de utilização, ficando o valor total da importação limitado ao valor da mercadoria substituída.

A segunda modalidade é a suspensão instituída em 12 de Março de 2010 regida com base na Lei 11.945 de 2009, a Legislação básica (2003, p. 8) diz que esta modalidade consiste em "Suspender os tributos incidentes na importação de mercadoria a ser utilizada em processo de industrialização de produto a ser exportado". Este suspende além do II, IPI, PIS, COFINS e AFRMM o tributo estadual ICMS (Imposto sobre circulação de mercadorias) em casos previstos no Convênio ICMS 185/10.

Instituída e fundamentada pela Instrução Normativa SRF 30/72 e 10/82 e ainda pelo Regulamento Aduaneiro Decreto 6.759/09), a terceira modalidade, restituição, está praticamente em desuso. A Legislação Básica (2003, p. 9) diz ainda que "Esta da a opção de restituir os tributos pagos na importação de insumos utilizado em produto exportado".

2.3 OPERAÇÕES ESPECIAIS

Além das três modalidades já apresentadas neste estudo, existem ainda duas operações especiais de *Drawback*, são elas: *Drawback* intermediário*, Drawback* sem cobertura cambial*, Drawback* solidário e *Drawback* genérico*.*

O *Drawback* intermediário ocorre quando há importação ou aquisição no país de matérias-primas, insumos ou materiais de embalagens por uma indústria que após fazer o processo de industrialização, vende este produto para outra empresa brasileiro e que esta por sua vez produz o produto final que deve ser destinado à exportação. É concedido nas modalidades de suspensão e isenção. Segundo a Legislação Básica (2003, p. 8):

> Caracteriza-se pela importação de mercadoria, por empresas denominadas fabricantes - intermediários, destinada a processo de industrialização de produto intermediário a ser fornecido a empresas industriais - exportadoras, para emprego na industrialização de produto final destinado à exportação.

Concedido apenas na modalidade de isenção, o *Drawback* sem cobertura cambial, tem como característica e objetivo, a não cobertura cambial, parcial ou total no ato da importação.

Já o *Drawback* solidário, caracteriza-se por ter participação solidária de duas ou mais empresas industriais, podendo ser utilizado através da modalidade de suspensão.

Por fim, o *Drawback* genérico, concedido exclusivamente pela modalidade suspensão, esta se diferencia das demais pela discriminação genérica da mercadoria a importar e o seu respectivo valor.

2.4 PRAZOS

Segundo a Cartilha do *Drawback* Integrado (2011, p. 16) "O prazo do Ato Concessório é de um ano contado a partir da sua data de emissão concedido pelo SECEX", diz ainda que poderá ser solicitada por uma única vez a prorrogação deste prazo para no máximo mais um ano.

De acordo com a Legislação Básica (2007, p. 44), "O prazo máximo de validade do Ato Concessório será de dois anos contados da data da Declaração de Importação", no caso de ser a modalidade de suspensão.

Vale ressaltar, que o inadimplemento, ou seja, o não cumprimento da exportação da mercadoria no prazo estipulado, deverá ser comunicado a Secretária da Receita Federal, e a empresa ainda deverá tomar uma das providências abaixo no prazo de 30 dias, conforme a Cartilha do *Drawback* Integrado (2011, p. 13):

a) Devolução ao exterior do insumo importado e não utilizado;
b) Destruição do insumo sob controle aduaneiro;
c) Nacionalização com recolhimento dos tributos suspensos da parte importada dos insumos remanescentes;
d) Recolhimento dos tributos, destruição, sinistro ou devolução do insumo adquirido no mercado interno, observada a legislação de cada tributo envolvido.

O beneficiário correrá o risco de até ter bloqueadas futuras compras.

Para comprovar a exportação efetiva do produto, não é necessário apresentar documentos impressos a Receita Federal, porém a empresa beneficiaria é responsável por arquivar toda a documentação referente a importação e exportação do produto, pois a qualquer tempo estes podem ser solicitados para conferencia.

2.5 PROCESSOS DE INDUSTRIALIZAÇÃO

Os insumos, matérias-primas, materiais para embalagem entre outros importados sobre amparo do regime aduaneiro de *Drawback* devem ser submetidos a pelo menos um dos cinco processos de industrialização reconhecidos pelo Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comercio Exterior antes de ser exportado. São considerados processos de industrialização segundo a Cartilha do *Drawback* integrado (2011, p. 10):

a) Transformação: Compra de matéria-prima ou material intermediário gerando um novo bem. Por exemplo: transforma tecido em camiseta;
b) Beneficiamento: modifica ou aperfeiçoa o funcionamento, utilização, acabamento ou aparência do produto. Por exemplo: de tecido cru para tecido tinto;
c) Montagem: de produtos, peças ou partes que resulte em um novo produto ou unidades autônomas. Por exemplo: partes e peças (chassis, motores, etc.), em automóveis;
d) Renovação ou recondicionamento: de produto usado ou parte remanescente de parte de produto deteriorado ou inutilizado á renovação ou restauro do produto para utilização. Por exemplo: recondicionamento de maquinas industriais;
e) Acondicionamento ou reacondicionamento: altera a apresentação do produto pela colocação de embalagem, exceto quando a embalagem for destinada exclusivamente ao transporte. Por exemplo: embalagens plásticas de alimentos para venda no varejo.

Estes são os conceitos e entendimentos de industrialização aceitos pelo Ministério do Desenvolvimento da Indústria e Comercio Exterior.

3. METODOLOGIA DA PESQUISA

Quanto ao delineamento da pesquisa, a mesma se trata de um estudo de caso. A coleta dos dados será documental e sua apresentação se dará através de tabelas e figuras ilustrativas. A pesquisa terá abordagem qualitativa.

De acordo com Medeiros (2011, p. 35) "a pesquisa documental compreende o levantamento de documentos que ainda não foram utilizados como base de pesquisa".

De acordo com Raupp e Beuren (2009, p. 81):

> Infere-se do exposto que a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediario entre a pesquisa exploratoria e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar, comparar, entre outros aspectos.

Para Raupp e Beuren (2009, p. 84) "a pesquisa do tipo estudo de caso, caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso, Este estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seu conhecimento a respeito de determinado caso especifico". O estudo será realizado com base nos dados fornecidos por uma indústria de equipamentos avícolas, localizada no Oeste de Santa Catarina. A empresa atualmente conta com 220 (duzentos e vinte) colaborados internos e externos. Sua região de abrangência atende a todo o território Brasileiro a ainda outros Países como: Paraguai, Uruguai, Peru, Itália, Argentina, África do Sul e Equador. A empresa produz equipamentos para avicultura, suinocultura e pecuária leiteira. Seus principais produtos são: comedouros, bebedouros, silos para armazenamento de ração, sistemas de distribuidor de ração e bloqueadores de luz. Seu regime de tributação é o lucro real e é considerada de médio porte. O faturamento mensal gira em torno de R$ 8.000.000,00.

Para ordenar e organizar os dados coletados também para melhor apresentação dos mesmos serão utilizadas planilhas eletrônicas do *Microsoft Excel*. A coleta dos dados será feita dentro de um período de tempo especifico, não sendo usados métodos aleatórios de escolha de amostra.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para responder a questão problema, vale ressaltar que se está levando em consideração a modalidade *Drawback* integrado/isenção, o qual permite que a indústria reponha estoques de insumos importados para produção de novos produtos finais. O período analisado neste artigo para fins de cálculo de redução de custo é de 2013 e 2014.

A organização em estudo está ativa no mercado há 30 (trinta) anos, é especializada na produção de equipamentos avícolas, equipamentos para suinocultura e pecuária leiteira. Pensando no aperfeiçoamento de seus produtos e no desempenho da produtividade e lucratividade dos seus clientes a empresa busca utilizar tudo o que há de mais moderno na área tecnologia que possa contribuir no alcance de seu objetivo. Sendo assim, através de uma pesquisa de mercado observou que fornecedores estrangeiros poderiam ser uma boa opção.

A empresa passou a efetivar compras no mercado externo, foi expandindo sua cartela de fornecedores estrangeiros, passou a adquirir mercadorias de maior qualidade com preço competitivo, porém observou que a empresa precisaria se manter organizada, pois a matéria-prima oriunda do mercado externo precisaria de mais tempo até chegar a fábrica e o descontrole poderia fazer com que faltasse materiais para atender seus pedidos.

Até o ano de 2014 a empresa nunca havia feito uso do *Drawback,* então em 2014 em busca de melhores resultados o setor contábil juntamente com a controladoria, pesquisaram sobre incentivos fiscais, descobriram o *Drawback* e começaram a fazer uso do mesmo a partir daí. Este fez com que a importação e a exportação se tornasse ainda mais atrativa.

Este foi regulamentado em 2011, e permite que se obtenha isenção do II "Imposto de Importação", redução a zero da alíquota do IPI "Imposto sobre produtos Industrializados" e também do PIS "Programa de integração social" e COFINS "Contribuição para o financiamento da seguridade social". Deve-se observar o prazo de validade do ato concessório que é de um ano, podendo ser solicitada sua prorrogação por no máximo uma vez para dois anos a partir da data de emissão do devido ato concessório.

A Figura 1 mostra funcionamento do processo de importação de matérias-primas com isenção de impostos através do *Drawback* integrado isenção. Esta pode ser encontrada na cartilha explicativa disponibilizada pelo Ministério do Desenvolvimento.

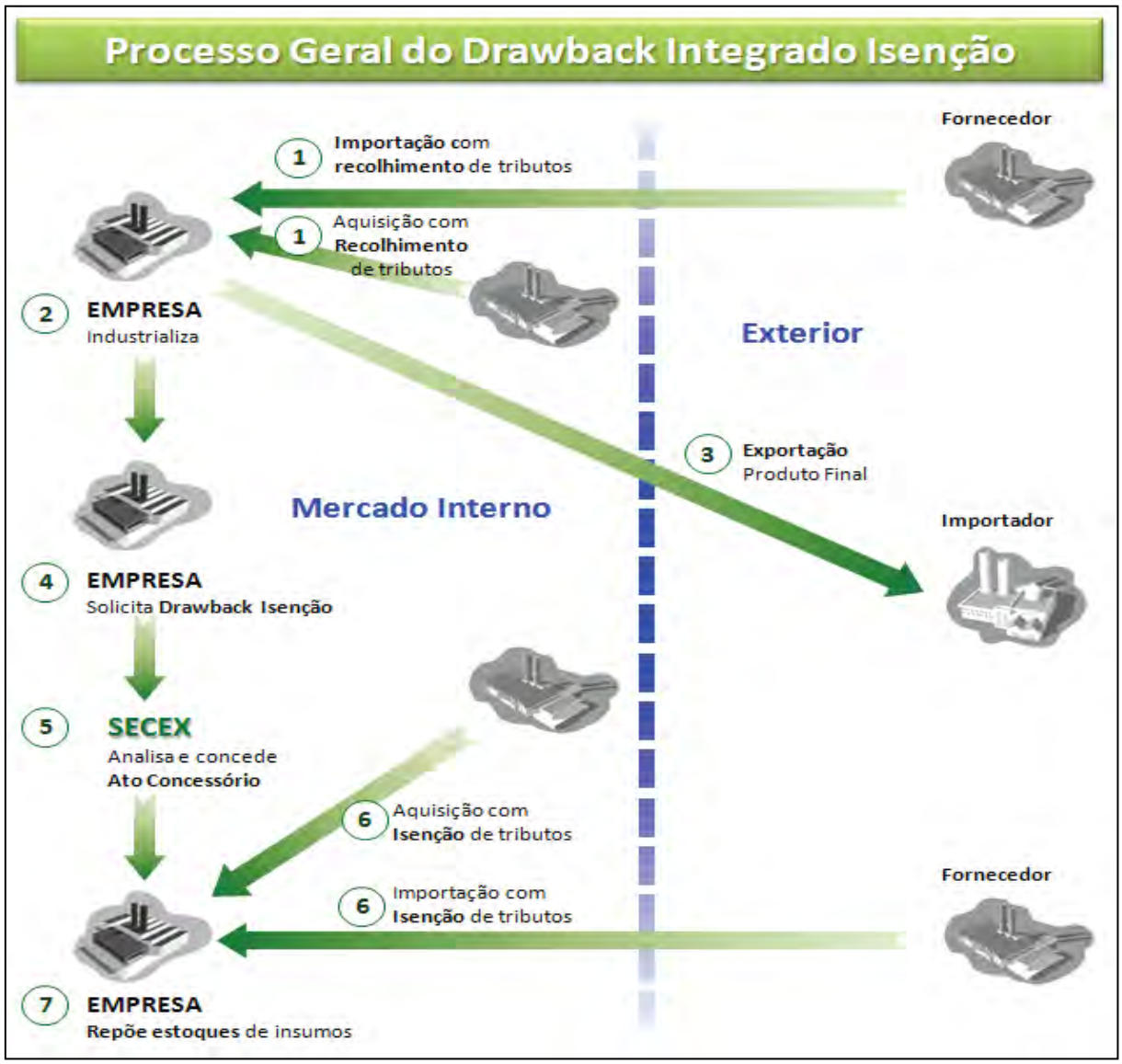


Figura 1 – Fluxograma geral do *drawback*
Fonte: Ministério do desenvolvimento (2015).

No caso em estudo, serão levados em consideração os anos de 2013 e 2014. Foram reunidos todos os documentos comprobatórios da aquisição e da venda dos produtos, a partir daí os dados foram organizados em uma planilha eletrônica, a mesma foi resumida com apenas os dados relevantes para fins de cálculo e para melhor apresentação dos resultados.

A Tabela 1 evidencia os dados utilizados na pesquisa, esta é composta pela NCM do produto, descrição da mercadoria e sua devida composição conforme ficha técnica, valor negociado em moeda nacional e ainda os valores de II, IPI, PIS e COFINS para cada produto.

NCM	IPI (%)	Descrição da Mercadoria	Valor no local de Embarque (R$)	II	IPI	PIS	COFINS
				14%	Conforme NCM	1,65%	7,60%
39172300	0	Tubos plásticos	11380,88	1593,32	0,00	187,78	864,94
39172900	0	Tubos plásticos	807,22	113,01	0,00	13,32	61,35
39174090	0	Tubos plásticos	1310,05	183,41	0,00	21,62	99,56
56074900	0	Cordéis, cabos	17502,10	2450,29	0,00	288,78	1330,15
73121090	15	Cordas ñ isoladas	3710,06	519,40	556,52	61,21	281,96
73181500	10	Parafusos e pinos	926,06	129,65	92,61	15,28	70,38
73181900	10	Parafusos e pinos	756,45	105,90	75,65	12,48	57,49
84145990	0	Bombas de ar	133291,93	18660,87	0,00	2199,31	10130,18
84148090	0	Bombas de ar	147769,06	20687,66	0	2438,18	11230,44
84149020	5	Bombas de ar	12842,18	1797,9	642,11	211,89	976,00
84251990	0	Talhas, cadernais	459735,17	64362,92	0	7585,63	34939,87
84253990	0	Talhas, cadernais	13670,3	1913,84	0	225,56	1038,94
84313900	0	Talhas, cadernais	12458,43	1744,18	0	205,56	846,84
84362900	0	Aparelho avícola	360548,09	50476,73	0	5949,04	27401,65
84368000	0	Aparelho avícola	3711621,01	519626,19	0	61241,74	282083,19
84369100	5	Aparelho avícola	116164,67	16263,05	5808,24	1916,71	8828,51
84369900	5	Aparelho avícola	82327,24	11525,81	4116,36	1358,39	6256,87
84798912	0	Distribuidores	65074,87	9110,48	0	1073,73	4945,69
84798940	0	Silos metálicos	833119,54	116636,73	0	13746,47	63317,08
85014019	10	Motor/gerador	1152,08	161,29	115,21	19,00	87,55
85015210	0	Motore/gerador	44123,66	6177,31	0	728,04	3353,39
85441100	0	Fios de cobre	9394,78	1315,26	0	155,01	714,00
87162000	0	Reboques	267,72	37,4808	0	4,41738	20,34672
90258000	15	Densimetros	33705,43	4718,76	5055,83	556,13	2561,61
Total			**6.073.658,98**	**850.311,44**	**16.462,53**	**100.215,27**	**461.497,99**

Tabela 1 – Dados da Pesquisa

Nos anos de 2013 e 2014 o valor comercializado no mercado externo que a empresa solicitou o incentivo do *Drawback* foi de R$ 6.073.658,98. Sobre este valor, foram pagos os devidos impostos, os quais foram solicitados isenção nas próximas importações, para regularizar seus estoques com um custo reduzido.

Para o Imposto de Importação, tomou-se como base a alíquota de 14% sobre o valor da mercadoria, pois esta é a alíquota predominante dos itens em estudo, vale ressaltar que este imposto pode possuir diferentes alíquotas conforme o produto, podendo partir de 0% e chegar a 20% conforme a TEC "Tarifa Externa Comum" instituída pelo CMC "Conselho Mercado Comum em 1994". Se tratando de Imposto de Importação, a redução do custo foi de R$850.311,44 nos períodos em estudo.

Já para o cálculo do IPI "Imposto sobre produtos industrializados" foram utilizados os percentuais apresentados na tabela TIPI por NCM "Nomenclatura Comum do Mercosul", isto faz com que os dados em estudos ofereçam segurança em seus resultados, foram separados os produtos por NCM's e aplicadas as devidas alíquotas, pois há produtos que não são tributados por este imposto e outros que são tributados com alíquotas que variam de 0% a 300% para produtos considerados supérfluos. Este por sua vez é de competência da União. Concluímos que os valores de IPI calculados sobre os itens exportados foram de R$ 16.462,53, pode-se perceber que este valor não foi tão representativo por que muitos dos produtos são tributados com alíquota 0% e outros com alíquotas de até 15%, ou seja, alíquotas mais baixas, pois esta mercadoria se trata de equipamentos avícolas, destinada incluísse para produção de alimentos como, carne suína, carne de frango e produção de ovos.

Por se tratar de uma empresa optante pelo lucro real, as alíquotas de PIS e COFINS utilizadas para fazer o cálculo da redução do custo foram de 1,65% e 7,60%, as quais em períodos posteriores ao do estudo foram alteradas, ou seja, chegaram a 2% e a 10,65%. Falando em valores na moeda nacional a diminuição do custo foi de R$ 100.215,27 para o PIS e de R$ 461.497,99 para a COFINS.

Diferente do IPI o PIS e a COFINS são tributadas sobre o faturamento, ou seja, sobre todos os itens, por isso seu valor é mais representativo.

Em relação ao ICMS, a empresa possui outro benefício concedido pelo Estado, o qual da diferimento do valor deste imposto para importação, por isso o mesmo não se encontra na Tabela 1.

Pelo fato de a empresa não precisar desembolsar os valores relativos aos tributos ICMS, IPI, PIS e COFINS nas importações, ocorreu um efeito positivo no Fluxo de Caixa da empresa no valor de R$ 578.175,79, representou ainda uma redução na carga tributária. Vale ressaltar o que diz o autor Sagaz (2007, p. 9) "Estes impostos quando recolhidos são creditados pela empresa em estudo, beneficiária do *Drawback,* portanto não reduzem os custos de produção nesta situação".

A principal vantagem de fazer uso deste regime aduaneiro é possibilitar a redução de custo, fazer com que a empresa se torne mais competitiva mundialmente e que possa obter insumos de maior qualidade desta forma permitindo que produto final também seja mais duradouro e melhorado.

É importante salientar que a empresa mantem arquivado todos os documentos relativos as importações e exportações, os quais são necessários para fazer o pedido do benefício e para comprovar sua regularidade fiscal. Entre estes documentos se encontram: notas de compra e venda, declaração de importação, registro de exportação, ficha técnica dos produtos entre outros registros de liberação da Receita Federal.

Para desenvolver o artigo, não tive dificuldades de coletar os dados necessários, pois a empresa já havia arquivado separadamente os documentos necessários e os colaboradores se dispuseram a ajudar no desenvolvimento da pesquisa, pois a mesma era de interesse da indústria. A empresa tinha conhecimento que haviam conseguido reduzir custo através deste benefício, porém não haviam quantificado de quando era a redução.

5 **CONCLUSÕES**

O presente estudo pretendeu demonstrar a partir de uma pesquisa documental, descritiva e de abordagem qualitativa, as modalidades existentes do incentivo e benefício fiscal conhecido como *Drawback,* seu impacto nos custos dos insumos, redução na carga tributária e maximização nos resultados de uma indústria de equipamentos avícolas localizada no Oeste de Santa Catarina.

O estudo demonstrou a grande importância de se fazer uso dos benefícios fiscais disponibilizados pela Legislação Tributária, pois estes podem impactar positivamente no resultado das organizações. Atualmente, o benefício do Drawback é pouco utilizado no Estado de Santa Catarina, isto ocorre devido ao desconhecimento do contribuinte, conforme revelam pesquisas pelo FIESC "Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina".

Os resultados da pesquisa revelam uma redução de R$ 850.311,44 no valor pago de imposto de importação, sem contar a redução no impacto tributário causado pelo IPI, PIS e COFINS os quais consequentemente melhoram o fluxo de caixa da entidade em estudo. Neste caso o ICMS não se torna relevante, pois a empresa possui diferimento do mesmo.

Além das melhorias já citadas, esta empresa se torna mais competitiva no mercado interno e externo, pois seu preço de custo/venda juntamente com a maior qualidade de seus produtos permite que esta chame a atenção dos clientes.

Este artigo pretende ainda servir como meio de divulgação dos benefícios fiscais, pois muitas empresas não aderem aos mesmos por desconhecimento.

Vale ressaltar a importância do desenvolvimento de novas pesquisas referente ao tema benefícios fiscais. Eles são muitos e cada empresa pode estar analisando qual deles se enquadra na sua atividade através de pesquisas e da legislação, pois os estudos de caso desenvolvidos demonstram os resultados alcançados por organizações que já fazem uso dos incentivos apresentando o custo benefício.

O Ministério da Indústria e Comercio Exterior disponibiliza sites para esclarecimento de dúvidas, reclamações sugestões, dúvidas operacionais, dúvidas sobre normas e agendamentos, são eles: decex.cgex@mdic.gov.br, denoc.cgnf@mdic.gov.br, agenda.cgex@ mdic.gov.br e ouvidoria@mdic.gov.br.

REFERÊNCIAS

CARTILHA: **Drawback Integrado.** Brasília, DF, 2011. Disponível em: <http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1311196743.pdf>. Acesso em: 12 Maio 2015.

DRAWBACK: **Legislação Básica**. 6. ed. São Paulo: Edições Aduaneiras Ltda, 2003. 123 p.

KONDA, Sussumo Tatenauti. **A Influência do porte no desempenho logístico das empresas usuárias do drawback.** 2007. 145 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração da Universidade Presbiteriana Mackenzie, Sao Paulo, 2007.

MEDEIROS, Joao Bosco. **Redação científica:** a prática de fichamentos, resumos e resenhas. 11. ed. Sao Paulo: Atlas Sa, 2011.

MOORI, Roberto Giro; BENEDETTI, Mauricio Henrique; KONDA, Sussumo Tatenauti. **O regime aduaneiro de drawback em operações logística internacionais.** 2011. 20 f. Tese (Doutorado em Administração) – Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Fumec, Belo Horizonte, 2011.

NORMAS administrativas: **Importação, Drawback e Exportação.** 1. ed. São Paulo: Edições, Aduaneiras Ltda, 2007.

RAUPP, Fabiano M.; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade:** Teoria e prática. São Paulo: Atlas, 2009.

SAGAZ, Fernando Rodrigo; SAGAZ, Carla Amarilho. A participação da controladoria na gestão estratégica da tributação reduzindo os custos na importação. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS, 14., 2007, João Pessoa. **Anais...** João Pessoa: CBC, 2007. CD-ROM.

RELAÇÃO ENTRE A QUALIDADE DE VIDA E O NÍVEL DE ENDIVIDAMENTO PESSOAL

Tatiane Paludo (tatiprico@gmail.com)
Bacharel em Administração - Universidade do Contestado

Lizandra T. Colussi (lizandra@unc.br)
Especialista em Auditoria, Controladoria e Perícia– Universidade do Contestado

Vinicius Henrique da Silva (viniciush_silva@yahoo.com.br)
Bacharel em Ciências Contábeis

Fernando M. Ramos (framos@unc.br)
Doutorando em Ciências Contábeis – Universidade do Contestado - Unisinos

RESUMO

O objetivo deste trabalho foi identificar a relação existente entre qualidade de vida e o nível de endividamento pessoal, a metodologia quanto ao seu objetivo é uma pesquisa descritiva, o procedimento de coleta de dados *survey* e abordagem quantitativa. Para levantamento dos dados foi aplicado um questionário fechado com 31 questões sendo 15 delas referentes à qualidade de vida e 16 referente às finanças pessoais enviados via e-mail, como resultados obteve-se 209 respostas, a partir dessas pôde-se verificar que existe uma relação entre as duas variáveis e entre elas, pode-se observar que as mulheres possuem maior índice (42,78%) de endividamento em relação aos homens (39,38%), que quanto maior o for o grau de instrução maior é a renda (1,91), que o indivíduo que se encontra endividamento não possui controle sobre o índice de estresse (-0, 137), pessoas endividadas possuem baixa qualidade de vida, os mais jovens são mais propensos ao endividamento apresentando um índice de (42,34%). Ao fim da análise foi possível concluir que existe relação negativa entre qualidade de vida e endividamento pessoal.

Palavras-chaves: Qualidade de vida, Finanças Pessoais, Nível de endividamento

ABSTRACT

The goal of this assignment is to identify the existing relation between life quality and the level of personal debt, the methodology as to its goal is a descriptive research, the data gathering procedure is survey and quantitative approach. For the data collection it has been applied a closed questionnaire with 31 questions, 15 of them referring to life quality, and 16 referring to personal finances sent by email. 209 answers were obtained, from whom it was possible to verify that there is a relations between two variables and between them it has been found that women possess a larger (42,78%) debt rate compared to men (39,38%), and the bigger the instruction level (1,91), the bigger the income. In addition, that the individual who is in debt has no control over stress levels (-0,137). Indebted people have low life quality, and the younger are willing to acquiring debts with an index of (42,34%). At the end of the analysis it was possible to conclude that there is a negative relation between life quality and personal debt.

Key words: Life Quality, Personal Finances, Debt Level.

1 INTRODUÇÃO

Com a crescente evolução tecnológica o assunto em torno da temática qualidade de vida gera muitos conceitos. Partindo desta ideia, como descrever qualidade de vida? Qualidade de vida não possui uma definição única e específica, sua definição está diretamente associada com o que cada indivíduo busca, como por exemplo, saúde, moradia, educação, emprego, lazer, segurança (10ª CONFERÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE, 1996).

Buarque (1993, p. 157), afirma que "talvez nenhum conceito seja mais antigo, antes mesmo de ser definida "qualidade de vida". Talvez nenhum seja mais moderno do que a busca da qualidade de vida".

A ciência médica em busca de uma descrição mais clara e direcionada parametrizou o conceito qualidade de vida, baseando-se no conceito como um todo; definindo: sensação íntima de conforto, bem-estar ou felicidade no desempenho de funções físicas, intelectuais e psíquicas dentro da realidade da sua família, do seu trabalho e dos valores da comunidade a qual pertence (DIS, 1987).

Apesar de esse conceito apresentado pelas ciências médicas, a literatura ainda não é clara quanto à conceituação do termo. Autores como Buarque (1993); Bueno (1992); Campanã (1997) apontam que a tarefa de conceituar o termo não é fácil e até certo ponto é subjetivo, mas que a sua definição está associada diretamente ao que cada indivíduo busca para o seu "bem-estar". Além disso, a qualidade de vida pode estar atrelada a outros fatores sociais e pessoais do ambiente no qual o indivíduo está inserido.

Nos países desenvolvidos como nos Estados Unidos os conceitos de planejamento financeiro pessoal são ensinados e praticados há anos, já o Brasil começou a tomar uma consciência sobre a importância deste assunto a partir de 1994 quando alguns estudiosos acreditavam ser um período onde a economia brasileira estava estabilizada. Segundo o indicador mensal de inadimplência do Serviço de Proteção ao Crédito (SPC Brasil) e da Confederação de Dirigentes Lojistas (CNDL) neste último mês os índices cresceram cerca de 5,09% em relação ao mesmo período no ano passado, portanto a proposta do presente estudo fundamenta-se em identificar a relação existente entre a qualidade de vida e o nível de endividamento pessoal.

Pode-se dizer que as finanças pessoais estão atreladas à qualidade de vida das pessoas, bem como, o inverso também pode ser verdadeiro, apesar disso, as análises já realizadas ainda não são conclusivas. Frente a isso, esta pesquisa possui como questão problema norteadora: *Qual a relação entre o nível de qualidade de vida e o nível de endividamento pessoal?* Para responder a essa questão, traçou-se como objetivo avaliar a relação entre qualidade de vida e endividamento pessoal.

O Presente trabalho busca justificar-se partindo do pressuposto de que a pesquisa apresentada serve como um instrumento de estudo e que auxiliará as pessoas a compreender melhor as variáveis que influenciam no comportamento das finanças pessoais. Como a mídia vem divulgando alguns economistas e órgãos de proteção ao crédito alertam sobre uma possível crise econômica para os próximos anos, pensando nisso este estudo pode servir de material base para que órgãos públicos aprofundem as informações e desenvolvam políticas públicas que possam suprir e atingir as necessidades básicas da população brasileira.

No Brasil existem poucas obras e estudos direcionados a gestão financeira comportamental, assim, essa pesquisa contribuirá para expansão da discussão científica e teórica acerca das temáticas do estudo a partir da compreensão dos dados aqui apresentados.

Esse estudo está estruturado em cinco seções, sendo iniciado por esta, na qual se apresentam os aspectos introdutórios da pesquisa. Na segunda seção é apresentado o arcabouço teórico que sustenta a realização do estudo e das variáveis que são analisadas e estudos já realizados sobre a temática. A terceira seção dispõe sobre os aspectos metodológicos da pesquisa, sendo seguido pela apresentação, análise e discussão dos resultados obtidos. Por fim, mas não menos importante, são apresentadas as principais conclusões e considerações finais da pesquisa realizada.

2 REFERENCIAL TEORICO

2.1 Qualidade de Vida e as Finanças Pessoais

Conceituar o termo qualidade de vida é uma tarefa difícil, pois este está intimamente ligado com o que indivíduo considera importante ou o que sua cultura; meio que está inserido julga ser o melhor conceito. Buarque (1993) acredita que este "conceito" ou "entendimento" sobre o que é de fato qualidade de vida seja um dos mais antigos, e que no íntimo de cada indivíduo ele já estaria claro antes mesmo de ser conceituado.

Para Bueno (1992) qualidade de vida pode ser definida como aquilo que caracteriza uma "coisa" que significa que possibilita o entendimento de uma determinada particularidade, de um valor. Somente falando em determinadas ações, ou atitudes, que tenham a finalidade de melhorar a qualidade de vida das pessoas, todo e qualquer indivíduo já possui subentendimento do que esta expressão quer dizer, ou seja, imprimi-se na interpretação sobre o termo um julgamento valorativo em relação ao que seja uma boa, regular ou péssima qualidade de vida.

Matos (1998) relata que quanto maior o grau de entendimento da população em relação à democracia e ao acesso às informações, aquisição de bens materiais e de cultura maior será a percepção dos mesmos em relação ao conceito qualidade de vida.

Alguns autores como Martin e Stockler (1998), acreditam que o referido conceito pode ser caracterizado partindo de três aspectos distintos; o primeiro é histórico, acreditam que as sociedades passam por transformações em determinados períodos de tempos, sendo elas econômicas tecnológicas e sociais, portanto esta sociedade pode valorizar um parâmetro de qualidade de vida, e em outra fase histórica ou etapa, esta mesma sociedade caracteriza e valoriza outro aspecto sobre o mesmo tema. O segundo é cultural construído e baseado nas crenças e hierarquias dos povos, comunidades. O terceiro aspecto se caracteriza nas classes sociais, os autores que estudam as sociedades, suas diversidades e desigualdades relatam que este é bem relevante, pois a concepção de bem-estar, qualidade de vida compara-se sempre com as classes superiores, estereótipo, pré-definido.

Com o crescimento tecnológico e as famosas fases das sociedades a população vem conceituando qualidade de vida como o poder do ter, "se eu puder comprar o último modelo de celular lançado, puder frequentar as festas mais badaladas, carro do ano, comer bem, eu tenho qualidade de vida".

Segundo o Dicionário Aurélio de Língua Portuguesa (2014), o termo finanças tem o significado de estado financeiro, ciência que tem por fim coadunar os interesses pecuniários do Estado com o bem-estar público, circunstâncias pecuniárias (de qualquer pessoa), o que de imediato remete ao pensamento de quanto dinheiro um indivíduo possui, ou a situação financeira em que ele se encontra.

Para Azevedo (2008), finanças pessoais é a relação direta que o indivíduo possui com todo e qualquer recurso financeiro e com o que este indivíduo busca ou faz com o mesmo, sejam seus princípios: angariar riquezas, suprir suas necessidades básicas ou simplesmente realizar os seus desejos.

Como não há uma delimitação de como se deve usar o dinheiro, nos últimos anos um novo agente integra o cenário econômico, o endividamento, Faria (2006) conceitua endividamento de duas formas: a) endividamento passivo; b) endividamento ativo. O endividamento passivo é aquele oriundo do aumento gradativo das dívidas ocasionadas por uma situação inesperada, como por exemplo, uma doença grave, gastos com o carro devido a acidentes entre outros. Já o endividamento ativo é aquele oriundo da inconstância pessoal, o acúmulo e aumento de dívidas impulsionadas pelo consumismo exagerado.

No atual cenário econômico Faria (2006) acredita que um dos maiores vilões do endividamento pessoal seja o acesso facilitado ao crédito, seja ele em forma de financiamentos, crediário, cartão de crédito, ou empréstimos. Associados à falta de planejamento Douat (1994) e ao imediatismo as pessoas gastam muito além do que os seus salários poderiam proporcionar, deparando-se com o crescente endividamento, opta-se pelas instituições financeiras, visualizando em primeira instância ser uma boa alternativa, porém quando a causa não é nobre pode tornar o problema ainda maior.

Atualmente a sociedade impõe padrões estáticos fazendo com que o consumo desenfreado e consequentemente o endividamento os indivíduos entram na paranoia do ter. Para Tolotti (2005. p. 51) "o preço para manter um status elevado é escravizaste para a maioria das pessoas". Consalter (2005), declara que o consumidor precisa enfrentar três diferentes batalhas contra o crédito, uma, contra si mesmo e seu desejo de "ter"; outra contra a avalanche virtual das mídias.

Além do consumismo e a falta de planejamento autores (WEBLEY; LEVINE; LEWIS, 1993; TOKUNAGA, 1993; LEA, WEBLEY; WALKER, 1995; WALKER, 1996; WEBLEY; NYHUS, 2001; MOURA, 2005, PONCHIO, 2006; KOTLER; KELLER, 2006), acreditam que variáveis como aspectos psicológicos e sociais contribuem no endividamento, autores como Lunt e Livingstone (1991), acreditam que dentre os inúmeros motivos que levam um indivíduo ao endividamento, alguns se destacam: costumes, gênero, sexo, faixa etária, educação e renda, assim como alguns fatores psicológicos como autoestima, autocontrole. Com relação à faixa etária autores como Furnham (1984) e Tang (1992), acreditam que os mais jovens estão mais propensos ao endividamento, por não possuírem um conhecimento adequado do mercado e de fato não possuir bagagem experimental. Os mais idosos ou a faixa etária mais avançada geralmente possuem um perfil mais moderado de autocontrole, focando realmente no que é necessário.

Já na questão gênero, é nítida a diferença de interesses sendo apontando por Moura (2005) e Tang (1992) que as mulheres geralmente são mais seguras e cuidadosas ao tomar alguma atitude referente ao crédito, porém existe uma tendência a endividar-se mais; já os homens dão maior importância ao fato de possuir dinheiro e com o que ele pode proporcionar, tendo atitudes e ideias algumas vezes audaciosas e destemidas.

Segundo dados do Banco Central, em abril de 2014 o índice de endividamento dos brasileiros obteve no último ano um crescimento de 44,2%, o maior índice desde 2005, confirmando que as famílias brasileiras possuem comprometimento de suas rendas praticamente na sua totalidade, endividamento geralmente de financiamento de imóveis e automóveis, pois estes ainda são apontados como os principais objetivos dos indivíduos.

2.4 Estudos Relacionados

Claudino, Nunes, Silva (2009), realizaram um estudo com o objetivo de identificar a relação entre o nível de educação financeira e o nível de endividamento dos servidores públicos, utilizando como um segundo objetivo a necessidade de implantar um programa de educação financeira. A pesquisa aplicada caracteriza-se como descritiva exploratória, utilizando questionário para obtenção dos resultados. O presente estudo conseguiu identificar que os servidores possuem grau baixo de conhecimento voltado à educação financeira apontando como principais deficiências: ausência de planejamento, desconhecimento das taxas de juros pagas e liquidez do mercado. Apesar dos resultados obtidos o nível de endividamento desses servidores é considerado baixo, porém não se descarta a implantação do programa de educação financeira, por maior que seja o conhecimento do indivíduo nas áreas de finanças, a aplicação do programa pode contribuir e mitigar os riscos que se encontram no mercado financeiro.

Estudo realizado por Grando et al. (2010), teve como objetivo identificar como se encontra a estrutura das finanças pessoais e consequentemente o nível de endividamento dos discentes do curso de Ciências Contábeis de uma universidade pública. A pesquisa caracteriza-se como estudo de caso, bibliográfica, com análise documental e de campo, aplicando questionário para a obtenção dos objetivos. Através dos resultados pode-se verificar que o perfil socioeconômico dos discentes é composto por sua maioria componentes do sexo feminino, faixa etária de 20,6 anos, todas com carteiras assinadas, 28,9% possuem de fato planejamento econômico, um pequeno e inexpressivo número 2,9% destina valores para poupança e investimentos, e relacionado ao nível de endividamento observa-se que a causa está relacionada à alimentação, vestuário, saúde e estudos, porem analisando os percentuais apenas 4,18% da amostra encontram-se endividados.

Ribeiro, Vieira, Santos, Trindade, Mallmann (2009), apresentam o estudo que teve como objetivo analisar as possibilidades de o indivíduo endividar-se analisando fatores comportamentais como o materialismo, e o perfil levando em consideração idade, religião e gênero. O método aplicado foi uma pesquisa survey, aplicando um questionário para a obtenção dos resultados, para conseguir medir questões como o materialismo, criaram um índice que soma três variáveis (centralidade, sucesso e felicidade), e as possibilidades ao endividamento a soma de nove variáveis. A presente pesquisa aponta que se baseando na amostra os acadêmicos não estão propensos a endividamento conseguindo gastar menos do que ganham, porém analisam que as mulheres correm um risco maior no que se refere a endividamento, assim como indivíduos que se consideram mais religiosos.

3 METODOLOGIA

3.1 Delineamento da Pesquisa

De acordo com Beuren (2004) e Collis e Hussey (2005), uma pesquisa da área de ciências sociais aplicadas pode ser classificada quanto ao seu objetivo, à estratégia de coleta de dados e em relação à abordagem de análise. A partir disso é possível delinear que quanto ao seu objetivo como descritiva, o procedimento de coleta como survey e de abordagem quantitativa.

Essa pesquisa é descritiva, pois busca conhecer e analisar o que ocorre na sociedade, visualizando o sistema econômico, comportamental e social, com o intuito de contribuir no crescimento e desenvolvimento das políticas públicas que podem ser melhoradas e servir de base para futuros estudos.

Esta pesquisa é classificada como levantamento ou survey, pois a estratégia de coleta de dados utilizada foi de questionário. Richardson (2012) caracteriza pesquisa quantitativa a aplicação de quantificação tanto no momento da coleta desses como no tratamento final, a presente pesquisa caracteriza-se desta forma, pois a análise foi estabelecida a partir de dados estatísticos pré-definidos, como estatísticas descritivas e correlação de Pearsons.

3.2 População e Amostra

Richardson (2012, p. 157) define que a população de uma investigação científica consiste em um "conjunto de elementos que possuem determinadas características em comum". Assim a população desse estudo é caracterizada, por indivíduos com idade superior a 20 anos, da região do meio oeste catarinense, e como população alvo, devido a acessibilidade dos pesquisadores, compõem-se de uma base de dados de e-mails para pesquisas, que totalizava no momento do envio 420 endereços de correio eletrônico.

Para Freitas et al., (2000), a melhor amostra de uma pesquisa é a representatividade de uma população ou um modelo dela. O autor menciona ainda que não há amostra perfeita, o que apenas pode variar é o grau de erro ou viés. Assim, a amostra deste estudo é probabilística, sendo que para o plano amostral partiu-se da população alvo, com um grau de confiabilidade de 95%, conforme preconizado por Freitas et al. (2000), o que determinou uma amostra de 205 indivíduos, sendo que se obteve um retorno de 209 questionários respondidos, sendo uma taxa de representatividade de 49,76% da população.

3.3 Coleta e Análise dos Dados

Esse trabalho caracteriza-se como uma survey, pois foi utilizado um questionário com perguntas fechadas para coleta de dados. O questionário utilizado é composto por 31 questões as quais são subdividas em 3 blocos, sendo no primeiro com questões para caracterização dos respondentes quanto a gênero, idade, escolaridade. O segundo bloco são interrogações acerca da qualidade de vida, e por fim, no terceiro bloco questionamentos para medir o nível de endividamento.

Para medir a qualidade de vida, foi utilizado como instrumento o Pentáculo do Bem-Estar que já foi utilizado em outros estudos (Hernandez et al; 2007). O pentáculo se baseia no questionário PEVI (Perfil do Estilo de Vida Individual) buscando identificar aspectos como Nutrição, Atividade Física, Comportamento Preventivo, Relacionamentos e Controle do Stress, estes cinco aspectos formam as cinco pontas do pentáculo, a avaliação é feita através da análise de peso sendo que cada questão tem peso de 0 a 3, quanto mais perto de 3 for melhor é avaliação do indivíduo.

Para mensuração do nível de endividamento foram utilizadas questões que já foram usadas nas pesquisas de Barros (2010) e Mello (2010), as quais adaptadas foram então utilizados nessa pesquisa, sendo que para mensuração do índice de endividamento optou-se por utilização combinação binária para questões de respostas Sim (1) e Não (0) e para questões com mais de uma alternativa, foram utilizadas escalas de 1 a 5, o que permitia ao respondente alcançar 15 pontos totais. A partir da soma dos pontos obtidos pelos respondentes é que se obteve o índice de endividamento, frente à representatividade no total de pontos que poderiam alcançar.

Apesar de o instrumento ser elaborado a partir de outros estudos conforme supracitado, foi necessário realizar a validação desse, em virtude das adaptações. Para validar o instrumento foi aplicado em 12 sujeitos que possuem conhecimento técnico referente às temáticas.

Depois de finalizado o instrumento o mesmo foi posto na plataforma online *Google docs* ® e enviado por meio do correio eletrônico aos respondentes. Realizada a coleta, os dados foram tabulados em uma planilha eletrônica, a fim de facilitar o manuseio.

A análise dos dados se deu inicialmente por meio de estatística descritiva das variáveis que caracterizam os respondentes e os níveis de qualidade de vida e endividamento, e para análise da relação entre as variáveis utilizou-se do teste estatístico de Correlação de Pearsons.

Para Garson (2009) a correlação de *Pearson* (r) é uma medida de associação do grau de relacionamento entre duas variáveis, e para Moore (2007, p. 100) "a correlação mensura a direção e o grau da relação linear entre duas variáveis quantitativas". A correlação de Pearson (r), não se utiliza de variáveis independentes e dependentes, busca, apenas identificar a relação entre as variáveis analisadas. O coeficiente da correlação de *Pearson* (r) varia de -1 a 1. O sinal indica a direção positiva ou negativa da relação entre as variáveis, e o valor sugere a força da associação entre elas. Já uma correlação de valor zero indica que não há relação linear entre os dados analisados. Para análise do coeficiente de *Pearson* (r) deste estudo, utiliza-se modelo de classificação do coeficiente proposto por Santos (2007), conforme se encontra na Tabela 1.

Tabela 1 – Indicadores para análise do coeficiente de correlação

COEFICIENTE DE CORRELAÇÃO DE PEARSON (r)	CORRELAÇÃO
$r = 1$	Perfeita positiva
$0,8 \leq r < 1$	Forte positiva
$0,5 \leq r < 0,8$	Moderada positiva
$0,1 \leq r < 0,5$	Fraca positiva
$0 < r < 0,1$	Ínfima positiva
0	Nula
$-0,1 < r < 0$	Ínfima positiva
$-0,5 < r \leq -0,1$	Fraca negativa
$-0,8 < r \leq -0,5$	Moderada negativa
$-1 < r \leq -0,8$	Forte negativa
$r = -1$	Perfeita negativa

Fonte: Adaptado de Santos (2007).

Para verificar se a distribuição da amostra apresentava normalidade dos dados, foi realizado o teste de *Kolgomorov-Smirnov* por meio do programa IBM® SPSS® Statistics. A conclusão do teste foi positiva, sendo possível utilizar o coeficiente de correlação de *Pearson* para averiguar a existência de relação entre o índice de endividamento e o indicador de qualidade de vida. Para realização dos testes estatísticos foi utilizado o software Statistical Package for the Social – SPSS versão 22.0.

Na seção seguinte apresenta-se a análise dos resultados obtidos por meio dessa pesquisa.

4 ANÁLISE DOS DADOS

A presente pesquisa obteve 209 questionários respondidos e validados, sendo caracterizado por gênero, faixa etária, escolaridade e renda, dos respondentes a grande maioria (58,4%) é do sexo feminino e 41,6% do sexo masculino, a faixa etária predominante entre os respondentes apresenta uma margem de 67,9% de 21 a 30 anos, seguido de 16,3% de 31 a 40 anos as demais margens não apresentam expressividade, porém não menos importantes.

Ao analisar os resultados, observou-se que um grande número dos respondentes, representados por uma margem de 50,7% possuem graduação ou se encontram nessa fase. A faixa de renda que apresenta maior resultado está enquadrada na média de um a dois salários-mínimos representando 33,5%.

Observou-se que 13% das pessoas respondentes não consomem frutas e verduras com frequência, o que demonstra uma situação desfavorável para a qualidade de vida, mesmo sendo um índice baixo; esse mesmo índice se repete na ingestão de produtos gordurosos e para as pessoas que não costumam fazer mais de 4 refeições ao dia. De acordo com Cabrera et.al (2009), o consumo de frutas e verduras de 4 a 5 vezes por semana reduz consideravelmente o grau de probabilidade de contrair doenças cardiovasculares, cânceres, diminui o grau de mortalidade e auxilia nas dietas de emagrecimento.

Na tabela 2, apresenta-se a estatística descritiva do índice de qualidade de vida por características dos respondentes e o índice de qualidade de vida global (IQV) apurado por meio da pesquisa.

Tabela 2 – Índice de Qualidade de Vida por Característica

Painel A: Gênero						
Variável	**Mínimo**	**Máximo**	**Média**	**Mediana**	**Moda**	**Desvio Padrão**
Masculino	0,80	2,80	1,80	1,80	1,80	0,42
Feminino	0,53	2,80	1,85	1,86	2,20	0,47
Painel B: Faixa etária						
Menos de 20 anos	1,26	2,40	1,84	1,90	1,40	0,39
De 21 a 30 anos	0,53	2,80	1,82	1,86	2,20	0,47
De 31 a 40 anos	0,93	2,53	1,75	1,86	1,73	0,41
De 41 a 50 anos	1,13	2,60	1,97	2,00	2,20	0,38
Mais de 50 anos	2,46	2,73	2,60	2,60	2,46	0,18
Painel C: Escolaridade						
Ensino Fundamental / Ensino Médio	0,93	2,80	1,84	1,86	1,86	0,37
Ensino Técnico Profissionalizante	1,20	2,53	1,74	1,73	1,73	0,34
Graduação (ando)	0,53	2,80	1,81	1,86	2,20	0,49
Especialização (ando)	0,80	2,80	1,88	1,93	2,20	0,46
Mestrado (ando) / Doutorado (ando)	1,53	2,53	2,03	2,03	1,53	0,70
Painel D: Rendimentos						
Menos de R$ 724,00	0,80	2,33	1,87	1,93	1,93	0,46
De R$ 724,01 a R$ 1.500,00	0,53	2,80	1,82	1,83	1,86	0,45
De R$ 1.500,01 a R$ 2.500,00	0,80	2,80	1,91	1,93	2,26	0,43
De 2.500,01 a R$ 3.500,00	0,80	2,73	1,73	1,73	2,26	0,51
Mais de 3.500,00	0,66	2,60	1,81	1,86	1,86	0,43
Painel E: Estatística Descritiva Índice de Qualidade de Vida Global						
Índice de Qualidade de Vida Global (IQV)	0,53	2,80	1,83	1,87	2,2	0,46

Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

O conceito qualidade de vida é de difícil descrição, pode-se observar que as diversas variáveis podem alterar ou caracterizar o referido conceito, segundo dados apresentados pela (10ª Conferência Nacional de Saúde, de 1996), a definição do termo está diretamente associada com o que cada indivíduo busca, como por exemplo, saúde, moradia, educação, emprego, lazer, segurança. Ao analisar a tabela 2 verifica-se que a questão gênero está

diretamente ligada ao índice, mostrando que as mulheres possuem um índice maior (1,85%) em relação aos homens (1,80%).

Quanto à faixa etária pode-se observar que a melhor idade "pós 50", é de fato a faixa etária que apresenta o melhor índice (2,60%), segundo Tessari (2002) a qualidade de vida na terceira idade está associada ao tempo que se tem disposto, onde nos últimos anos essa faixa etária vem de fato o aproveitando em prol da sua saúde seja ela física, psíquica ou mental.

Matos (1999) menciona que quanto maior o grau de entendimento da população em relação à democracia e ao acesso as informações, aquisição de bens materiais e de cultura maior será a percepção dos mesmos em relação ao conceito qualidade de vida, fato este que se confirma ao observar o item escolaridade, quanto maior o grau de instrução dos respondentes maior é o índice (2,03%) em relação à qualidade de vida.

Observando o painel D, rendimentos; ao contrário do que se pensa, a maior relação não está ligada ao maior salário, e sim a uma média mais atingível pela população em geral (1,91%) de R$1.500,01 a R$ 2.500,00.

Em relação ao endividamento pessoal observa-se que a grande maioria dos respondentes (85%) não se considera endividada, índice considerado positivo face ao cenário que o país vive no momento. Segundo dados do banco central abril de 2014 o índice de endividamento dos brasileiros obteve no último ano um crescimento de 44,2%, sendo esse o maior índice desde 2005.

Ao analisar o percentual de endividamento dos indivíduos, observa-se que a sua maioria (41%) se enquadra na margem aceitável amparada pelo projeto de lei 5173/13, que limita a capacidade de concessão de créditos aos indivíduos, não podendo ultrapassar esta margem preestabelecida.

Em relação à tomada de crédito, pode-se observar que 67% dos respondentes, não fazem uso de cheque especial, cartão de crédito entre outros como forma de pagamento de suas responsabilidades, pode-se dizer que este índice é favorável em relação à facilidade que os indivíduos têm de acesso ao crédito.

Ao analisar o uso de cartão de crédito, limites de cheque especial e outros, como forma de complementação da renda, observa-se que apenas 10% dos respondentes fazem uso destes; a grande maioria (90%) não o utilizam, porém, esta margem de 10% dos que usam é preocupante levando em consideração as taxas de juros praticadas pelos bancos, sendo elas aproximadamente de 9,8% a.m para cheque especial e de 12% a 15% nos cartões de crédito quando do seu não pagamento (Banco Bradesco 2014).

Segundo o economista e professor de finanças Richard Rytenband (2014), os indivíduos devem analisar minuciosamente, toda e qualquer proposta de renegociação, porém deve-se analisar o que possui em mãos e a sua capacidade de pagamento, em relação às renegociações; os indivíduos respondentes em sua maioria expressada por 94% não possuem repactuações e renegociações de prestações e ou obrigações.

Nos últimos anos o acesso ao crédito vem sendo facilitado, os bancos em sua maioria priorizam as vendas, porém segundo dados do Serasa divulgados em novembro do ano corrente, o nível de inadimplência cresceu 4,4% no mês de outubro, face este assunto a presente pesquisa traz como resultado apenas 3% dos respondentes possuem dívidas em atraso e a sua maioria 97% não apresentam obrigações descobertas.

Dos respondentes da presente pesquisa 35% deles conseguiriam manter seu padrão de vida atual mesmo que venham a perder sua fonte de renda, por aproximadamente 3 meses, e destes; 11% conseguem se manter por mais de 12 meses, atualmente o cenário do mercado financeiro disponibiliza inúmeras possibilidades de investimentos, sejam eles contas poupança, CDB, previdência privada, ações, basta o indivíduo poupador ou investidor identificar o perfil em que se enquadra.

Na tabela 3 apresenta-se a estatística descritiva do índice de finanças pessoais levando em consideração aspectos referentes ao perfil de cada respondente, apontados pela presente pesquisa.

Tabela 3 – Índice de Endividamento por Característica

Painel A: Gênero						
Variável	**Mínimo**	**Máximo**	**Média**	**Mediana**	**Moda**	**Desvio Padrão**
Masculino	6,66	86,66	39,38	40,00	46,66	19,36
Feminino	6,66	100,00	42,78	40,00	40,00	18,87
Painel B: Faixa etária						
Menos de 20 anos	20,00	60,00	39,62	40,00	40,00	10,34
De 21 a 30 anos	6,66	100,00	42,34	43,33	60,00	19,35
De 31 a 40 anos	6,66	80,00	42,35	43,33	26,66	22,85
De 41 a 50 anos	13,33	53,33	32,30	33,33	13,33	13,83
Mais de 50 anos	20,00	40,00	30,00	30,00	20,00	14,14
Painel C: Escolaridade						
Ensino Fundamental / Ensino Médio	6,66	86,66	43,07	40,00	40,00	17,89
Ensino Técnico Profissionalizante	26,6	73,33	46,22	46,66	40,00	13,67
Graduação (ando)	6,66	86,66	39,93	40,00	40,00	19,35
Especialização (ando)	6,66	100,00	41,70	40,00	40,00	21,37
Mestrado (ando) / Doutorado (ando)	33,33	46,66	40,00	40,00	33,33	9,42
Painel D: Rendimentos						
Menos de R$ 724,00	20,00	60,00	36,29	33,33	26,66	13,37
De R$ 724,01 a R$ 1.500,00	6,66	86,66	43,14	43,33	46,66	15,25
De R$ 1.500,01 a R$ 2.500,00	6,66	86,66	42,26	40,00	40,00	19,90
De 2.500,01 a R$ 3.500,00	6,66	80,00	40,76	40,00	26,66	19,45
Mais de 3.500,00	6,66	100,00	38,63	40,00	6,66	24,57
Painel E: Estatística Descritiva do Índice de Endividamento Global						
Índice de Endividamento Global (IENDV)	6,66	100	41,37	40,00	40,00	19,10

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Ao analisar a tabela 3, painel A observar-se que as mulheres apresentam índices (42,78%) em relação aos homens (39,38%), Tang (1992), confirma o dado apresentado ressaltando que as mulheres geralmente são mais cuidadosas e seguras, porém existe uma forte tendência ao endividamento.

Segundo a Abecip (Associação Brasileira das Entidades de Crédito Imobiliário e Poupança 2014) o crédito imobiliário no 1 semestre de 2014 cresceu cerca de 7% em relação ao mesmo período no ano de 2013, ao analisar o painel B, observa-se que a faixa etária que se encontra com maior índice de endividamento varia dos 21 a 30 anos (42,34%) e dos 31 a 40 anos (42,35%), dados que condizem com o crescimento do mercado imobiliário, pois esta faixa etária é considerada a de maior produtividade ou seja a fase da construção da base

familiar. Quando se analisa o grau de instrução percebe-se que o ensino profissionalizante é o que apresenta maior índice (46,22%) podendo haver relação com a faixa etária descrita no item anterior.

O acesso facilitado ao crédito nos últimos anos acarretou no crescimento do índice de endividamento e inadimplência, segundo dados do SPC Brasil, o índice da região sul cresceu 2,66% no último ano em relação ao mesmo período do ano de 2013, o que demonstra que as famílias brasileiras nos últimos anos veem gastando mais do que ganham, observando o painel D, verifica-se que dos respondentes a faixa de renda enquadrada de R$ 724,00 a R$ 1.500,00 apresentam índice de endividamento de 43,14%.

Conhecendo as estatísticas acerca das variáveis do estudo, apresenta-se na tabela 4 o resultado do teste de correlação de Pearsons realizado para analisar a relação entre a qualidade de vida e o endividamento da amostra analisada.

Tabela 4 – Teste de Correlação de Pearson.

		IENDV	IQV	IDD	ESC	REND	IN	IAF	ICP	IRP	ICE
IENDV	Correl.	1	-0,13	-0,08	-0,05	-0,057	-0,056	-0,112	-0,061	-0,033	-0,137
	n	209	209	209	209	209	209	209	209	209	209
IQV	Correl.		1	0,078	0,035	-0,048	,640**	,670**	,641**	,696**	,572**
	n		209	209	209	209	209	209	209	209	209
IDD	Correl.			1	-0	,378**	0,086	0,014	0,104	0,034	0,014
	n			209	209	209	209	209	209	209	209
ESC	Correl.				1	,285**	-0,037	0,009	0,041	0,015	0,081
	n				209	209	209	209	209	209	209
REND	Correl.					1	-0,057	-0,079	-0,011	-0,07	0,066
	n					209	209	209	209	209	209
IN	Correl.						1	,366**	,294**	,272**	,161*
	n						209	209	209	209	209
IAF	Correl.							1	,210**	,299**	,188**
	n							209	209	209	209
ICP	Correl.								1	,356**	,161*
	n								209	209	209
IRP	Correl.									1	,392**
	n									209	209
ICE	Correl.										1
	n										209

Legenda: IENDV = Índice de Endividamento; IQV = Índice de Qualidade de Vida; IDD = Faixa Etária; ESC = Escolaridade; REND = Renda Mensal; IN = Índice de Nutrição; IAF = Índice de Atividade Física; ICP = Índice de Comportamento Preventivo; IRP = Índice de Relacionamento Pessoal; ICE = Índice de Controle de Estresse.
Fonte: Dados de pesquisa (2014).

Ao analisar a tabela 4, observa-se que quando o índice em epígrafe estiver relacionado com ele mesmo obrigatoriamente haverá uma correlação perfeita positiva, como por exemplo, quando se observa o índice IENDV com ele próprio.

Ao observar a linha de correlação desse índice mencionado percebe-se que há uma correlação negativa com o índice de controle de estresse, o que demonstra que quanto maior o for o índice de endividamento (IENDV) menor será o índice de controle de estresse (ICE) apresentando uma perfeita negativa (-0,137). Tal relação pode ser explicada, Lunt e Livingstone (1991) acreditam que dentre os inúmeros motivos que levam um indivíduo ao endividamento, alguns fatores como costumes, gênero, sexo, faixa etária, educação e renda, assim como alguns fatores psicológicos como autoestima, autocontrole, justificando assim os índices identificados na tabela 4.

Furnham (1984) e Tang (1992), acreditam que os mais jovens estão mais propensos ao endividamento, por não possuírem um conhecimento adequado do mercado e não possuir bagagem experimental, conforme se identificou uma correlação negativa entre idade e índice de endividamento, o que é convergente com o que os autores supracitados apontam.

Os mais idosos ou a faixa etária mais avançada geralmente possuem um perfil mais moderado de autocontrole, focando realmente no que é necessário. Ao analisar a variável idade (IDD), observa-se que quanto mais idade os respondentes possuem, maior é a relação com o índice renda, (0, 378), ganham mais e racionalmente sabem o que fazer com o seu dinheiro.

Ao analisar o índice escolaridade, observa-se que quanto maior for o grau de instrução maior é a remuneração, (0,285) o Banco Mundial em recente pesquisa indica que indivíduos que possuem maior grau de instrução apresentam 20% de chances a mais de conquistar um bom emprego em relação aos indivíduos que não possuem, e as chances se ficar desempregado é no mínimo 6 vezes menor, com a crescente exigência do mercado de trabalho atual fica cada vez mais difícil a conquista de emprego para aquele indivíduo que possui pouco ou nenhuma instrução escolar.

Ao falar em índice de qualidade de vida (IQV), observa-se que há correlação positiva com diversas variáveis, os padrões de qualidade de vida estão intimamente ligados aos índices de (IN); (IAF); (ICP); (IRP); e (ICE), apresentando forte correlação com índice de relacionamento pessoal (IRP), (O,696), segundo Robbins (2000), nenhum ser humano deve viver só, as boas relações estão ligadas a uma boa qualidade de vida, fazem bem ao corpo, a mente e ao espírito de cada indivíduo, relações sadias diminuem a taxa de mortalidade, as boas relações geram no íntimo de cada indivíduo sensações de prazer e bem-estar, realização e felicidade.

É constante o crescimento do mercado “qualidade de vida” ao analisar o índice renda observa-se que este índice mantém correlação com o índice de atividade física (IAF), (0,079); o que caracteriza a busca pela vida saudável.

Ao observar os índices (IN); (IAF); (ICP); (IRP); (ICE), percebe-se a sua perfeita correlação e não poderia ser diferente, segundo Lemos (2014); o indivíduo que adota uma rotina preventiva não tem com o que se preocupar, o comportamento preventivo tem sido considerado o principal na longevidade dos indivíduos atualmente, segundo Lemos (2014) atitudes básicas como manter-se no peso ideal, manter-se fisicamente ativo, não ingerir bebidas alcoólicas, fazer check-up médico pelo menos uma vez ao ano, não fumar, consumir alimentos integrais, frutas e hortaliças cruas diariamente, tomar água, reduzir ao máximo possível o consumo de produtos industrializados e gordurosos, podem aumentar consideravelmente o índice de vida.

Ao findar essa análise é possível observar a existência de relação negativa entre o nível de endividamento e o índice de qualidade de vida, o que é convergente com os estudos de (WEBLEY; LEVINE; LEWIS, 1993; TOKUNAGA, 1993; LEA, WEBLEY; WALKER, 1995; WALKER, 1996; WEBLEY; NYHUS, 2001; MOURA, 2005, PONCHIO, 2006; KOTLER; KELLER, 2006), que apontam a relação entre aspectos financeiros pessoais e comportamentais dos indivíduos.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo teve por objetivo identificar a relação existente entre qualidade de vida e o nível de endividamento pessoal, através da pesquisa pôde-se verificar que a existência dessa

relação, as principais conclusões obtidas foram que as mulheres possuem maior índice de endividamento pessoal em relação aos homens, que quanto maior o for o grau de instrução maior é a renda, que o indivíduo que se encontra endividamento não possui controle sobre o índice de estresse, pessoas endividadas possuem baixa qualidade de vida, os mais jovens são mais propensos ao endividamento, observando que o nível de endividamento está diretamente ligado a qualidade de vida das pessoas e que quando há a existente deste a qualidade de vida geralmente é ruim.

Limitações encontradas no estudo podem ser elencadas quanto: (i) quantidade de amostras recebidas, (ii) viés de interpretação, pois apesar de serem questões com respostas fechadas para fins de mensuração do índice de endividamento os dados foram interpretados pelo pesquisador, (iii) mensuração da qualidade de vida, uma vez que a teoria ainda não possui um conceito definido, e até mesmo ela aponta tal variável como aspecto individual e subjetivo.

Ao findar o presente estudo observa-se que esse possui relevantes informações de cunho empírico, teórico e social; a pesquisa apresentada serve como um instrumento de estudo e que auxiliará na compreensão das variáveis que influenciam no comportamento das finanças pessoais /comportamentais; podendo também servir de material base para que órgãos públicos aprofundem as informações e desenvolvam políticas públicas que possam suprir e atingir as necessidades básicas da população brasileira; e por se tratar de um assunto ainda pouco estudado, pode contribuir para novas pesquisas.

Sugere-se que este estudo seja usando como instrumento de auxílio para futuras pesquisas analisando as variáveis em questão, ou de fato as comparando com outras possíveis variáveis, bem como, com uma amostra maior e até a utilização de novos instrumentos para mensuração do índice de endividamento e da qualidade de vida.

REFERENCIAS

AZEVEDO, E. T.. **Igf intellect gerenciamento financeiro**. 2008. Disponível em <http://www.igf.com.br/aprende/dicas/dicasResp.aspx?dica_Id=8333>. Acesso em 29 out.2014.

BANCO BRADESCO. **Tabela e taxas de juros. 2014.** Disponível em: <http://www.bradesco.com.br>. Acesso em 01 dez. 2014.

BARROS, C.A. R.de. **Educação Financeira E Endividamento**. 2010. f.28. Trabalho de Conclusão do curso - Curso de Administração de Empresas da Escola Superior de Administração, Direito e Economia – ESADE.

BAZERMAN, M. H. Judgment in Managerial Decision Making. 5. ed. New York: Wiley, 2002.

BELL, S.; COLEMAN, S. **The anthropology of friendship**: Enduring themes and future possibilities. In S. Bell & S. Coleman (Eds.), The anthropology of friendship (pp. 1-19). Oxford: Berg. Berndt, T. J. (1996).

BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática.** São Paulo: Atlas, 2004.

BUARQUE,C. Qualidade de vida: a modernização da utopia. **Revista Lua Nova**, 31, p. 157-165, 1993.

BUENO, F. S. **Dicionário Escolar da Língua Portuguesa**. Rio de Janeiro: FAE, 1992.

BLUENTHAL, J.A., et al. Exercise training in healthy Type A middle-aged men: Effects on behavioral and cardiovascular responses. **Psychosomatic Medice**, v.50, p.418-433, 1988.

CABRERA, A.G. et al. **Rinite micótica rinofaríngea em um ovino texel no Rio Grande do Sul.** Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Parobé (RS), 2009.
CAMPAÑA, A. **Em busca da definição de pautas atuais para o delineamento de estudos sobre condições de vida e saúde.** In: Condições de Vida e Situação de Saúde (R. B. Barata, org.), pp. 115-165, Rio de Janeiro: ABRASCO. 1997.
CERVO, A.L; BERVIAN P.A. **Metodologia Cientifica**. São Paulo: 5 edição Prentice Hall,2002.
COLLIS, J.; HUSSEY, R.. **Pesquisa em Administração**. 2 ed., Porto Alegre: Bookman, 2005.
CONSALTER, R. **O perfil do Superendividado no Rio Grande do Sul**. ADPERGS, 2005.
CLAUDINO, L.P. et al. **Finanças Pessoais**: Um estudo de caso com servidores públicos. Universidade Federal de Viçosa. Viçosa (MG), 2009.
CREWS, DJ. E LANDERS, D.J. A meta-analitic review of aerobic fitness and reactivity of psychosocial stressors. **Medicine Science of Sports and Exercise**, v.19 (Suppl.), p.114-120, 1987.
DIS, J.C. MIETTINEM OS - **Quality of life from the epidemiologic perspective**. Qualidade de Vida Moacyr Roberto Cucê Nobre São Paulo, SP.1987.
DOUAT, J. C. **Desenvolvimento de modelo para administração de carteiras de crédito a pessoas jurídicas em um banco comercial com base na teoria da diversificação de riscos.** 1994.
FAMA, E. Efficient Capital Markets: a Review of Theory and Empirical Work. **Journal of Finance**, v.25, p. 383-417, 1970.
FARIA, M. P. C**. Análise de crédito à pequena empresa**: um modelo de encorajem baseado nas metodologias estatísticas: análise fatorial e lógica fuzzy. 2006.
FREITAS, H.; OLIVEIRA, M.; SACCOL, A. Z.; MOSCAROLA, J. O método de pesquisa survey. **Revista de Administração**. São Paulo, v. 35, n.3, p. 105-112, jul./set., 2000.
FURNHAM, A. Many sides of the coin: the psychology of money usage. **Personality and individual Difference.** n. 5, p. 501-9, 1984.
GARSON, G. D. **Statnotes**: Topics in Multivariate Analysis, 2009. Disponível em: <http://faculty.chass.ncsu.edu/garson/PA765/statnote.html>. Acesso em 11 nov. 2014.
GIL, A.C. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.
GRANDO, D. et al. **Análise das finanças pessoais e do nível de endividamento dos Discentes dos cursos de administração e ciências contábeis das Instituições de ensino superior de Cascavel – PR.** Área CIÊNCIAS ECONÔMICAS. Universidade Estadual do Oeste do Paraná – UNIOESTE, Cascavel (PR), 2010.
HERNANDEZ, J.A.E.; et al. **Validação de construto do instrumento perfil do estilo de vida individual.** Volume 3, número 1. 2007.
KAHNEMAN, D.; TVERSKY, A**. Prospect Theory**: an Analysis of Decision under Risk. Econometrica, v. 47, p. 263-291, 1979.
KOTLER, P.; KELLER, K.L. **Administração de Marketing**. 12 ed. São Paulo: Pearson, 2006.
LEA, S.E.G., WEBLEY, P., LEVINE, R.M. The economic psychology of consumer debt. **Journal of Economic Psychology**, v. 14, p. 85–119, 1993.
LEA, S.E.G.; WEBLEY, P.; WALKER. C.M. Psychological factors in consumer debt: money management, economic socialization, and credit use. **Journal of Economic Psychology**, v. 16, p. 681–701, 1995.
LEMOS, F. **Vida e Saúde**: Boas idéias para viver bem. Setembro de 2014.

LUNT, P.K.; LIVINGSTONE, S.M. Psychological, social and economic determinants of saving: Comparing recurrent and total savings. **Journal of Economic Psychology** 12, p. 621-641, 1991.
MARTIN A.J.; STOCKLER, M. Quality of life assessment in health care research and practice. **Evaluation & Health Profession**s, v.21, n. 2, p. 141-156, 1998.
MARTINS, G. A.; THEÓPHILO, C. R. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas.** São Paulo: Atlas, 2009.
MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M. **Fundamentos de metodologia científica.** 6. ed. São Paulo: Atlas, 2005.
MATOS, O**. As formas modernas do atraso**. Folha de S. Paulo, Primeiro Caderno, 27 de setembro, p. 3, 1998.
MELLO, Roque Marconi de. **Gestão financeira pessoal de funcionários com emprego estável – funcionários do banco x S.A.** 2010 .f.56. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
MOURA, A.G. **Impacto dos diferentes níveis de materialismo na atitude ao endividamento e no nível de dívida para financiamento do consumo nas famílias de baixa renda no município de São Paulo.** Dissertação de Mestrado. Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas: São Paulo, 2005.
MOORE, D. S. **The Basic Practice of Statistics**. New York, Freeman, 2007.
PONCHIO, M.C. **The Influence of Materialism on Consumption Indebtedness in the Context of Low Income Consumers From the City of Sao Paulo**. Tese de doutorado. Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas: São Paulo. 2006.
RIBEIRO, C.A.et al**. Finanças pessoais: análise dos gastos e da propensão ao endividamento em estudantes de administração.** Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria (RS), 2009.
RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012.
ROBBINS, S. P. **Administração: mudanças e perspectivas**. São Paulo: Saraiva, 2000.
RYTENBAND, Richard. **Como ser otimista no Brasil diante da nova onda Estatística?** Editora ser mais, 2014. Disponível em: <http://editorasermais.com.br/component/k2/itemlist/user/1566-richardrytenband>. Acesso em 15 nov. 2014.
SANTOS, B. S. **Pela Mão de Alice** – o Social e o Político na Pós-Modernidade. São Paulo: Cortez, 1995.
SANTOS, C. M. A. **Estatística Descritiva: Manual de Autoaprendizagem.** Lisboa: Sílabo, 2007.
SELYE H. **Stress, a tensão da vida**. 2a ed. São Paulo: Ibrasa; 1959. 7 - Zegans LS. Stress and the development of somatic disorders. In: Golderger L, Breznitz S. **Handbook of stress - theoretical and clinical aspects**. New York: The Free Dress, p. 134-52, 1986.
SCHAFF, A. **O Marxismo e o Indivíduo**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1967.
SHLEIFER, A.; SUMMERS, L. The Noise Trader Approach to Finance. **Journal of Economic Perspectives**, v. 4, p. 19-33, 1990.
TANG, T.L.P. The meaning of money revisited. **Journal of Organizational Behavior**, v. 13, p. 197-202, 1992.
TESSARI, O. I.. **Qualidade de Vida na Terceira Idade**. 2002. Disponível em: <http://www.riototal.com.br/feliz-idade>. Acesso em 20 nov.2014.

TRIPODI, T.; FEELIN, P.; MEYER, H.J. **Análise da pesquisa social**: Diretrizes para o uso de pesquisa em serviço social e ciências sociais. 2. Ed. Rio de Janeiro: Francisco Alves, 1981.
THALER, R.; BARBERIS, N. **A Survey of Behavioral Finance**. In: CONSTANTINIDES, G.; HARRIS, M.; STULZ, R. (Eds.) Handbook of the Economics of Finance. New York: North-Holland, 2003.
TOLOTTI, M. **As armadilhas do consumo.** São Paulo: Campus, 2005.
TOKUNAGA, H. The use and abuse of consumer credit: application of psychological theory and research. **Journal of Economic Psychology**, v. 14, n. 2, p. 285–316, 1993.
VERGARA, S. C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. São Paulo: Atlas, 1998.
10ª CONFERÊNCIA NACIONAL DE SAÚDE. 1996. SUS – **Construindo um Modelo de Atenção à Saúde para a Qualidade de Vida. Brasília: Ministério da Saúde.**
YOSHINAGA, Claudia Emiko et al. **Finanças comportamentais**: uma introdução. Revista de Gestão USP, São Paulo, jul./set. 2008.
WALKER, C.M. Financial management, coping and debt in households under financial strain. **Journal of Economic Psychology,** v. 17, 1996, p. 789-807. Disponível em EBSCO Research Databases: http://search.epnet.com. Acesso em Nov. 2014.
WEINSTEIN, N. Unrealistic Optimism about Future Life Events. **Journal of Personality and Social Psychology**, v. 39, p. 806-820, 1980.
WEBLEY, P., LEVINE, M., LEWIS, A. A study in economic psychology: Children's saving as a play economy. **Human Relations,** v. 44, p. 127 -146, 1986.
WEBLEY, P. NYHUS, E.K. Life-cicle and dispositional routes into problem debt. **British Journal of Psychology,** v. 92, 2001, p. 423-446. Disponível em EBSCO HOST Research Databases: http://search.epnet.com. Acesso em Nov. 2014.

RELAÇÃO ENTRE EDUCAÇÃO FINANCEIRA E NÍVEL DE ENDIVIDAMENTO: UM ESTUDO NO OESTE CATARINENSE

Denise Simone de Abreu (denise-dsa@hotmail.com)
Bacharel em Administração - Universidade do Contestado

Fernando M. Ramos (framos@unc.br)
Doutorando em Ciências Contábeis – Universidade do Contestado - Unisinos

Lizandra T. Colussi (lizandra@unc.br)
Especialista em Auditoria, Controladoria e Perícia– Universidade do Contestado

Jacir Favretto (jfavretto@unc.br)
Doutor em Engenharia de Produção – Universidade do Contestado

Resumo: O objetivo deste estudo foi analisar a relação entre nível de educação financeira e de endividamento, para tanto foi realizado uma *survey* composta por 18 questões para mensuração das características dos respondentes, nível de educação financeira e nível de endividamento que foi elaborado a partir dos estudos de Barros (2010) e Mello (2010), que foi enviado via e-mail aos respondentes do qual obteve-se 175 questionários respondidos. Os dados foram analisados inicialmente por meio de estatística descritiva, e para análise da relação entre o índice de educação financeira e o nível de endividamento foram utilizados os testes de Correlação de Pearsons e Regressão Linear Múltipla. Os resultados apontam que relação e influência negativa do índice de educação financeira no nível de endividamento pessoal.
Palavras-Chave: Alfabetização Financeira. Finanças Pessoais. Endividamento Pessoal.

Abstract: The objective of this study was to analyze the relationship between the level of financial education and debt, for that was undertaken a survey consisting of 18 questions to measure the characteristics of respondents, financial education level and level of debt that it was drawn from studies Barros (2010) and Mello (2010), which was sent via email to the respondents which was obtained 175 completed questionnaires. Data were initially analyzed using descriptive statistics and analysis of the relationship between financial education index and the level of debt were used the Pearson correlation test and Multiple Linear Regression. The results show that relationship and negative influence of financial education content in the personal debt level.
Keysword: Financial Literacy. Personal finances. Personal debt.

1 INTRODUÇÃO

A rápida ascensão da classe média, atrelada ao aumento dos salários e uma crescente formalização dos empregos no Brasil, pode ser destacado como uma das causas pelas quais as pessoas estão consumindo mais, levando-as a necessidade de atenção especial nos gastos de um indivíduo e/ou grupo familiar com renda em comum, atentando-se para as suas limitações e disposições de gastos (SILVA et al., 2013).

Atrelado a esse fator pode-se destacar as Finanças Pessoais como a ciência que estuda a aplicação de conceitos financeiros nas decisões financeiras de uma pessoa ou família, a qual considera os eventos financeiros de cada indivíduo, bem como sua fase de vida para auxiliar no planejamento financeiro (CHEROBIM; ESPEJO, 2010).

O planejamento financeiro pessoal pode ser adquirido por meio de um processo definido como Educação Financeira a qual é conceituada por Hsu-Tong et al*,* (2013) como a capacidade dos indivíduos de tomar decisões apropriadas na gestão das suas finanças pessoais. Deste modo, a educação financeira e as finanças pessoais referem-se ao conjunto de habilidades e conhecimentos que permitem ao indivíduo tomar decisões eficazes com todos os seus recursos financeiros.

A falta de controle nas finanças pessoais, associado à falta de educação financeira são situações que contribuem para levar pessoas, famílias, empresas a uma condição de endividamento, que de acordo com Marques e Frade (2003), é o saldo devedor de um agregado, o que significa dizer que endividamento é a utilização de recursos de terceiros para fins de consumo, ao se apossar desse recurso se estabelece um compromisso em devolver com data estabelecida, normalmente acrescido de juros e correção monetária. Levantamento inédito da Serasa Experian de agosto de 2014 apontam que 57 milhões de brasileiros têm dívidas em atraso neste ano. O número é maior do que o verificado em agosto de 2013, quando foram registrados 55 milhões.

Frente ao exposto essa pesquisa possui como questão problema: *Qual a relação entre educação financeira e nível de endividamento?* Para responder o problema desse estudo, traçou-se como objetivo analisar a relação entre a educação financeira e o endividamento, auxiliando no esclarecimento da má alfabetização financeira como fator contributivo para o endividamento pessoal.

O presente estudo justifica-se no aspecto social, pois abordará assuntos conhecidos e comentados nas conversas informais, porém ainda pouco abordados nas instituições de ensino, a educação financeira e sua relação com o nível de endividamento, divulgando assim o tema, o que na prática tem relevância para a economia como um todo, pois entender a educação financeira, o manejo do dinheiro, faz com que os indivíduos interpretem e entendam seu orçamento familiar e/ou pessoal usando essas informações em seu favor para elaborar um planejamento equilibrado, compatível com suas capacidades financeiras, e que os mantenha numa vida financeira saudável. O estudo possui também relevância para o desenvolvimento de política pública, podendo auxiliar para o desenvolvimento de programas, atividades e ações desempenhadas pelas políticas públicas relacionadas a educação financeira e sua relação com o nível de endividamento dos indivíduos.

Esse estudo está estruturado em cinco seções, sendo iniciado por essa, onde são apresentados os aspectos introdutórios do trabalho, seguido pela segunda seção onde encontra-se a discussão teórica acerca dos temas em estudo. Na terceira seção são apresentados os aspectos metodológicos do estudo, na sequência a análise e discussão dos dados e, por fim, as considerações finais da pesquisa.

2 REVISÃO DA LITERATURA

2.1 Finanças Pessoais e Educação Financeira

A definição da terminologia Finanças Pessoais é dada por Silva (2012) como à arte e a ciência de administrar valores; e trata da forma como o indivíduo ou uma família administra sua renda. Ferreira (2006), também define finanças pessoais como o processo que planeja, organiza e controla as finanças, o dinheiro, das pessoas, a curto médio e também a longo prazo.

Controlar as finanças pessoais não é tarefa fácil para ninguém, vive-se em uma época em que o consumismo está em alta, a mídia e o comércio em geral, oferecem linhas de

crédito, facilidades na compra, e produtos variados, cada vez mais acessíveis e atraentes. Portanto torna-se(faz-se) necessário que as pessoas se atentem as(às) suas finanças para que não ocorra um desequilíbrio financeiro individual ou familiar, e tomem por hábito realizar orçamentos e controlar suas despesas (SILVA, 2012).

Para que um indivíduo mantenha um consumo saudável e consciente e que o consumismo não o leve a uma condição de endividamento, o planejamento financeiro torna-se um grande aliado na busca pelo equilíbrio das finanças pessoais. Gitman (2001, p. 434) "O planejamento financeiro é um aspecto importante das operações nas empresas e famílias, pois ele mapeia os caminhos para guiar, coordenar e controlar as ações das empresas e das famílias para atingir seus objetivo."

Estudos já realizados orientam que o planejamento financeiro deve ser rotina nas finanças pessoais de qualquer indivíduo, e é nesse contexto que Mello (2010) relata que para um planejamento adequado são necessárias anotações de tudo que acontece com seu dinheiro, inspecionando, fiscalizando e mantendo um banco de dados atualizado, atentando-se aos mínimos detalhes, pois as pequenas saídas tornam-se grandes despesas, com o passar do tempo. Segundo Domingos (2007) viver dentro do orçamento é fundamental para se adquirir o equilíbrio financeiro, deixando de lado as visões que as pessoas têm de que o orçamento é como uma camisa de força, que terão que viver com sacrifícios por longos períodos, porém a realidade é justamente o contrario, pois sua liberdade será maior se for capaz de viver dentro do orçamento.

A falta de planejamento atrelada a falta de conhecimento financeiro podem ser fatores que contribuem para o endividamento, e nesse contexto pode-se citar a educação financeira como um meio de adquirir maior conhecimento sobre finanças, o que poderá contribuir para um melhor planejamento financeiro e consequentemente uma boa saúde financeira (CERBASSI, 2004).

Dentro desse contexto torna-se possível observar que as finanças pessoais deve ser um assunto ao qual todo indivíduo deve estar atento, pois envolve sua vida pessoal, a de sua família, e em sociedade, econômica e social, pressupõe-se então que analisar, planejar e controlar as finanças pessoais trará a estabilidade e segurança financeira diminuindo e/ou extinguindo as possibilidades de um possível endividamento no comprometimento das finanças pessoais.

A temática da Educação Financeira é citada por muitos autores (JACOB et al. (2000); PEREIRA, 2003; CAMARGO, 2007; HILL, 2009; LANA, 2012; LIZOTE; SIMAS; LIMA, 2012), que conceituam a educação financeira como uma forma pela qual as pessoas buscam adquirir os conhecimentos necessários para que possam de forma coerente gerenciar e planejar suas finanças, tomando assim boas decisões sobre a mesma.

Souza (2012) ressalta que a educação financeira no Brasil pode ser considerada algo novo para a maioria, pois os brasileiros não têm o hábito de falar sobre dinheiro, principalmente com criança, nem fazer planejamentos financeiros. Com a intenção de implementar, efetivamente a Educação Financeira na grade curricular, há registro de um projeto de lei criado pelo Sr. Lobbe Neto, arquivado, na Câmara do Deputados no qual cria a disciplina "Educação Financeira" nos currículos de 5ª a 8ª séries do ensino fundamental e do ensino médio.

Conforme relata D'Aquino (2008) a educação Financeira nos países desenvolvidos compete à família, e fica a cargo das escolas apenas aperfeiçoar e reforçar o que se aprendeu

em casa, situação contraria a do Brasil na qual a educação financeira, aprender a lidar com dinheiro, não está presente nem nas famílias nem nas escolas, resultando numa vida de oscilações econômicas, repercutindo na vida do cidadão e consequentemente em todo país.

Relacionados ao tema educação financeira e endividamento vários estudos já foram realizados, como o artigo elaborado por Lucas, Murilo e Fernanda (2009), realizaram um estudo de caso com o objetivo de identificar a relação entre o nível de educação financeira e o nível de endividamento, procurando identificar a necessidade de um programa de educação financeira para o grupo pesquisado. Utilizando-se de um questionário aplicado a servidores públicos técnico administrativos de uma instituição pública os autores identificaram um nível baixo de endividamento, levando-os a concluir que o aumento do conhecimento de educação financeira possui influência na condição de menores níveis de endividamento, porém o conhecimento adquirido não extingue a possibilidade a contração de dividas de risco, ou seja, os servidores necessitam de cursos na área de gestão financeira.

Nesse contexto Lucci *et al* (2006) afirma a importância da educação financeira, relata que ela pode ser observada sob diversas perspectivas sendo elas (i) do bem estar pessoal, e; (ii) do bem estar da sociedade. Sob a perspectiva do bem estar pessoal, onde adultos e jovens terão capacidade de tomar decisões que comprometera seu futuro, com conseqüências como a desorganização das contas domesticas, ou situação mais complicada ainda, como a inserção do nome em sistemas como SPC/SERASA (Serviço de Proteção ao Crédito), prejudicando o consumo desse indivíduo afetando muitas vezes sua carreira profissional (LUCCI et al., 2006; BORGES, 2010). Outra perspectiva, é a do bem estar da sociedade, com conseqüências graves como sobrecarregar os já precários sistemas públicos, como por exemplo as políticas publicas de correção, que seria o aumento ou a mera existência de impostos e contribuições que através de programas compensatórios busca equilibrar orçamentos de pessoas não necessariamente pobres, a tentativa da diminuição da taxa de inflação com o aumento da taxa básica de juros para conter o consumo, além da total dependência de sistemas como INSS e SUS (BORGES, 2010).

Barros (2010) no qual teve por objetivo investigar a relação entre planejamento e organização financeira versus o nível de endividamento individual, para isso aplicou um questionário com amostra de 145 estudantes da Escola Superior de Administração, Direito e Economia – ESADE – da cidade de Porto Alegre. Os autores constataram que o endividamento financeiro pessoal está diretamente relacionado à falta de fundamentos financeiros, isto é, educação financeira. A partir desta constatação, também foi identificado que diferentes níveis de renda e não diferenciam o nível de endividamento.

Outro estudo realizado por Medeiros (2013) também abordou o tema quando elaborou seu artigo o qual possui como objetivo verificar o comportamento dos alunos do Curso de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior privada de Santa Maria – RS, no que diz respeito as suas finanças pessoais, para isso aplicou um questionário em uma amostra de 178 alunos, por meio do qual apontou como resultado o fator de que os alunos possuem consciência dos rendimentos ganhos e sabem lidar com suas finanças pessoais, eles gastam menos do que ganham, comprando geralmente a vista, e pouco deles, apenas 4,5% tem dívidas em atraso.

Na próxima seção apresenta-se o percurso metodológico do estudo, como o seu delineamento, a amostra o instrumento de coleta e a análise dos dados.

3 METODOLOGIA

Autores como Beuren (2004), Collis e Hussey (2005) discorrem que o delineamento de uma pesquisa se dá por meio do seu objetivo, da estratégia utilizada para coleta dos dados e por fim da abordagem de análise dos dados. Com base nisso é possível classificar essa pesquisa como descritiva em relação ao seu objetivo, no que tange a estratégia de coleta de dados é uma *survey*, como também pode ser chamada, e quanto a abordagem de análise é quantitativa.

A presente pesquisa coletou informações acerca da relação entre educação financeira e endividamento com uma população com características distintas selecionadas aleatoriamente. Assim a população desse estudo é caracterizada, por indivíduos com idade superior a 15 anos, da região do meio oeste catarinense, e que compõem uma base de dados de e-mails para pesquisas, que totalizava no momento do envio da pesquisa 309 endereços de correio eletrônico. Já a amostra desse estudo, é probabilística aleatória, pois a amostra foi estabelecida a partir do cálculo amostral com um grau de confiança de 92,5% e um erro amostral de 7,5%, o que então gerou a uma amostra necessária para análise de 174 questionários respondidos, dos quais se obteve 175 respostas válidas para análise, o que representa 56,63% da população alvo do estudo.

Essa pesquisa teve como instrumento de coleta de dados um questionário, para Gil (2002, p.115) o questionário "constitui o meio mais rápido e barato de obtenção de informações, além de não exigir treinamento de pessoal e garantir o anonimato". O questionário de pesquisa foi composto por 18 questões as quais estavam divididas em três blocos, no primeiro as questões relacionadas ao perfil dos respondentes, o segundo e terceiro blocos questionavam sobre aspectos relacionados à educação financeira e nível de endividamento.

As questões relacionadas à educação financeira e nível de endividamento foram extraídas dos questionários já utilizados nos estudos de Barros (2010) e Mello (2010), sendo que para mensuração dos indicadores foi utilizada combinação binária para as questões de resposta de Sim (1) e Não (0), e para questões com mais de uma alternativa, foram utilizadas escalas de 1 a 5, o que permitia ao respondente alcançar 14 pontos totais nas questões relacionadas a educação financeira e 15 pontos no total em relação ao nível de endividamento. A partir da soma dos pontos obtidos pelos respondentes é que se obteve o índice de endividamento e educação financeira, frente à representatividade no total de pontos que poderiam alcançar.

Depois de elaborado o questionário, foi realizado o pré-teste para validação, onde foi disponibilizado a 10 respondentes sendo 5 com as mesmas características da população, e 5 especialistas sobre o assunto na área acadêmica. Com o retorno do pré-teste, foram realizados os ajustes conforme indicados.

O questionário definido foi disposto em plataforma online Google docs ® o que permitiu enviar o instrumento de forma online ao banco de e-mails, onde então, foram recebidas as respostas e tabuladas em planilhas eletrônicas a fim de auxiliar na análise dos dados.

A análise dos dados foi realizada com a utilização do software Statistical Package for the Social – SPSS versão 22.0, onde foram aplicados os testes estatísticos descritivos, e ainda a análise por meio de correlação de Pearsons e regressão linear múltipla. Para utilização do teste de regressão linear múltipla, foi necessária a realização dos testes de pressupostos da regressão. Hair et al. (2005) definem a regressão linear múltipla como uma técnica estatística

utilizada para analisar a relação entre uma variável dependente, dita como critério, e diversas variáveis independentes, consideradas preditoras.

Para realização da regressão linear múltipla foi definido um modelo a fim de obter o poder de explicação e influência das variáveis gênero (MASC e FEM); idade (IDD); estado civil (EC–CAS; EC-SOLT), escolaridade (ESC), renda (REND); índice de educação financeira (IEDFIN) sob o índice de endividamento (IENDV). Como o objetivo dos modelos propostos é analisar a influência das variáveis (independentes) sobre o nível de endividamento (dependente). O modelo equacional é demonstrado na equação 1.

$$IENDV = \beta_1 * IEDFIN + \beta_2 * MASC + \beta_3 * FEM + \beta_4 * EC\text{-}CAS + \beta_5 * EC\text{-}SOLT + \beta_6 * REND + B_7 * IDD + B_8 * ESC \quad (1)$$

A partir da equação apresentada foi analisada a influência das variáveis independentes (IEDFIN; MASC; FEM; EC-CAS; EC-SOLT; REND; IDD e ESC) sobre a variável dependente do modelo que é o nível de endividamento, sendo que os resultados são apresentados na próxima seção.

4 ANÁLISE DOS DADOS

Para a obtenção dos resultados e posterior análise dos dados, conforme acima descrito, obteve-se através do questionário 175 respostas válidas as quais inicialmente foram caracterizados por gênero, idade, escolaridade renda mensal e estado civil.

Dos respondentes 66,9% são do sexo feminino e 33,1% masculino, no que tange à idade predominam entre os que responderam a faixa etária de 21 a 30 anos com 54,3%, seguida dos que tem 31 a 40 anos com 21,1%. Em relação à escolaridade 53,7% dos respondentes possuem graduação/graduandos e 21,1% especialização. Acerca da renda mensal três índices se destacam onde 28,6% se encontram na faixa salarial de R$ 1.500,00 a R$ 2.500,00, 28% na faixa de renda de R$ 724,01 a R$ 1.500,00 e os que ganham mais de R$ 3.500,00 representam 21,7%. Em relação ao estado civil obteve-se uma porcentagem maior de solteiros que consistem em 54,9% enquanto 45,1 são casados/união estável.

De acordo com os resultados obtidos em relação às variáveis educação financeira constatou-se um percentual maior de respondentes (58,3%) que não participaram de eventos sobre educação financeira, porém o percentual dos que participaram é significativo 41,7%. D'Aquino (2003) reforça que indiferente da renda de uma pessoa, se ela não é educada financeiramente não saberá gastar e poupar, afinal as pessoas até os dias atuais não aprenderam (D'AQUINO, 2008). Para Silva (2013) resumidamente as pessoas mais protegidas contra o endividamento são os mais educados financeiramente, que possuem ao menos noções básicas sobre finanças, esse tem propensão a não caírem em armadilhas que garantem alto retorno em pouco tempo e com riscos quase extintos, promessas perigosas para os que não analisam os riscos existentes e não possuem o mínimo de conhecimento relacionada a educação financeira.

Foi identificado também que 32,8% dos respondentes têm um sistema financeiro pessoal e 27,4% faz planejamento, porém não acompanha, outros 18,9% já fizeram, mas não o realizam mais, e 21,1% nunca realizaram, mesmo sendo o menor índice os que nunca realizaram planejamento financeiro é um fator preocupante. Frankenberg (1999) diz que para planejar a curto, médio e longo prazo, é preciso seguir uma estratégia precisa, direcionada para aglomerar bens e valores, formando assim um patrimônio, ou seja, é imprescindível a realização de planejamento financeiro pessoal.

Acerca dos motivadores da decisão de compra, possível visualizar que 66,3% quando compram pensam em aproveitar uma oportunidade e satisfizer uma necessidade enquanto 26,9% compram apenas para satisfazer uma necessidade, ou seja, a maioria dos entrevistados não compra apenas por apelo de marketing ou por status, dado que pode ser considerado positivo, para Toledo (2006) quando não se gasta com coisas inúteis, sabendo o que se quer, não disciplina-se apenas a poupar, mas a manter uma vida financeira saudável, demonstrando uma boa educação financeira do indivíduo.

Segundo Frankenberg (1999) estar preparado para emergências, imprevistos e fazer reservas deve se tornar hábito para uma vida financeira positiva e sadia, obtendo referências sobre finanças, capacitará para a tomada de decisões mais adequada para cada situação, fugindo dessa forma de imprevistos como o pagamento de juros indesejados. Nesse contexto na presente pesquisa apresenta-se que 34,3% fazem reserva da renda de 10,01% a 20%, para investimentos, compras futuras, emergências e imprevistos enquanto 23,4% reservam menos de 10% da renda para esse fim, relevante também é o dado que demonstra que 17,1% não reservam nenhuma porcentagem da renda mensal o que pode influenciar negativamente na vida de qualquer indivíduo tornando sua vida um caos financeiro.

Um percentual de 54,9% respondentes realizam algum tipo de investimento, 19,4% dizem realizar às vezes enquanto 25,7% não realizam nenhum investimento, dado muito significante afinal possuir investimentos para o futuro garante uma segurança a médio e longo prazo, convergente com Macedo Jr. (2007) que em seu estudo aponta que a cada seis brasileiros apenas um possui poupança e um em cada três não possui dívidas.

A partir das informações obtidas sobre os aspectos de educação financeira, evidencia-se na tabela 1 o índice de educação financeira por características dos respondentes.

Tabela 1: Estatística do Índice de Educação Financeira por característica dos respondentes. (Continua...)

	IEDFIN					
	Mínimo	**Máximo**	**Modo**	**Mediana**	**Média**	**Desvio Padrão**
Painel A: Gênero						
Feminino	7,69%	84,62%	38,46%	46,15%	43,92%	20,50%
Masculino	7,69%	100,00%	53,85%	53,85%	51,99%	20,70%
Painel B: Idade						
Menos de 20 anos	23,08%	76,92%	23,08%	30,77%	39,37%	18,22%
De 21 a 30 anos	7,69%	84,62%	53,85%	46,15%	45,51%	19,97%
De 31 a 40 anos	7,69%	100,00%	15,38%	53,85%	48,02%	24,49%
De 41 a 50 anos	7,69%	84,62%	69,23%	53,85%	51,28%	19,92%
Mais de 50 anos	38,46%	76,92%	38,46%	61,54%	57,69%	17,44%
Painel C: Escolaridade						
Ensino Fundamental /Ensino Médio	15,38%	100,00%	61,54%	46,15%	45,83%	21,34%
Ensino Técnico Profissionalizante	15,38%	69,23%	46,15%	46,15%	45,51%	20,34%
Especialização(ando)	7,69%	84,62%	53,85%	53,85%	51,35%	22,79%
Graduação(ando)	7,69%	84,62%	38,46%	46,15%	44,44%	20,15%
Mestrado(ando) / Doutorado(ando)	15,38%	69,23%	69,23%	57,69%	53,85%	18,84%

Painel D: Remuneração						
Menos de R$ 724,00	15,38%	69,23%	23,08%	30,77%	35,16%	18,77%
De R$ 724,01 a R$ 1.500,00	7,69%	76,92%	46,15%	46,15%	42,86%	18,11%
De R$ 1.500,01 a R$ 2.500,00	7,69%	84,62%	53,85%	53,85%	47,08%	21,68%
De R$ 2.500,01 a R$ 3.500,00	7,69%	76,92%	53,85%	50,00%	47,44%	18,93%
Mais de R$ 3.500,00	7,69%	100,00%	53,85%	53,85%	54,45%	22,79%
Painel E: Estado Civil						
Casado/União Estável	7,69%	84,62%	69,23%	53,85%	49,76%	19,78%
Solteiro	7,69%	100,00%	23,08%	46,15%	43,99%	21,46%
Painel F: Índice de Educação Financeira Global						
IEDFIN Global	7,69%	100%	53,85%	46,15%	46,59%	20,85%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Em relação a análise dos dados por característica dos respondentes o painel A demonstra que em relação ao gênero os homens apresentam um maior índice de educação financeira com média de 51,99%. Estudos realizados por Lynn (1993) em relação à valorização do dinheiro por gênero, a pesquisa do autor apresenta que os homens possuem atitudes mais positivas na direção que dão ao dinheiro do que as mulheres.

Já no painel B a idade que é mais educada financeiramente são as pessoas que possuem acima de 50 anos representando um índice de 57,69%. Segundo Modigliani; Brumberg (1954) o ciclo de vida influencia diretamente no controle das finanças, pois os jovens não têm tendência a poupar, por não possuírem renda ou ser pouca, acima da meia idade em diante as pessoas alcançam o topo de renda, pensando mais no seu futuro, tendem a ter gastos menos imprevisíveis, o que é convergente com o resultado encontrado.

Ao analisar o painel C, sobre a escolaridade, é possível observar que o maior índice é representado pelos indivíduos que possuem mestrado(ando)/Doutorado(ando) para reforçar esse dado Becker (1962) diz que o maior nível de escolaridade aumenta a capacidade de recursos das pessoas. Portanto pessoas com uma gama maior de conhecimentos tendem a decidir com sabedoria, por exemplo, em decisões financeiras.

O painel D revela que são mais instruídos em relação as suas finanças, as pessoas que possuem renda superior a R$ 3.500,00. Em relação ao estado civil os casados/união estável representam a maioria com 49,76% das amostragens.

Em relação ao índice global de educação financeira pode-se observar que de uma amostra total da média analisada apenas 46,59% possuem relação com algum tipo de instrução relacionada a educação financeira, o que pode explicar a relação com os índices não muito significantes de investimentos e a porcentagem notável de pessoas que se consideram endividados.

Depois de apresentadas e analisadas as variáveis relacionadas à educação financeira apresentam-se os resultados relacionados aos aspectos utilizados para mensurar o nível de endividamento.

Acerca das estatísticas relacionadas ao endividamento foi identificado que 20% dos respondentes se consideram endividados os outros 80% responderam que não se consideram endividados, dado reafirmando quando os respondentes são questionados em relação ao

comprometimento da renda com prestações/obrigações mensais, pois apenas 38,9% têm de 1% a 30% da renda comprometida, outros 36% tem 31% a 60% comprometidas, o restante estão divididos entre 61% a 90% (18,9%) e 6,3% tem 91% a 100% da renda comprometida, são números consideráveis de comprometimento que podem facilmente se tornar uma condição irreversível de endividamento.

Nesse contexto Pires (2007) relata que para que não ocorra uma situação de endividamento e se alcance uma situação financeira adequada comprometendo a renda em um nível seguro é necessário: a) ter as despesas estáveis e acrescer a receita, b) se as despesas aumentam, as receitas devem aumentar mais que proporcionalmente, c) reduzir as despesas para poder manter as receitas, e d) ao mesmo tempo diminuir as despesas e aumentar as receitas.

Além do comprometimento da renda 21,7% dos respondentes utilizam empréstimos como cheque especial, limite da conta, cartão de crédito para pagar prestações/obrigações, enquanto 78,3 não utilizam. Também verificou-se que algumas pessoas usam esses meios para aumentar a sua renda mensal liquida, em uma porcentagem menor que para pagar as obrigações, mas utilizam, são 11,4% os que utilizam, apesar de ser uma porcentagem relativamente baixa, em relação aos que não utilizam, 88,6%, há que se avaliar e atentar para o impacto que os juros representam quando usados esses meios para pagar as prestações/obrigações e/ou aumentar a renda mensal líquida.

Em relação a repactuação de prestação/obrigação e prestações/obrigações em atraso, Luquet (2000) relata que uma minoria de pessoas está em situações onde o salário cobre com folga suas despesas, se o rendimentos é apenas suficiente para cobrir suas despesas é motivo de preocupação, é necessário rever os orçamentos, e uma situação mais complicada ainda é ter os gastos maiores que o salário, pois nesta situação iniciam-se as renegociações das dividas e o atraso das mesmas, o que leva a uma situação de endividamento grave. Nesse sentido a presente pesquisa aponta, que de 100% um percentual de 11,4% dos respondentes tem dívidas renegociadas, já as pessoas que possuem prestações/obrigações em atraso representam 8% do total das amostras apresentadas, mesmo que seja um percentual relativamente baixo de dívidas repactuadas e em atraso, tal dado é muito relevante, pois compromete o sistema financeiro individual, mas também afeta a economia como um todo, uma vez que quem tem para receber possivelmente não poderá também cumprir com suas obrigações e assim sucessivamente, comprometendo a vida financeira em um nível elevado e abrangente.

Foi revelado por meio das respostas que 18,3% dos respondentes não teriam como se manter nem por um mês utilizando suas economias caso perdessem sua fonte de rendimentos (salário, pró-labore e outros), índice relevante, pode-se interpretar que esse fator acontece devido à falta de planejamento para situações de imprevistos, mas em contrapartida 42,9% conseguiriam sobreviver de 1 a 3 meses, 17,1% de 4 a 6 meses e 12% mais de 12 meses, supondo que essas pessoas organizam-se para imprevistos. Nesse sentido, Pires (2006) relata que é preciso ter as finanças organizadas e planejadas a ponto de que a poupança aumente sempre, permitindo que o indivíduo viva de rendimentos em aplicações em caso de perda total de sua fonte de renda com tranquilidade e segurança até que seja possível reestabelecer sua condição financeira.

Em relação ao índice de endividamento por características dos respondentes a tabela 2 possibilita a visualização dos dados coletados.

Tabela 2: Estatística do Índice de Endividamento por característica dos respondentes.

	IENDV					
	Mínimo	Máximo	Moda	Mediana	Média	Desvio Padrão
Painel A: Gênero						
Feminino	7,14%	92,86%	50,00%	42,86%	43,77%	19,07%
Masculino	7,14%	85,71%	35,71%	39,29%	39,66%	19,40%
Painel B: Idade						
De 21 a 30 anos	7,14%	92,86%	50,00%	42,86%	43,76%	18,23%
De 31 a 40 anos	7,14%	85,71%	35,71%	35,71%	41,70%	21,92%
De 41 a 50 anos	7,14%	85,71%	35,71%	35,71%	41,67%	21,67%
Mais de 50 anos	7,14%	64,29%	14,29%	28,57%	33,04%	22,89%
Menos de 20 anos	7,14%	71,43%	35,71%	42,86%	41,60%	14,11%
Painel C: Escolaridade						
Ensino Fundamental /Ensino Médio	7,14%	64,29%	35,71%	42,86%	37,20%	16,85%
Ensino Técnico Profissionalizante	7,14%	71,43%	35,71%	35,71%	39,29%	16,26%
Especialização(ando)	7,14%	85,71%	35,71%	42,86%	44,21%	21,22%
Graduação(ando)	7,14%	92,86%	50,00%	42,86%	44,83%	18,98%
Mestrado(ando) / Doutorado(ando)	7,14%	42,86%	14,29%	25,00%	25,89%	14,76%
Painel D: Remuneração						
De R$ 1.500,01 a R$ 2.500,00	7,14%	92,86%	50,00%	42,86%	44,14%	19,93%
De R$ 2.500,01 a R$ 3.500,00	7,14%	85,71%	42,86%	42,86%	42,26%	20,74%
De R$ 724,01 a R$ 1.500,00	7,14%	92,86%	35,71%	42,86%	44,75%	17,90%
Mais de R$ 3.500,00	7,14%	78,57%	35,71%	35,71%	38,91%	20,39%
Menos de R$ 724,00	7,14%	64,29%	35,71%	39,29%	37,76%	15,20%
Painel E: Estado Civil						
Casado/União Estável	7,14%	92,86%	35,71%	35,71%	38,61%	20,98%
Solteiro	7,14%	92,86%	50,00%	42,86%	45,54%	17,13%
Painel F: Índice de Endividamento Global						
IENDV – Global	7,14%	92,86%	35,71	42,85%	42,40%	19,22%

Fonte: Dados da pesquisa (2014).

De acordo com a caracterização dos respondentes é possível observar, quanto ao gênero, no painel A, que os indivíduos mais endividados são as mulheres com 43,77% e os que tem entre 21 e 30 anos (43,76%), apresentados no painel B. Em relação a escolaridade, painel C, o maior índice é representado pelos graduados(ando) com 44,83%, essa avaliação também foi constatada por Ponchio (2006) que apontou que as mulheres tem mais tendência ao endividamento do que os homens, bem como a de que pessoas mais velhas são menos prováveis a contrair dívidas, já quanto menor o grau de instrução, maior a tendência de assumir uma condição de endividamento. Maior também é o índice de endividados, demostrado painel D, são as pessoas que ganham entre R$ 724,01 a R$ 1.500,00 (44,75%). Quanto ao estado civil, o painel E revela que os mais endividados são os solteiros representando 45,54% do total apurado. Outra informação importante é o índice de endividamento global da amostra, o qual está em torno de 42%.

A partir da identificação dos índices de educação financeira e índice de endividamento foi realizado o teste de correlação de Pearsons, o qual o resultado é apresentado na tabela 3.

Tabela 3 – Teste Estatístico de Correlação de Pearsons

		IEDFIN	IENDV	MASC	FEM	IDD	ESC	REND	EC - CAS	EC – SOLT
IEDFIN	Correl.	1	-,492**	,183*	-,183*	,173*	,093	,244**	,138	-,138
	n	175	175	175	175	175	175	175	175	175
IENDV	Correl.		1	-,101	,101	-,073	,027	-,060	-,180*	,180*
	n		175	175	175	175	175	175	175	175
MASC	Correl.			1	-1,0**	,007	-,105	,312**	,020	-,020
	n			175	175	175	175	175	175	175
FEM	Correl.				1	-,007	,105	-,312**	-,020	,020
	n				175	175	175	175	175	175
IDD	Correl.					1	,202**	,384**	,326**	-,326**
	n					175	175	175	175	175
ESC	Correl.						1	,297**	,082	-,082
	n						175	175	175	175
REND	Correl.							1	,397**	-,397**
	N							175	175	175
EC – CAS	Correl.								1	-1,0**
	N								175	175
EC – SOLT	Correl.									1
	N									175

Legenda: IEDFIN = Índice de Educação Financeira; IENDV = Índice de Endividamento; MASC = Gênero Masculino; FEM = Gênero Feminino; IDD = Idade; ESC = Escolaridade; REND = Renda Mensal; EC-CAS = Estado Civil Casado/União Estável; EC – SOLT = Estado Civil Solteiro.
Fonte: Dados da pesquisa (2014).

Nesse contexto é possível observar na tabela 3, que há uma correlação entre a variável endividamento e educação financeira, apresentando os seguintes índices respectivamente, -,492 e 1, ou seja os indivíduos mais educados financeiramente tendem a ser menos endividados. A correlação aponta para o entendimento de Grussner (2007) que destaca os altos números de inadimplência e endividamento como índices da falta de educação financeira dos brasileiros. Em relação ao gênero é possível observar que a correlação entre a análise em relação aos gêneros, pois quando um índice de correlação aumenta o outro diminui, os homens têm maior propensão a terem educação financeira do que as mulheres, bem como o sexo feminino tem maior tendência ao endividamento, nesse contexto Bussinger (2005) relata que as mulheres precisam de mais atenção que os homens, em relação as suas finanças pessoais, pois tem menos controles dos seus gastos que o sexo oposto.

A idade está positivamente relacionada a uma maior educação financeira, com mais idade é possível observar na colocação de Modigliani; Brumberg (1954) que pessoas mais experientes poupam mais, pensando mais no futuro, planejam mais, portanto não possui tanta imprevisibilidade no seu orçamento, afastando-se do endividamento, tendência dos mais jovens.

A correlação entre educação financeira e endividamento relacionada aos rendimentos dos respondentes aponta um índice positivo em relação a educação financeira (,244), portanto é possível destacar que as pessoas que possuem maior renda dentre os dados de renda

preestabelecidos, possuem um grau maior de educação financeira. Em relação ao estado civil o presente estudo aponta que há correlação negativa em relação ao solteiros e o nível de endividamento, ou seja, são menos educados financeiramente, apontando maior propensão as dívidas, bem como os casados/união estável tem maior educação financeira, portanto sua incidência ao endividamento é menor, estudo de Gathegood (2011) reforçam essa estatísticas, onde sua pesquisa aponta para um endividamento de 19% das amostras coletadas, sendo os solteiros os que tem maior nível de endividamento.

A tabela 4 a seguir apresenta o teste de regressão linear múltipla explanando a influência das variáveis independentes sobre a dependente, conforme se demonstrou na equação 1.

Tabela 4– Teste de Regressão Linear Múltipla

Variáveis	Beta	T	Sig.	VIF
Constante		6,896		
IEDFIN	-,497	-7,22	,000	1,094
FEM	,041	,562	,575	1,215
IDD	,366	,158	,875	1,258
ESC	,043	,611	,542	1,169
REND	,123	1,454	,148	1,650
EC – SOLT	,167	2,253	,026	1,262
ANOVA				
R	,521			
R^2	,272			
Sig.	,000			
Durbin Watson	2,201			
Teste Levene	0,435			
N	175			

Legenda: IEDFIN = Índice de Educação Financeira; Constante = Índice de Endividamento; FEM = Gênero Feminino; IDD = Idade; ESC = Escolaridade; REND = Renda Mensal; EC – SOLT = Estado Civil Solteiro.
Fonte: Dados da Pesquisa (2014).

Cabe ressaltar que as variáveis MASC e EC – CAS foram excluídas do modelo de equação, uma vez que são variáveis excludentes, ou seja, se o respondente é do gênero masculino, logo ele não é do gênero feminino, e da mesma forma para a variável estado civil - casado.

Por meio do teste realizado é possível apontar que o modelo proposto, possuem um poder de explicação de 27,20% sob a variável nível de endividamento, ou seja, o conjunto de variáveis preditoras podem explicar no percentual apresentado as oscilações no grau de endividamento das pessoas, o que é coerente com as pesquisas de Barros (2010) que constatou que o endividamento financeiro pessoal está diretamente relacionado à falta de fundamentos financeiros, isto é, educação financeira.

A partir do modelo proposto é possível identificar que as variáveis IEDFIN e EC – SOLT possuem influência significativa sob o nível de endividamento pessoal, sendo que o IEDFIN a influência é negativa, e o EC – SOLT é positivo, o que demonstra que possuir educação financeira faz com que haja uma tendência na diminuição do índice de endividamento pessoal, enquanto ser solteiro influencia positivamente, ou seja, significa ser mais endividado.

Acerca da variável EC-SOLT é possível embasar-se em Nogueira (2009) que comenta que os indivíduos que não possuem comprometimento com dependentes, gastam mais com aquisição de bens materiais, pois geralmente estão desprendidos de obrigações financeiras domiciliares.

Ao findar a análise é possível então apontar que como resultados desse estudo a relação entre o índice de educação financeira com características pessoais, e ainda a relação negativa com os índices de endividamento, o que é coerente com o que vem sendo preconizado na literatura acerca das variáveis analisadas, bem como, os resultados do teste de regressão confirmam que a educação financeira favorece para que os indivíduos tenham uma vida financeira saudável o que consequentemente leva a menores índices de endividamento.

5 CONCLUSÕES

O presente estudo propôs analisar a relação entre o nível de educação financeira e endividamento. Os resultados indicaram que há relação entre essas duas variáveis, ou seja, pessoas que possuem maior educação financeira são menos endividadas. Pinheiro (2008) reforça que a educação financeira e o endividamento estão atrelados, pois, indivíduos educados nesse sentido consomem produtos e serviços de forma mais adequada, com maior consciência de seus atos, tendem a cumprir mais com suas obrigações, não se tornam pessoas endividadas.

Os dados que representam os resultados da pesquisa deixam clara a evidência de que há relação entre a educação financeira e nível de endividamento, pois uma percentagem alta de respondentes nunca participou de estudos que referenciam a educação financeira. Outro fator que mostra que a educação, mesmo não sendo financeira, auxilia na correta tomada de decisões financeiras, é a de que possuem maior grau de escolaridade, 53,85% apresentam maior relação com a educação financeira, quanto ao gênero os que possuem maior instrução financeira são os homens com 51,99%, a faixa etária são os que têm mais de 50, com maior renda e casados.

Já em relação ao nível endividamento as mulheres têm maior tendência ao endividamento representando 43,77%, já por faixa etária os mais endividados são as pessoas mais jovens entre 21 a 30 anos, os graduandos, solteiros, com menor renda, estão em evidencia no índice de endividamento.

As poucas limitações encontradas não superam a relevância do estudo, pois a presente pesquisa contribui nas mais variadas esferas do ciclo de vida de um indivíduo, pois traz um assunto pouco abordado, mas que merece atenção especial, pois, educar-se financeiramente diminuindo o nível de endividamento, poderá contribuir para uma economia mais equilibrada, um planejamento financeiro pessoal mais eficaz para que todos mantenham uma vida financeira saudável, livres de descontrole que possam afetar negativamente a sua vida em sociedade, no trabalho e em família. O estudo poderá contribuir também para que se desenvolvam mais atividades relacionadas ao tema, seja por parte de órgãos públicos ou particulares.

Pela relevância a que o assunto se refere e demonstra na presente pesquisa sugere-se uma continuidade do trabalho analisando-se a viabilidade de inicialmente, como inclusão do assunto em palestras que acontecem, e em seguida inclusão de mini aulas que possam contar como atividades complementares, e posteriormente a sugestão de inclusão na grade das instituições de ensino, desde as séries iniciais até a formação acadêmica, pois a relevância do assunto relacionado aos benefícios que um maior nível de educação financeira tem sobre o

nível de endividamento fica claro nesta pesquisa. Afinal educação está relacionado a conhecimento, agregação de valores e maior discernimento e competência para a tomada de decisões, portanto educar-se financeiramente é tomar maior conhecimento em relação as finanças, decidindo com coerência para um futuro de estabilidade e comodidade financeira.

REFERÊNCIAS

BARROS, C.A.R. **Educação Financeira E Endividamento**. 2010. f.28. Trabalho de Conclusão do curso - Curso de Administração de Empresas da Escola Superior de Administração, Direito e Economia - ESADE.

BECKER, G. Investiment in Human Capital: A Theoretical Analysis. **The Journal of Political Economy**. v. 70, n.5, p. 9-49, 1962.

BEUREN, I.M. Trajetória da construção de um trabalho monográfico em contabilidade. **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

BORGES, P.R.S. **Educação financeira e sua influência no comportamento do consumidor no mercado de bens e serviços.** V Encontro de Produção Cientifica e Tecnológia 2010.

BUSSINGER, E. **As leis do dinheiro para as mulheres**. São Paulo: Campus, 2005.

CARVALHO, L.C.P. **Microeconomia introdutória:** para cursos de administração e contabilidade. São Paulo: Atlas, 1996.

CERBASSI, G. **Casais inteligentes enriquecem juntos**. São Paulo: Gente, 2004.

CHEROBIM, A. P. M. S.; ESPEJO, M. M. dos S. B., **Finanças Pessoais:** Conhecer para enriquecer. São Paulo: Atlas, 2010.

COLLIS, J.; HUSSEY, R. Pesquisa em Administração. 2ª ed. São Paulo: Bookman, 2005.

D'AQUINO, C. **A importância da educação financeira.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

D'AQUINO, C. **Educação financeira**. Como educar seus filhos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

DOMINGOS, R. **Terapia Financeira:** quebre o ciclo de gerações endividadas e construa sua independência financeira. Prefacio José Carlos Marion. 2.ed. São Paulo: Elevação, 2007.

FERREIRA, R. **Como Planejar, organizar e controlar seu dinheiro:** manual de finanças pessoais. São Paulo: IOB Thomson, 2006.

FRANKENBERG, L. **Seu futuro financeiro**. 8. Ed. Rio de Janeiro: Campus, 1999

GATHERGOOD, J. Self-control, financial literacy and consumer over- indebtedness. In: Social Sciense Research Network, 2011. Disponível em: < http://papers.ssrn.com/sol3/papers cfm?abstract_id=1873369 > Acesso em 01 dez. 2014.

GIL, A.C. **Como elaborar projeto de pesquisa**. 4 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

GITMAN, L.J. **Princípios de Administração Financeira** – Essencial. 2. ed. Porto Alegre: Bookman, 2001.

GRÜSSNER, P.M. **Administrando as Finanças Pessoais para Criação de Patrimônio.** 2007. f.101. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Bacharel em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2007.

HAIR Jr., J.F. et al**. Análise Multivariada de Dados**. 5. ed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HSU-TONG, D. *et al*. Influence of financial literacy of teachers on financial education teaching in elementary schools. **International Journal of e-Education, e-Business, e-Management and e-Learning**, v. 3, nº. 1, 2013.

JACOB, K. et al. ***Tools for survival*: An analysis of financial literacy programs folowerincome families**. Chicago: Woodstok Institute, Jan/2000.

LIZOTE, S.A.; SIMAS, J. de; LANAS, J. Finanças Pessoais: um Estudo Envolvendo os Alunos de Ciências Contábeis de uma Instituição de Ensino Superior de Santa Catarina. In: Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia. **Anais do IX SEGeT 2012.** Resende, 2012
LYNN, R. **Sex differences in competitiveness and the valuation of money in twenty countries**. The Journal of Social Psychology. n. 133, 1993.
LUQUET, M. **Guia Valor Econômico de Finanças Pessoais**. São Paulo: Editora Globo, 2000.
MACEDO JR., J.S. **A Árvore do Dinheiro: guia para cultivar a sua independência financeira**. Rio de Janeiro: Elssevier, 2007.
MARQUES, M.M. L.; FRADE, C. Regular o sobre endividamento. **Observatório do Endividamento dos Consumidores.** Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, 2003.
MEDEIROS, F.S.B. Finanças Pessoais: Um estudo com alunos do curso de Ciências Contábeis de uma IES privada de Santa Maria – RS. **Programa de Pós-Graduação em engenharia de Produção.** Universidade Federal de Santa Maria.
MELLO, R.M.. **Gestão financeira pessoal de funcionários com emprego estável – funcionários do banco x S.A.** 2010 .f.56. Trabalho de Conclusão de Curso - Curso de Graduação em Administração da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre.
MODIGLIANI, F.; BRUMBERG, R.H. **Utility analysis and the consumption function: an interpretation of cross-section data**. Ed., Post- Keynesian Economics, New Brunswick, NJ. Rutgers University Press, 1954.
NOGUEIRA, R. C. G. **Finanças comportamentais: diferenças na tolerância de risco entre cônjuges – replicando uma pesquisa e propondo alternativas complementares**. Dissertação (Mestrado de Administração) – Universidade Católica do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2009.
PIRES, V. **Finanças Pessoais*:*** Fundamentos e Dicas. Piracicaba: Equilíbrio, 2006.
PIRES, V. **Finanças Pessoais, Fundamentos e Dicas**. São Paulo: Edição do autor, 2007.
PONCHIO, M.C. **The Influence of Materialism on Consumption Indebtedness in the Context of Low Income Consumers From the City of Sao Paulo**. Tese de doutorado. Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas: São Paulo. 2006.
SILVA, A.F. *et al*., Finanças pessoais: um estudo sobre a utilização do orçamento familiar pelos alunos graduandos em ciências contábeis da FSG. **VII Seminário de Iniciação Científica Curso de Ciências Contábeis da FSG**, n. 2, p. 361-379. 2013.
SILVA, K.C.P. **Finanças Pessoais.** 2012. f. 55. Monografia – Pós-Graduação "Lato Sensu" da Universidade Candido Mendes, Rio de Janeiro.
SILVA, R.B. **A influencia da educação financeira para a formação de poupança pelos alunos do curso de administração da faculdade cearense.** Fortaleza, 2013. Monografia, Centro de Ensino Superior do Ceará.
SOUZA, D.P. **A importância da educação financeira infantil**. Centro Universitário Newton Paiva. Belo Horizonte, 2012.

SISTEMAS AGROFLORESTAIS: ALTERNATIVAS DE SUSTENTABILIDADE

Resumo

Sistemas agroflorestais são técnicas de consórcios que envolvem agricultura, pecuária e reflorestamento em uma mesma área de terra possibilitando a otimização de práticas agrícolas, garantindo uma maior renda e conservando os recursos naturais existentes na propriedade rural. Os sistemas de integração são classificados em quatro diferentes modalidades, sendo elas: agropastoril, silviagrícola, silvipastoril e agrossilvipastoril. Estes compõem um sistema agroflorestal que é caracterizado pelas diferentes formas de uso de uma área de terra, com a utilização de árvores ou arbustos de diferentes espécies, em conjunto com a agricultura ou a criação de animais. Entre esses sistemas de integração, está à incorporação da análise econômica e financeira, que avalia os mesmos quanto à sua viabilidade econômica e rotação florestal.

Palavras- chave: Sistemas agroflorestais; integração; agricultura; pecuária; reflorestamento.

1. INTRODUÇÃO

Os sistemas de integração buscam o cultivo de diferentes culturas em uma mesma área de terra. Esta integração possibilita ao produtor uma otimização do espaço e uma maior rentabilidade. Os sistemas agrossilvipastoris, são considerados inovadores no Brasil, pois integram diferentes tipos de atividades agrícolas, pecuárias e florestais. O plantio de árvores frutíferas consorciado com a de madeira, é um modelo de consorcio de culturas muito conhecido desde a antiguidade na Europa.

A vinda desse sistema de policultura para o Brasil foi feita inicialmente pelos imigrantes europeus. Mais tarde foram intensificadas pelos escravos no cultivo do café. Estes plantavam diversas culturas intercaladas com o café para garantir a sua sobrevivência.

Um sistema agroflorestal busca a integração do cultivo de grãos consorciado com o plantio de árvores ou arbustos, ou a criação de gado consorciado com o plantio de árvores. O objetivo fundamental desse sistema de integração é aperfeiçoar o uso do solo e dos recursos naturais, buscando reduzir os impactos causados pela degradação do solo.

Além do sistema de integração agrossilvipastoril, existe a silviagrícola, silvipastoril e agropastoril. Cada sistema compreende um método de integração utilizado, garantindo uma otimização do processo produtivo em uma mesma área de terra. Assim sendo, o objetivo deste trabalho é discutir os diferentes sistemas de

integração entre agricultura, floresta e pecuária e inferir a sua aplicabilidade nas propriedades agrícolas do oeste de Santa Catarina.

2. REVISÃO DE LITERATURA

2.1 Sistemas Agroflorestais

Um sistema agroflorestal é caracterizado pelas diferentes formas de uso de uma área de terra com a utilização de árvores ou arbustos de diferentes espécies, em conjunto com a agricultura ou a criação de animais em uma mesma área de terra. E seu objetivo fundamental é aperfeiçoar o uso do solo e dos recursos naturais, buscando sempre uma ótima produtividade do sistema e priorizando a conservação dos recursos naturais utilizados em todo o processo produtivo.

Segundo Silva et al.,(2014), os Sistemas Agroflorestais (SAF's) são aqueles que integram na mesma área culturas agrícolas com espécies florestais e/ou animais e tem por objetivo a otimização do uso do solo e dos recursos naturais, visando sempre a máxima produtividade do sistema, seguindo o princípio da conservação dos recursos naturais utilizados (solos, água, florestas nativas).

De acordo com Campello et al.(2006) os SAFs podem ser empregados tanto como estratégia de restauração, ou constituição de agroecossistemas sustentáveis, quanto para valorização da qualidade dos serviços ambientais.

> Os sistemas agroflorestais classificados como simultâneos, integram, ao mesmo tempo, os cultivos anuais e perenes, com espécies madeireiras ou de uso múltiplo e, ou, pecuária. Já os chamados sistemas complementares, como as cercas vivas e cortinas quebra vento, podem estar associados aos sistemas sequenciais ou simultâneos. Essa classificação descritiva é mais didática, pois o nome de cada sistema indica seus principais componentes, permitindo, assim, uma ideia de sua fisionomia, principais funções e objetivos (ENGEL,1999).

De acordo com Engel (1999), os sistemas agroflorestais podem ser classificados como simultâneos e complementares. Nos sistemas simultâneos, a pecuária prevalece com grande importância para o setor madeireiro. Os chamados sistemas complementares buscam estabelecer uma ligação direta com os simultâneos, contribuindo para um bom aperfeiçoamento e desenvolvimento do mesmo.

Segundo Magalhães et al. (2014), a prática desses sistemas é extremamente positiva para a sustentabilidade do ambiente. No entanto, são necessários estudos complementares que foquem outros aspectos importantes e promovam melhor

aproveitamento do seu potencial. Entre esses está a incorporação das análises econômicas e financeiras, as quais avaliam os SAFs quanto à sua viabilidade econômica e rotação florestal e, assim, motivem sua implementação no setor florestal e nos sistemas de produção brasileiros.

Categorias de Sistemas de Integração lavoura, pecuária e reflorestamento

O sistema de integração lavoura, pecuária e reflorestamento, é classificados em quatro modalidades diferentes, sendo elas: agropastoril, silviagrícola, silvipastoril e agrossilvipastoril.

Sistema Agropastoril

De acordo com Balbino et al. (2011), agropastoril (ILP) é um sistema de produção que integra os componentes agrícola e pecuário em rotação, consórcio ou sucessão, na mesma área e no mesmo ano agrícola ou por múltiplos anos.

Para Alvarenga e Noce (2005), a integração lavoura-pecuária (ILP) pode ser definida como a diversificação, rotação, consorciação e/ou sucessão das atividades de agricultura e de pecuária dentro da propriedade rural, de forma harmônica, constituindo um mesmo sistema, de tal maneira que haja benefícios para ambas. Possibilita que o solo seja explorado economicamente durante todo o ano, favorecendo o aumento na oferta de grãos, de carne e de leite a um custo mais baixo, devido ao sinergismo que se cria entre lavoura e pastagem.

O sistema Agropastoril ILP contempla a integração agricultura-pecuária, dando ênfase em uma agricultura sustentável. Proporcionando o consórcio de duas atividades diferentes em um mesmo espaço, gerando mais rentabilidade para a agricultura familiar.

> A integração entre lavoura e pecuária é opção adotada por parte dos pecuaristas sul-mato-grossenses para garantir a qualidade de pastagens, reduzir custos e minimizar a volatilidade nos resultados financeiros. No caso da Fazenda Campanário, no município de Caarapó, culturas como soja e milho e a produção de bovinos para o abate estão integradas de modo que ambas são consideradas a atividade-fim da empresa (GLOBO RURAL, 2015, p.01).

A ILP é um sistema adotado por muitos produtores de diferentes regiões, como um exemplo pecuaristas sul-mato-grossenses, de acordo com a revista Globo Rural (2015). A adoção deste sistema pelos mesmos foi em função do baixo custo e da maior qualidade da produção.

De acordo com Balbinot Junior et al. (2009), no Sul do Brasil, o sistema ILP pode ser adotado sob três estratégias básicas, considerando o tipo de pastagem utilizada no sistema:

1º uso de pastagens anuais de inverno e culturas para produção vegetal no verão.

2º uso de pastagens anuais de verão e culturas para produção vegetal no inverno.

3º uso de pastagens perenes por alguns anos, intercalando um ou mais anos com culturas anuais.

Segundo Kichel e Miranda (2001), as principais vantagens do uso da ILP são: recuperação mais eficiente da fertilidade do solo; facilidade da aplicação de práticas de conservação do solo; recuperação de pastagens com custos mais baixos; facilidade na renovação das pastagens; melhoria nas propriedades físicas, químicas e biológicas do solo; controle de pragas, doenças e plantas daninhas; aproveitamento do adubo residual; maior eficiência na utilização de máquinas, equipamentos e mão-de-obra; diversificação do sistema produtivo; e, aumento da produtividade do negócio agropecuário, tornando-o sustentável em termos econômicos e agroecológicos.

O sistema ILP possibilita vantagens no aumento da produtividade para os agricultores e melhoria das propriedades física, químicas e biológicas do solo. Esse sistema é de extrema importância, pois pode ser modulado e aplicado de acordo com as necessidades da propriedade.

Sistema Silviagrícola

Segundo Balbino et al. (2011), silviagrícola (ILF) é um sistema de produção que integra os componentes florestal e agrícola pela consorciação de espécies arbóreas com cultivos agrícolas (anuais ou perenes).

> Cada sistema silviagrícola implantado tem uma dinâmica de crescimento vegetativo diferenciado devido às condições edafoclimáticas locais e à integração de espécies anuais, semiperenes e perenes utilizadas na composição das áreas de cultivo, que formam classes distintas de produção. Assim, estudos sobre a composição florística e estrutural dos diferentes sistemas são relevantes e constituem a primeira etapa para as avaliações sobre o habitat e a diversidade. Tais estudos são necessários para amparar decisões gerenciais vinculadas às atividades econômicas e ambientais, como políticas públicas de uso dos recursos naturais, manejo florestal, estudos de ciclagem de nutrientes, estimativa de biomassa e carbono, zoneamentos e monitoramentos geoespaciais. (BATISTELLA; BOLFE, 2011, p.1140).

Segundo Batiestella e Bolfe (2011), a produção de um sistema silviagrícola é diferenciada de acordo com as condições climáticas de cada região, como o clima, relevo, temperatura, umidade do ar, radiação solar, tipo de solo, vento, entre outros. O desenvolvimento e crescimento das plantas dependem de muitos desses fatores que envolvem técnicas agrícolas para cada tipo de solo.

Valois (2003) observa que os sistemas que integram lavoura e floresta na Amazônia têm demonstrado vantagens em relação aos monocultivos, pois além de evitar a degradação de solos e proporcionar o aumento da matéria orgânica, com consequente benefício para a melhoria química e física dos solos, essa associação de culturas reduz a incidência de pragas e doenças. Esse sistema não constitui apenas um sistema de produção, mas um sistema de uso da terra de maneira estratégica, pois a produção por unidade de área pode ser elevada, principalmente com a integração, simultânea ou escalonada, de espécies anuais, semiperenes, perenes, madeireiras e não madeireiras potencialmente compatíveis com os padrões dos produtores rurais familiares.

O consórcio de milho com eucalipto é uma das opções de integração que o sistema silviagrícola integra. De acordo com Macedo et. al. (2006), o milho é particularmente interessante para a formação de sistemas consorciados com florestas devido à sua simplicidade de condução e ao seu melhor comportamento diante de diversidades climáticas.

De acordo com Moniz (1987), a cultura do milho em associação inicial com o eucalipto pode ser uma prática interessante, uma vez que não afeta a sobrevivência da espécie florestal. Constata-se que o consórcio de eucalipto plantado no espaçamento e 3 m x 2 m com uma fileira de milho proporciona maior produção de grãos por planta, chegando a superar o monocultivo do milho, bem como proporciona a diminuição dos custos de implantação florestal entre 59,75% e 79,43%, dependendo de sua densidade.

A integração lavoura-floresta é um método que une dois sistemas diferentes de cultivo, proporcionando melhorias contínuas na produção em geral. Esse método de integração pode ser feito com diferentes culturas em consórcio com o reflorestamento, como a plantação de soja, feijão, etc., garantindo maior possibilidade de uso dos recursos disponíveis na propriedade.

Sistema Silvipastoril

Um sistema de integração silvipastoril, busca o consorcio entre a produção pecuária (pastagem e animal) e florestal.

No estado do Rio Grande do Sul, segundo Tanagro (1992) e Silva et al (1993) os trabalhos em SSP ou IPF iniciaram no início da década de 1990 com estudos de caso onde herbívoros foram colocados em pastejo em sub-bosque de florestas comerciais de eucalipto e acácia-negra. Para Saibro (2001), a partir desses resultados preliminares, foram desenvolvidos alguns experimentos silvipastoris com *Eucalyptus spp.* e *Acacia mearnsii*, usando pastagens formadas tanto com gramíneas tropicais quanto com misturas de gramíneas e leguminosas anuais de ciclo hibernal.

De acordo Silva & Barro (2008), nesses trabalhos, também verificou-se grande acúmulo de manta orgânica na superfície do solo até os dois anos de idade da floresta, chegando a valores acima de 8,1 t/ha de matéria seca total (folhas e galhos de eucalipto e herbáceas) no povoamento florestal de 1.666 árvores/ha e em torno de 4,7 t/ha no povoamento de 833 árvores/ha. Essa serrapilheira, que também pode ser considerada uma barreira mecânica ao crescimento do pasto, por outro lado, confere proteção adicional contra a erosão hídrica do solo, ao reduzir ou impedir o escorrimento superficial da água, além de conferir maior deposição de matéria orgânica (M.O.) e carbono ao sistema; nesse sentido, foram verificados incrementos de até 1,2% na M.O. do solo na camada de 0-10 cm de profundidade do 5º ao 25º mês de idade da floresta. Além disso, foi observado incremento dos nutrientes fósforo e potássio, nessa camada de solo durante o mesmo período, mostrando o desejável início da ciclagem de nutrientes no SSP ou IPF.

As pesquisas realizadas através de trabalhos práticos em propriedades rurais do Rio Grande do Sul, com plantações de árvores, sendo a maioria eucalipto, resultaram em varias conclusões sobre a utilização de um sistema de integração silvipastoril. Uma das preocupações dos produtores era a respeito dos danos causados pelo gado nas árvores.

Segundo Balbino et al. (2015), nestes trabalhos os danos causados às árvores foram mais severos quando estas possuíam alturas inferiores a 182 e 154 cm, no momento de inicio do pastejo, para bovinos e ovinos respectivamente, sendo que isso ocorreu com aproximadamente 6 a 7 meses de idade nas condições edafoclimáticas da região. Por outro lado, diversos aspectos importantes, além da produtividade individual dos componentes do SSP, devem ser levados em consideração em relação à integração floresta-pecuária. Os efeitos positivos da interação entre os componentes do SSP, como o incremento da ciclagem de nutrientes (pela deposição de fezes e urina dos animais), devem ser considerados quando se adota estes sistemas integrados de produção.

No sistema silvipastoril aplicado em propriedades do Rio Grande do Sul, foram obtidas várias conclusões voltadas à integração da pecuária e floresta. Também foram realizados estudos referentes a outras culturas, como a integração da pecuária com outras espécies de árvores frutíferas e erva-mate.

A integração de culturas com erva-mate, também é bastante presente no estado de Santa Catarina. Pequenos produtores utilizam a integração da erva-mate com a criação de gado ou vaca de leite, possibilitando um maior aproveitamento da área de terra com maior rentabilidade e utilização dos recursos disponíveis.

2.2 Sistema Agrossilvipastoril

As praticas de monoculturas vem gerando nas propriedades o aparecimento de pragas, doenças, degradação do solo e dos recursos naturais. Estes fenômenos fazem retornar a discussão sobre sistemas de produção sustentáveis.

Um sistema agrossilvipastoril, é um sistema que busca integração da lavoura, pecuária e reflorestamento. Neste sistema há um maior aproveitamento da área de terra, otimizando os seus processos. Em uma mesma área de terra são utilizadas várias atividades de obtenção de renda como plantação de milho, soja, feijão, criação de gado e reflorestamento. A alternativa que se aponta é a utilização de sistemas de produção consorciados ou que se complementem. Um dos sistemas que otimizam a produção e a sustentabilidade chama-se Sistema Agrossilvipastoril. Neste, o produtor poderá nesta mesma área de terra plantar e cultivar diferentes culturas e criar animais em pastejo, aumentando a sua renda e conservando os recursos naturais. Ao mesmo tempo ocorre um aumento da produtividade agrícola e pecuária, garantindo a permanência do homem no campo.

Para Nair (1989), este sistema proporciona um maior aproveitamento da área de terra, aumentando a produtividade e melhorando as técnicas de produção. Com isso, há uma diversidade de manejo da área, aumentando a renda da propriedade.

Os sistemas agrossilvipastoris são considerados inovadores no Brasil, pois integram atividades agrícolas, pecuárias e florestais. Vários métodos de culturas, associados com o plantio de árvores frutíferas e de madeira, já são conhecidos na Europa desde a antiguidade. Imigrantes europeus trouxeram para o Brasil esses sistemas de policultura. Sabe-se que a prática desse processo de consórcio passou a se intensificar mais tarde pelos escravos que plantavam diversas culturas de subsistência intercaladas especialmente na cultura do café.

Os usos desses sistemas de integração foram sendo reduzidos com o passar dos anos em virtude da mecanização, da dificuldade que a colheita manual trazia e da mudança que passou a ocorrer no processo de produção dos sistemas agrícolas.

> O desaparecimento desses sistemas nas regiões temperadas seguiu o desaparecimento da pequena agricultura familiar, quando lavouras, gado e árvores passaram a ter gestões separadas, para atender à agricultura, à pecuária e à silvicultura modernas. (GHOLZ, 1987).

De acordo com Gholz (1987), o motivo do desaparecimento dos sistemas de integração, é devido à gestão do processo produtivo da agricultura em que a produção de gado, lavoura e reflorestamento passaram a ser produzidos separadamente, pois precisava atender o processo de produção moderno deixando de lado a proposta de uma agricultura familiar.

> Com o aumento da demanda por alimentos e a evolução tecnológica na produção, a atividade agrícola moderna passou a se caracterizar por sistemas padronizados e simplificados de monocultura. Além disso, com a expansão da fronteira agrícola e com o manejo mecanizado do solo e o uso de agroquímicos e da irrigação, as atividades agrícolas, pecuárias e florestais passaram a ser realizadas de maneira intensificada, independente e dissociada. Esse modelo da produção agropecuária predomina nas propriedades rurais em todo o mundo; entretanto, tem mostrado sinais de saturação, em virtude da elevada demanda por energia e por recursos naturais que o caracteriza (BALBINO et al, 2011, p. 01).

A utilização de diferentes culturas passou a se intensificar com o surgimento da demanda por alimentos. A busca de uma alternativa para suprir as necessidades da falta de alimento, possibilitou aos produtores a intensificação dos métodos de produção. As atividades agrícolas, pecuárias e florestais, passaram a prevalecer com maior força, apesar da eminente saturação da mesma no mercado por energias e recursos naturais (BALBINO et al, 2011).

De acordo com Balbino et al. (2011), ILPF ou agrossilvipastoril é um sistema de produção que integra os componentes agrícola, pecuário e florestal em rotação, consorcio ou sucessão, na mesma área. É um sistema que integra os três sistemas apresentados, quais sejam Agropastoril, Silviagrícola e Silvipastoril. Atualmente, esta prática de integração ILPF é a mais inovadora, integrando a agricultura – pecuária – reflorestamento.

> A ILPF é uma estratégia que visa à produção sustentável, que integra atividades agrícolas, pecuárias e florestais realizadas na mesma área, em

> cultivo consorciado, em sucessão ou rotacionado, e busca efeitos sinérgicos entre os componentes do agroecossistema, contemplando a adequação ambiental, a valorização do homem e a viabilidade econômica (BALBINO; BARCELLOS; STONE, 2011, p. 27).

O sistema de integração Agrossilvipastoril busca estratégias de apropriar em uma mesma área de terra diferentes culturas, desenvolvendo a rotação das mesmas. A integração dessas culturas traz pontos positivos, pois possibilita o cultivo, por exemplo, de milho integrado com a criação de gado e a plantação de reflorestamento, uma alternativa para os pequenos produtores, garantindo uma maior renda em um espaço otimizado, que antes era cultivado somente uma cultura. Este sistema de integração de diferentes culturas garante uma menor evasão do homem do campo para as cidades, com maior valorização do seu trabalho.

De acordo com Taguchi (2015), a integração lavoura-pecuária-floresta (ILPF) é quando se acrescenta o plantio de árvores. Nesses sistemas, há inúmeras opções de rotações de culturas, consórcio ou sucessão de lavouras e criações que, para serem implantados, levam em conta as características de cada propriedade. As principais funções dos sistemas de integração são recuperação de solos e pastagens degradadas, maior produtividade, diversificação de atividades e aumento da rentabilidade. Para este autor as possibilidades de integração ILPF são:

- Em áreas com pastagem e solo degradados: Consórcio de culturas anuais com forrageiras; sucessão anual lavoura-pastagem anual ou perene; rotação cultura anual-forrageira.
- Em áreas com pastagem degradada: Consórcio de culturas anuais com forrageiras; rotação e sucessão de culturas anuais com forrageiras.
- Em áreas de lavoura com solos corrigidos: Consórcio de culturas anuais com forrageiras; sucessão anual cultura anual-forrageira; rotação cultura anual-forrageira.

O ILPF proporciona à pequena propriedade várias possibilidades e formas de plantio com a integração de outros sistemas, além de proporcionar vantagens para o solo, com melhoramento dos fatores físicos químicos e biológicos. De acordo com Almeida et al (2012), o ILPF proporciona melhorias dos fatores, químicos, físicos e biológicos do solo, evitando a erosão, promove a conservação de recursos hídricos e da biodiversidade como também benefícios técnicos, econômicos e sociais.

Atualmente, a preocupação com os recursos ambientais está cada vez mais presente. A integração ILPF é uma das alternativas, pois possibilita a utilização de recursos disponíveis na propriedade, adequação dos sistemas de produção em uma mesma área de terra, garantindo benefícios para o dono da terra e também para o solo em favor dos recursos naturais.

3. METODOLOGIA

Para Vergara (2003, p. 46), "o leitor deve ser informado sobre o tipo de pesquisa que será realizada, sua conceituação e justificativa à luz da investigação específica". Considerando-se as tipologias existentes, o presente trabalho pode ser caracterizado da seguinte forma:

a) Quanto aos objetivos: pesquisa exploratória. As pesquisas exploratórias, na concepção de Gil (1999, p. 43), "têm como principal finalidade desenvolver, esclarecer e modificar conceitos e ideias, tendo em vista, a formulação de problemas mais precisos [...]".

b) Quanto aos procedimentos este trabalho é uma pesquisa bibliográfica, pois se utilizou de livros e artigos sobre a temática para as análises e discussão. Para Cervo e Bervian (2002), a pesquisa bibliográfica tem como metodologia explicar um problema a partir da leitura e análise de publicações anteriormente escritas, como livros, artigos ou revistas científicas. Já para Vergara (2000 p. 48): "Pesquisa bibliográfica é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, jornais, redes eletrônicas, isto é, material acessível ao público em geral. [...]". Pesquisas de caráter descritivo estudam em geral características de determinados grupos. Estudos descritivos são utilizados quando se deseja descrever as características de um determinado fenômeno (RICHARDSON, 2014).

Quanto à abordagem do problema trata-se de uma pesquisa qualitativa, que segundo Richardson (2014), é aquela que pode descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais.

4. ANÁLISE E APLICAÇÕES

As monoculturas agrícolas e florestais têm sido implementadas na esteira da exigência de alta produtividade – de curto prazo. Essa característica proporcionou o

desenvolvimento de uma indústria de equipamentos cada vez mais sofisticados incorporando tecnologias computacionais e orientações por satélite. Essa tecnologia é basicamente utilizada em áreas de topografia plana ou ondulada evidenciando a sua limitação em áreas declivosas.

A região Oeste de Santa Catarina possui uma economia baseada na agricultura. Esta é bastante diversificada abarcando desde a agricultura de subsistência até o agronegócio de alta tecnologia. O Município de Chapecó é

> Polo agroindustrial do sul do Brasil, [...] centro econômico, político e cultural do oeste do Estado, Chapecó tem prestígio internacional pela exportação de produtos alimentícios industrializados de natureza animal, onde se encontram as sedes das principais empresas processadoras e exportadoras de carnes de suínos, aves e derivados do Brasil, como por exemplo, BRF Brasil Foods, Aurora Alimentos, Apti Alimentos, entre outras. De acordo com dados da Federação das Indústrias do Estado de Santa Catarina (FIESC, 2012), essa cadeia produtiva emprega mais de 96,8 mil trabalhadores, agrega 17,4% do Valor da Transformação Industrial de Santa Catarina e responde por 39,3% das exportações do Estado em um valor superior a US$ 3 bilhões. Além disso, Santa Catarina, especialmente a região Oeste, lidera a produção nacional de carne suína nos últimos 20 anos. (UNOCHAPECÓ, 2014, p.5)

O perfil característico, no entanto, são propriedades com tamanho médio de 50 há predominando a agricultura familiar.

Os sistemas agroflorestais ainda tem aplicação incipiente. O plantio de espécies florestais exóticas – especialmente eucalipto foi bastante incentivado pelas agroindústrias nas últimas décadas objetivando a garantia do suprimento de energia (lenha) tanto nas propriedades agrícolas como para a agroindústria e ainda gerando madeira para a indústria moveleira. Estes florestamentos ocupam as áreas mais declivosas por sua pouca aptidão agrícola. É nestas áreas que, neste momento, se inicia alguma forma de integração floresta X pecuária com o cercamento e a soltura de animais (gado) objetivando o uso marginal destas áreas.

O sistema agrossilvipastoril, que abrange o consórcio entre agricultura, pecuária e reflorestamento, ainda tem pouca aplicabilidade na região oeste de Santa Catarina. Houve um projeto piloto[1] na década de 1980-90 nos reflorestamentos do Grupo Chapecó que foi descontinuado em razão do encerramento das atividades do Grupo. A análise econômica e financeira foi documentada em uma monografia de pós-graduação *lato sensu* evidenciando a sua viabilidade (BIEGER, 1996).

[1] O Grupo Chapecó fundado em 1940 chegou a ser a segunda maior agroindústria da região e possuía em torno de 1.340 ha de reflorestamentos de eucalipto e pinus com objetivos de suprimento de lenha para suas caldeiras e madeira serrada de pinus para embalagens. O Grupo teve suas atividades encerradas sendo suas unidades fabris assumidas por outros grupos industriais.

A falta de informações, de um modo geral, sobre os diversos tipos de consórcios e sistemas parece ser um dos principais limitantes para a sua difusão. Paralelamente a evasão do campo – especialmente da população mais jovem – tem contribuído substancialmente nas dificuldades de implementação destas alternativas de uso do solo.

5. CONCLUSÕES

Os sistemas agroflorestais se caracterizam pela integração ou consórcio entre agricultura, floresta e pecuária. O objetivo destas práticas é otimizar o uso da terra garantindo maiores retornos econômicos, sociais e ambientais. O conjunto de práticas garante a sustentabilidade da atividade rural.

A prática agrícola desenvolvida na região oeste catarinense vem priorizando as monoculturas, especialmente a produção de grãos para garantir alimento aos animais. Até mesmo as rotações de cultura (soja x milho, por exemplo) são norteados pelo mercado. O preço determina qual cultura será plantada.

A criação de gado com o consórcio de pastagens e reflorestamento é um dos modelos que vem sendo utilizado na região. Este sistema passou a ser utilizado em função de reflorestamentos já implantados com outros objetivos. Torna-se assim um uso alternativo que vem gerando retornos econômicos importantes.

Já o sistema agrossilvipastoril precisa ser planejado de forma adequada para que sua implantação de longo prazo possa trazer retornos permanentes garantindo a sustentabilidade econômica, social e ambiental da propriedade.

A pouca difusão destas práticas na região oeste catarinense evidencia que há um vasto caminho a ser percorrido. Cabe aos órgãos de pesquisa e extensão agrícola criar estratégias para que esta difusão alcance as propriedades rurais.

6. REFERÊNCIAS

- ALMEIDA. R. G. de; BALBINO. L. C; BUNGENSTAB. D. J; KICHEL. A. N. Sistemas de integração: o que são, suas vantagens e limitações. In: BUNGENSTAB. D. J. **Sistemas de integração Lavoura-Pecuária-Floresta:** a produção sustentável. 2.ed. Brasília: Embrapa, 2012. Cap. 2.

- ALVARENGA, R.C.; NOCE, M.A. **Integração Lavoura-Pecuária**. Sete Lagoas: Embrapa Milho e Sorgo, 2005. 16 p. (Série Documentos, n. 47).

- BALBINO, L. C; BARCELLOS, A.O.de; STONE, L. F. Base conceitual. In:__**Marco Referencial:** Integração Lavoura-Pecuária-Floresta. 1 ed. Brasília: Embrapa, 2011. cap 1.

- BALBINO, Luiz Carlos. VILELA, Lourival. CORDEIRO, Luiz Adriano Maia. OLIVEIRA, Priscila. PULROLNIK, Karina. KLUTHCOUSKI, Jõao. SILVA, Jamir Luís Silva. INTEGRAÇÃO LAVOURA-PECUÁRIA-FLORESTA (iLPF) REGIÃO SUL. Distrito Federal: Curso de Capacitação do Programa ABC (Agricultura de Baixa Emissão de Carbono), 2015. Disponível em: http://ainfo.cnptia.embrapa.br/digital/bitstream/item/82226/1/0000005512-ILPF-REGIAO-SUL.pdf. Acesso em: 27 abr. 2015.

- BALBINOT, Alvadi Antonio Junior. MORAES, Anibal. VEIGA, Milton. PELISSARI, Adelino. DIECKOW, Jeferson. Integração lavoura-pecuária: intensificação de uso de áreas agrícolas. Santa Maria: Ciência Rural, v.39, n.6, 2009.

- BATISTELLA, Mateus. BOLFE, Édson Luis. Análise florística e estrutural de sistemas silviagrícolas em Tomé-Açu, Pará. Brasília: Pesq. agropec. bras. v.46, n.10, p.1139-1147, out. 2011. Disponivel em: http://www.scielo.br/pdf/pab/v46n10/46v10a03.pdf. Acesso em: 07 ago. 2015.

- BIEGER, B.N. **Sistema Agrossilvopastoril nas Organizações Chapecó**. São Miguel do Oeste: UNOESC. 1996. Monografia de pós-graduação em Administração Rural.

- CAMPELLO, E. F. C. et al. Implantação e manejo de SAF's na Mata Atlântica: a experiência da embrapa agrobiologia. In: **Sistemas Agroflorestais:** base científica para o desenvolvimento sustentável. Campos dos Goytacazes: Universidade Estadual do Norte Fluminense Darcy Ribeiro, 2006. p.33-42.

- ENGEL, V. L. **Introdução aos Sistemas Agroflorestais**. Botucatu: FEPAF, 1999. 70 p.

- GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

- GLOBO RURAL. **Integração lavoura-pecuária é opção para produtor.** Disponível em: http://revistagloborural.globo.com/Noticias/Criacao/Boi/noticia/2015/05/integracao-lavoura-pecuaria-e-opcao-para-produtor.html. Acesso em: 22 mai. 2015.

- KICHEL, A.N.; MIRANDA, C.H.B. Sistema de integração agricultura & pecuária. Campo Grande: Embrapa Gado de Corte, 2001. (Embrapa Gado de Corte. Circular Técnica, 53).

- MACEDO, Renato Luiz Grisi. BEZERRA, Rozimeiry Gomes. VENTURIN, Nelson. VALE, Rodrigo Silva. OLIVEIRA, Tadário Kamel. **Desempenho silvicultural de clones de eucalipto e características agronômicas de milho**

cultivados em Sistema Silveagrícola. Minas Gerais: Revista Árvore, vol. 30, núm. 5, setembro-outubro, 2006, p. 701-709.

- MAGALHÃES, Juliana Galvão de Souza; SALLES, Thiago Taglialegna; REGO, Julienne Sousa, SILVA, Márcio Lopes. **ANÁLISE ECONÔMICA DE SISTEMAS AGROFLORESTAIS VIA USO DE EQUAÇÕES DIFERENCIAIS.** Viçosa-MG: **Revista** Árvore, v.38, n.1, p.73-79, 2014. Disponível em: http://www.scielo.br/pdf/rarv/v38n1/07.pdf . Acesso em: 06 de maio de 2015.

- MONIZ, C.V.D. Comportamento inicial do eucalipto (Eucalyptus toreliana F. Muell) em plantio consorciado com milho (Zea mays L.) no Vale do Rio Doce, em Minas Gerais. 1987, 68 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Florestais) – Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, MG, 1987.

- RICHARSON, Roberto Jarry; funcionários José Augusto de Souza Peres... (et al.). **Pesquisa social: métodos e técnicas**. 3. ed. 15. reimpr. São Paulo: Atlas, 2014.

- SAIBRO, J. C.. Animal production from tree-pasture association systems in Brazil. In: INTERNATIONAL GRASSLAND CONGRESS, 19., 2001, São Pedro, SP. **Palestras...** São Pedro: FEALQ, 2001. p. 637-643.

- SILVA, J. L. S.; BARRO, R. S. Desenvolvimento de sistemas silvipastoris no Rio Grande do Sul. In: Ayala, V.; Lezama, F.; Barrios, E.; Bemhaja, M.; Saravia, H.; Formoso, D.; Boggiano, P.(Org.). **Bioma Campos: innovando para mantener su sustentabilidad y competitividad.** 1 ed. Minas, Lavalleja, Urugauy: Instituto Nacional de Investigación Agropecuaria (INIA), 2008, v. 01, p. 105-116.

- SILVA, J. L. S.; SAIBRO, J. C.; SOARES, L. H. B. Desempenho produtivo de bovinos via pastejo do sub-bosque forrageiro em mata de eucalipto. In: REUNIÃO ANUAL DA SOCIEDADE BRASILEIRA DE ZOOTECNIA, 30., 1993, Rio de Janeiro, RJ. **Anais...** Rio de Janeiro, SBZ, 1993. p. 61.

- SILVA, Ricardo Augusto da; CRESTE, José Eduardo; RIGOLIN, Isabela Marega. MEDRADO, Moacir José Sales. Sistemas integrados de produção – O novo desafio para a agropecuária brasileira. Colloquium Agrariae: v. 10, n.1, Jan-Jun. 2014, p.55-68. Disponível em: http://web.b.ebscohost.com/ehost/pdfviewer/pdfviewer?sid=2ab59263-8a40-4cfb-a41a-ead6e1f80f38%40sessionmgr112&vid=6&hid=125 . Acesso em: 01 de setembro de 2015.

- TANAGRO. Aspectos técnicos e econômicos do sistema agrossilvipastoril com acácia negra no Rio Grande do Sul. In: ENCONTRO BRASILEIRO DE ECONOMIA E PLANEJAMENTO FLORESTAL, 2., 1991, Curitiba, PR. **Anais...** Colombo: EMBRAPA-CNPF, 1992. p. 211-219. (EMBRAPA-CNPF. Sistemas agroflorestais no Brasil: aspectos técnicos e econômicos, 1).

- VALOIS, A.C.C. **Benefícios e estratégias de utilização sustentável da Amazônia**. Brasília: Embrapa Informação Tecnológica, 2003.75p.

- TAGUCHI, Viviane. Quais são os sistemas de integração desenvolvidos para países de clima tropical e para que servem? Globo Rural: Revista Globo Rural: 2015. Disponível em: http://revistagloborural.globo.com/Colunas/fazenda-sustentavel/noticia/2015/03/guia-de-boas-praticas-quais-sao-os-sistemas-de-integracao-desenvolvidos-para-paises-de-clima-tropical-e-para-que-servem.html. Acesso em: 22 mai. 2015.

- UNOCHAPECÓ. **Projeto de Mestrado de Ciências Contábeis e Administração.** Chapecó. 2014.

- VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

UMA ANÁLISE DO PERFIL DO *CONTROLLER* REQUERIDO POR EMPRESAS EM PORTUGAL

Lucas Noel Massocco
E-mail: lucas.massocco@gmail.com
Graduando do Curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina

Rogério João Lunkes
E-mail: rogeriolunkes@hotmail.com
Professor adjunto do programa de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina
Pós-Doutorado pela Universidad de Valëncia- Espanha
Mestrado e doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal de Santa Catarina
Graduado em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina

Joice Denise Schäfer
E-mail: schafer.joice@gmail
Doutoranda do programa de pós-graduação em administração pela Universidade Federal de Santa Catarina
Mestre em contabilidade pela Universidade Federal de Santa Catarina
Graduada em contabilidade pela Universidade Estadual do Oeste do Paraná

RESUMO
O objetivo do estudo é analisar o perfil do *controller* solicitado por empresas portuguesas. A pesquisa foi desenvolvida com base em anúncios de vagas de emprego disponíveis nas plataformas de anúncios de empregos em Portugal: "net-empregos" e "Linkedin". Para a localização das vagas foram efetuadas buscas com as palavras-chaves "*controller*", "*comptroller*", "gerente financeiro" e "CFO". Foram encontrados um total de 201 ofertas de emprego. A análise destes dados apontam que as funções requeridas na maior parte dos anúncios estão relacionadas ao "contador de feijão", ou seja, desenvolve funções mais operacionais, que exigem menor criticidade na execução, com destaque para o controle financeiro, orçamento, sistemas de custos e fornecimento de informações para gestores.
Palavras-chave: Controladoria; *Controller*; Funções; Portugal.

A ANALYSIS OF PROFILE OF *CONTROLLER* REQUIRED FOR COMPANIES IN PORTUGAL

ABSTRACT
The objective of the study is to analyze the *controller* profile requested by Portuguese companies. The research was conducted based on announcements of job vacancies available in the job ad platforms in Portugal: "net-jobs" and "LinkedIn". For the location of the jobs, searches were made with the keywords "controller ", "comptroller", "financial manager" and "CFO". We found a total of 201 jobs. The analysis of these data show that the functions required in most of the ads are related to "bean counter", that is, develops more operational functions that require less practical implementation, especially financial control, budgeting, cost systems and providing information to managers.
Keywords: Controller ship; Controller; Functions; Portugal.

1. INTRODUÇÃO

Com o desenvolvimento das organizações, a informação e o conhecimento tornaram-se ainda mais importantes para a competitividade e a sobrevivência das empresas no mercado. Estas necessidades, entre outras, contribuíram para o surgimento de profissionais como o controller, que tem entre suas principais atribuições o fornecimento de informações à tomada de decisão dos gestores, além das funções atribuídas por Lunkes e Schnorrenberger (2009) com base na coordenação dos processos de: planejamento, controle, sistemas de informações, gestão de pessoal e organizacional.

O desenvolvimento das funções e competências do *controller*, entretanto, podem ser significativamente diferentes entre países e também entre organizações do mesmo país. Isto porque, nas últimas décadas seu campo de atuação foi sendo gradativamente modificado e ampliado, exigindo um novo perfil profissional. Pode-se encontrar, atualmente, *controllers* trabalhando em atividades operacionais, classificadas por Weber (2011) como pertinentes a um profissional enquadrado como "contador de feijão", enquanto outros coordenam o processo de planejamento e controle estratégico, sendo classificado pelo autor como "parceiro de negócios".

Diante desta realidade, diversos estudos foram desenvolvidos em países, como Brasil (SIQUEIRA; SOLTELINHO, 2001; LUNKES *et al*., 2009; ORO *et al*., 2009; SOUZA; BORINELLI, 2009; MACIEL; LIMA, 2011; FERRARI *et al*., 2013; GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014) Estados Unidos (LUNKES *et al*.; 2009), Alemanha (LUNKES *et al*.; 2009; GOMES; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015) e Espanha (CASTRO; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015), buscando identificar quais as funcionalidades atribuídas aos *controllers*, nestes países, bem como o perfil exigido destes profissionais pelos empregadores. Visando ampliar as pesquisas anteriores este estudo pretende identificar: qual a função e o perfil do *controller* solicitado por empresas em Portugal? Tendo em vista entender melhor este fenômeno o presente estudo tem como objetivo principal identificar o as funções e perfil do *controller* solicitado em vagas de empresas portuguesas, realizando de forma posterior, uma análise comparativa com os resultados encontrados em pesquisas anteriores.

A análise tem como finalidade contribuir, por meio da análise dos requisitos exigidos na contratação, as funções atribuídas aos *controllers*, considerando a classificação estabelecida por Weber (2011): "contador de feijão" ou "parceiro de negócios", para a compreensão do campo de atuação da controladoria em Portugal. Esta pesquisa é parte integrante de um projeto que visa mapear mundialmente as funções atribuídas ao *controller,* ao mesmo tempo que visa contribuir para o avanço dos conhecimentos, com enfoque na aplicação prática em outras organizações e países.

2. FUNÇÕES DO CONTROLLER

O termo controladoria é bastante controverso e sua definição gera uma série de discussões. Isso ocorre devido a origem prática do conceito, que acaba por relacioná-lo amplamente com a função desenvolvida pelos profissionais da área de controladoria, o *controller* (BEUREN; SCHLINDWEIN; PASQUAL, 2007; LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013).

As funções deste profissional foram organizadas por Weber (2011) em dois grandes grupos: funções pertinentes ao *controller* "contador de feijão" e funções relativas ao *controller* "parceiro de negócios". Segundo Weber (2011), o "contador de feijão" é o profissional que exerce funções como gerenciamento de tributos, planejamento e elaboração

do orçamento, execução do orçamento, auditoria, controle interno, sistema de custos e contábil, controle do orçamento, fornecimento de informações aos gestores, avaliação de propostas de investimentos, controle financeiro, controle interno e avaliação financeira, ou seja, funções mais operacionais, no sentido de executar e repassar as informações para os gestores tomarem decisões.

Já o "parceiro de negócios" exerce funções como de coordenação do planejamento e controle estratégico (implementação e alinhamento estratégico), sistema de informações (gerenciamento do conteúdo), gestão de pessoas (gerenciamento do sistema de motivação/incentivos), proposição de novos investimentos, mensuração e avaliação de desempenho, funções que efetivamente necessitam de maior criticidade (WEBER, 2011).

A controladoria busca consolidar um conjunto básico de funções que orientem os estudos e pesquisas na área e, consequentemente, as disciplinas acadêmicas e a sua aplicação prática nas organizações. Na última década, alguns estudos relacionados ao tema têm sido realizados (LUNKES *et al*., 2009; GOMES; SOUZA; LUNKES, 2014; CASTRO; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015; MULBERSTEDT; LUNKES, 2015), procurando contribuir na sua discussão e consolidação e mapear a atuação da controladoria/*controller*.

Lunkes *et al*. (2009) elaboraram um estudo a respeito das funções da controladoria na visão de grandes e médias empresas dos EUA, Alemanha e Brasil, tomando como base manuais e obras de referência destes países. Essa análise constatou que a função de planejamento, citado em 87% dos casos, e o controle, em 83% deles, são as funções mais relevante nos três países estudados.

Neste sentido, uma pesquisa que analisava o perfil do *controller* especificamente na Alemanha baseando-se em 584 ofertas de empregos anunciados (*Jobboerse, Stellenanzeigen, Stepstone* e *Monster*), foi desenvolvido por Gomes, Lunkes e Schnorrenberger (2015). Os autores concluíram que a demanda do mercado tende levemente para as funções mais tradicionais em detrimento às de "parceiro de negócios", citadas por Weber (2011), além de destacar que as funções de ambas as categorias não são excludentes e sim complementares.

Em um estudo que teve como objetivo analisar o perfil do profissional de controladoria em empresas do Brasil e da Espanha, Castro, Lunkes e Schnorrenberger (2015) analisaram um total de 645 anúncios (454 do Brasil e 191 da Espanha). Os resultados indicaram que tanto no Brasil quanto na Espanha o controle de gestão e a elaboração e interpretação/apresentação de relatórios aparecem como as funções mais solicitadas.

Os critérios estabelecidos para a seleção dos profissionais, que atuam nestas diferentes funções também tem sido analisadas em estudos como de Oro *et al*. (2009), Souza e Borinelli (2009), Maciel e Lima (2011), Ferrari *et al*. (2013) e Gomes, Souza e Lunkes (2014)

Oro *et al*. (2009) realizado com 373 anúncios de vagas disponíveis em quatro sites de divulgação de trabalho (Catho, Manager e Michael Page), no ano de 2006. Os resultados mostraram que características como domínio da língua inglesa, conhecimento dos princípios contábeis americanos e acesso à tecnologia da informação representam diferenciais no momento da seleção de um candidato a vaga. Souza e Borinelli (2009), por sua vez, analisaram 9 anúncios de empresas brasileiras disponíveis nos sites Hays Brasil, Case Consulting e Michael Page), em 2008. Os resultados demostram que a região que teve mais ofertas de vagas foi a sudeste, a formação mais solicitada foi a de ciências contábeis, e as funções mais exigidas são: gerenciais, estratégicas, gestão da informação e contábil.

Maciel e Lima (2011) identificaram o perfil do c*ontroller* no Brasil, através de pesquisa sobre as necessidades do mercado por meio da análise de artigos científicos que tratam deste assunto, além de entrevistas com profissionais da área de controladoria. Entre os resultados obtidos, pode se perceber que o mercado tem como foco profissionais com

características como a capacidade de gerenciar pessoas, aptidão para liderança e um domínio de duas ou mais línguas, além de conhecimento de capital humano. Ferrari *et al*. (2013) desenvolveram um trabalho sobre o perfil do *controller* sob a ótica do mercado de trabalho nacional, por meio de 96 anúncios divulgados na Revista Exame de 2005 a 2012. Quanto às competências, as que mais se destacaram foram: visão global de mercado, dinamismo, liderança e pro-atividade e o domínio de uma segunda língua. Com base na amostra coletada, os autores concluíram que o mercado está demandando *controllers* capazes de gerir as informações das organizações, e que se destaquem tanto pelos conhecimentos técnicos quanto pelos interpessoais.

Gomes, Souza e Lunkes (2014) analisaram 457 vagas, disponíveis nos sites Michael Page, Catho, Manager, Case Consulting e Hays Brasil, no ano de 2013. Os resultados apontaram a formação acadêmica em Ciências Contábeis e Administração como as mais solicitadas, 33,13% e 21,74% dos anúncios respectivamente, o domínio da língua inglesa em 82,73% dos casos, seguido pelo idioma Espanhol com 15,45 %. No sentido de competências solicitadas a liderança e o CRC ativo (registo no órgão regulador) foram os mais procurados, enquanto em termos de tecnologia as habilidades com o Microsoft Office Excel® foram destacadas, por aproximadamente, 30% dos empregadores.

Estes estudo, propõem-se, portanto, a ampliar as análises anteriores, com a identificação do perfil e funções em vagas de *controllers* em Portugal.

3. PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A presente pesquisa qualifica-se como descritiva, uma vez que, tem como principal enfoque a análise das funções solicitadas em empresas que almejam contratar profissional para atuar na área de controladoria em Portugal. A técnica utilizada consiste na análise do conteúdo evidenciado no anúncio das vagas de controladoria/*controller*. A abordagem do problema foi realizada de forma qualitativa, possibilitando uma análise mais detalhada sobre as investigações, hábitos, atitudes, tendência de comportamento (LAKATOS, 2011).

As informações foram coletadas por meio de anúncios publicados em sites especializados em buscas e ofertas de emprego – Net-empregos e Linkedin. A pesquisa totalizou 201 anúncios oriundos de 11 cidades de Portugal. A Figura 1 ilustra o número de anúncios por cidades.

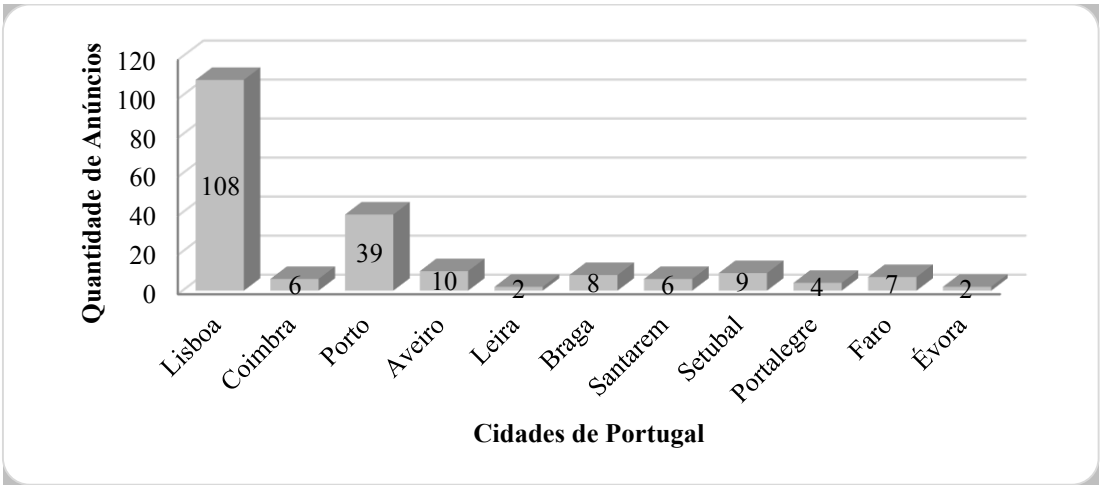


Figura 1. Quantidade Anúncios x Cidades de Portugal

O mecanismo de pesquisa utilizado foi uma busca no modo avançado que o site disponibiliza, no qual é possível agrupar todos os dados referentes ao filtro aplicado. Na oportunidade foram empregadas como filtro as palavras-chaves: *Controller*, *Comptroller*, Controlador, Diretor Financeiro e CFO (Contador Gerencial).

4. DADOS DA PESQUISA

Neste item são detalhados os dados da pesquisa, começando pelas funções atribuídas ao cargo de *controller*. Na sequência, são apresentados o perfil/requisitos solicitados para o preenchimento destas vagas.

4.1 Funções requisitadas na área de controladoria

Com base nas informações de oferta de trabalho para *controllers*, as vagas foram distribuídas por suas funções, sendo apresentadas na Tabela 1 as funções atribuídas ao profissional nas empresas de Portugal.

Funções	Quantidade	%
Controle Financeiro	87	16,23%
Fornecimento de informações para os Gestores/Diretores	52	9,70%
Orçamento	51	9,51%
Sistemas de Custos	46	8,58%
Controle Interno	41	7,65%
Planejamento	35	6,53%
Controle de Gestão	31	5,78%
Gerenciamento de Tributos	29	5,41%
Implementação e desenvolvimento de planejamento	25	4,66%
Auditoria	21	3,92%
Sistemas de Informação	21	3,92%
Sistema Contábil	20	3,73%
Planejamento de novos investimentos	18	3,36%
Motivação	17	3,17%
Alinhamento dos Objetivos e Metas	15	2,80%
Avaliar e fazer controle investimento	13	2,43%
Coordenação do Planejamento	5	1,00%
Gestão de Pessoas	5	0,93%
Controle Estratégico	4	0,75%
Total	536	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 1 – Funções atribuídas aos *controllers* nas empresas de Portugal

O número total da Tabela 1 difere do total de anúncios, devido ao conjunto de funções, em média 3, que normalmente é exigido do profissional em cada anúncio.

O controle financeiro destaca-se entre as funções, constando em 15% das vagas examinadas. Na sequência, aparecem o fornecimento de informações para gestores ou diretores e orçamento, sistemas de custos e controles internos, com variação de 7% a 10%. Destas funções de maior destaque nas empresas de Portugal, todas são entendidas por Weber (2011) como relativas ao "contador de feijão".

Em relação as funções do "parceiro de negócios" destaca-se o controle de gestão com, aproximadamente, 6%, seguido pela implementação e desenvolvimento de planejamento com 4,5% e sistemas de informação com 4%. Também foram destacadas funções relacionadas a

motivação e planejamento de novos investimentos. As demais funções encontradas apresentaram um percentual de representatividade abaixo de 3%.

A Figura 2 apresenta os resultados de uma forma que possibilita a visualização comparativa das funções relativas ao "contador de feijão" - em azul - (aproximadamente 80%) e do "parceiro de negócios" - em vermelho - (aproximadamente 20%).

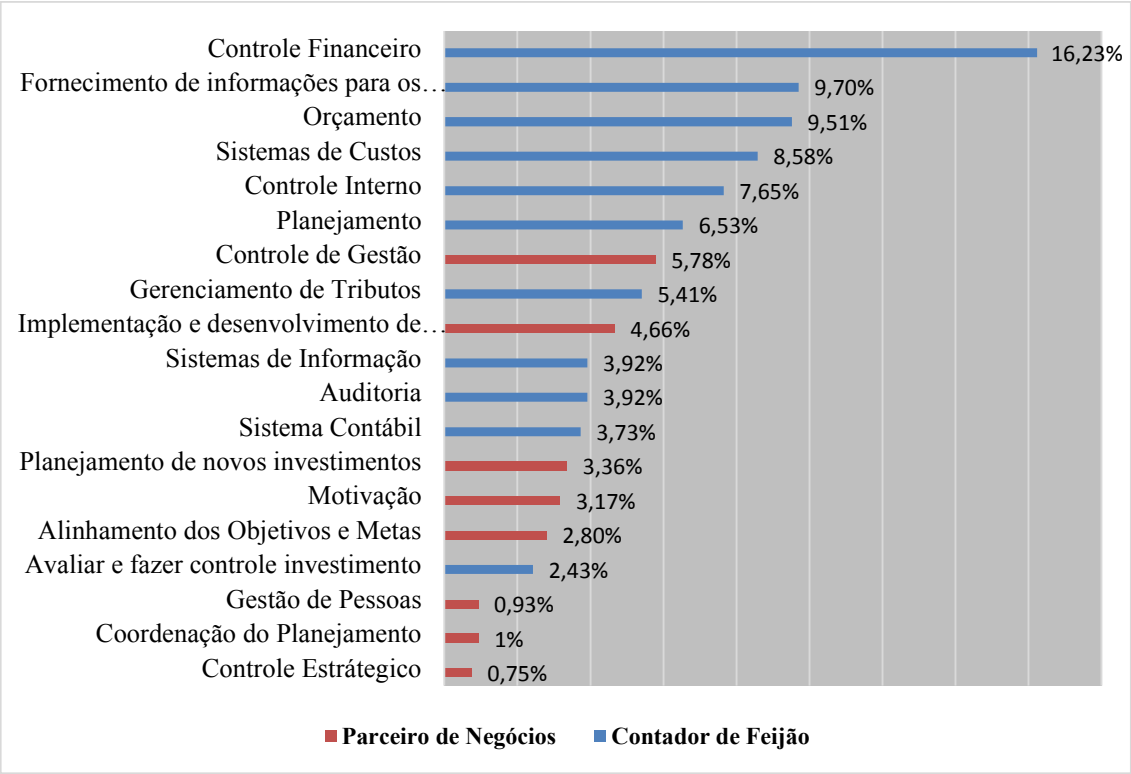


Figura 2 – Funções do "contador de feijão" e do "parceiro de negócios"

Conforme a Figura 2, há uma predominância das funções classificadas no "contador de feijão", o que significa que o *controller* em Portugal atua em funções mais tradicionais, sendo menos exigido em funções de planejamento e controle estratégico, ou seja, de direcionamento dos negócios da empresa.

Estes resultados demonstram uma similaridade entre os achados da pesquisa de Lunkes *et al*. (2009), aplicada nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil e de Castro, Lunkes e Schnorrenberger (2015), desenvolvida na Espanha e no Brasil, no que diz respeito as funções de controle e fornecimento de informações, que também aparecem em Portugal como as mais comuns. Da mesma forma, a pesquisa corrobora com Gomes Lunkes e Schnorrenberger (2015), que desenvolveram estudos na Alemanha e, encontraram características predominantemente relacionadas ao "contador de feijão" nos anúncios para vagas de *controller*. A Tabela 2 apresenta a análise comparativa das funções encontradas em estudos no Brasil (CASTRO; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015), Espanha (CASTRO; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015), Alemanha (GOMES; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015), em comparação com Portugal.

FUNÇÃO	PORTUGAL	BRASIL	ESPANHA	ALEMANHA

	Nº.	%	Nº.	%	Nº.	%	Nº.	%
Controle	163	30,42	179	10,18	132	22,53	294	27,48
Orçamento	51	9,51	97	5,51	60	10,24	168	15,7
Elaboração e Interpretação de Relatórios	52	9,7	205	11,65	114	19,45	10	0,93
Análise e Avaliação Econômica	-	-	167	9,49	42	7,17	-	-
Funções Financeiras	-	-	150	8,53	5	0,85	-	-
Rotinas Contábeis	-	-	131	7,45	33	5,63	-	-
Condução das Áreas de Controladoria	-	-	106	6,03	-	-	-	-
Relatórios Gerenciais	-	-	105	5,97	-	-	-	-
Gestão dos Custos	-	-	102	5,8	25	4,27	-	-
Planejamento	53	9,89	91	5,17	-	-	249	23,27
Manutenção Sistema Gestão	-	-	80	4,55	-	-	-	-
Auditoria	21	3,92	55	3,13	12	2,05	40	3,74
Fluxo de Caixa	-	-	49	2,79	3	0,51	-	-
Novos Projetos	-	-	48	2,73	-	-	-	-
Análise de Contratos	-	-	48	2,73	-	-	-	-
Forecast	-	-	42	2,39	-	-	-	-
Administração dos Impostos	29	5,41	41	2,33	-	-	25	2,34
Desenvolvimento de Indicadores	-	-	38	2,16	-	-	-	-
Coordenação	-	-	15	0,85	14	2,39	71	6,64
Desenvolver Pessoal	-	-	10	0,57	-	-	-	-
Sistemas de Custos	46	8,58	-	-	-	-	130	12,15
Implementação de planejamento	25	4,66	-	-	-	-	-	-
Sistemas de Informação	21	3,92	-	-	-	-	42	3,93
Sistema Contábil	20	3,73	-	-	-	-	7	0,65
Motivação	17	3,17	-	-	-	-	4	0,37
Alinhamento dos Objetivos e Metas	15	2,8	-	-	-	-	23	2,15
Avaliar e controle investimento	13	2,43	-	-	-	-	7	0,65
Coordenação do Planejamento	5	0,93	-	-	-	-	-	-
Gestão de Pessoas	5	0,93	-	-	-	-	-	-
Análise e Otimização de Processos	-	-	-	-	27	4,61	-	-
Análise das Despesas	-	-	-	-	27	4,61	-	-
Análise de Resultados	-	-	-	-	26	4,44	-	-
Supervisão	-	-	-	-	17	2,9	-	-
Contato com Fornecedores	-	-	-	-	14	2,39	-	-
Análise de Dados	-	-	-	-	11	1,88	-	-
Análise de Custos	-	-	-	-	7	1,19	-	-
Estudos de Viabilidade Econômica	-	-	-	-	6	1,02	-	-
Criar Ferramentas Controle	-	-	-	-	6	1,02	-	-
Interação Departamentos	-	-	-	-	5	0,85	-	-
TOTAL	**536**		**1.759**		**586**		**1.070**	

Fonte: Dados de pesquisa (2016)

Tabela 2 – Análise comparativa das principais funções exercidas pelo *controller*

Ao comparar os resultados obtidos nos anúncios de vagas em empresas de Portugal com os de outros países, percebe-se que as funções requisitadas apresentam similares com funções relacionadas a controle, orçamentos e elaboração de relatórios informacionais e de interpretação para os gestores. Vale destacar também a busca por um profissional responsável

pela área de planejamento, algo bastante observado em anúncios no Brasil e principalmente na Alemanha, que também é exigido em parte dos anúncios em Portugal.

4.2 Requisitos para o preenchimento das vagas

Ao analisar os aspectos da formação acadêmica exigidos para se candidatar a vaga de *controller*, percebe-se o predomínio da exigência do grau de bacharel ou licenciatura em contabilidade (27,5%) e do grau de bacharelado ou licenciatura em economia (25,5%). Também tem destaque o curso de bacharelado ou licenciatura em gestão (20,5%) e do grau de bacharelado ou licenciatura em finanças (15%).

Nível Acadêmico	Quantidade	%
Bacharelado ou Licenciamento em Contabilidade	63	27,63%
Bacharelado ou Licenciamento em Economia	58	25,44%
Bacharelado ou Licenciamento em Gestão	47	20,61%
Bacharelado ou Licenciamento em Finanças	34	14,91%
Bacharelado ou Licenciamento em Administração	19	8,33%
Bacharelado em Engenharia Industrial	4	1,75%
Mestrado em Gestão de Empresa	2	0,88%
Mestrado em Economia	1	0,44%
Total	228	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 3 – Formação exigida para os cargos de *controller* em Portugal

Geralmente é estabelecida somente uma graduação nos anúncios publicados, entretanto, algumas empresas mostram-se dispostas a contratar profissionais com diferentes formações, por este motivo o total de cargos exigidos foi de 228. Estudos anteriores como o de Souza e Borinelli (2009), Ferrari *et al.* (2013) e Gomes, Souza e Lunkes (2014) também apontam a contabilidade em 1º lugar no *ranking* dos cursos mais solicitados para o preenchimento de vagas em controladoria, neste último estudo, no entanto, o curso de administração aparece como o segundo mais pedido, divergindo da pesquisa atual.

No que diz respeito aos requisitos comportamentais e habilidades exigidas nos anúncios, pode-se destacar que o item referente ao domínio de ferramentas de informática, como pacote office (domínio avançado da ferramenta Microsoft Office Excel®, noções básicas do Microsoft Office Access®, entre outros) e conhecimentos de *softwares* como SAP®, PHC, Navision, Target One e Oracle, apresentou-se em mais de 25% das vagas, como demonstrado na Tabela 4.

Atributos	Quantidade	%
Domínio de Ferramentas de Informática	83	27,67%
Pró-atividade e Dinamismo	64	21,33%
Capacidade Comunicativa	42	14,00%
Saber trabalhar em Equipe	38	12,67%
Capacidade de resistência ao stress e à pressão	27	9,00%
Disponibilidade (Para viajar)	25	8,33%
Possuir Análise Critica	18	6,00%
Possuir OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados)	3	1,00%
Total	300	100%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 4 – Atributos requeridos para o cargo de *controller* em Portugal

O total da Tabela 4 foi de 300 atributos requeridos nos 201 anúncios. Características como pró-atividade e dinamismo, capacidade comunicativa, saber trabalhar em equipe, resistência ao *stress*, pressão e visão crítica, mais relacionadas ao perfil comportamental dos gestores, aparecem, portanto, com menor ênfase do que a especificidade técnica de domínio das ferramentas tecnológicas. Divergindo dos achados de Maciel e Lima (2011) e Cunha et al. (2013) que encontraram em suas pesquisas uma maior exigência de atributos relacionados ao comportamento dos profissionais, como dinamismo, conhecimento de capital humano e capacidade para gerenciá-lo, pró-atividade, dentre outros. Oro et al. (2009), por sua vez, de forma similar a esta pesquisa identificou que as empresas estavam em busca de *controllers* com bons conhecimentos tecnológicos, enquanto Gomes, Souza e Lunkes (2014) encontraram um equilíbrio de exigências técnicas (principalmente conhecimento em Microsoft Office Excel® e registro profissional ativo) e comportamentais (liderança).

Em relação aos idiomas exigidos, 117 empresas mencionam no anúncio os idiomas solicitados, sendo que o inglês aparece com mais frequência, em aproximadamente 65% dos casos. Os anúncios também mencionam francês (14,5%), espanhol (10%), alemão (4%), português (2,5%), Holandês (2%) e Italiano (2%). Cabe destacar que o inglês é amplamente exigido nas vagas de *controller*, não somente em Portugal, mas também no Brasil (GOMES, SOUZA E LUNKES, 2014), Espanha (CASTRO; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015) e Alemanha (GOMES, LUNKES E SCHNORRENBERGER, 2015).

Quanto à experiência profissional, observou-se o tempo de atuação na área de controladoria ou atuação em áreas similares exigidas nos anúncios, como por exemplo, experiência em finanças, gestão de empresas ou atuação em algum ramo financeiro que se assemelha a função disponível, os resultados estão disponíveis na Tabela 5.

Experiência Necessária	**Quantidade**	**%**
Mais de 5 anos na área	27	22,50%
5 anos na área	22	18,33%
4 anos na área	13	10,83%
3 anos na área	33	27,50%
1 a 2 anos	25	20,83%
Total	120	100,00%

Fonte: Dados da pesquisa (2016).

Tabela 5 – Experiência requerida para o cargo de *controller* em Portugal

Dentre os 120 anúncios com a informação disponível, percebe-se uma exigência de 5 anos de experiência ou menos, em aproximadamente 80% dos casos. Destaca-se, entretanto, que nestas 120 empresas (de um total de 201, logo aproximadamente 60% da amostra) é exigido um nível de experiência de no mínimo um ano para a contratação do profissional.

5. CONCLUSÕES

A pesquisa desenvolvida com base nos anúncios de empregadores disponíveis em sites de oferta e busca de trabalho de Portugal, identificou-se que as funções mais comuns estão relacionadas ao *controller* definido por Weber (2011) como "contador de feijão". Ao comparar as variáveis, nota-se que a diferença entre os números é ampla em todos os sentidos. Conclui-se ainda que as funções mais atribuídas aos *controllers* nos anúncios apresentam similaridade entre os achados da pesquisa aplicada nos Estados Unidos, Alemanha, Brasil (LUNKES *et al*., 2009) e Espanha (CASTRO; LUNKES; SCHNORRENBERGER, 2015) e abrangem o controle e fornecimento de informações.

Ao comparar os números, nota-se uma proporção de 78,55% das vagas com características de "contador de feijão" e 21,45% como "parceiro de negócios", corroborando com a pesquisa aplicada por Gomes, Lunkes e Schnorrenberger (2015) na Alemanha que encontrou funções predominantemente relacionadas ao "contador de feijão" nos anúncios para vagas de *controller*.

É possível abstrair desse estudo, também, que no processo de seleção de um profissional para atuar no ramo da controladoria em empresas de Portugal, algumas características específicas são requisitadas. De acordo com os resultados da pesquisa, uma segunda língua é apontada como diferencial, sendo o inglês solicitado em aproximadamente 65% dos casos. Neste processo de seleção exigem-se, também, características e atitudes comportamentais como capacidade de resistência ao estresse, capacidade de interação com outras pessoas, habilidade de ser pro-ativo e dinâmico, possuir análise crítica da situação, entre outros, entretanto, a característica solicitada na maior parte dos anúncios está direcionada a uma característica técnica: domínio de ferramentas de informática. Além dessas características, percebe-se que a experiência se faz bastante presente nas exigências entre os anúncios pesquisados. Essa experiência diz respeito ao ramo de finanças e varia de acordo com nível da responsabilidade que vai ser depositada no empregado na vaga a ser preenchida.

Sugere-se que para pesquisas futuras sejam analisados novos países, justamente, afim de consolidar um mapeamento global das funções do *controller*, no sentido de melhor entender como este profissional é visto e as funções e perfil a ele atribuído, uma vez que, a prática deste profissional tem sido base para o delineamento do conceito de controladoria (LUNKES; SCHNORRENBERGER; ROSA, 2013).

REFERÊNCIAS

BEUREN, Ilse Maria; SCHLINDWEIN, Antônio Carlos; PASQUAL, Dino Luiz. Abordagem da controladoria em trabalhos publicados no EnANPAD e no Congresso USP de controladoria e contabilidade de 2001 a 2006. **Revista Contabilidade & Finanças**, v. 18, n. 45, p. 22-37, 2007.

CALIJURI, M. S. S., SANTOS, N. M. B. F., & SANTOS, R. F. dos S. (2005). Perfil do *controller* no contexto organizacional atual brasileiro. **IX Congresso Internacional de Custos**.

CASTRO, Giancarlo Kopak; LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci (2015). Perspectivas profissionais do *controller* no Brasil e Espanha. **CONGRESSO BRASILEIRO DE CUSTOS**, 22., 2015, Foz do Iguaçu, 2015

CROW, W. B. Abnormal forms of Gonium. Ann. And Mag. Nat. Hist. Series 9, 19, p 596-601, 1927.

DE ROCCHI, Carlos A. **Contabilidade Comparada: um enfoque nos sistemas de custeamento. 2007**. Tese (doutorado) – Universidade Federal de Santa Catarina, EPS/UFSC, Florianópolis, 2007.

GOMES, Carolina Valentim; SOUZA, Paula de; LUNKES, Rogério João. O perfil do profissional da controladoria solicitado por empresas brasileiras**. Globalização, Competitividade e Governabilidade, Universia**, v. 8, n. 1, p.34-50, abr. 2014.

GOMES, Tayse; LUNKES, Rogério João; SCHNORRENBERGER, Darci. Estudo das funções do *controller* solicitadas por empresas na Alemanha. In: **CONGRESSO**

BRASILEIRO DE CUSTOS, 22., 2015, Foz do Iguaçu. Anais... . Foz do Iguaçu: Congresso Brasileiro de Custos, 2015. p. 1 - 12.

JACKSON, J. H**. The Comptroller: his function and organization**. Cambridge: Mass, 1949/1950.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. São Paulo: Atlas, 2011.

LUNKES, Rogério J.; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria: na coordenação dos sistemas de gestão**. São Paulo: Atlas, 2009.

Linkedin. Disponível em: <http://www.linkedin.com>. Acesso em 5 de outubro de 2015.

Lunkes, R. J., Schorrenberger, D., Gasparetto, V., & Vicente, E. F. R. (2009). Considerações sobre as funções da controladoria nos Estados Unidos, Alemanha e Brasil. Revista Universo Contábil, 5 (4), 63-75. Doi: 10.4270/ruc.2009431

MACIEL, L. F.; LIMA, R. A (2011). O perfil ideal do *controller* nas condições que se apresentam o mercado de trabalho no Brasil. **Anais do XV Encontro Latino Americano de Iniciação Científica e XI Encontro Latino Americano de Pós-Graduação**, Paraíba, PB, Brasil, 21.

MJ Ferrari, LC CUNHA, RJ LUNKES, A BORGERT - **Revista de Informação Contábil**, 2013.

Net Empregos. Disponível em: <http://www. http://www.net-empregos.com>. Acesso em 5 de outubro de 2015.

OLIVEIRA, Djalma de P.R. **Sistemas, organização e métodos**. 4 e 15. Ed. São Paulo: Atlas, 1994/2005.

ORO, Ieda Margaret; DITTADI, Jadir Roberto; CARPES, Antonio Maria da Silva; BENOIT, Alessandro Dias. O Perfil do Profissional de Controladoria sob a Óptica do Mercado de Trabalho Brasileiro. **Revista Pensar Contábil**, v. 11, n. 44, 2009, p. 5-15.

SOUZA, Bruno Carlos; BORINELLI, Márcio Luiz. As funções de controladoria: um estudo a luz dos anúncios das empresas de recrutamento de profissionais. In: Congresso Brasileiro de Custos, 10., Fortaleza. **Anais... Fortaleza: ABC**, 2009.

WAGNER III, J.A.; HOLLENBECK, J. R. **Comportamento organizacional: criando vantagem competitiva**. Tradução de Cid Knipel Moreira. Revisão técnica de Laura Zaccarelli. São Paulo: Saraiva, 2003.

WEBER, J. **O desenvolvimento das tarefas do controlador**: explicando a natureza da controladoria e suas mudanças. Journal of Management Control, v. 22. 1. p. 25-46, 2011.

Contabilidade rural como ferramenta de auxílio à gestão dos produtores rurais aplicada no município de Campo Erê - SC

Carine Link (carinelink@unochapeco.edu.br)
Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó-Unochapecó,Campus São Lourenço do Oeste, CEP 89990-000 São Lourenço do Oeste, SC, Brasil.

Mauro Lizot (mauro.lizot@unochapeco.edu.br)
Professor da Universidade Comunitária Regional de Chapecó - UNOCHAPECÓ, CEP 89990-000, São Lourenço do Oeste, SC, Brasil.

Nelí Bastezini Kronbauer (nelibkj@gmail.com.br)
Mestre em Educação e Ensino pela Universidade do Contestado - UnC - Caçador, SC, convênio com a Universidade de Campinas (Unicamp), SP, Professora titular da Universidade Comunitária Regional de Chapecó - UNOCHAPECÓ, CEP 89990-000, São Lourenço do Oeste, SC, Brasil.

Saionara Sasso (saionarasasso@unochapeco.edu.br)
Graduando em Ciências Contábeis pela Universidade Comunitária da Região de Chapecó- Unochapecó, Campus São Lourenço do Oeste, CEP 89990-000 São Lourenço do Oeste, SC, Brasil.

Resumo:

O presente artigo tem como objetivo demonstrar a importância da contabilidade rural para os produtores. Nele apresentam-se a origem, os conceitos e as finalidades da Contabilidade Geral e da Contabilidade Rural, esta com maior enfoque, no intuito de contribuir com melhorias à empresa rural e ao proprietário rural. Irá expor os resultados de um questionário aplicado em uma amostra de 11 (onze) produtores rurais no município de Campo Erê - SC, possibilitando verificar a situação atual dos produtores, ou seja, conhecer quais são os meios utilizados para controlar o patrimônio e para registrar os fatos cotidianos. Além disso, busca verificar se os produtores possuem informações necessárias para gerenciar seu negócio e demonstrar a importância do uso da Contabilidade Rural para as tomadas de decisões mais seguras, fazendo com que desperte interesse em utilizar os serviços prestados por um profissional contábil. Foi possível verificar que os produtores rurais são beneficiados com as informações obtidas através de relatórios e análises contábeis que são elaboradas pelo profissional contábil.

Palavras chave: Contabilidade Rural, Ferramentas de Gestão, Tomada de decisões.

Rural accounting as a tool for the management of farmers : applied in the municipality of Campo Ere - SC

Abstract:

This article aims to demonstrate the importance of rural accounting for producers. It presents the origin, concepts and purposes of the General Accounting and Rural Accounting, mostly focusing in order to contribute with improvements to rural company and farm owners. It will expose the results of a questionnaire applied within a sample of 11 (eleven) farmers in the municipality of Campo Erê - SC, making it possible to check the current situation of producers, so, to know which are the means used to control the assets and to register the daily facts. It also looks to measure whether the producers have information needed to manage their

businesses and demonstrate the importance of using Rural Accounting for safe decisions, awaking up their interest using the services of an Accounting professional. It was possible to verify that farmers are benefited with the information obtained through reports and financial analysis that are developed by Accounting professional.

Key-words: Rural Accounting, Management tools, Decision-making.

1 INTRODUÇÃO

A demanda mundial por alimentos vem crescendo, bem como a população. Dados apontam que o Brasil poderá ser o maior produtor mundial de alimentos nas próximas décadas (POSSENTI, 2010). O Brasil é considerado um dos celeiros, no quesito da representatividade da produção de alimentos. Em nível nacional, o agronegócio tem um peso importante tanto no aspecto social, mas principalmente no aspecto econômico, representando entre 22% e 23% do Produto Interno Bruto (PIB) nacional (MAPA, 2016; CEPEA, 2014).

Partindo deste contexto, a contabilidade configura-se como um elemento relevante no processo decisório de uma propriedade rural (EDERER, 2015). Conforme demonstrado, as propriedades rurais, especialmente as familiares, têm uma representatividade econômica significativa na região Sul do Brasil, o que denota uma necessidade constante em melhorar seus processos, principalmente uma eficiente gestão contábil (RASIA, 2011; MAPA, 2016).

Para as entidades, a contabilidade tornou-se um instrumento de apoio, controle e planejamento de todas as ações voltadas para seu negócio, também serve para apresentar os resultados aos usuários de modo a adquirir novos investimentos e beneficiamentos, assim cumprindo o papel principal da contabilidade que é controlar o patrimônio (NEGRI; FAVERO, 2008).

A contabilidade rural é um dos segmentos da contabilidade geral, a qual surgiu com o aumento das áreas rurais e também da sua produção. Deste modo, teve maior necessidade de obter controle, sendo esta uma das principais atividades de fonte de renda e riquezas do nosso país.

O objetivo principal da contabilidade rural é planejar, controlar e identificar custos de um processo de produção, seja ele zootécnico ou agrícola, para a formação de preços e, principalmente, auxiliar no processo gerencial (NEGRI; FAVERO, 2008).

Mas afinal, qual a importância da contabilidade rural para os produtores no município de Campo Erê – SC?

Com o intuito de analisar o reflexo da contabilidade nas tomadas de decisões dos proprietários rurais do município de Campo Erê - SC, foi aplicado um questionário de 8 questões estruturadas. No tópico análise e interpretação do questionário, há questões e apreciação das respostas, levando em conta o objetivo do presente artigo que é demonstrar a importância da contabilidade rural para os produtores.

No desenvolvimento buscou-se conceitos de autores com reconhecimento científico na área de contabilidade, para que haja clareza e confiabilidade do assunto abordado.

Estará descrito o que é possível verificar através dos questionários aplicados, as análises e quais são os benefícios para os produtores rurais. Também será possível observar se com o desenvolvimento da pesquisa, o objetivo do presente artigo foi atingido.

Para melhor compreender a temática, o presente artigo foi estruturado em tópicos, ou seja, no primeiro item, descrevemos alguns conceitos, definições e finalidade da contabilidade geral. No segundo tópico há uma breve explanação sobre a origem da Contabilidade Rural, em sequência sua finalidade, conceitos, importância para um negócio e também aspectos específicos.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Alguns aspectos da história da contabilidade

A busca por melhorias nos processos produtivos e a concorrência no mercado são fatores que fazem as empresas estarem em constante evolução. Para que ocorra a evolução é necessário ter alternativas que auxiliem no desempenho, deste modo, a contabilidade surgiu para registrar as movimentações do período, determinar e comparar custos, controlar e, por fim, demonstrar resultados. Para compreender o tema abordado no presente artigo se faz necessário expor uma sucinta abordagem sobre a conceituação da contabilidade geral que, segundo Franco:

> É a ciência que estuda os fenômenos ocorridos no patrimônio das entidades, mediante o registro, a classificação, a demonstração expositiva, a análise e a interpretação desses fatos, com fim de oferecer informações e orientação – necessárias a tomada de decisões – sobre a composição do patrimônio, suas variações e o resultado econômico decorrente da gestão da riqueza patrimonial. (FRANCO, 1997, p.21)

Desde o surgimento da contabilidade, ela traz informações importantes que muitas vezes não seria possível mensurar sem a sua existência, pois ela auxilia, com as informações obtidas, a tomar decisões mais precisas, também obter empréstimos junto às instituições financeiras, dentre outros benefícios. Pode-se analisar a afirmação de Ribeiro "[...] a principal finalidade da Contabilidade é permitir a obtenção de informações econômicas e financeiras acerca da entidade." (RIBEIRO,1997, p.35 *apud* MAZZIONI; DEDONATTO; GALANTE, 2012, p. 19).

Oliveira também expõe sua opinião sobre a finalidade da contabilidade, sendo que esta é semelhante à opinião do autor Ribeiro. Oliveira afirma que a contabilidade tem como objetivo analisar, interpretar e registrar as movimentações que ocorreram no patrimônio, seja pessoa física ou jurídica. Apresenta relatórios aos seus usuários com informações referentes ao comportamento dos negócios, que irão auxiliar nas tomadas de decisões (OLIVEIRA, 2010).

Além de analisar e interpretar as movimentações que ocorreram no período tem a finalidade de controlar o patrimônio mediante registros e, assim, com informações exatas, irá contribuir para verificar melhores alternativas e atingir seu objetivo traçado.

Diante do exposto, Franco afirma que a contabilidade tem finalidade de controlar o patrimônio e fornecer informações sobre o estado patrimonial e os resultados alcançados com o desenvolvimento de suas atividades, ou seja, informações relevantes para aqueles que administram o patrimônio e também para os demais usuários (FRANCO, 1997).

A datar de os povos mais primitivos, a contabilidade surgiu para medir, preservar e controlar o patrimônio. Destaca-se como uma das ciências mais antigas (IUDICIBUS; MARION, 2006 *apud* NEGRI; FAVERO, 2008. p. 20).

De acordo com (MARION, 1998, p. 21 *apud* NEGRI; FAVERO, 2008, p. 19), desde a origem, a contabilidade pode ser resumida no homem primitivo inventariando o seu rebanho. Neste período, o homem não se preocupava apenas em contar seu rebanho, mas também tinha interesses com sua evolução, crescimento e aumento de riquezas. Deste modo, ele realizava os inventários em períodos diferentes com o intuito de analisar as variações de sua riqueza.

Segundo Iudícibus, Marion e Faria (2009, p. 04), a função da contabilidade na antiguidade era de "[...] avaliar a riqueza do homem, avaliar os acréscimos e decréscimos dessa riqueza". Com o passar do tempo ela evoluiu para satisfazer a necessidade humana de cada época e, atualmente, é uma ferramenta indispensável para uma entidade, pois ela controla e registra todos os procedimentos e ações feitas na empresa, podendo auxiliar e sugerir tomadas de decisões através de relatórios e demonstrações contábeis, facilitando o entendimento de seus usuários e auxiliando nas futuras decisões (NEGRI, 2008, p.21).

Tem-se, então, que a contabilidade é um conjunto de ideias com a finalidade de apoiar as entidades que necessitam desta ferramenta para a tomada de decisões. Ela auxilia o administrador no planejamento e no controle da empresa tanto para os usuários internos quanto para os usuários externos (NEGRI, 2008, p.19).

Segundo (RIBEIRO, 2002 *apud* NEGRI; FAVERO, 2008.p. 22), os usuários são todas as pessoas físicas ou jurídicas que, de forma direta ou indireta, possuem interesses na avaliação da situação patrimonial da entidade, como sócios, acionistas, administradores, governos, banco, fornecedores, dentre outros.

Os usuários, por sua vez, usam a contabilidade conforme seus interesses para analisar e esclarecer dúvidas relativas às suas empresas. Os acionistas observam se está rendendo lucro; os fornecedores observam se o índice de liquidez é satisfatório; e, o governo, se os tributos estão sendo recolhidos de forma legal. Por fim, para cada grupo existente há um tipo de contabilidade que, aplicado de forma correta, gerará resultados a diversos tipos de usuários (NEGRI; FAVERO, 2008. p. 22).

2.2 Contabilidade Rural

Na história das primeiras civilizações, o homem já utilizava o plantio e o cultivo de alimentos necessários para a subsistência e cada família era responsável pela sua própria produção e pelo controle do seu patrimônio. Sendo assim, a cada período as áreas rurais cresciam mais e também na mesma proporção, crescia a necessidade de maior controle. Mais adiante, com a diversificação da produção surgiu a necessidade de trocar os produtos, como se fosse a compra e a venda.

A troca de mercadoria surgiu, pois, segundo Araújo (2003, p.14 *apud* BERNARDI, 2008, p. 40), "[...] as propriedades rurais eram muito diversificadas, com várias culturas e criações diferentes, necessárias à sobrevivência de todos que ali viviam". A partir disso, começaram a formar grandes armazéns de trocas.

Já a Contabilidade Rural surgiu mais adiante, quando começou a comercialização expressiva de mercadorias agrícolas. Também foram construídos grandes espaços para a armazenagem de uma quantidade maior de produtos, que seriam consumidos ou vendidos.

Com essas mudanças viu-se a necessidade de obter maior de controle, o qual Caldarelli define contabilidade rural como "[...] aquela que tem suas normas baseadas na orientação, controle e registro dos atos e fatos ocorridos e praticados por uma empresa cujo objeto de comercio ou indústria seja agricultura ou pecuária" (CALDARELLI, 1997, p. 180 *apud* DI DOMENICO *et al.* 2014, p. 3).

A contabilidade rural é de extrema importância para o desenvolvimento de um negócio. Eis que é um instrumento administrativo que possui a finalidade de controlar o patrimônio das entidades rurais, apurar os resultados e gerar informações sobre o patrimônio e sobre o resultado, a fim de atender todos os usuários interessados (CREPALDI,2011).

Para que a contabilidade cumpra o papel de trazer melhorias para a empresa rural e ao proprietário e, deste modo, atingir seu objetivo, é necessário que existam finalidades específicas, como orientar as operações agrícolas e pecuárias; medir o desempenho econômico e financeiro da empresa e também individual para cada atividade; controlar as transações financeiras; auxiliar com informações para as tomadas de decisões na área da produção, vendas e investimentos; assessorar as projeções de fluxo de caixa e observar se há necessidade de crédito; permitir comparações referentes a seu desempenho com outras empresas; dirigir as despesas pessoais; demonstrar a liquidez e a capacidade financeira de pagamento junto às instituições financeiras; e gerar informações relativas às declarações do imposto de renda (CREPALDI, 2006).

Embora a contabilidade rural seja de grande importância para este setor, o fato é que ainda não há reconhecimento pelos produtores, uma vez que ela é considerada uma despesa ao invés de um benefício. Portanto, é possível afirmar que ela é uma das ferramentas administrativas menos utilizadas pelos produtores rurais brasileiros (NEGRI, 2008, p. 37).

É de extrema importância controlar o patrimônio, independentemente do tamanho da propriedade. Há dois princípios que são essenciais na contabilidade, o controle e o planejamento, denotando a necessidade de registrar todas as movimentações. Segundo Crepaldi (2011), o controle é considerado um acompanhamento de todas as atividades desenvolvidas, pois é através dele que o administrador poderá verificar se a organização está de acordo com o planejamento traçado. Já o planejamento é um conjunto de ações e modos para executá-las, com o intuito de que atinja os seus objetivos.

Com o controle, obtém exatidão nas informações, aprimora os processos produtivos reduz custos e aumenta a qualidade dos serviços ou produtos. Muitos agricultores não fazem planejamento traçando metas para realizar seus objetivos de curto e longo prazos. Deste modo, é necessário que haja organização e planejamento em todas as atividades desenvolvidas, para que seja possível observar a real situação interna e externa da empresa. O ato de planejar também é responsável pelo bom desempenho, pois tem influência nas decisões e solução de problemas.

No caso em tela, pode-se verificar que o controle e o planejamento são muito importantes para a contabilidade rural e para os agricultores, pois trará benefícios com as decisões tomadas, visto que, com os estudos e planejamentos, há a probabilidade de tomar uma decisão e esta trazer benefícios é maior.

Um dos princípios essencial da contabilidade para diferenciar o patrimônio particular do patrimônio da empresa é o princípio da entidade que, resumidamente, é separar as contas do proprietário e da empresa.

Na maioria das empresas rurais os proprietários organizam suas contas e movimentações durante o exercício financeiro, administradas pela própria família. Uma das grandes dificuldades é que poucos conhecem as ferramentas necessárias para desenvolver um controle eficiente das suas propriedades, fazendo com que seja possível analisar a situação da empresa de modo que reflita na tomada de decisões (DI DOMENICO *et al*., 2014, p. 3).

Nestes casos, geralmente o administrador da propriedade desconhece o principio contábil da entidade e não separa as contas da família das da propriedade. As contas da família consistem em gastos e despesas pessoais, como, por exemplo, para a compra de alimentos, roupas, veículos utilizados para passeio, investimentos em residência própria, dentre outros gastos considerados necessários à subsistência. Já as contas da propriedade são aquelas vinculadas à empresa, como, por exemplo, salário de funcionários e dos proprietários, contas a pagar, tributos a recolher e demais gastos ou investimentos voltados ao desenvolvimento e à manutenção da empresa.

Um aspecto importante a ser definido na empresa são as retiradas de recursos. Este é um desafio comum à maioria dos proprietários, pois muitos fazem retiradas conforme as necessidades da pessoa física e não obtêm total controle sobre a quantidade orçada a ser gasta. Por este e outros aspectos, é importante fazer uso do princípio da entidade. A partir disso, pode-se verificar o conceito do princípio da entidade, o qual reconhece o patrimônio como o objeto da contabilidade e afirma que se deve ter autonomia patrimonial, ou seja, diferenciar o patrimônio particular dos sócios ou proprietários com os demais existentes (MAZZIONI; DEDONATTO; GALANTE, 2012).

A contabilidade rural também envolve custos. A mesma é necessária para todos aqueles que buscam crescimento no mercado, pois identifica os custos em cada atividade especificamente; com o intuito de inserir mais alternativas para a definição de preço. Com obtenção de controle e acompanhamento dos custos inseridos em cada atividade, podem-se observar quais são os custos e despesas mais elevadas. Deste modo, permite monitorar as atividades desenvolvidas na propriedade e, assim, analisar a situação econômica (EMBRAPA, 2013 *apud* DI DOMENICO *et al*. 2014, p. 3).

Desta maneira, o uso de registros contábeis permite extrair informações, de modo que torne a contabilidade rural uma ferramenta extremamente importante às tomadas de decisões. Possibilita, também, observar a rentabilidade das atividades efetuadas na propriedade, diferenciando-as entre as mais produtivas e assim auxilia no planejamento e realização de investimentos na propriedade.

Levando em consideração a importância da informação, Merchand expõem que a informação é o meio pelo qual as pessoas podem expressar, representar, comunicar e compartilhar seus conhecimentos, para que haja maior interação e acompanhamento dos negócios e, assim, conseguir atingir com sucesso os seus objetivos (MERCHAND, 2000 p.3 *apud* OLIVEIRA, 2010).

Pode-se concluir que o proprietário, além de ser um empresário, pode ser uma pessoa muito bem sucedida, obtendo as informações e com a ajuda de um profissional contábil para auxiliar nas tomadas de decisões certas e eficientes para que seu negócio tenha progressão.

3 METODOLOGIA

O presente artigo caracteriza-se como um estudo de campo com análise descritiva, que conforme Andrade (2010), pesquisa de campo tem como objetivo conseguir informações a respeito de um problema, para o qual se busca uma resposta, comprovada por meio de hipóteses, ou ainda descobrir novos fenômenos.

Em relação à pesquisa descritiva, Andrade (2010) expõe que os fatos são observados, analisados e interpretados sem que os pesquisadores interfiram nos resultados destes. Já com relação à abordagem da pesquisa, trata-se de uma pesquisa com o viés quantitativo, pois para a obtenção dos dados procura-se utilizar recursos e técnicas estatísticas, a fim de descobrir e classificar as relações entre as variáveis de pesquisa (GIL, 2002).

Para a coleta de dados foi utilizado o questionário, que para Gil (2002), é uma técnica que consiste em um agrupamento de questões propostas por escrito a uma população ou amostra que está sendo pesquisada.

Foi realizada uma pesquisa de campo com intuito de demonstrar a importância da Contabilidade Rural, a qual tem como objetivo verificar as ferramentas utilizadas para efetuar os registros contábeis e o controle das propriedades rurais, bem como verificar se os produtores possuem informações referentes à importância do uso da contabilidade rural para o desenvolvimento de uma propriedade. Tem a finalidade de despertar curiosidade no produtor em conhecer melhor os efeitos e benefícios que a contabilidade pode trazer ao seu negócio.

O questionário é composto por 8 questões estruturadas e foi aplicado no dia 15 de agosto de 2015, no município de Campo Erê - SC. Utiliza-se uma amostra de 11 entrevistados e os níveis das propriedades selecionadas foram de pequeno, médio e grande portes.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DO QUESTIONÁRIO

Após aplicar o questionário para os produtores foi possível ser realizado um levantamento de dados e a apuração dos resultados para cada questão. Em seguida procedemos com a análise para verificar os resultados e percentuais obtidos para elaborar um parecer, interpretando a importância da pesquisa.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Gado	9	81,82 %
Suínos	1	9,09 %
Milho	10	90,91 %
Soja	9	81,82 %
Trigo	6	54,55 %
Feijão	2	18,18 %
Outros	3	27,27 %

Tabela 1 – Qual tipo de produção é desenvolvido em sua propriedade?
Fonte: Elaboração dos autores

Analisando os resultados obtidos, o tipo de produção mais desenvolvido nas propriedades é o milho, que corresponde a 90,91 % dos entrevistados. Logo em seguida, é o gado de leite e a soja com 81,82 % e também o trigo, que corresponde a 54,55% dos

entrevistados. Foi possível observar que há bastante diversidade no tipo de produção, favorecidas pelas condições do solo e do clima.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	10	90,91 %
Não	1	9,09 %
Total	11	100 %

Tabela 2 – Você conhece a contabilidade rural?
Fonte: Elaboração dos autores

Nesta pesquisa constatou-se que a maioria dos proprietários sabe da existência da contabilidade para a área rural, correspondente a 90,91% dos entrevistados e apenas 9,09% afirmaram não conhecer.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	7	63,64 %
Não	4	36,36 %
Total	11	100 %

Tabela 3 – Há algum método de controle em sua propriedade?
Fonte: Elaboração dos autores

Constatou-se que os produtores rurais que utilizam algum método de controle na propriedade são de 63,64% e o restante, 36,36%, não utilizam.

Destes que utilizam, a maioria faz anotações próprias para controlar as entradas e as saídas de recursos e outros utilizam as planilhas do Excel para facilitar o entendimento e a organização.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	2	18,18 %
Não	9	81,82
Total	11	100 %

Tabela 4 – A sua propriedade é contabilizada por um contador?
Fonte: Elaboração dos autores

Com base nos dados obtidos, os proprietários rurais que não fazem uso do serviço prestado por contador correspondem a 81,82%, enquanto que apenas 18,18% utilizam do serviço prestado por um profissional contábil. As propriedades que utilizam o serviço prestado por um contador são duas empresas de grande porte e também por ser familiar, utiliza as informações para a prestação de contas.

Sendo assim, estes proprietários conduzem seus negócios com poucas informações e muitas vezes sem credibilidade. O contador auxilia para atender as legislações fiscal, trabalhista, tributária, previdenciária e também pode oferecer parecer sobre como ter uma gestão eficiente.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	9	81,82 %
Não	2	18,18 %
Total	11	100 %

Tabela 5 – A contabilidade auxilia na gestão e na tomada de decisões?
Fonte: Elaboração dos autores

É possível observar que a maioria confirma a necessidade do auxilio da contabilidade para a gestão e a tomada de decisões, as quais correspondem a 81,82 %. Apenas 18,18% afirmaram que não há benefícios.

Os produtores afirmaram que há beneficiamento da gestão com as informações obtidas. Com o uso das ferramentas contábeis, o profissional é capaz de identificar os custos utilizados no processo de produção e analisar qual a atividade é mais rentável.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	11	100 %
Não	0	0 %
Total	11	100 %

Tabela 6 – Você vê a sua propriedade como uma empresa?
Fonte: Elaboração dos autores

Nesta questão verificou-se um número significativo ao analisar os resultados obtidos, pois todos os proprietários rurais veem sua propriedade como uma empresa, correspondendo a 100% dos entrevistados.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	2	18,18 %
Não	9	81,82 %
Total	11	100 %

Tabela 7 - Recebe algum incentivo de entidades para que seja feita a contabilidade de sua propriedade?
Fonte: Elaboração dos autores

De acordo com os resultados, a maioria dos proprietários não recebe incentivos de entidades para que seja feita a contabilidade de suas propriedades, que corresponde a 81,82 %, e apenas 18,18 % dos entrevistados afirmaram ter recebido incentivos de cooperativas e de sindicados dos produtores rurais.

Alternativa	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sim	8	72,73 %
Não	3	27,27 %
Total	11	100 %

Tabela 8 - Sente a necessidade de auxílio para a realização da contabilidade da propriedade?
Fonte: Elaborada pelos autores

Nesta questão, a maioria dos entrevistados sente a necessidade de auxílio para a realização da contabilidade, sendo 72,73 %, e o restante, 27,27 % afirmaram não precisar de auxilio para desenvolver esta atividade.

A partir das questões e suas respostas pode-se verificar que a maioria dos proprietários utiliza algum método de controle. O controle é essencial para os gestores, visto que com ele é possível verificar os acertos e as falhas dentro de uma organização. Outro aspecto a ser ressaltado é que, quanto mais complexas forem as atividades desenvolvidas, maior é a exigência de possuir um controle bem elaborado (OLIVEIRA, 2010).

De acordo com os dados extraídos, identifica-se que grande parte dos produtores possui necessidade de obter informações trazidas pela contabilidade para auxiliar nas tomadas de decisões. "A informação é o caminho das pessoas de negocio se expressarem, representarem, comunicarem e compartilharem seus conhecimentos com os outros, para acompanharem suas atividades e conseguirem êxito em seus objetivos de negócios" (MERCHAND, 2000, p.3 *apud* OLIVEIRA, 2010, p. 95).

Dentre as questões aplicadas, a que demonstrou um resultado mais significativo foi sobre as empresas rurais, a qual em totalidade afirma considerar as propriedades como uma empresa. Para melhor compreensão do conceito de empresa rural, Marion (2007, p. 02) afirma, "[...] são aquelas que exploram a capacidade produtiva do solo por meio do cultivo de terra, da criação de animais e da transformação de determinados produtos agrícolas". Ainda há bastante diversidade no campo de atividades das empresas rurais, como a produção vegetal e animal.

Por meio do contato com os proprietários é possível concluir que a maioria já ouviu falar de contabilidade rural, mas é um conhecimento breve, sem maiores detalhes de como é feita e de sua importância na rentabilidade das propriedades rurais.

Para muitos agricultores, a contabilidade rural ainda não é reconhecida de acordo com a sua importância. Com as atualizações que estão ocorrendo no meio contábil, os órgãos estão cada vez mais exigentes e, com isso, surge maior necessidade de utilizar os serviços e as dicas de um profissional.

A contabilidade serve também para a prestação de contas e para a elaboração dos relatórios exigidos por órgãos competentes. Na área rural ainda não existe essa obrigatoriedade, porém, com todos os avanços presenciados, logo se tornará uma exigência. Assim como uma indústria ou qualquer prestadora de serviços, a empresa rural também possui rentabilidade e visa lucros em seus negócios.

5 CONCLUSÕES

Diante dos estudos e conceitos referentes à contabilidade, observou-se a importância da contabilidade rural para os produtores frente às decisões a serem tomadas, investimentos, planejamento e controle das propriedades.

O avanço tecnológico e as inovações do mercado atual, inclusive no meio rural fez com que aumentasse a diversidade de produtos e, assim, elevasse a concorrência, que está influenciando os produtores a buscarem mais eficiência gerencial, com o intuito de se destacar dentre as demais empresas.

Através dos questionários foi possível observar que no município de Campo Erê as atividades agroindustriais estão se desenvolvendo devido à diversidade em tipos de produções. Este favorecimento se dá pelas condições climáticas, zootécnicas, que consiste em produção animal ou as atividades agrícolas, que consistem em produção vegetal.

Também verificou-se que a maioria dos proprietários conhece a existência da contabilidade rural e possui algum tipo de controle. Porém, são anotações informais, utilizadas apenas para registrar os movimentos ocorridos no período, mas não servem como base para uma análise gerencial.

Os serviços contábeis são de suma importância para os produtores, sejam eles de pequeno ou grande porte. De acordo com a pesquisa foi possível observar que a maioria possui necessidade de auxílio da contabilidade para a gestão e a tomada de decisões, as quais correspondem a 81,82 % e apenas 18,18% afirmaram que não há benefícios.

Em virtude do exposto, a contabilidade rural auxilia nas tomadas de decisões, identifica qual área possui maior produtividade, controle de custos, entre outros auxílios que o proprietário pode usufruir. Um dos benefícios principais é ter acesso às demonstrações que comprovam sua rentabilidade para quando necessitar de algum financiamento ou investimentos junto aos agentes financeiros.

Utilizar dos serviços realizados por um profissional contábil é importante, pois é ele que possui as ferramentas e informações atualizadas para atender as normas legais que devem ser cumpridas pela empresa.

Conclui-se que os produtores rurais são beneficiados com as informações obtidas através de relatórios e análises contábeis, pois conseguem identificar os custos de determinada produção e qual atividade possui maior rentabilidade para seu negócio, além de poder contar com as informações trazidas pelo contador que irá influenciar nos orçamentos e na gestão da empresa.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, M. M. **Introdução a metodologia do trabalho científico:** elaboração de trabalhos na graduação. 10. Ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BERNARDI, M. R. **Analise da viabilidade financeira do cultivo do girassol no município de Quilombo SC.** 2008. 159 fls**.** Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Comunitária da Regional de Chapecó - Unochapecó, São Lourenço do Oeste - SC, 2008.

CREPALDI, S. A. **Contabilidade Rural:** uma abordagem decisorial. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

_____. **Contabilidade Rural:** uma abordagem decisorial. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

CEPEA - Centro de Estudos Avançados em Economia Aplicada. **PIB do agronegócio - dados de 1994 a 2013.** Disponível em: <http://cepea.esalq.usp.br/pib/>. Acesso em: 14 jan. 2016.

DI DOMENICO, D. et al. **Controle de custos na produção do gado de corte:** um estudo de caso em uma propriedade rural localizada em Santa Catarina. Goiânia: SOBER, 2014.

EDERER, N. Evaluating capital and operating cost efficiency of offshore wind farms**:** a DEA approach. RenewableandSustainable Energy Reviews, v. 42, p. 1034-1046, 2015.

FRANCO, H. **Contabilidade Geral**. 23. ed. São Paulo: atlas, 1997.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. São Paulo: Atlas, 2002.

IUDÍCIBUS, S.; MARION, J. C.; FARIA, A. C. **Introdução à Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p . 04

MAPA. Ministério da Agricultura Pecuária e Abastecimento. **Agricultura brasileira em números**. Disponível em: http://www.agricultura.gov.br/estatisticas>. Acesso em: 02 nov. 2015.

MAZZIONI, S.; DEDONATTO, O.; GALANTE, C. **Aspectos introdutórios do estudo da Contabilidade**. Chapecó: Argos, 2012.

MARION, J. C. **Contabilidade Rural**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2012, p. 2

NEGRI, A.; FÁVERO, J. I. **Análise de viabilidade econômica financeira para implantação de um centro de recria para bezerras leiteiras no município de São Lourenço do Oeste – SC.** 2008. 123 fls. Monografia (Bacharel em Ciências Contábeis) - Universidade Comunitária da Regional de Chapecó - Unochapecó, São Lourenço do Oeste - SC, 2008.

OLIVEIRA, N. C. **Contabilidade do agronegócio:** teoria e prática. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2010.

POSSENTI, M. A. **Proposta de uma sistemática para apoiar a gestão econômica financeira de agroindústrias familiares de pequeno porte.** 2010. 214 fl. Tese (Doutorado em Engenharia de Produção). Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção da Universidade Federal do Rio Grande. Porto Alegre - RS, 2010.

RASIA, K. A. **Práticas de gestão estratégica de custos adotadas por empresas do segmento do agronegócio.** 2011. 201 fl. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis). Programa de Pós - Graduação em Ciências Contábeis Universidade do Vale do Rio dos Sinos. São Leopoldo - RS, 2011.

Sistemática Proposta Para Implantação De Gestão De Custos No Setor De Emergência Em Um Hospital Público

Cassiane Oliveira Velho (cassiane.velho@ufrgs.br)
Professora do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da UFRGS
Mestre em Engenharia de Produção – UFRGS e
Mestre em Contabilidade e Controladoria - UNISINOS

Marcelo Sartoretto Brittes (marceloratm@gmail.com)
Bacharelando em Ciências Contábeis - UFRGS

Resumo:
Os prestadores de serviços de saúde que possuem além de relevância econômica, forte papel estratégico, social e político dentro do Brasil. No entanto, para uma melhor qualidade nos serviços prestados é preciso que os hospitais públicos introduzam políticas de gestão de custos, a fim de otimizar os recursos públicos. O objetivo deste trabalho é propor uma sistemática de apuração de custos no setor de emergência de um hospital público, situado na Grande Porto Alegre – RS. Como metodologia utilizou-se a pesquisa-ação como forma de investigar o problema de pesquisa e utilizou-se o método do custeio por absorção para analisar os custos do setor de emergência do hospital estudado. Como principais achados tem-se o custo de mão de obra representa 66,15% do custo total direto do setor e o custo total de atendimento na emergência é de R$ 271,02 por unidade. Com a elaboração da sistemática de implantação de gestão de custos no setor de Emergência de um hospital público, foi possível a obtenção do custo unitário do atendimento emergencial na instituição e permitiu que o gestor estabeleça os indicadores gerenciais para a tomada de decisão estratégica, além de se mostrar eficaz no controle, em nível gerencial, da instituição, podendo fornecer tanto indicadores financeiros ou não financeiros.

Palavras chave: Gestão de Custos, Custeio por absorção, Hospital Público, Setor de Emergência.

Proposal Systematic To Implement Managerial Accounting In the Emergency Sector In A Public Hospital

Abstract
Providers health care who have besides economic relevance, strong strategic, social and political role within Brazil. However, for better quality services it is necessary that public hospitals introduce cost management policies in order to optimize public resources. The objective of this work is to propose a system of cost calculation in the emergency department of a public hospital, located in Porto Alegre - RS. The methodology used was action research as a way to investigate the research problem and used the cost method absorption to analyze the emergency department of the hospital costs. The main findings has been the labor cost represents 66.15% of the total direct cost of the sector and the total cost of emergency care is R$ 271.02 per unit. With the development of systematic cost management deployment in the emergency department of a public hospital, it was possible to obtain the unit cost of

emergency care in the institution and allowed the manager to establish the management indicators for strategic decision making, and prove effective in the control, management level, the institution and can provide both financial and non-financial indicators.

Key-words: Cost Management, Cost allocation, Public Hospital, Emergency department.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente, a economia globalizada, na qual a informação transita praticamente de forma instantânea, leva aos participantes desse mercado a uma incessante busca por novos métodos e formas de administração de seus negócios. A busca por atualizações na sua forma de administrar tornou-se uma necessidade contemporânea de sobrevivência. "No século XXI, o conhecimento – informação, inteligência e competência para aprender – será o recurso mais valorizado da organização… que promoverá a capacidade competitiva da organização" (CHIAVENATO, 2003, p.20).

Nessa nova de tendência de mercado surgem com destaque cada vez maior, os negócios baseados em serviços, que apresentam crescimento de importância dentro do mercado. Esse crescimento, consequentemente, traz uma necessidade de trazer conceitos e metodologias já consagradas dentro da economia baseada em produtos para as empresas prestadoras de serviços. Esse processo de migração e adaptação conceitual dentro do processo administrativo das organizações é um desafio que seus administradores precisam incorporar a fim de aperfeiçoar os serviços prestados e atender o cliente com satisfação.

A competitividade impõe às empresas a necessidade de ser cada vez mais eficiente no seu processo de prestação de serviço, isso envolve a otimização na utilização de recursos para efetuar um serviço de qualidade. Sendo que através do controle dos custos de processos obtêm-se as informações importantes para subsidiar os administradores na tomada de decisão. Cada vez mais é necessária a busca por redução de custos devido à necessidade de aumento nos gastos na produção, então se reduz custos com o objetivo de diminuir o preço do serviço prestado sem que, isso, interfira na satisfação do cliente. Percebe-se que para manter-se competitivo no mercado atual é preciso que as empresas adotem medidas constantes no desenvolvimento de procedimentos de controle de processos. Segundo Nakagawa (2001) e Schroder (2011), o desenvolvimento e a sustentação de vantagens competitivas são prerrogativas para a empresa enfrentar a concorrência.

Através da contabilidade de custos, surge dentro das organizações como uma alternativa viável na obtenção de resultados positivos, assumindo um papel gerencial dentro do processo de gestão administrativa. Nesse novo patamar estratégico que surge a Gestão de Custos que através de dados da contabilidade produz informações para uso interno, para auxiliar os gestores no planejamento, controle e tomada de decisão (HANSEN; MOWEN; 2003 p.28).

Nesse contexto, estão os prestadores de serviços de saúde que possuem além de relevância econômica, forte papel estratégico, social e político dentro do Brasil. Assim como nos demais setores da sociedade brasileira verifica-se uma desigualdade competitiva entre os hospitais privados e públicos. Sabe-se que grande parte dos hospitais públicos não acompanhou a evolução administrativa dos hospitais privados, criando uma defasagem nos serviços prestados. Para uma melhor qualidade nos serviços prestados é preciso que os hospitais públicos introduzam políticas de gestão de custos para a melhor utilização dos recursos públicos. De encontro a esse fato, Ray (2001, p. 42) relata que todo serviço hospitalar, de modo geral, apresenta entre 20% e 30% de custos desnecessários.

Devido à especificidade do negócio, os gastos envolvidos no processo de prestação de serviços hospitalares são elevados, gerando a necessidade de buscar alternativas de controle de gastos em processos. Dentro desse contexto, a gestão de custos surge com o objetivo de suprir essa defasagem estratégica dentro das organizações públicas, pois se nota que muitos hospitais públicos apresentam recursos limitados por justamente não apresentarem um controle de custo da instituição. O presente estudo pretende resolver a questão de como elaborar uma sistemática de gestão de custos em uma área piloto de uma instituição de saúde pública?

O objetivo deste trabalho é propor uma sistemática de apuração de custos no setor de emergência de um hospital público, situado na Grande Porto Alegre – RS. Sabendo que por ser público e por envolver uma série de princípios constitucionais, a gestão de custos hospitalares, nesse caso, tem como meta utilizar os recursos públicos de forma mais eficiente.

Os hospitais são estruturas hipercomplexas e uma das instituições contemporâneas mais impermeáveis a mudanças (CAMPOS, 2008) e o aumento da especificidade dos processos envolvidos na prestação de serviços de saúde, tem aumentado os custos de produção a ponto das receitas provenientes de recursos públicos não serem capazes de cobrir o montante, tornando hospitais públicos deficitários. Segundo Guimarães (2005) apenas 1% dos hospitais brasileiros possui administração profissional, que conta com um administrador hospitalar graduado e com capacidade de gerenciar através de uma visão estratégica de longo prazo. Haja vista que o serviço prestado é de suma importância para a sociedade como todo pois interfere com o bem-estar social, e por ser público exerce importante função social.

O controle de custos é necessário dentro de um hospital público porque é uma ferramenta para os gestores reduzirem os custos de produção, subsidiando as tomadas de decisão dentro da gestão. Atualmente muitos hospitais públicos trabalham com um prejuízo, pois os recursos públicos não suprem todas as necessidades do hospital, só que em um a instituição que não apura os seus custos, como saber qual volume de recursos é necessário. Nesse quesito importantíssimo a gestão de custos tem como fornecer informações para suprir essa lacuna, dando aos gestores suporte para futuras negociações de recursos.

Este estudo está estruturado da seguinte forma: a seção 1, traz a Introdução sobre o estudo. A seção 2 identifica a Revisão da Literatura para fomentar a pesquisa. Na seção 3, consta a Metodologia; a análise dos dados é tratada na seção 4. A quinta e última seção coloca as Conclusões da pesquisa.

2. REVISÃO DA LITERATURA

No presente estudo será abordada a obtenção e mensurarão da informação de custos e como tal informação impactará no processo de administração de um hospital. Para que seja possível a obtenção desse resultado é necessária fazer a conciliação entre a organização hospitalar e contabilidade custos.

2.1 Organizações Hospitalares

As organizações hospitalares desempenham papel de grande importância social, econômica e política, pois tratam da saúde pública. A abrangência de serviços prestados por uma instituição hospitalar pode ser evidenciada segundo a definição de hospital de Almeida (1983) citado por Lemos e Rocha (2011, p.2):

> Uma instituição destinada ao diagnóstico e tratamento de doentes internos e externos; planejada e construída ou modernizada com orientação técnica; bem organizada e convenientemente administrada consoante padrões e normas estabelecidas, oficial ou particular, com finalidades diversas; grande ou pequena; custosa ou modesta para atender os ricos, os menos afortunados; os indigentes e necessitados, recebendo doentes gratuitos ou contribuintes; servindo ao mesmo tempo para prevenir contra a doença e promover a saúde, a prática, a pesquisa e o ensino da medicina e da cirurgia, da enfermagem e da dietética, e das demais especialidades afins.

Pela definição de hospital, pode-se observar o nível de complexidade dos serviços hospitalares, devido ao nível de especificidade e heterogeneidade dos serviços prestados. Pois um hospital pode simultaneamente prestar serviços de hotelaria, lavanderia, limpeza, vigilância, serviços médicos, restaurante, serviços médicos, assistência social e relacionamento com o consumidor. Serviços, esses, estando sujeitos a regulação dos mais diversos órgãos e instituições, limitando o processo administrativo (CELESTINO, 2002, p.1).

A crescente especificidade dos serviços prestados elevou os gastos e investimentos em saúde, tal cenário exige uma postura empreendedora da administração na missão hospitalar da instituição com o objetivo de entendimento da organização como um conjunto de elementos interagindo com o mesmo fim (CATELLI et al., 2001).

2.1.2 Situação Das Organizações Hospitalares Públicas No Brasil

Os hospitais públicos não fogem a realidade das demais instituições mantidas pelo governo, e apresentam grandes dificuldades administrativas e financeiras de gestão. Somente 1% dos hospitais no Brasil possuem uma administração profissional (OLIVEIRA, 1998). Verifica-se que as instituições públicas de saúde não utilizam as inovações provenientes das inovações tecnológicas, da versatilidade financeira e da crescente especialização da medicina.

Visando minimizar os efeitos das más administrações, o governo federal instituiu o Plano Nacional de Gestão de Custos, com o objetivo justamente de profissionalizar as administrações hospitalares, realçando a importância da informação de custos, também dentro dos hospitais públicos.

Segundo relatório de análise do Ministério da Saúde (2005) administradores de hospitais públicos de todo o Brasil responderam questões referentes a gestão de custos em suas organizações. Foram encaminhados 2174 e-mails as mais diversas instituições prestadoras de serviço em saúde, dessas, 106 responderam ao questionário, que entre outras questões perguntava o seguinte:

1) a instituição possui ou está implantando sistema(s) de apropriação de custo(s)?

Obtiveram como resposta que mais de 55% das instituições estão implantando ou já possui sistema de custos, enquanto 44,97% não possuem sistema de apropriação de custos.

2) se a resposta ao item anterior for "Não possui", a instituição deseja programar algum sistema de apropriação de custos?

Obtendo como resposta que mais de 89% das instituições tem interesse em implantar um plano para apuração dos custos. Comprovando que há vontade administrativa por parte dos hospitais para que a Gestão de Custos possa ser realizada.

2.2 Contabilidade De Custos

A origem da Contabilidade de Custos se deu pelo crescimento do número de empresas industriais, durante a Revolução Industrial, que com o crescimento da necessidade de novas informações devido a demanda dos procedimentos contábeis. Nos primórdios a função da Contabilidade de Custos era de avaliação dos estoques em empresas industriais pois envolve muito mais do que a simples contabilização de compra e venda de mercadorias (VICECONTI; NEVES, 2013).

A Contabilidade de Custos é o ramo da Contabilidade que abrange a gestão econômica dos custos. Segundo Leone (2010, p.19):

> A contabilidade de custos é o ramo da Contabilidade que se destina a produzir informações para os diversos níveis gerenciais de uma entidade, como o auxílio às funções de determinação de desempenho, de planejamento e controle das operações e de tomada de decisões.

2.3 Custos Hospitalares

Tal complexidade trouxe consigo a necessidade de que o processo de administração se especializa buscando novas informações para subsidiar o processo de tomada de decisão. Com uma administração centralizada, é muito difícil obter informações de todos os setores do hospital, então através da contabilidade de custos suprir a administração hospitalar de informações de todos os setores da instituição.

Para o presente estudo deve-se compreender como custos hospitalares todos os gastos necessários para realização de um serviço de prestação de serviço em saúde dentro de um hospital.

2.3.1 Classificação Dos Custos Hospitalares

Custos gerados pelas atividades hospitalares exigem classificações na qual sejam reconhecidas a tendência de variação dos materiais, serviços e procedimentos médicos com a quantidade de pacientes e atendimentos gerados em um determinado período (MARTINS, 2000. p.23).

Os custos hospitalares podem ser classificados conforme a sua tendência em variar com o volume da produção médica. Podendo ser, variável ou fixo. Sendo custos variáveis como os gastos que variam proporcionalmente com o número de pacientes atendidos. Já os custos fixos são aqueles que permanecem fixos ao longo da produção médica, não dependendo do volume de atendimentos (MARTINS, 2000. p.25).

Os custos também são classificados como diretos ou indiretos, compreendendo como diretos os custos que podem ser alocados diretamente a determinado setor, atividade ou departamento. Já os custos indiretos dependem de um critério de rateio para a distribuição dos custos.

2.3.2 Método De Custeio Por Absorção

Custeio é a definição das metodologias de mensuração dos custos em determinada unidade. Entre os vários métodos de custeio destaca-se o por absorção, pois é o único aceito pela legislação brasileira, que por essa razão são os mais utilizados pelas instituições. Segundo Martins (2010):

> Custeio por absorção é o método derivado da aplicação dos princípios de contabilidade geralmente aceitos, nascido da situação histórica mencionada, consiste na apropriação de todos os custos de produção aos bens elaborados.

Essa metodologia será adotada no estudo, pois é o que apresenta maior simplicidade em sua aplicação e como se presume a implantação em um hospital sem o histórico de apuração de custos, acarretará numa maior facilidade de execução e compreensão. Tal fato não será empecilho para que a instituição venha a incorporar outros métodos mais complexos.

2.3.3 Classificação Dos Centros De Custos

Centro de custo é a unidade mínima administrativa para Contabilidade de Custo, isto é, representa a menor fração de atividade ou área de responsabilidade para qual é feita a acumulação de custos.

O Programa Nacional de Gestão de Custos do Ministério da Saúde classifica os centros de custos como podendo ser de três tipos: centro de custo administrativo, centro de custo intermediário e centro de custo final. Os centros de custos administrativos são aqueles em que à natureza das funções é administrativa, como por exemplo, os setores de departamento pessoal, contabilidade, faturamento, ouvidoria, manutenção, almoxarifado, etc. Os centros de custos intermediários são aqueles que tem função de apoio aos centros de custos finais, como por exemplo, os setores de laboratório, serviços de imagem e diagnóstico, bloco cirúrgico, entre outros. Já os centros de custos finais que são aqueles que desenvolvem as suas atividades diretamente relacionadas com a atividade fim da instituição, que são as unidades ambulatoriais, as unidades de internação clínica e cirúrgica, entre outras.

2.3.4 Departamentalização

A departamentalização é a divisão dos centros de custos hospitalares, conforme os índices de utilização pertinentes a cada centro custo, com o objetivo de alocar os custos indiretos por paciente, com maior precisão. A departamentalização tem como objetivo aprimorar o controle de custos, devido à delegação de responsabilidade ao supervisor do departamento, que executará um controle diferenciado, produzindo informações claras e precisas sobre os custos dos produtos (BELTRAME, 2005).

A diferenciação entre os centros de custos é indispensável na departamentalização hospitalar, visando o controle de custo/paciente, com a mais confiável, determinação dos custos hospitalares totais e a determinação do custo/paciente (MARTINS, 2000). O custo por centro de custo será a soma dos custos diretos mais os custos indiretos mensurados.

3 METODOLOGIA

A metodologia aplicada quanto à abordagem do problema foi através de pesquisa quantitativa. Quanto aos seus objetivos o tipo de abordagem adotado foi a pesquisa descritiva (GIL, 1999). Já o procedimento utilizado na condução do estudo, bem como para coleta de dados foi através de uma pesquisa participante.

O estudo foi realizado em um Hospital Público localizado na região da Grande Porto Alegre/RS. Hospital esse composto por 685 funcionários e com 152 leitos, sendo classificado como hospital portas abertas pelo SUS. O tipo de atendimento é de urgência e emergência, para as especialidades clínica, pediátrica, obstétrica e cirúrgica, incluindo leitos de internação em UTI, UTI Neo e Saúde Mental.

Através da utilização da metodologia citada realizou-se a implantação de um de plano de gestão de custos hospitalar em um setor piloto.

4. ANÁLISE DOS RESULTADOS

Utilizando-se da fundamentação teórica e de acordo com as etapas da pesquisa ação, o presente estudo se propõe a viabilizar a implantação de uma sistemática de implantação de gestão de custos em uma unidade de atendimento de urgência e emergência de um hospital público da Grande Porto Alegre. Sendo, ao final, capaz de fornecer dados estratégicos que auxiliem na tomada de decisão dos gestores.

4.1 Descrição Da Unidade De Pesquisa

A partir da descrição do Hospital feita anteriormente, cabe evidenciar a unidade específica onde o estudo foi realizado. A unidade estudada foi a de Urgência e Emergência, que faz atendimentos a pessoas de todas as idades, sendo que os atendimentos podem ser das seguintes especialidades: clínico, cirúrgico, traumatológico ou pediátrico.

O estudo utilizou a nomenclatura que o Ministério da Saúde (1985) adota em terminologia física das unidades hospitalares, que reconhece como Emergência toda a "unidade destinada a assistência de doentes, com ou sem risco de vida, cujos agravos à saúde necessitam de atendimento imediato". Segundo o Conselho Federala de Medicina (2014), serviços hospitalares de urgência e emergência abrange as denominações de prontos-socorros hospitalares, pronto-atendimentos hospitalares, emergências hospitalares, emergências de especialidades ou quaisquer outras denominações.

Ainda de acordo com o Ministério da Saúde (2015), atendimento assistencial abrange os atendimentos de emergência e urgência, e conceitua-o como todo cuidado ou tratamento prestado "a um indivíduo, cujas condições de saúde lhe permitem comparecer à consulta e retornar à casa, dispensando internação hospitalar" (EUROPEAN COMMISSION GLOSSARY, 2015).

Unidade	Atividade	Produto
Emergência	Prestação de serviços hospitalares de urgência e emergência	Atendimento Assistencial

Quadro 1: Quadro de Identificação do Centro de Custo

A unidade de Emergência do hospital possui 699 m² de área, seu quadro de funcionários conta com 94 funcionários ativos. Sendo, esse montante, composto por médicos, enfermeiros, técnicos e auxiliares de enfermagem e auxiliares administrativos, além de no mês de julho contar com 21 prestadores de serviço autônomos, totalizando a mão de obra no mês com 115 pessoas. A unidade funciona 24 horas ininterruptas por dia, sendo que realizou, na média, dos meses de abril, maio e junho de 2015, 5.606 atendimentos assistenciais.

4.2 Descrição Do Serviço Prestado

Baseando na proposta de pesquisa-ação (THIOLLENT, 2011), primeiramente realizou-se um período de observação, com o objetivo de explorar como os serviços são prestados, para que houve sucesso contou-se o auxílio da enfermeira supervisora do setor, para assuntos relacionados diretamente à unidade, além da supervisora da unidade de faturamento do hospital que prestou os esclarecimentos referentes a códigos e nomenclaturas de procedimentos que constam no preenchimento da ficha de atendimento do paciente.

Com tal procedimento foi possível criar um fluxograma referente ao serviço prestado na unidade, onde pode-se destacar três macroprocessos, que são:

a) Acolhimento: é criada a ficha de atendimento, que é o documento onde consta a prescrição médica e tudo o que foi realizado no atendimento do paciente. Nesse momento se realiza a verificação de sinais vitais e realiza-se uma entrevista com o paciente, que subsidia a enfermeira com informações para classificar o atendimento do paciente quanto a gravidade

do seu estado de saúde;

b) Área Vermelha: local onde o processo de atendimento é diferenciado e preferencial, paciente classificado nesse local recebe atendimento médico prioritário e imediato;

c) Ambulatório de Pronto Atendimento: local que abrange as áreas laranja, amarela e verde, nesse local o processo é realiza conforme a gravidade de cada área sendo a área laranja que abriga os pacientes mais graves e na verde os que possuem situação mais amena das três áreas. Nesse local realizam-se medicações, exames, avaliações médicas, alimentação e observação do paciente.

A figura 1 explicita esse fluxo descrito.

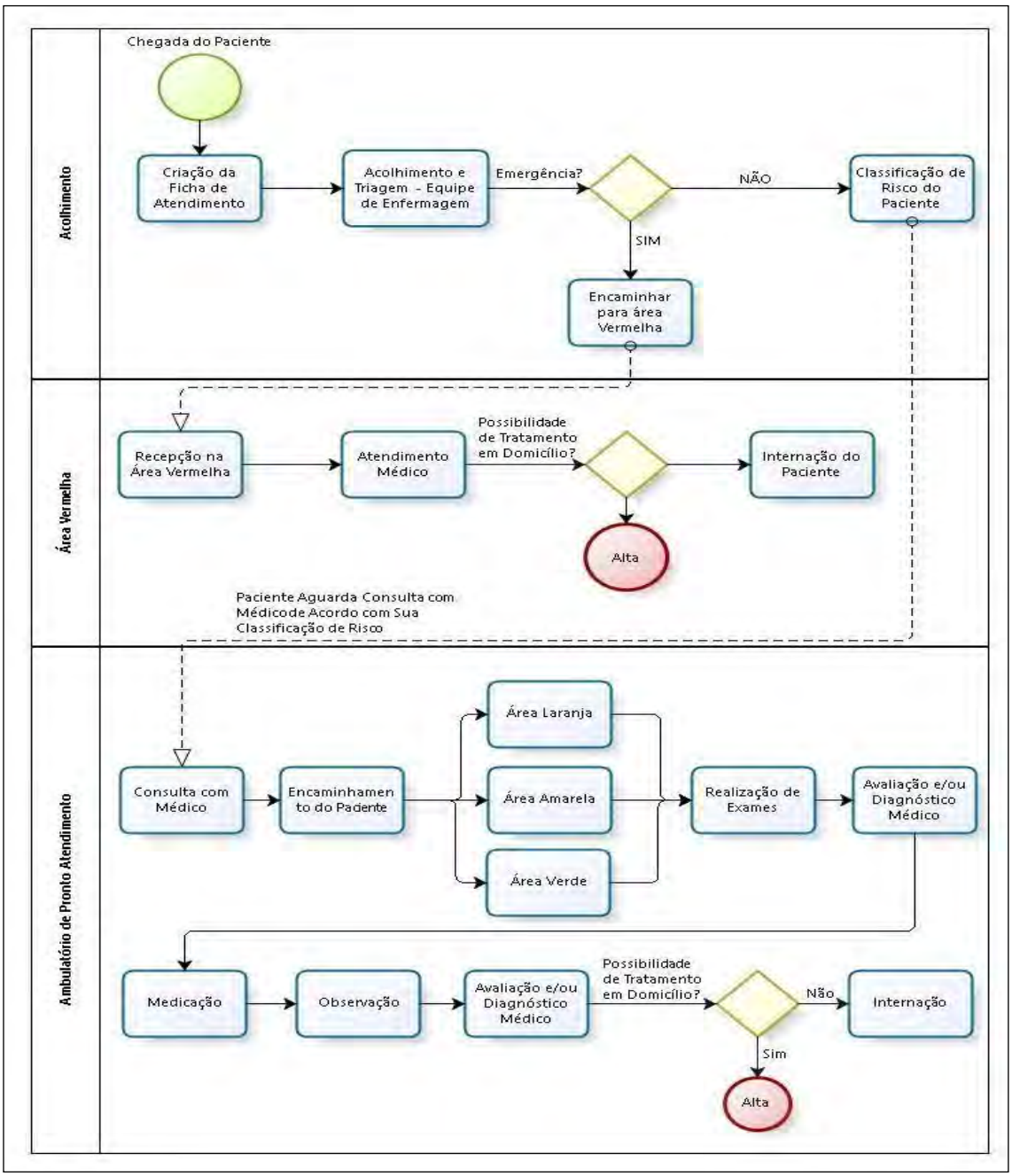


Figura 1: Fluxograma de Atendimento no setor de Emergência

É importante salientar, que esse fluxo de atendimento é em esboço de atendimento padrão, conforme o protocolo de atendimento do hospital. Portanto, não é fixo. Ele pode

mudar conforme a necessidade do paciente, pois existem casos extremos onde o caso do paciente é crítico e ele é rapidamente encaminhado para o bloco cirúrgico ou UTI.

4.3 Classificação Dos Centros De Custos Do Hospital

Para melhor visualização dos itens de custo, foi preciso organizar as unidades em centros de custos. Para tal, foi utilizada a classificação proposta pelo Ministério da Saúde (2013), que dividiu os centros de custos conforme a natureza dos serviços realizados dentro das unidades e como eles se relacionam dentro da instituição. O programa Nacional de Gestão de Custos (PNGC) faz a seguinte classificação:

a) Centros de Custos Administrativos: são centros de custos onde a atividade é de natureza administrativa podendo prestar serviços aos centros de custos meio e produtivos.

b) Centros de Custos de Apoio: são centros de custos que trabalham e dão sustentação a produção.

c) Centros de Custos Produtivos: são os centros de custos que se relacionam diretamente com o paciente, isto é, são os produtores dos serviços finais.

d) Centros de Custos Externos: são centros de custos que recebem atividades e serviços dos demais centros de custos da instituição, para prestar serviços a pacientes sem vínculo com o hospital;

Portanto, conforme Quadro 2, a unidade de Emergência está classificada como um centro de custo produtivo, e a nomenclatura utilizada para identificar a unidade será Emergência. A seguir, mostra-se a classificação das unidades em centros de custos, após breve observação das atividades realizadas por todas as unidades do hospital, este panorama é importante para mensurar os custos indiretos do Centro de Custo Emergência, além de possibilitar uma melhor visualização de como os centros de custos se relacionam, diminuindo o grau de subjetividade dos critérios de rateio utilizados.

Tipo de Centro de Custo	Centros de Custos do Hospital
Centros de Custos Administrativos	Almoxarifado, manutenção, centro administrativo, telefonia, CPD, condomínio, transporte, vigilância, gerência assistencial e farmácia
Centros de Custos de Apoio	Higiene, lavanderia, SND, SND enteral, laboratório, radiologia, ECG, endoscopia, fisioterapia, banco de sangue, bloco cirúrgico e centro obstétrico
Centros de Custos Produtivos	Emergência, unidade de internação cirúrgica, unidades de internação clínica (1, 2, e 3), uti adulto, uti neonatal, traumatologia, alojamento conjunto, fonoaudiologia e centro de especialidades
Centros de Custos Externos	SAMU e estratégia da saúde da família.

Quadro 2: Demonstrativo dos centros de custos da Instituição

4.4 Identificação Dos Itens De Custo

A partir da análise do fluxo de atendimento do paciente na unidade, pode-se detectar o primeiro item de custo que é a mão de obra que atua diretamente com os pacientes. Neste item, pode-se perceber que existe a mão de obra administrativa e assistencial, sendo a segunda composta por técnicos e auxiliares de enfermagem, enfermeiros e médicos. Nesse ponto, ratifica-se o que foi dito, anteriormente, sobre a especificidade da mão de obra em hospital.

No decorrer da análise, com auxílio da Quadro 2 de classificação dos centros de custos do hospital, foram rastreados outros itens de custo, além da mão de obra, envolvidos no atendimento assistencial. Assim, para que fosse possível detectá-los foi necessário fazer um período de observação da prestação do serviço em si, coletar dados na contabilidade do hospital, analisar as fichas de atendimento e fazer entrevistas com os responsáveis pelo setor analisado, para que fosse possível rastrear todo o montante de serviço, direta e indiretamente, envolvido na prestação de serviço de atendimento de emergência no hospital. Para obter dados e compreendê-los, também foi necessário realizar uma ida a campo em cada setor da instituição, a fim de obter todos os itens de custo da instituição. Os itens de custo encontrados seguem conforme descrição da Quadro 3.

Pessoal	
Custo Mão de Obra - Folha de Pagamento	Funcionários da instituição sob regime CLT
Serviço Assistencial Autônomo	Técnicos de enfermagem e enfermeiros contratados de forma autônoma para suprir falta de funcionários
Serviços Médicos Autônomo	Médicos autônomos contratados de forma autônoma para suprir o quadro de funcionários da instituição
Material de Consumo	
Combustíveis e Lubrificantes Automotivos	Utilizado pelo setor de transporte da instituição dentro do centro de custo Centro Administrativo
Gases Medicinais	Gases utilizados para ventilação de pacientes
Gêneros de Alimentação	Alimentos utilizados pelo SND para fabricar as refeições de funcionários e pacientes
Material de Expediente	Materiais de escritório utilizados pelos setores do hospital
Material de Limpeza	Materiais utilizados pelo setor de higiene para realizar a limpeza dos setores
Material Médico-Hospitalar	Materiais utilizados para prestar o atendimento assistencial ao paciente
Material para Manutenção de Bens Imóveis	Materiais utilizados pelo centro de custo manutenção para realizar reparos e consertos dentro do hospital
Medicamentos	Medicações que são prescritas aos pacientes
Gênero Alimentícios - Nutrição Enteral	Alimentação via sonda
Serviços de Terceiros	
Aluguel de Máquinas e Equipamentos	Aluguel de equipamentos de uso exclusivo no bloco cirúrgico
Aluguel de Veículos	Aluguel de ambulância
Outros Serviços de Terceiros - Pessoa Jurídica	Serviços prestados para os centros custos conforme demanda
Serviço de Tratamento de Resíduos Hospitalares	Resíduos hospitalares são recolhidos pelo centro de custo higiene nos setores e armazenados para recolhimento e tratamento de empresa terceirizada
Serviço de Lavanderia	Serviço terceirizado, o centro de custo lavanderia apenas recolhe e distribui a rouparia do hospital
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis	Serviço de conservação de bens imóveis de uso comum como elevadores, gerador de energia, etc.
Serviço de Manutenção e Conservação de Bens Imóveis-Gases Medicinais	Serviço de Manutenção de gases e fluxômetros
Serviço de Manutenção e Conservação de Máquinas	Serviço de manutenção de equipamentos médicos

e Equipamentos	
Serviços de Apoio Administrativo, Técnico e Operacional	Serviço prestado por estagiários
Serviços de Cópias e Reprodução de Documentos	Copiadoras são alugadas pela instituição
Serviços de Tecnologia da Informação	Serviços referentes aos sistemas de informação gerencial presentes na instituição
Serviços de Vigilância e/ou Segurança	Serviço de vigilância terceirizada que da suporte a vigilância da instituição
Serviço de Traumatologia	Serviço médico contratado para realizar consultas ambulatoriais e cirurgias
Serviço de Urologia	Serviço para realizar consultas ambulatoriais de urologia
Serviço de Pediatria	Empresa de médicos pediatras que atende apenas pacientes internados
Serviço de Anestesiologia	Empresa de médicos anestesiologistas de sobreaviso
Serviço de Radiologia	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames laboratoriais com equipamentos próprios
Serviços Laboratoriais	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames de imagem com equipamentos próprios
Serviço de Endoscopia	Empresa que utiliza as dependências do hospital para realização de exames de endoscopia e colonoscopia com equipamentos próprios
Despesas Gerais	
Serviço de Água e Esgoto	Serviço de Fornecimento de água
Serviços de Comunicação de Dados (internet e outros)	Serviço de Internet
Serviços de Energia Elétrica	Serviço de fornecimento de energia elétrica
Serviços de Telecomunicações - (Telefonia Fixa - Ramais)	Serviço de telefonia

Quadro 3: Descritivo dos itens de custos

Uma vez identificados os itens custos envolvidos, o próximo passo foi estabelecer uma relação entre eles e os centros de custos, isto é, foi necessário fazer a análise dos dados para estabelecer como os fazer a sua apropriação nos respectivos centros de custos. Os custos uma vez mensurados foram apropriados nos centros de custos de forma direta, ou através de critérios de rateio de forma indireta.

Com os valores mensurados no mês de referência, além dos respectivos critérios de rateio, para que se realizasse a distribuição dos valores dos itens de custos indiretos foi desenvolvida uma tabela de critérios de rateio. Tal tabela foi elaborada durante as visitas aos setores da instituição, onde fez-se um planejamento, para obter-se concomitantemente os critérios de rateio necessários.

Para Martins (2003, p.70) tal planilha é conhecida por “Base de aplicação de Custos Indiretos”, já o PNGC (2013) a reconhece como “Planilha Mãe”. Tal planilha é crucial para obtenção do custo total direto de cada setor, que é a soma dos custos diretos e indiretos provenientes dos itens de custo.

Em benefício da concisão, esta planilha está à disposição para consulta com os autores.

4.4 Identificação Dos Centros De Custos Que Prestam Serviço Ao Setor De Emergência

Durante período de observação, pode-se constatar que alguns centros de custos administrativos e de apoio prestam serviço de suporte e auxílio ao centro de custo "Emergência". Após fazer apropriação dos custos referentes a cada centro de custo da instituição é preciso transferir os custos dos centros de custos auxiliares aos centros de custos produtivos. Conforme Tabela 1, os custos dos centros de custos que se relacionam com a Emergência, foram transferidos por departamentalização, de acordo com produto de cada centro de custo administrativo e de apoio. Para os centros de custos que não possuem produto definido sua transferência se deu de maneira indireta através de critérios de rateio.

Centros de Custos	Critério de Transferência de Valores Para os Centros de Custos	Qtde. Total	Qtde. que o Centro de Custo Trabalhou Para Ele Mesmo	Qtde. referente ao Centro de Custo Emergência	Valor Transferido à Emergência
Almoxarifado	Produtos Distribuídos	215.246	150	43.178	R$ 2.380,24
Manutenção	Ordem de Serviço	262	1	27	R$ 5.507,73
Condomínio	m² por Centro de Custos	10.057	2.294	699	R$ 1.335,86
Centro Administrativo	Indefinido	560	67	95	R$ 70.912,47
Telefonista	Ramal Por Centro de Custos	94	1	5	R$ 981,38
CPD	Computadores por Centro de Custos	144	5	8	R$ 1.125,44
Vigilância	m² por Centro de Custos	10.057	6	699	R$ 5.886,95
Gerência de Enfermagem	Funcionários da Assistência por Centro de Custos	350	9	95	R$ 17.964,65
Farmácia	Medicamentos Distribuídos	82.131	-	19.868	R$ 14.388,79
Higienização	m² ponderado por Centro de Custos	25.485	113	2.796	R$ 26.986,55
Lavanderia	Kg de Roupa Lavada	12.394	-	1.997	R$ 8.516,39
SND	Número de Refeições Ponderada	50.614	248	4.805	R$ 19.985,48
SND Enteral	Litros de Alimento Enteral	578	-	84	R$ 3.280,95
Laboratório	Exame por Centro de Custos	14.465	-	5.717	R$ 35.394,06
Raio X	Exame por centro de Custos	4.734	-	2.655	R$ 75.828,37
ECG	Exame por	481	-	357	R$ 7.464,72

	centro de Custos				
Endoscopia	Exame por centro de Custos	224	-	9	R$ 614,84
Fisioterapia	Atendimento por Centro de Custos	3.326	-	110	R$ 1.896,70
Agência Transfusional	Bolsa de Sangue Distribuída por Centro de Custos	80	-	4	R$ 1.341,48
Bloco Cirúrgico	Cirurgia	159	-	-	R$ -
Centro Obstétrico	Parto	85	-	-	R$ -

Tabela 1: Transferência de custos para Emergência

4.5 MENSURAÇÃO DOS CUSTOS DA EMERGÊNCIA

Após o período de observação, realizou-se a coleta de dados e informações para mensuração do custo do centro de custo Emergência. Para tal, utilizou-se o método de custeio por absorção com departamentalização dos custos do centro de custos de meio e administrativos, pois permite um maior controle dos custos hospitalares indiretos e maior precisão no seu direcionamento aos pacientes (MARTINS, 2000).

Centro de Custos - Emergência	**Valor**
Custo Total Direto	R$ 1.156.832,85
Custo Total Indireto	R$ 301.793,06
Custo total do Centro de Custo	R$ 1.458.625,92
Número de Atendimentos no Mês	5.382
Custo de Atendimento Unitário	**R$ 271,02**
Custo Total Indireto Sem o Custo do Centro Administrativo	R$ 230.880,60
Custo Total do Centro de Custo Sem o Custo do Centro Administrativo	R$ 1.387.713,45
Custo de Atendimento Unitário Sem o Custo do Centro Administrativo	**R$ 257,84**
Custo de Atendimento Unitário Com o Custo do Centro Administrativo	**R$ 271,02**

Tabela 2: Custo Unitário Por Atendimento

4.6 Análise Dos Dados

A partir da elaboração da sistemática de mensuração de custos descrita, obtiveram-se uma série de dados relevantes para a gestão de custos no setor de Emergência da instituição, podendo ser utilizados por todos os níveis administrativos do hospital (estratégico, gerencial e operacional). Com base nos dados obtidos o administrador hospitalar pode obter, por exemplo, o custo variável por atendimento, ou o custo fixo mensal do setor, além disso, estabelecer o custo com insumos e exames por paciente.

Devido a relevância do custo de mão de obra, sob regime CLT, onde pode-se verificar que representa 66,15% do custo total direto do setor, e que, levando-se em consideração todo o efetivo de mão de obra necessário, isto é, com os valores referentes a funcionários autônomos e estagiários, utilizados para completar o quadro de funcionários do hospital, o montante chega a 90,77% do custo total direto do setor. Com base em dados como este, o gestor hospitalar pode aprofundar a análise referente ao item de custo que julgar relevante.

Além disso, permite que haja um controle gerencial no setor do montante relativo ao consumo de insumos por mês, estabelecendo uma relação com o número de pacientes, também cabe salientar que os dados obtidos, também oferecem indicadores não financeiros, como a quantidade de setores que prestam serviço no mês para o setor de Emergência.

Por fim o valor de atendimento na emergência é de R$ 271,02, tal valor vem a ratificar justifica a situação dos hospitais, de modo geral no país, pois ao fazer a coleta dos dados, verificou-se que os pacientes que precisam de internação clínica permanecem no setor de emergência, aguardando disponibilidade de leito em setor de unidade de internação clínica. Tal falta de leitos acaba encarecendo o custo do setor, já que um paciente internado necessita de maiores cuidados e insumos. Conforme sistema gerencial informatizado verificou-se que ao final do mês aferido houveram 201 pacientes-dia no mês que permaneceram na emergência aguardando leito.

5. CONCLUSÕES

Com a elaboração da sistemática de implantação de gestão de custos no setor de Emergência de um hospital público, foi possível a obtenção do custo unitário do atendimento emergencial na instituição e permitiu que o gestor estabeleça os indicadores gerenciais para a tomada de decisão estratégica, além de se mostrar eficaz no controle, em nível gerencial, da instituição, podendo fornecer tanto indicadores financeiros ou não financeiros.

Por estes fatos, entende-se que este estudo serve como parâmetro para obtenção de novos estudos, seja agregando novas unidades, ou para o hospital como um todo, ou ainda para futura análise de um item de custo específico na instituição.

Este estudo conseguiu responder ao problema de pesquisa formulado, no qual questionava como implantar uma sistemática de gestão de custos em determinada unidade hospitalar. Com a obtenção dos dados pode-se obter um passo a passo do que é necessário para que a instituição estudada possa começar a gerir seus custos, a partir de um setor específico do Hospital

A pesquisa foi relevante para os acadêmicos, pois mostrou como a Contabilidade de Custos pode atuar dentro de uma organização, auxiliando na gestão e na tomada de decisão estratégica, cabendo ao contador, exercer a função de gestor de custos, agregando um papel de relevância no processo administrativo de um hospital. Para a instituição o estudo apresenta uma análise geral do setor e a sua relevância dentro da instituição, permitindo ao gestor hospitalar estabelecer metas de desempenho, reduzir custos com maior propriedade e além de poder estabelecer um plano financeiro dentro do setor.

6. REFERÊNCIAS

ALMEIDA, T.R.R. Perspectivas de sobrevivência do hospital. **Revista Paulista de Hospitais**, São Paulo, n.5/6, p.104-113, maio/jun. 1983.

BELTRAME, L.d. Análise Da **Departamentalização Em Uma Empresa Hospitalar** – Um Estudo De Caso UFSM volume i. n.3 mar-mai/2005

CATELLI, A.; PARISI, C.; SANTOS, E.S. & ALMEIDA, L.B. Um sistema para a gestão econômica de organizações governamentais empreendedoras. **Revista do serviço público da ENAP**, Escola Nacional de Administração Pública, n. 3, p. 83-100, jul./set. 2001.

CELESTINO, P. Nó de Normas. **Notícias Hospitalares**. Gestão de Saúde em Debate, vol. 4, n. 39, out./nov. 2002

CHIAVENATO, Idalberto. **Planejamento Estratégico.** 12. ed**.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2003.

GIL, A.C. **Como Elaborar Projetos De Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
HANSEN, D. R. - MOWEN, M. M. **Gestão de Custos: Contabilidade e Controle**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2008.

LAKATOS, E.M., MARCONI, M. de A. **Fundamentos De Metodologia Científica**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

LEMOS, V.M.F.; ROCHA, M. H. P. A Gestão das Organizações Hospitalares e suas Complexidades. In: VII CONGRESSO NACIONAL DE EXCELÊNCIA EM GESTÃO. 12 a 13 de agosto de 2011. ISSN 1984-9354.

LEONE, G.S.G. **Curso de Contabilidade de Custos**. São Paulo: Atlas, 2010.

MARTINS, D. 2000. **Custos e Orçamentos Hospitalares**. São Paulo: Atlas

MARTINS, E. **Contabilidade de Custos**. 8ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINISTÉRIO DA SAÚDE. Introdução à Gestão de Custos, Brasília, 2013. Disponível em: <http://portal.anvisa.gov.br/wps/wcm/connect/2cc0550047457fc48b83df3fbc4c6735/Programa+Nacional+de+Gestao+de+Custos.pdf?MOD=AJPERES>. Acesso em 02/11/2014

NAKAGAWA, M. **ABC - custeio baseado em atividades.** 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

OLIVEIRA, A.B.S. **Métodos da Pesquisa Contábil**. São Paulo: Atlas, 2011.

VICENCONTI, P.E V.; NEVES, S.d. **Contabilidade de Custos: um enfoque direto e objetivo**. São Paulo: Frase, 2013.

RAY, B. **Value Engineering: a practical approach to managing cost in critical care.** Health Administrator. New Delhi. Issue 1, 2001. Disponível em: . Acesso em: 25 abr. 2015.

THIOLLENT, M. **Metodologia da Pesquisa-Ação.** 18.ed. São Paulo: Cortez, 2011.

TOGNON, I. **Uma Contribuição Ao Estudo Dos Custos Hospitalares Com O Uso Do Custeio Baseado Em Atividades:** um estudo de caso do setor de pediatria do Hospital de Caridade de Carazinho**.** Florianópolis, 2000. Dissertação de Mestrado em Administração.

A perícia contábil: uma análise de opiniões sobre o laudo pericial e quesitos solicitados aos peritos contadores do Rio Grande do Sul

Renata Nosini Gaboardi (rnosini@gmail.com)
Bacharel em Ciências Contábeis – Universidade de Caxias do Sul

Maria Teresa Martiningui Pacheco (mtmpacheco@gmail.com)
Mestre, Universidade de Caxias do Sul

Marco André Pegorini (mapegori@ucs.br)
Mestre, Universidade de Caxias do Sul

Oderson Panosso (opanosso@gmail.com)
Mestre, Universidade de Caxias do Sul

Resumo:

O presente trabalho é um estudo sobre perícia contábil, com análise da opinião dos peritos contábeis quanto ao laudo pericial e aos quesitos de esclarecimentos nos procedimentos utilizados para elaboração do laudo pericial. A metodologia utilizada foi pesquisa bibliográfica, exploratória descritiva, quantitativa e qualitativa, que teve como propósito conhecer os processos da perícia e as atividades, funções e responsabilidades do perito, por meio de um questionário com 15 perguntas fechadas, para melhor aproveitamento e precisão do que se desejava identificar; e, uma pergunta aberta, onde objetivava verificar a opinião dos peritos sobre os trabalhos realizados em pericia contábil. O instrumento de pesquisa foi aplicado aos peritos contadores do Estado do Rio Grande do Sul, durante o mês de setembro e outubro de 2015. De um total de 100 questionários enviados foi recebido 17%. Os principais resultados com à pesquisa de campo realizada com os peritos contábeis, foi possível verificar que o laudo pericial é uma peça fundamental para a tomada de decisão do juiz, quando 76% dos profissionais responderam que o laudo é relevante para o magistrado; e 59% dos respondentes afirmaram que o laudo é uma prova judicial, e serve para auxilio do magistrado na sua tomada de decisão; quanto aos quesitos de esclarecimento, 88% disseram que esses pedidos são com intuito de manobrar o magistrado, confundi-lo, ganhar tempo, entre outros, vale salientar que 71% dos respondentes afirmam já ter presenciado este tipo de situação. Salienta-se ainda que este estudo não esgota o assunto, recomendando-se seu aprofundamento inclusive com peritos de outros estados da federação.

Palavras chave: Perícia Contábil, Peritos Contábeis, Laudo Pericial.

The accounting expertise: an analysis of reviews about the expert report and requested questions to forensic accountants of Rio Grande do Sul

Abstract:

This work is a study of forensic accounting, analyzing the opinion of financial experts on the expert report and questions of clarification on the procedures used for the preparation of the expert report. The methodology used was literature, descriptive exploratory, quantitative and qualitative, which aimed to know the process of expertise and activities, functions and expert responsibilities through a questionnaire with 15 closed questions to improve accuracy of what wanted to identify; and an open question, which aimed to verify the opinion of experts on the work done in accounting expertise. The research instrument was applied to the forensic accountants of Rio Grande do Sul state, during the month of September and October 2015. A total of 100 questionnaires sent was received 17%. The main results, with the field research conducted with accounting experts, we found that the expert report is a key part of the judge's decision. 76% of professionals said that the report is relevant to the magistrate. 59% of respondents said that the report is a judicial proof and serves to help the judge in his decision.

About clarifications of questions, 88% said that such requests are in order to maneuver the magistrate, confuse him, save time, and others. It is worth noting that 71% of respondents said they had witnessed this type of situation. Is highlighted that this study does not exhaust the subject, recommended its deepening including experts from other states.

Keywords: Forensic Accounting, Accounting Expert, Expert Report.

1 INTRODUÇÃO

Na atual conjuntura econômica em que o país se encontra, não é de se surpreender ao se deparar com pessoas que procuram a justiça para rever algum contrato de financiamento, com o intuito de reduzir os juros cobrados pelas instituições financeiras. Isto é reflexo de um período fácil para obtenção de créditos, onde a população adere a este método para adquirir algum bem móvel ou imóvel, sem calcular ou planejar o pagamento do mesmo. É claro que nem todas as revisões contratuais são movidas por essa facilidade, às vezes, também, os próprios bancos elevam demasiadamente as taxas de juros e o cliente no momento do financiamento não analisa. Passado algum tempo, verifica-se que os juros foram abusivos, e procura seus direitos para rever esses valores indevidos.

Quando se move uma ação revisional de contratos, o juizado indica um perito contábil para analisar o contrato e refazer os cálculos, o resultado deste trabalho é essencial para conclusão do litigio. Esse tipo de ação judicial precisa de um laudo pericial para comprovar ao juiz e as partes qual é a verdadeira versão do caso, o profissional contábil que atua nesta área tem que ser *expert* no assunto em questão, e deve manter-se sempre atualizado.

Não necessariamente a perícia precisa ser judicial, existem outras formas de resolver conflitos com ajuda de um perito sem mover uma ação judicial, a perícia contábil existe, e ela é utilizada de acordo com o fato em questão, as pericias mais formais para casos em que as partes não pretendem firmar algum acordo, e outras mais informais para questões simples e de concordância entre as partes.

Perícia é conhecimento e experiência das coisas, ou seja, é uma função a qual uma pessoa conhecedora e experimentada em certas matérias e assuntos examina as coisas e os fatos, reportando sua autenticidade e opinando sobre as causas, essência e efeitos da matéria examinada segundo D'Auria (1962 apud ALBERTO, 2012, p.1).

Para que uma prova pericial se torne eficaz perante a justiça, é essencial cumprir determinadas leis, métodos e processos, como: diligências, solicitações de documentos e outros, para que com eles se tenha um aprofundamento do assunto, e então transformar as informações contábeis em provas com valor para a justiça.

Portanto o objetivo é apresentar um estudo sobre Perícia Contábil, com análise da opinião dos peritos contábeis quanto ao laudo pericial e aos quesitos de esclarecimentos nos procedimentos utilizados para elaboração do laudo pericial em uma ação judicial de revisão contratual. Foi realizado a aplicação de um questionário aos peritos contadores do Estado do Rio Grande do Sul.

Portanto, este trabalho irá expor o processo da perícia contábil, para que os leitores entendam esta profissão e sua importância, sendo que somente profissionais capacitados na área contábil tem competência técnica profissional de exercer e com a ajuda das afirmações dos pesquisados avaliar os processos técnicos da pericia contábil.

2 REVISÃO TEÓRICA

2.1 PERÍCIA CONTÁBIL

No Brasil, a primeira vez em que se debateu sobre Perícia Contábil foi em 1924, no I Congresso de Contabilidade, o conclave chegou à conclusão em dividir as funções profissionais da seguinte maneira: Contador, Guarda-Livros e Perito. (SÁ, 2011). A pericia possui um envolto muito maior do que se imagina, ela é necessária em diversos ramos de trabalho, e a contabilidade é um deles (SÁ, 2011).

Alguns autores mostram o que é pericia pelo seu uso e efeitos, D'Auria (1962 apud ALBERTO, 2012, p.1) traz um conceito mais antigo de perícia contábil: "Perícia é conhecimento e experiência das coisas. A função pericial é, portanto, aquela pela qual uma pessoa conhecedora e experimentada em certas matérias e assuntos examina as coisas e os fatos, reportando sua autenticidade e opinando sobre as causas, essência e efeitos da matéria examinada".

A Perícia Contábil tem como objetivo maior a verdade sobre a matéria examinada, visando transmitir a realidade contábil para o processo ou qualquer forma de instancia decisória. Alberto (2012, p.37). Para Magalhães et al. (2009), pericia é um trabalho de notória especialização é executado com objetivo de adquirir prova ou opinião sobre o objeto em julgamento, para orientar autoridades formalmente ou desfazer conflitos em interesses de pessoas.

Silva (2008, p.47) argumenta que "o objetivo de uma perícia, quando realizada por Perito-contador nomeado em Juízo, é emitir uma opinião técnica fundamentada, sobre o objeto que estava em exame, e no âmbito judicial, subsidiar o Magistrado nas tomadas de decisão. A busca da verdade jurídica é a pauta permanente do Perito-contador".

A perícia se divide em quatro espécies, a judicial, semijudicial, extrajudicial e a arbitral. Muitos são os casos judiciais que se requer o trabalho pericial, como este tem força de prova, por ser baseada em elementos e documentos, a perícia se torna específica. Sendo às vezes decisivas nos julgamentos, onde surgir uma dúvida toma-se a perícia como auxiliar. Logo, é grande o campo de ação do Perito Contábil (NBC TP 01, item 5; MAGALHÃES et al. 2009; SÁ, 2011; ALBERTO, 2012; FEMENICK, 2013);

Uma fundamentação bem elaborada a respeito de um fato contábil, vinda de um profissional da contabilidade, é a base primordial para elaboração de um laudo ou parecer. Logo, Hoog (2015, p. 167) diz que os fundamentos "são as razões ou argumentos em que se funda uma questão, ou um ponto de vista". De igual modo Sá (2011, p.2) explica os fundamentos da seguinte maneira: "A perícia contábil é uma tecnologia porque é aplicação dos conhecimentos científicos da contabilidade".

Hoog (2015) considera que o labor pericial contábil representa uma força científica que dará sustentação a decisão judicial. Sá (2011) apresenta a objetividade como sendo a ação do perito em não desviar-se do objeto da perícia que estiver desenvolvendo, e apenas para auxilio apelar para exames paralelos. Já para Hoog (2015) a objetividade como fundamento afasta os critérios de observação, por exemplo, de um advogado em uma peça processual, prevalecendo o uso dos princípios contábeis.

Na perícia as ideias devem ser expostas e elaboradas de forma simples, jamais esquecendo o bom uso do vocabulário. Hoog (2015, p. 186) explica que "Essa regra implica valorizar o vernáculo e embasar uma posição de forma resumida, pois o labor pericial não é um tratado e sim, uma prova para uma convicção, (...)". O autor mostra que o laudo não precisa de muita teoria para ser bom, ele precisa sim, ser bem elaborado, de forma objetiva e precisa para que todos entendam claramente o resultado do laudo pericial.

É fundamental que a perícia seja exata para ter credibilidade como prova judicial, é neste sentido que Sá (2011, p.5) fundamenta dizendo: "Como visa ser utilizada para fins

diversos, a perícia necessita atingir tal fim e deve ser suficientemente ***Confiável***". Esse autor considera ainda que a perícia busca a verdade sobre o que se evidencia e a respectiva e fundamental sustentação documental. De acordo com o ponto de vista de Hoog (2015), o cumprimento rigoroso dos critérios científicos, gera a segurança pericial, e torna possível a certificação de exatidão, que nada mais é, do que o ato de atestar a informação do laudo pericial, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída ao perito contador.

De acordo com Hoog (2015), a fundamentação do trabalho pericial não pode tratar do que não foi pedido, nem mais do solicitado e tampouco deixar de decidir sobre parte do pedido. O perito além de agir rigorosamente o que está regulamentado pelo CPC art 422: "O perito cumprirá escrupulosamente o encargo que lhe foi cometido, independentemente de termo de compromisso. (Redação dada pela Lei nº 8.455, de 24.8.1992)"; deve ainda demonstrar regularidade na grafia, inteligência e vontade, solucionando questionamentos trazidos a juízo dentro dos limites do pedido e da contestação.

2.2 PROVA PERICIAL

Para Wakim e Wakim (2012, p.67) a perícia é que é "a prova pericial mais utilizada no meio judicial, pois ela irá se sustentar paralelamente com os demais meios de prova". Já, Mello (2013, p. 16) diz que: "(...) prova pode ser entendida como a manifestação, por meios legais, da existência, da autenticidade e/ ou da veracidade, ou não, do quanto alegado, sendo o instrumento para transformar a certeza relativa em convicção jurídica".

O ônus da prova, segundo Hoog (2015) não cabe ao perito produzir as provas do objeto em discussão, somente tem o dever de examinar as provas produzidas pelos litigantes durante a ação. Conforme determina o artigo 396 do CPC: "Compete à parte instruir a petição inicial (art. 283), ou a resposta (art. 297), com os documentos destinados a provar-lhe as alegações". Portanto, o perito deve apenas preocupar-se em investigar as provas trazidas pelas partes, mostrando a partir destas suas conclusões sobre o caso.

O CPC nos artigos 378 e 379 disciplinam que os livros comerciais e fiscais podem provar a favor ou contra o seu autor. Para que os livros provem a favor da parte que lhe cabe é necessário que os mesmos preencham todos os requisitos impostos por lei e que se enquadre na Normas Brasileiras de Contabilidade, quanto à documentação e suas divulgações. Os artigos 381 e 382 do CPC explicam que dependendo da importância da prova apresentada, o juiz é quem determina a apresentação total ou parcial dos livros e documentos.

Como mostra Hoog (2015), o momento mais conveniente para apresentação da documentação para o autor é a petição inicial, para o réu o da resposta. Porém o artigo 397 do CPC permite a junção de novos documentos a qualquer momento.

2.3 NORMAS DA PERÍCIA

Alberto (2012) conceitua as normas dizendo que são indicativos comportamentais obrigatórios, representam como devem agir os que executam tal ciência. Não sendo diferente Sá (2011) explica que, a perícia contábil por ser relevante, passou a exigir que fossem estabelecidos procedimentos a serem seguidos, específicos sobre este trabalho. De acordo com Hoog (2015) é muito importante a distinção entre a lei contábil e as normas, pois a lei, representa a verdade científica, comprova os atos e fatos que se repetem em todo o mundo sob as mesmas condições.

A Comissão de estudos de perícia contábil do CRC referenciada por Gehling et al. (2015), apresenta os quesitos como sendo perguntas formuladas pelas partes ou pelo julgador, devidamente registradas nos autos, tem por objetivo o esclarecimento dos fatos em discussão. Portanto são de grande importância no processo do trabalho pericial. Mello (2013)

complementa dizendo que “além disso, o juiz pode propor ao perito judicial perguntas que julgar necessárias ao esclarecimento da causa”.

Hoog (2015, p. 339) explica que “Se a parte não formular os quesitos principais, não pode apresentar quesitos suplementares”. O artigo 435 do CPC diz que: Parágrafo único. O perito e o assistente técnico só estarão obrigados a prestar os esclarecimentos a que se refere este artigo, quando intimados 5 (cinco) dias antes da audiência. Hoog (2015) ainda enfatiza os quesitos de direito ou outras áreas, onde o profissional deve dar a resposta por prejudicada, sob pena da interferência do Magistrado ou o exercício ilegal da profissão.

O artigo 426 do CPC explica que é de competência do juiz indeferir quesitos impertinentes, e formular o que entender seja necessário ao esclarecimento da causa. O perito jamais pode deixar de responder um quesito por entender como inadequado.Conforme afirma Mello (2013) a entrega do laudo não representa a conclusão do trabalho pericial em um litigio, é dever do perito, esclarecer eventuais duvidas que possam surgir sobre a conclusão apresentada. Já para Hoog (2015) os quesitos de esclarecimentos podem ser vistos como a possibilidade de corrigir erros involuntários cometidos pelo perito, onde estes por questão de justiça e equidade devem ser revistos, já que a verdade deve sempre prevalecer.

Os quesitos suplementares devem ser apresentados durante a realização do trabalho pericial, o artigo 425, do CPC orienta que: “Poderão as partes apresentar, durante a diligência, quesitos suplementares. Da juntada dos quesitos aos autos dará o escrivão ciência à parte contrária”. Quesitos impertinentes, de acordo com Hoog (2015) são os que buscam interpretação de textos legais, ligados a profissão de mérito ou de outras profissões como medicina, engenharia entre outras. O mesmo autor afirma ainda que um contador deve responder as questões de sua especialidade, desde que existam os meios necessários a sua convicção, deixando de responder ou informando que a resposta está prejudicada quando o quesito é atípico a função da pericia contábil.

O uso de linguagem técnica está disciplinado no artigo 156 do CPC que, “Em todos os atos e termos do processo é obrigatório o uso do vernáculo”. É muito importante que os peritos utilizem a linguagem de forma clara e prática, para se fazer entender por todos. Segundo Hoog (2015) a linguagem deve ser orientada para esclarecimento dos leigos em contabilidade, pode haver abreviaturas de fácil compreensão. Se o perito pretende ser compreendido no juizado deve utilizar vocabulário simples e claro, desta maneira irá evitar esclarecimentos sobre o laudo. Porém, se houver a necessidade do uso de termos técnicos, estes devem estar presentes pelo uso da tecnologia contábil, os vocábulos contábeis.

2.4 NORMAS DO PERITO

Segundo NBC PP 01 item 2 e 5, perito é o contador registrado no Conselho Regional de Contabilidade, que exerce a atividade pericial de forma pessoal, devendo ser profundo conhecedor, por suas qualidades e experiências da matéria periciada, e Perito-contador assistente é o contratado e indicado pela parte em perícias contábeis, em processos judiciais e extrajudiciais, inclusive arbitral. “Os profissionais ligados ao poder judicial, cuja formação acadêmica não tem em primeiro plano a ciência contábil, (juízes, promotores, administradores, avaliadores, intérpretes, escrivães, síndicos, comissários, liquidantes etc.), necessitam de um guia contábil, para tomada de decisões relevantes (...)”. (HOOG, 2008, p.27).

Conforme determina a NBC PP 01 no seu item 18, o perito tem o dever de saber sobre as responsabilidades sociais, éticas, profissionais e legais, às quais está sujeito na ocasião em que aceita o encargo para a execução de perícias contábeis judiciais e extrajudiciais, inclusive arbitral. Quando o perito for nomeado, se pretender aceitar o cargo deve formular o seu

orçamento que servirá de base da proposta de honorários. Segundo Magalhães e Lunkes (2008), cabem às partes o pagamento das despesas que realizarem no processo, por depósito antecipado total ou a cada ato e parte na entrega do laudo, já que os honorários periciais são despesas do processo.

Segundo a NBC PP 01 item 33, o perito deve levar em consideração os seguintes ícones na proposta de honorários: a relevância e valor da causa; os prazos para execução da perícia e o local da coleta de provas e realização da perícia. Já o seu item 36 determina que "o perito deve apresentar sua proposta de honorários devidamente fundamentada". O assistente apresentará a sua proposta no contrato que, obrigatoriamente, celebrará com o seu cliente, observando as normas estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

2.5 LAUDO PERICIAL

Conforme afirma Sá (2011, p.42): "O laudo é, de fato um pronunciamento ou manifestação de um especialista, ou seja, o que entende ele sobre uma questão ou várias, que se submetem a sua apreciação". O Conselho Federal de Contabilidade, através da Resolução nº 1.243/2009 define laudo pericial como: "uma peça técnica, que de forma circunstanciada, clara e objetiva, têm-se a síntese da perícia e os procedimentos adotados para suas conclusões" este laudo deve ser elaborado por um profissional devidamente registrado e habilitado no Conselho Regional de Contabilidade (art. 25).

Segundo a NBC TP 01, no item 48 o laudo pericial contábil e o parecer pericial contábil são documentos escritos, nos quais os peritos devem registrar de forma ampla e suficiente o conteúdo da perícia, e descrever de forma minuciosa os aspectos que envolvam o seu objeto e as buscas de elementos de prova necessários para a conclusão do seu trabalho. Existem alguns procedimentos de perícia contábil que tem por objetivo fundamentar as conclusões que serão levadas ao laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil, podendo ser utilizados de acordo com o objeto a ser periciado. O Quadro 1 apresenta os procedimentos de perícia contábil.

Quadro 1 - Procedimentos de perícia contábil

PROCEDIMENTO	OBJETIVO
Exame	É a análise de livros, registros das transações e documentos.
Vistoria	É a diligência que objetiva a verificação e a constatação de situação, coisa ou fato, de forma circunstancial.
Indagação	É a busca de informações mediante entrevista com conhecedores do objeto ou fato relacionado à perícia.
Investigação	É a pesquisa que busca trazer o laudo pericial contábil ou parecer pericial contábil o que está oculto por quaisquer circunstâncias.
Arbitramento	É a determinação de valores ou a solução de controvérsia por critério técnico.
Mensuração	É o ato de qualificação e quantificação física de coisas, bens, direitos, e obrigações.
Avaliação	É o ato de estabelecer o valor das coisas, bens, direitos, obrigações, despesas e receitas.
Certificação	É o ato de atestar a informação trazida ao laudo pericial contábil pelo perito-contador, conferindo-lhe caráter de autenticidade pela fé pública atribuída a este profissional.

Fonte: Adaptado de (Aberto, 2012).

O perito contador é quem orienta o laudo, o mesmo adotará padrões próprios para elaboração, porém não pode desrespeitar a estrutura que está prevista nas normas brasileiras de contabilidade – NBC TP 01, está também obriga o perito a apresentar suas conclusões ao findar o laudo. Conforme define Sá (2011), para um laudo ser de boa qualidade é preciso

atender-se a alguns requisitos mínimos: objetividade, rigor tecnológico, concisão, argumentação, exatidão e clareza. Diante destas informações podemos concluir que o laudo sempre deve ser elaborado de forma clara e organizada, contendo os principais alicerces que colaboraram para que se chegasse a tal conclusão, deste modo o trabalho pericial ficará bem apresentado e fundamentado, para que o juiz ou quem tiver acesso a ele possa basear-se em algo verídico e técnico para tomada de decisão.

3 METODOLOGIA

Para Barros e Lehfeld (2002), metodologia consiste em elaborar uma linha sistematizada a seguir e selecionar as principais estratégias para execução do trabalho de pesquisa. Quanto a revisão bibliográfica, Azevedo (2012, p.23) ensina que é uma compilação crítica e retrospectiva de várias obras acerca de um determinado assunto.

Bastos e Keller (2012, p. 61) determinam que a pesquisa de campo visa dirimir dúvidas, ou obter informações e conhecimentos a respeito de problemas para os quais se procura resposta ou a busca de confirmação para hipóteses levantadas entre fenômenos ou os próprios fatos novos e suas respectivas explicações.

Foi elaborada uma pesquisa de campo, com o intuito de analisar as opiniões dos peritos contábeis, a respeito de perícias executas por eles no geral. A parte objetiva do questionário foi elaborada com quinze perguntas fechadas, para melhor aproveitamento e precisão do que se desejava saber, as respostas foram tabuladas em percentuais. Já na parte descritiva, buscou-se verificar a opinião dos peritos sobre o tema em questão, solicitando em uma única pergunta, que os mesmo se manifestassem sobre a perícia contábil (NEVES, et al., 2013).

A pesquisa foi enviada em 17 de setembro de 2015 com prazo para retorno até 15 de outubro de 2015, via e-mail, para um total de cem profissionais da área, abrangendo diversas cidades do estado do Rio Grande do Sul, de 100% da amostragem, 17% dos peritos retornaram com o questionário respondido.

4 ANÁLISE E RESULTADOS DA PESQUISA

A apresentação e análise dos resultados da pesquisa é uma etapa muito importante para poder interpretar os dados que foram solicitados aos peritos, e assim elaborar as considerações sobre tal estudo.

Analisar a pesquisa consiste em selecionar as respostas dos participantes, com isto, verificar qual foi o resultado em que se chegou, e com suporte em artigos científicos fazer uma comparação sobre algumas perguntas que já foram motivo de estudos anteriores a este.

Serão exibidos a seguir, os resultados da pesquisa aplicada respectivamente com suas análises. O Quadro 2 mostra o perfil dos entrevistados.

Quadro 2 – Perfil dos entrevistados

Perfil dos entrevistados	Respostas Recebidas	
1) Quanto ao gênero:	47%	Masculino
	53%	Feminino
2) Quanto a idade:	6%	entre 20 a 30 anos
	53%	entre 31 a 50 anos
	41%	acima de 50 anos
3) Quando a formação profissional:	18%	não responderam
	76%	possuem cursos de *Lato Senso*
	6%	possuem cursos de *Strito Senso*
4) Quanto ao tempo que exerce a profissão:	30%	de 1 a 11 anos
	64%	acima de 11 anos
	6%	não exerce a profissão
5) Quanto à área de atuação na pericia:	47%	cível, trabalhista e federal
	24%	somente cível
	12%	somente trabalhista
	17%	não respondeu
6) Quanto ao local de trabalho:	47%	não respondeu
	18%	em Porto Alegre
	35%	em diferentes municípios da região.

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

A grande maioria (53%) é do sexo feminino, com idade igual ou superior a 31 anos (53%) e acima de 50 anos 41%. Comparando com o resultado da pesquisa feita por Silveira et al. (2013), onde obteve 33,33% dos entrevistados, com idade de 50 anos ou mais, é possível constatar que os profissionais que atuam em perícia já possuem vasta experiência na atividade.

A formação profissional também foi questionada na pesquisa, a maioria dos entrevistados (76%) obtém, além do curso de Bacharel em Ciências Contábeis, cursos de Pós-graduação. Conforme diz Leitão Júnior et al. (2012 apud CFC, 2009) a competência técnica de um perito pressupõe adequado nível de conhecimento, devendo este atualizar-se constantemente, mediante cursos, programas de capacitação, educação continuada e especializada.

O tempo que o profissional exerce a função de perito contábil os profissionais entrevistados já possuem uma vasta experiência neste ramo, tendo 64% acima de 11 anos de experiência. Analisando ainda os resultados mostrados no Quadro 2, observa-se que 47% dos profissionais atuam em todas as áreas que o questionário apresentava. Portanto pode-se concluir que um perito contador tem capacidade, para atuar nas mais diversas áreas da pericia contábil, corroborando com a pesquisa de Aguiar (2010), onde houve grande semelhança no resultado.

Os peritos foram questionados sobre seu local de trabalho, porém, a maioria, 47% dos profissionais não responderam ou deram como local o escritório na própria casa, diversas comarcas, entre outras respostas inválidas para o questionário, sendo que este se referia à cidade em que os mesmos atuam com perícia.

Em seguida apresentam-se os dados referentes a parte técnica relativa a perícia com vistas a emissão dos laudos periciais questionados. O Quadro 3 mostra os resultados.

Quadro 3 – Afirmações sobre questionamentos do Laudo Pericial

Parte técnica do laudo pericial	Respostas Recebidas	
7) Se os laudos emitidos foram questionados?	76%	sim
	24%	não
8) Se a competência técnica do perito é relevante:	6%	não respondeu
	65%	sim
	29%	não
9) Participação em pericias revisionais versus esclarecimentos:	6%	não respondeu
	76%	sim
	18%	não
10) Pedidos de esclarecimentos versus manobras:	88%	sim
	12%	não
11) Sua participação versus manobras:	71%	sim
	29%	não
12) Laudo pericial versus liquidação da sentença:	6%	não respondeu
	59%	sim
	6%	não
	29%	às vezes
13) O laudo pericial é relevante para o magistrado:	6%	não respondeu
	76%	sim
	6%	não
	12%	às vezes

Fonte: Dados da pesquisa elaborados pelos autores (2015)

Os peritos foram questionados a responder se seus laudos periciais já foram questionados, 76% disseram que sim, nota-se que geralmente os questionamentos são elaborados para o profissional da pericia esclarecer tais dúvidas. De acordo com Leitão Júnior et al. (2012), o perito deve manter cuidado em responder apenas os quesitos pertinentes, deixando de lado os que forem considerados impertinentes, é uma habilidade requerida do perito.

Solicitou-se ao perito informar se a competência técnica do profissional convence as partes envolvidas, 65% afirmaram que sim. Equiparado às respostas dos peritos, temos o artigo com autoria de Neves Júnior et al. (2013) onde ele diz que nem sempre o julgador (no caso o magistrado), possui conhecimento científico necessário para decidir sobre determinado assunto.

O Quadro 3 apresenta a participação dos peritos entrevistados em pericias de revisional, e se alguma das partes envolvidas solicitou pedido de esclarecimento, 76% responderam positivamente, que já efetuaram pericias de revisionais e também já foram questionados. Aguiar (2010) explica que os quesitos constituem um rol de indagações feitas ao perito, partindo da base do processo pericial, podendo ser formulados pelo magistrado, ou pelas partes, ou simplesmente não existir. O resultado desta questão manteve-se semelhante ao da pesquisa aplicada por Silveira (2013).

Em relação aos pedidos de esclarecimentos podem ser considerados manobras para as partes atingirem seus objetivos, 88% dos peritos afirmaram que isto realmente acontece.. Leitão Júnior et al (2012), explica que os esclarecimentos devem ser feitos a fim de esclarecer eventuais dúvidas e detalhes sobre a matéria periciada.

Dos resultados 71% dos peritos afirmaram que os pedidos de esclarecimentos foram feitos com intuito de manobrar o magistrado. Observou-se que o resultado manteve-se equiparado com a pesquisa feita por Aguiar (2010), onde também foi abordada esta questão.

Em seguida obteve-se a opinião dos peritos contábeis a respeito do laudo pericial ser determinante para a liquidação de sentença (item 12 – Quadro 3): 59% disserem que sim, o laudo é uma prova judicial, e serve para auxilio do magistrado na sua tomada de decisão. Conforme explica Leitão Júnior et al. (2012) a prova pericial encontra-se dentro do rol de provas no processo civil, quando está for de natureza pericial, a materialização se fará pelo laudo, que tem por finalidade subsidiar o processo decisório do Juiz. De encontro com a pesquisa feita por Zolet e Silvério (2010) onde eles demonstram através da pesquisa realizada, que o laudo realmente é importante para decisão do magistrado, e a capacidade que este possui de direcionar a solução do litigio.

Dos resultados 76% dos peritos responderam que o laudo pericial é relevante. Neves Júnior et al. (2013), afirma que, o laudo pericial contábil possui natureza jurídica de prova, e como tal deve se apreciado pelo juiz na formação do veredito. Mais uma vez comparando os resultados obtidos com pesquisas realizadas por Silveira et al. (2013), Zolet e Silvério (2010), e a de Neves Júnior et al. (2013), comprova-se pela obtenção do alto índice de respostas positivas, que o laudo é sim aceito e influencia a tomada de decisão dos magistrados.

Solicitou-se que os peritos classificassem de 1 a 4, os motivos para os pedidos de esclarecimentos nas pericias, sendo 1 grau de maior importância e 4 de pouca importância, 23% dos peritos privou-se de responder está questão. Apresentam-se os resultados no Quadro 4.

Quadro 4 – Motivos de pedidos de revisional de contratos

14) Qual é o motivo para os pedidos de revisonal de contratos	Grau de Importância = 1	Grau de Importância = 2	Grau de Importância = 3	Grau de Importância = 4
Não respondeu	23%	23%	23%	23%
Por realmente não ter atendido o disposto no laudo	29%	6%	18%	24%
Para ganhar tempo	12%	6%	18%	41%
Para tentar confundir o perito e fazê-lo mudar de opinião	12%	53%	12%	0%
Para tentar confundir o magistrado e fazê-lo solicitar outra perícia	24%	12%	29%	12%
Total	**100%**	**100%**	**100%**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

Os peritos classificaram com 29% como de maior importância para pedidos de esclarecimentos; o fato das partes não ter entendido o disposto no laudo, 53% dos entrevistados, mais da metade, acreditam que em segundo lugar, os pedidos de esclarecimentos são para confundir o perito e fazê-lo mudar de opinião; em terceiro lugar com 29% como motivo de tentar confundir o magistrado e fazê-lo solicitar nova pericia; por fim classificado com grau 4, o ganho de tempo pelas partes, 41% dos profissionais acreditam que este é o motivo para pedidos de esclarecimentos com menor importância.

Na última questão fechada da pesquisa, os entrevistados classificaram os aspectos de aprimoramento no trabalho do perito. Salientarmos que 35% dos entrevistados não responderam. O Quadro 5 revela os resultados alcançados.

Quadro 5 – Grau de importância dos aspectos de aprimoramento do trabalho do perito

15) Aspectos de aprimoramento no trabalho do perito	Grau de Importância = 1	Grau de Importância = 2	Grau de Importância = 3	Grau de Importância = 4
Não respondeu	35%	35%	35%	35%
Linguagem técnica	41%	0%	0%	24%
Objetividade nas respostas	12%	18%	6%	29%
Exatidão nas respostas	6%	12%	35%	12%
Clareza	6%	35%	24%	0%
Total	**100%**	**100%**	**100%**	**100%**

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

Com 41%, os peritos afirmaram que a linguagem técnica é o que mais deve ser aprimorado nas pericias. Isto corrobora com Knackfuss (2010) que destaca que a linguagem deve ser acessível aos interlocutores, possibilitando as partes entendimento do exposto.

O grau de importância 2 teve como aprimoramento a clareza com 35% sendo importante. A clareza é um dos principais pontos a ser observado em um laudo pericial, conforme constata Aguiar (2010) o laudo pericial é uma peça de alta responsabilidade, devendo desta forma, atender a requisitos especiais, um bom trabalho pericial deve ter: objetividade, clareza, fidelidade, concisão e confiabilidade.

Os peritos classificaram a exatidão nas respostas com grau 3, ou seja, para eles é um dos aspectos de razoável aprimoramento com 35%. Conforme explica Aguiar (2010), o trabalho pericial não deve desviar-se da matéria que o motivou, oferecendo respostas pertinentes e adequadas às questões formuladas.

Por último a resposta do grau de importância 4, em última instancia os peritos afirmaram que, objetividade nas respostas seria um aspecto que necessitaria de pouco aprimoramento (29%). Contrapondo com os resultados atingidos na pesquisa de Neves Júnior et al. (2013), observamos que estes são controversos, sendo que em sua pesquisa os entrevistados relataram em 90 indicações como sendo, a objetividade e precisão nas respostas, o aspecto que deve ser melhor aprimorado.

Concluído o questionário, os pesquisados responderam a uma pergunta descritiva, sobre sua opinião a respeito do trabalho de pericia contábil. Dentre as respostas obtidas destacam se:

"*... uma dica importante é se ater ao que determina o Juiz, todo nosso cálculo deverá estar baseado na manifestação do Juiz, independentemente se concordarmos ou não, mas sempre, para preservar os interesses do nosso cliente".*

"...alguns juízes aceitam impugnações absurdas aos laudos pericias e não se pronunciam frente a estas e os Advogados que conseguem se valer desta estratégia levam o processo por anos, ... colaborando para o acumulo de processos judicias nas varas...".

"Os contratos bancários, apesar de serem muito bem formulados, apresentam muitas cláusulas unilaterais... O perito deve sempre ser o mais imparcial possível, sem considerar quem pensamos estar com a razão. Isso quem decide é o juiz... Responder de maneira mais simples possível aos questionamentos deles, facilita o entendimento".

"O trabalho em revisionais de contratos bancários é necessário atender muitas vezes os quesitos que vem já estipulando índices para atualização de valores de reajustes... em caso de dúvida utilizar o bom senso a fim de fazer a planilha e descrever de maneira clara e objetiva, demonstrado que efetuou um trabalho dirigente utilizando e técnica e ciência para chegar a prova solicitada..."

"os trabalhos periciais são diferentes um do outro, dependendo da forma dos pedidos formuladas pelas partes, ou seja, as argumentações por eles solicitadas".

Por fim, constatou-se o quão importante é aplicar uma pesquisa de campo com profissionais que praticam perícia no seu dia-a-dia. Somente desta forma consegue-se identificar qual é a posição dos mesmos quanto ao trabalho do perito, juntamente com demais questões que envolvam a profissão, e também comparar a prática do trabalho pericial com a sua teoria e normas. Considerando as afirmações de grande parte dos profissionais, que realmente as normas são atendidas e a teoria anda junto com a prática. É claro, que situações não condizentes com a ética profissional, podem ocorrer como em qualquer outra situação de

trabalho, porém o perito deve manter-se lúcido e firme para seguir em frente e praticar sua opinião válida e verídica com total imparcialidade.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho é um estudo sobre Perícia Contábil, com análise da opinião dos peritos contábeis quanto ao laudo pericial e aos quesitos de esclarecimentos nos procedimentos utilizados para elaboração do laudo pericial em ações judiciais de revisão contratual.

Perante os resultados da pesquisa com os peritos contábeis, foi constatada que o laudo pericial é uma peça fundamental para a tomada de decisão do juiz, quando 76% dos profissionais responderam que o laudo é relevante para o magistrado; e 59% dos respondentes afirmaram que o laudo é uma prova judicial, e serve para auxilio do magistrado na sua tomada de decisão.

Dos resultados 76% dos profissionais entrevistados já passaram por pedidos de esclarecimentos, estes deveriam acontecer quando realmente restou alguma dúvida a respeito da perícia, porém, como demonstram os resultados, 88% destes pedidos são com intuito de manobrar o magistrado, confundi-lo, ganhar tempo, entre outros, salientando que 71% dos respondentes afirmam já ter presenciado este tipo de situação.

Portanto, ser perito é uma função digna de profissionais capacitados, éticos e morais, pois a principal função da pericia é relatar os fatos da matéria em questão, com imparcialidade, objetividade e veracidade, independentemente de qual parte for à razão. Como se pode observar, um perito contábil precisa manter-se sempre atualizado, dominar o objeto que será periciado, elaborar seu laudo com clareza e objetividade, para que todos possam entender o que está descrito nele. Salienta-se ainda que este estudo não esgota o assunto, recomendando-se seu aprofundamento inclusive com peritos de outros estados da federação.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Luiz Antônio de Oliveira. **Impactos dos pedidos de esclarecimentos na qualidade dos laudos de Perícias Judiciais Contábeis na Percepção dos Juízes e Peritos Contábeis na Comarca de Recife.** Recife: O Autor, 2010.

ALBERTO, Valder Luiz Palombo. **Perícia contábil.** 4.ed. São Paulo: Atlas, 2007. 220 p. ISBN 9788522448173.

AZEVEDO, Israel Belo de. **O prazer da produção científica: passos práticos para a produção de trabalhos acadêmicos**. 13. ed. São Paulo: Hagnos, 2012. 263 p. ISBN 9788524304248

BARROS, Aidil de Jesus Paes de; LEHFELD, Neide Aparecida de Souza. **Projeto de pesquisa: propostas metodológicas**. 13. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2002. 127 p. ISBN 8532600182.

BASTOS, Cleverson Leite; KELLER, Vicente. **Aprendendo a aprender: introdução à metodologia científica**. 24. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2012. 112 p. ISBN 9788532605863.

BRASIL. CPC. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15869.htm> Acesso em: 04 jun. 2015.

_____. **Lei 8.455 de 24 de agosto de 1992**. <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/RET/rlei-8455-92.pdf > Acesso em 03 out.2015.

CFC. **Conselho Federal de Contabilidade**. Resolução n. 1.243/2009: perícia contábil. Brasília, 2009. Disponível em: <www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_1243.doc> Acesso em: 31 maio 2015.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC PP 01**. Perito Contábil. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCPP01> Acesso em: 14 set. 2015.

_____. **Normas Brasileiras de Contabilidade – NBC TP 01**. **Perícia Contábil**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2015/NBCTP01> Acesso em: 14 de setembro de 2015.

CRC/RS. **Conselho Regional de Contabilidade**. Disponível em: <http://www.crcrs.org.br/arquivos/livros/lamina1.pdf?2cd7ae> Acesso em: 29 maio 2015.

FEMENICK, Tomislav R. **Contabilidade Avançada e Dinâmica Gerencial - Para Negócios Globalizados**. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2013. 270p. ISBN: 978853624136-4.

GEHLING, G.S.; CHAMUN, S.M.M; SPELLMEIER, R.L.; SIQUEIRA, E.C.; RABENSCHLAG, S.R.; LODI, I.F.; FINOTTI, V.M.; SINIGAGLIA, E.; CARDOSO, U.L.; PEREIRA, M.D.G.; PEDRA, R.S. **Perícia Contábil – A prova a Serviço do Judiciário**. Porto Alegre: Conselho Regional de Contabilidade do Rio Grande do Sul, 2015.16p.

HOOG, Wilson Alberto Zappa. **Prova pericial contábil: teoria e prática.**12 ed. Curitiba: Juruá, 2015.1104p. ISBN: 978-8536249933. Disponível em: <https://www.jurua.com.br/bv/conteudo.asp?id=23777#proxima> Acesso em: 29 ago. 2015

_____. **Prova pericial contábil: aspectos práticos & fundamentais**. 6. ed. Curitiba, PR: Juruá, 2008. 605 p. ISBN 9788536221359.

KNACKFUSS, Eduardo Luiz Dieter. **Perícia Contábil no Contexto do Processo Trabalhista**: um estudo sobre a influência do laudo pericial na decisão judicial. Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos. São Leopoldo. 2010.

LEITÃO JÚNIOR, L. R.; SLOMSKI, V. G.; PELEIAS, I. R.; MENDONÇA. J. F. **Relevância do Laudo Pericial Contábil Na Tomada de Decisão Judicial: Percepção de um Juíz**. RIC - Revista de Informação Contábil - ISSN 1982-3967 - Vol. 6, no 2, p. 21-39, Abr-Jun/2012

MAGALHÃES, Antônio de Deus Farias; LUNKES, Irtes Cristina. **Perícia Contábil nos Processos Cível e Trabalhista. O Valor Informacional da contabilidade para o Sistema Judiciário**. São Paulo: Atlas, 2008.

MAGALHÃES, Antonio de Deus Farias; SOUZA, Clóvis de.; FAVERO, Hamilton Luis; LONARDONI, Mário. **Perícia contábil: uma abordagem teórica, ética, legal, processual e operacional: casos praticados**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2009. viii,115 p. ISBN 9788522456734.

MELLO, Paulo Cordeiro de. **Perícia Contábil**. São Paulo: Senac São Paulo, 2013. 157 p. ISBN 9788539603930.

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das.; MOREIRA, Simone Alves; RIBEIRO, Elisangela Batista; SILVA, Moacenira Cardoso da. **Perícia Contábil: estudo da percepção de juízes de Primeira Instância na Justiça do Trabalho sobre a qualidade e a relevância do trabalho**

do perito. R. bras. Gest. Neg., São Paulo, v.15, n.47, p.300-320, abr./jun. 2013. ISSN: 18064892

NEVES JÚNIOR, Idalberto José das; CERQUEIRA, João Guilherme Moreira de.; GOTTARDO, Michelle dos Santos Povoas. **Perícia Contábil Judicial: A Relevância e a Qualidade do Laudo Pericial Contábil na Visão dos Magistrados do Estado do Rio de Janeiro.** XXXVII Encontro da ANPAD. Rio de Janeiro, 2013.

SÁ, Antônio Lopes de. **Perícia Contábil**. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2011.

SILVA, Marcos Aurélio da. **Fundamentos de perícia contábil: teoria e prática**. 3. ed. São Bernardo do Campo, SP: Universidade Metodista de São Paulo - Biblioteca Central, 2008. 182 p. ISBN 8587589393.

SILVEIRA, C.; PEGORINI, M.A; MOTTA, M.E.V.; PACHECO, M.T.M.; CAMARGO, M.E.; ZANANDREA, G.. **A influência da perícia contábil nas decisões judiciais**. Scientia Plena 9, 119901 (2013).

WANKIN, Vasconcelos Reis; WANKIN, Elizete Aparecida de Magalhães. **Perícia Contábil e Ambiental: fundamentação e prática.** São Paulo: Atlas, 2012.

ZOLET, Karina; SILVERIO, Antonio Cecílio. **A qualidade do laudo pericial contábil e sua influênciana decisão Judicial**. In Universidade Tecnológica Federal do Paraná - Campus Pato Branco. 2010.

As informações utilizadas pelas empresas no processo de tomada de decisão

Kátia Dalcero (katiadalcero@unochapeco.edu.br)
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ

Silvana Dalmutt Kruger (silvanak@unochapeco.edu.br)
Doutoranda em Contabilidade – UFSC

Sady Mazzioni (sady@unochapeco.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB

Daniela Di Domenico (didomenico@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Resumo
Este artigo tem como objetivo verificar as informações utilizadas pelas empresas do município de Chapecó - SC no processo de tomada de decisão. A pesquisa é caracterizada como descritiva, realizada a partir da coleta de dados por meio de levantamento ou *survey* e a análise é predominante quantitativa. A amostra é composta por 102 respondentes. Os resultados indicam que 24,5% são de micro empresas, 30,4% são de pequenas empresas, 20,4% médias empresas e 15,7% empresas de grande porte, sendo que 44,10% das empresas possuem entre 11 a 20 anos de atuação no mercado. Com a pesquisa verificou-se que as empresas estão cada vez mais preocupadas com o planejamento econômico-financeiro para a continuidade de suas atividades, utilizam como ferramentas no processo de tomada de decisão as informações e os artefatos de contabilidade, sendo que os relatórios mais utilizados são a Demonstração do Resultado para 5,50% das empresas, seguida da Demonstração do Valor Adicionado par 66,70% e o Balanço Patrimonial para 59,80% das empresas. Quanto às informações 64,76% indicam utilizar relatórios contábeis e gerenciais e 55,90% do planejamento estratégico como suporte ao processo de tomada de decisões. De modo geral, pode-se observar que os gestores preocupam-se com o planejamento da entidade e estão utilizando informações e relatórios contábeis e gerenciais como apoio ao processo de tomada de decisão.

Palavras-chaves: Contabilidade. Informações. Tomada de decisão.

Information used by companies in decision-making

Abstract
This article aims to verify the information used by companies in the city of Chapecó - SC in the decision-making process. The research is characterized as descriptive, carried out from data collection through survey or survey and analysis is predominantly quantitative. The sample is composed of 102 respondents. The results indicate that 24,5% are micro enterprises, 30,4% are small businesses, 20,4% medium enterprises and 15,7% large companies, with 44,10% of the companies have between 11 to 20 years of experience in the market. With the survey found that companies are increasingly concerned with the economic and financial planning for the continuity of its activities, use as tools in the decision making process the

information and accounting artifacts, and the reports most used they are the Income Statement for 5,50% of the companies, followed by the Statement of Value Added par 66,70% and the balance sheet for 59,80% of the companies. The information 64,76% indicate use accounting and management reports, and 55,90% of strategic planning to support the decision-making process. In general, it can be seen that managers are concerned with the organization of planning and are using information and accounting and management reports to support the decision-making process.
Keywords: Accounting. Information. Decision taking.

1 INTRODUÇÃO

Atualmente as empresas estão inseridas os gestores precisam tomar decisões cada vez mais rápidas e precisas, por isso os mesmo necessitam de informações confiáveis e que evidenciam a atual situação da empresa, para auxiliar os gestores no processo decisório das empresas. Neste contexto, a controladoria apresenta como uma ferramenta na elaboração das informações que auxiliam na tomada de decisão das entidades, principalmente no que diz respeito às estratégias que deveram ser utilizadas para as entidades se manterem no mercado, já que o mesmo encontra-se extremamente competitivo e de rápidas mudanças, obrigando que as entidades sejam cada vez mais eficazes em seus processos produtivos (MENEZES; RICCIO, 2005; POLITELO et al., 2014).

Ainda, a controladoria apresenta como geradora de informações no intuito de auxiliar no processo de tomada de decisões por meio dos gestores. Para Menezes e Riccio (2005), estas informações compreendem o conhecimento, este se torna fator importante de apoio para as empresas, pois é por meio das informações que as melhorias podem ser implementadas, bem como este conhecimento torna-se o principal recurso competitivo das entidades. Segundo Lourenci e Beuren (2011) o principal papel da controladoria no contexto administrativo das entidades está em promover informações de suporte para a tomada de decisão.

As informações passadas pela controladoria a gestão demonstram qual é a real situação da empresa, buscando sempre a maior eficiência em todos os processos da entidade. Pode-se observar que a controladoria possui importante papel no processo de tomada de decisão das entidades. Oliveira e Lima (2012) descrevem que a qualidade das informações contábeis é fundamental para o processo decisório das entidades na busca de satisfazer a missão e no crescimento financeiro e econômico da empresa.

Segundo o SEBRAE (2012) as pequenas empresas são aquelas que possuem entre 20 a 99 colaboradores. Além disso, aquelas que possuem receita bruta anual entre R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Ainda segundo o Banco Nacional do Desenvolvimento (BNDES, 2011), são consideradas empresas de pequeno porte, as entidades que possuem um faturamento bruto anual entre 2,4 milhões de reais a 16 milhões de reais; define-se como empresas de médio porte, as entidades que possuem um faturamento bruto anual superior que 16 milhões de reais ate 90 milhões de reais, sendo que de 90 milhões de reais até 300 milhões são consideradas médio-grandes empresas (Lei n° 123/06 Inciso II; BNDES, 2011).

Estudos anteriores como os de Pires, Costa e Hahn (2011); Bezerra e Boff (2009); Fietz, Costa e Beuren (2007); Guimaraes et al. (2009); Hall et al. (2012); evidenciam a importância dos procedimentos de controladoria, bem como dos relatórios de controle interno que contribuem com o processo decisório nas empresas.

Diante deste contexto, a pesquisa visa responder a seguinte problemática: Quais as principais informações utilizadas pelos gestores das empresas no processo de tomada de decisão? No intuito de atender ao objetivo de identificar as principais informações utilizadas no processo de tomada de decisão pelos gestores das empresas do município de Chapecó-SC.

Com a busca da eficiência operacional e as rápidas mudanças no mercado competitivo se inserem as empresas, os gestores precisam de informações confiáveis para a tomada de decisão, planejamento e o controle tornam-se indispensáveis para a continuação dos negócios (HALL et al., 2012; PIRES; COSTA, HAHN, 2011; OLIVEIRA; LIMA, 2012). Neste contexto justifica-se a relevância do estudo, visando contribuir com as empresas do município de Chapecó - SC na identificação de informações que possam auxiliar o processo decisório.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Neste tópico serão apresentados os principais conceitos e funções da controladoria no processo de tomada de decisão, bem como relatórios e controles utilizados pelos gestores, ainda, contemplam-se estudos correlatos à temática estudada.

2.1 Conceitos e funções da controladoria nas empresas

A controladoria ocupa um papel fundamental na elaboração e análise das informações e relatórios para o processo de tomada de decisão por parte dos gestores. Segundo Beuren, Gomes e Luz (2012), a controladoria possui como papel principal aperfeiçoar resultados com o planejamento operacional, e sua missão é auxiliar a gestão dos negócios da empresa. Já segundo Oliveira e Lima, (2012), a controladoria como uma unidade administrativa tem como papel relevante, o processo de planejamento global da entidade para que os objetivos da mesma sejam alcançados, bem como para atender as necessidades dos gestores e dos usuários internos e externos da empresa.

Neste sentido Nascimento et al. (2005) descreve que o planejamento compreende a tomada de decisão, o controle está presente neste processo, por meio da comparação dos resultados apresentados em diversos períodos da entidade os quais se buscam por meio do planejamento estratégico, tático e operacional da entidade as informações para o auxilio na tomada de decisão. Já para Hall et al. (2012, p. 4), destaca "que a contabilidade e a gestão sempre estiveram interligadas, sendo o contador o elo para descrever as evoluções econômicas e financeiras das organizações." Assim, torna-se de responsabilidade da controladoria disseminar pela organização os objetivo estratégicos e alinhar os procedimentos para alcança-los (BEZERRA; BOFF; SAUAIA, 2009).

Segundo destacam Beuren, Gomes e Luz (2012) a abrangência da controladoria está envolvida em todas as áreas da empresa, deste as áreas da gestão financeira, voltadas para os usuários externos e no auxílio ao processo informacional ao processo de planejamento e controle para a tomada de decisão das entidades. Assim Oliveira e Lima (2012), afirmam que é de responsabilidade de a controladoria gerenciar as informações da empresa e mostrar estás informações para a alta administração. Para Bezerra, Boff e Sauaia (2009), a controladoria desenvolve papel importante no gerenciamento das informações das entidades, no atual contexto de mercado e das inter-relações empresariais. Observa que a flexibilidade tornou-se questão vital para a continuidade das operações da empresa, e a controladoria como todas as

áreas da entidade também precisa estar inovando no intuito principal de suprir aos gestores com informações eficazes para a maximização dos resultados e a continuidade.

Neste aspecto de continuidade, destaca-se a controladoria como auxiliar ao planejamento, execução, controle e elaboração da análise de desempenho, definindo regras para a análise dos resultados, a participação, monitoramento e orientação do processo de desenvolvimento de padrões da entidade e avaliando dos resultados alcançados.

2.2 Informações utilizadas pelos gestores na tomada de decisão

Os gestores para tomarem suas decisões para a continuidade e melhoria da empresa, precisam de informações precisa em menor tempo, saber elaborar e analisar estás informações pode sinalizar o rumo que a empresa precisa tomar, em relação ao mercado atual. Segundo Almeida, Paris e Pereira (2001), afirmam que a mesma é vista como gestora e fornecedora de informações para gestão.

Neste contexto Lunkes, Gasparetto e Schnorrenberger (2010) destacam que as principais funções da controladoria estão no planejamento (consiste no desenvolvimento de um plano de ação ou traça os objetivos e o grau de sucesso dos mesmos), organização (define a estrutura para a realização dos objetivos planejados pela entidade), direção (indica como deve ser desenvolvida as tarefas, desempenhando a responsabilidade, autoridade, poder e lealdade da parte dos envolvidos) e controle (verificar se os objetivos traçados pela empresa apresentaram os resultados esperados), das informações da entidade. Já Lourenci, Beuren e (2011), destacam que a controladoria possui funções de disseminar o conhecimento sobre todos os aspectos da entidade por meio da contabilidade gerencial e financeira. Para Menezes, Riccio (2005) a controladoria representa um grande desafio, com destaque como modelo de controle para a tomada de decisão, vinculando a gestão estratégica de custo e a contabilidade baseada em atividade s, as quais possuem potenciar de auxiliar na tomada de decisão.

Na relação da tomada de decisão Guimarães et al. (2009), dão enfoque que a controladoria contem informações de todas as áreas da empresa, com isso a mesma pode auxiliar na identificação de riscos a todos os setores de controle da entidade. Segundo Lourenci e Beuren (2011), a controladoria por prover das informações de todas as áreas da entidade, contribui assim para assegurar a continuidade da empresa, a mesma precisa prover de informações necessárias para os gestores estabelecerem estratégias, controles objetivos e metas para a entidade.

Estas informações segundo Hall et al. (2012), precisam ter uma excelente qualidade, já que as mesma serão analisadas pelos gestores na sua tomada de decisão, o mesmo cita alguns relatórios importantes para a tomada de decisão em uma entidade entre eles estão: analise das demonstrações contábeis, orçamento empresarial, margem de contribuição por produto, analise do ponto de equilíbrio e o fluxo de caixa da empresa, além disso ele destaca que a utilização das informações geradas pela contabilidade ainda são utilizadas de forma tímida nas organizações para a tomada de decisão.

Os principais relatórios de controle gerencial são o controle financeiro, demonstra as gestões financeiras da empresa controle de estoques, minimizando os custos e aumentar o nível de excelência das empresas aumentando assim a receita, planejamento econômico e financeiro, desenvolvimento de sistemas de controles de gastos e projeções de receitas para o futuro por meio do orçamento empresarial, análise das demonstrações financeiras, demonstra a situação real da entidade, controle e gestão de custos, desenvolve controle de redução de

custos e despesas, margem de contribuição por produto, demonstra o valor de contribuição para o lucro da entidade, análise do ponto de equilíbrio, demonstra a quantidade que a empresa precisa vender para manter as atividades. (OLIVEIRA; LIMA, 2012; HALL et al. 2008). Neste contexto Santos et al. (2007), apresentam que o sucesso das organizações depende da habilidade gestores de efetuar uma correta leitura do cenário da organização, o êxito da qualidade das decisões depende do planejamento e controle gerencial efetuado pela controladoria. Para Politelo et al. (2014), o uso de controles são essenciais para a permanecia no mercado, uma vez que podem tornar-se mais competitivos e organizados.

2.3 Estudos correlatos

Pesquisas anteriores como as de Pires, Costa e Hahn (2011); Müller e Beuren (2010); Bezerra, Boff (2009); Fietz, Costa, Beuren (2007); Hall et al. (2012); contribuem com a temática estudada, evidenciando a relevância da investigação voltada para a utilização de instrumentos de controles nas pequenas e médias empresas.

Na pesquisa de Fietz, Costa e Beuren (2007), comparou a participação da controladoria no processo de gestão de grandes indústrias de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, eles analisaram uma amostra de 20 grandes indústrias do Rio Grande do Sul e 20 indústrias têxteis de Santa Catarina. Os resultados demonstram que as principais semelhanças estão: no perfil das empresas e dos responsáveis pelo setor na elaboração, execução e controle do planejamento estratégico e na implementação e manutenção de controles internos. As principais divergências verificadas dizem respeito à participação da controladoria no planejamento estratégico e no monitoramento e manutenção de informações.

Bezerra e Boff (2009) apresentaram os fatores relevantes na definição do posicionamento da controladoria no ambiente empresarial, estabelecem que a controladoria é o órgão responsável pelo desenvolvimento e implantação de instrumentos gerenciais que permitem o alinhamento entre as decisões e os melhores resultados possíveis para a empresa. Também a controladoria deve funcionar como um órgão que incentive mudanças, contudo estás mudanças devem estar alinhadas com o objetivo estratégicas definidas pela organização e em sintonia com o que espera o mercado.

Na pesquisa de Müller e Beuren (2010), verificou a Estrutura formal e aas praticas de controladoria nas empresas familiares brasileiras, sendo que o objetivo da pesquisa foi investigar a estrutura formal e as praticas de controladoria de suporte ao processo de gestão em empresas familiares brasileiras, a metodologia utilizada na pesquisa foi descritiva, em relação a abordagem foi quantitativa, e realizada através de levantamento ou *survey.* Assim foi encaminhado o questionário para 55 maiores empresas familiares lista na revista Exame, obtiveram uma amostra de 12 respondentes. Desta forma verificou-se que todas as empresas utilizam a controladoria no processo de gestão, sendo que a estrutura formal e as práticas de controladoria configuram-se de acordo com as crenças e os valores do grupo familiar.

A pesquisa de Pires, Costa e Hahn (2011), verificou a utilização das informações contábeis pelas micro e pequenas empresas do Polo de Confecções da Gloria no município de Vila Velha – ES. Os resultados indicam que as empresas colocaram como informações mais importantes: conhecimento dos custos dos produtos, o fluxo de caixa futuro, concorrentes, saber analisar e interpretar o balanço patrimonial, o valor de mercado, possuir um bom planejamento tributário. Sendo que na pesquisa observou-se que o contador desenvolve seu trabalho voltado para a área fiscal, deixando de se preocupar nos demais ramos da

contabilidade como ferramenta de auxílio para as empresas. Ainda, os autores observam que as principais informações utilizadas pelos empresários são acerca de alterações tributárias.

Hall et al. (2012), identificam e avalia o uso das ferramentas contábeis na gestão das micros e pequenas empresas do comércio de vestuário em Dourados –MS, foi constatado que os empresários utilizam das informações contábeis, mas, ainda de forma tímida e muito mais pelos seus conhecimentos do negócio do que pelas informações geradas pela contabilidade.

De modo geral, observa-se a partir das pesquisas apresentadas, a relevância das informações gerenciais como apoio ao processo de decisório, bem como que a controladoria possui papel fundamental para geração de informações de suporte as decisões empresariais.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Para atender ao objetivo deste estudo, buscam-se verificar quais são as informações, utilizadas pelos gestores na tomada de decisão das pequenas e médias empresas do Município de Chapecó- SC. Metodologicamente caracteriza-se a pesquisa quanto às tipologias segundo aos objetivos a pesquisa terá caráter descritivo, conforme Raupp e Beuren (2012) indicam a pesquisa descritiva procura identificar, relatar e comparar o objeto de estudo, já Gil (2010) demonstra que o principal objetivo da pesquisa descritiva é caracterizar o objeto de estudo utilizando técnicas padronizadas de coletas dos dados.

Considerando o objetivo da pesquisa, justifica-se como sendo uma pesquisa descritiva, pois se busca a verificação, análise e comparação dos dados referente aos relatórios e informações gerenciais utilizadas pelos gestores das pequenas e médias empresas do Município de Chapecó - SC no processo de tomada de decisão. Em relação aos procedimentos o estudo tem como caráter de levantamento ou *survey*, Gil (2010) descreve como sendo o procedimento realizado por meio de um questionário buscando informações de determinada população para a resolução do problema de pesquisa proposto. Este levantamento dos dados será realizado por meio da aplicação de um questionário eletrônico para os gestores das pequenas e médias empresas do Município de Chapecó–SC.

Compreende a população do estudo a totalidade de empresas pequenas e médias empresas de Chapecó–SC, sendo que a amostra desta população a ser pesquisa considerando que o questionário foi enviado por meio eletrônico para cerca de 200 questionários, obtiveram uma amostra de respondentes no total de 40 respondentes, sendo que foi aplicado de forma presencial nas pós-graduações MBA em Finanças, MBA em gestão estratégica e controladoria e na Pós-graduação em Planejamento Tributário da Universidade Comunitária da Região de Chapecó, obtive-se uma amostra de outros 62 respondentes, totalizam a amostra de 102 respondentes. A coleta dos dados foi realizada nos messes de julho a setembro de 2015.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa se caracteriza como de cunho quantitativo. A pesquisa quantitativa é caracterizada por Raupp e Beuren (2012), como sendo a quantificação dos dados tanto na modalidade de coleta, quanto no tratamento delas por meio de técnicas estatísticas, ainda ela garante a precisão dos resultados e evita distorções de análise e interpretação. Justifica-se que devido o levantamento de quais são as informações que os gestores utilizam no processo decisório das pequenas e médias empresas, serão evidenciados os resultados por meio da frequência absoluta e relativa das respostas obtidas, determinando a análise de cunho quantitativo.

A análise dos resultados foi realizada por meio de Tabelas, sendo analisados todos os itens do instrumento de coleta de dados, foi demonstrado os resultados da pesquisa e a comparação dos mesmos em relação ao objetivo proposto. O questionário de pesquisa foi adaptado de Fitz, Costa e Beuren (2007), Daga, Kruger e Mazzioni (2015) e Müller e Beuren (2010). O questionário contempla perguntas sobre a caracterização das empresas e depois sobre os relatórios gerenciais e as informações utilizadas no processo de tomada de decisão.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Nesta seção apresentam-se os resultados da pesquisa, destacam-se inicialmente as características dos respondentes, das empresas e na sequência acerca das informações utilizadas pelas empresas no processo de gestão. A Tabela 1 demonstra as características dos respondentes do questionário aplicado, de acordo com a função, idade e formação.

Descrição da Função	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
Sócio / Proprietário	22	23,2%
Gestor / Supervisor	28	29,4%
Outros	45	47,4%
Total	102	100%
Idade		
Até 25 anos	35	34,3%
De 26 a 35 anos	43	42,2%
De 36 a 45 anos	13	12,7%
De 46 a 55 anos	9	8,8%
51 anos	2	2,0%
Total	102	100%
Formação		
Ensino Médio	3	2,9%
Ensino Superior	35	34,3%
Pós-graduação	64	62,7%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Identificação dos respondentes

Pode-se verificar na Tabela 1 que 23,2% dos respondentes da pesquisa são sócios/ proprietários da empresa. Já 29,4% são gestores ou supervisores da empresa. Ainda responderam que ocupam outras funções (analistas, auxiliares, etc.) 47,4% da amostra. No que se refere à idade 34,3% possuem até 25 anos idade, 42,2% possuem de 26 a 35 anos de idade, 12,7% entre 36 a 45 anos de idade, outros 10,8% possuem mais de 46 anos de idade. Em relação à formação acadêmica 62,70% possuem pós-graduação, 34,3% possuem ensino superior e 2,9% da amostra possuem ensino médio.

Na Tabela 2 serão evidenciadas as características das empresas que os respondentes trabalham de acordo com o ramo de atividade, faturamento, número de funcionários e seu tempo de atuação no mercado. Conforme a Tabela 2 pode-se observar que as empresas os respondentes informaram que o ramo de atividade das empresas, 36,3% são prestadoras de serviços, 16,7% empresas comerciais, 21,6% são indústrias e comércios, outras 14,7% são cooperativas e instituições financeiras e 10,8% são empresas de outros ramos de atividade (instituições de ensino, sem fins lucrativos, etc.). De acordo com o tempo de atuação Destaca-se que 44,10% das empresas possuem mais de 10 anos de atuação no mercado.

Ramo de Atividade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Prestadora de Serviços	37	36,3%
Comércio	17	16,7%
Indústria e Comercio	22	21,6%
Cooperativa	8	7,8%
Instituições Financeiras	7	6,9%
Outros	11	10,8%
Tempo de Atuação		
Até 5 anos	38	37,3%
De 6 a 10 anos	19	18,6%
De 11 a 15 anos	11	10,8%
De 16 a 15 anos	10	9,8%
Mais que 20 anos	24	23,5%
Funcionários da Empresa		
Até 25 colaboradores	49	48%
De 26 a 50 colaboradores	12	11,8%
De 51 a 75 colaboradores	5	4,9%
De 76 a 100 colaboradores	3	2,9%
De 101 a 200 colaboradores	6	5,9%
De 201 a 300 colaboradores	3	2,9%
Mais que 301 funcionários	24	23,5%
Faturamento Médio Anual		
Até R$ 360.000,00	25	24,5%
De R$ 360.001,00 a R$ 3.000.000,00	31	30,4%
De 3.000.001,00 a R$ 300.000.000,00	30	29,4%
De R$ 300.000.001,00	16	15,7%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2 – Identificação das empresas

De acordo com a Tabela 2 em relação ao quadro de funcionários, destaca que 59,8% possuem até 50 colaboradores, no que refere-se ao porte das empresas 59,80% possuem um faturamento médio entre R$ 360.001,00 a R$ 300.000.000,00, observando as características de tempo de atuação, quantidade de colaboradores e faturamento médio anual. A Tabela 3 demonstra as caraterísticas da contabilidade na empresa, bem como a sua importância no processo de gestão da entidade, na percepção dos respondentes.

Contabilidade	Frequência Absoluta	Frequência Relativa
Externa	49	48%
Interna	53	52%
Total	102	100%
Possui Sistema de Informação		
Sim	83	81,4%
Não	19	18,6%
Total	102	100%
Medida de Importância		
1 Irrelevante	0	0%
2 Pouco importante	1	1%
3 Importante	16	15,7%
4 Muito importante	22	21,6%
5 Imprescindível	63	61,8%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3 – Descrição do setor contábil da empresa

De acordo com a Tabela 3, pode-se verificar que as empresas que possuem contabilidade externa representam 48% da amostra, outras 52% das empresas possuem contabilidade interna. Ainda em relação à Tabela 3, 81,4% dos respondentes informaram que a empresa possui sistema de informações e 18,6% informaram que as mesmas não possuem. Em relação à importância da contabilidade 61,8% consideram a mesma imprescindível e 37,3% consideram a contabilidade importante a muito importante. Pode-se observar neste contexto a importância percebida da contabilidade para a organização.

Na Tabela 4 demonstra-se em que medida os relatórios contábeis expressam a realidade das empresas, considerando as percepções dos respondentes.

Medida de Importância	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
1 Irrelevante	2	2%
2 Pouco Importante	3	2,9%
3 Importante	18	17,6%
4 Muito Importante	38	37,3%
5 Imprescindível	41	40,2%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Medida que as informações e relatórios contábeis expressam a realidade

Pode-se verificar na Tabela 4 o quanto os respondentes percebem que as informações e relatórios contábeis expressam a realidade das empresas, 17,6% consideram que são importantes para expressar a realidade a entidade, 37,3% consideram que são muito importantes e 40,2% consideram imprescindível para demonstrar a realidade da empresa, apenas 4,9% indicaram pouca importância. De modo geral 95,1% indicam que as informações contábeis são importantes e expressam a realidade das empresas. Desta forma pode-se verificar que para a maioria dos respondentes os relatórios e informações gerados pela contabilidade demonstram a realidade da empresa.

Na Tabela 4, demonstra-se as características da área de controladoria nas empresas, e sua importância nos processos de gestão da entidade. Pode-se verificar que 28,4% das empresas possuem a área de controladoria como sendo um departamento específico, para outras 30,4% das empresas da amostra, todos os setores da empresa desempenham as funções da controladoria com responsabilidades divididas e para 41,20% não possui identificação de gestão de controladoria na empresa.

Possui área de controladoria	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
Sim, a controladoria é um departamento / setor específico.	29	28,4%
Sim, mas as atividades são desempenhadas em setores e funções distintos, cada um possui suas reponsabilidades.	31	30,4%
Não, existem na organização área ou funções que permite a identificação da gestão da controladoria.	42	41,20%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5 – Área de controladoria

Destaca-se a importância dos relatórios e informações fornecidas pela controladoria no processo de tomada de decisão para as empresas. Para Müller e Beuren (2010), as informações de controladoria são indispensáveis no processo de gestão das entidades, ainda Bezerra e Boff (2009) destacam que o maior impacto da controladoria está presente no

desenvolvimento do novo modelo de organização atual. Na pesquisa de Fietz, Costa e Beuren (2007) foi identificada que a controladoria participa do processo decisório da empresa gerando informações sobre o planejamento, simulação de novas estratégias para a entidade, auxilia a implementação e manutenção de controles internos, monitoramento de todos os setores e o monitoramento de todas as informações geradas pelos diversos setores da empresa.

Em relação à área de controladoria Bezerra e Boff (2009), destacam que é de responsabilidade da área de controladoria fazer com que a organização se envolva em todos os processos para o atendimento da missão da empresa, e de seus objetivos estratégicos. Pode-se verificar na pesquisa que as empresas não possui uma área de controladoria específica, mas cada setor possui responsabilidade diferenciada, e todas auxiliam no processo decisório.

Na Tabela 6 demonstram-se quais informações são utilizadas pelos gestores para a tomada de decisão nas empresas respondentes da pesquisa.

Informações / Relatórios	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
Custos e despesas operacionais	77	75,5%
Faturamento versus recebimento	66	64,7%
Lucratividade	63	61,8%
Inadimplência	53	52%
Custos Fixos e custos variáveis	59	57,8%
Despesas financeiras	45	44,1%
Indicadores (Liquidez, Endividamento, Atividade, Rentabilidade, outros).	43	42,2%
Ciclo financeiro	31	30,4%
Orçado versus realizado	28	27,5%
Geração do caixa operacional e não operacional	23	22,5%
Outro	5	4,9%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6 – Principais informações utilizadas no processo de tomada de decisão

Na Tabela 6 pode-se observar que as informações utilizadas pelos gestores na tomada de decisão nas empresas, segundo os respondentes 75,5% utilizam controles de custos e despesas, 64,7% de faturamento versus recebimento, 52% de inadimplência, 61,8% lucratividade, 22,5% a geração de caixa operacional e não operacional, outros 44,1% de despesas financeiras, 57,8% de custos fixos e custos variáveis, 27,5% o controle de orçamento versus realizado, 42,2% utilizam indicadores (liquidez, endividamento, atividade, rentabilidade, outros), 30,4% utilizam a análise de ciclo financeiro para a tomada de decisão.

Na Tabela 7 evidencia-se o objetivo da utilização das informações contábeis nas empresas, conforme a percepção dos respondentes da pesquisa.

Objetivo das Informações	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
Planejamento e controle do negócio	30	29,4%
Tomada de decisões	28	27,5%
Demonstrar a situação atual da entidade	21	20,6%
Para atender as exigências do fisco	16	15,7%
Outros	7	6,9%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 7 - Objetivo da utilização das informações contábeis pelas empresas

Na Tabela 7 demonstra-se que 27,5% dos respondentes utilizam as informações contábeis no processo de tomada de decisão na entidade, 20,6% para demonstrar a situação atual da empresa, 15,7% para atender as exigências do fisco, 29,4% para o planejamento e controle do negócio e 6,9% para outros fins. De modo geral, destaca-se que as informações são utilizadas para fins gerenciais e de gestão, para a maioria das empresas. Na Tabela 8 serão apresentados os principais controles internos utilizados pelos gestores das empresas respondentes do questionário.

Controles Internos	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
Demonstração de Resultado – DRE	77	75,5%
Demonstração do Valor Adicionado – DVA	68	66,7%
Balanço Patrimonial	61	59,8%
Demonstrativo dos Fluxos de Caixa – DFC	52	51%
Relatórios de Controle de Despesas / Custos	49	48%
Relatórios ou Indicadores de Faturamento / Vendas	49	48%
Orçamento de Planejamento	40	39,2%
Indicadores Econômicos e Financeiros	38	37,3%
Planilhas de Previsão de Caixa	35	34,5%
Orçamento versus Realizado	30	34,3%
Relatório de Contas a Pagar e a Receber	35	34,3%
Business Intelligence – BI	20	19,6%
Outros	3	2,9%
Total	102	100%

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 8 - Controles internos utilizados pelos gestores

De acordo com a Tabela 8 os gestores de suas empresas utilizam como controles internos Demonstração de Resultado 75,5%, 51% a Demonstração dos Fluxos de Caixa, 19,6% utilizam do *Business Intelligence*, 59,8% o Balanço Patrimonial, 66,7% Demonstração do Valor Adicionado, 48% Relatórios ou indicadores de faturamento/vendas, 34,3% relatórios de contas a pagar e a receber, 48% relatórios de custos e despesas, 34,5% planilha de previsão de caixa, 34,3% orçamento versus realizado, 37,3% indicadores econômicos e financeiros, 39,2% orçamento e planejamento e 2,9% informaram que utilizam outros tipos de relatórios de controle interno na entidade.

Além dos relacionados indicados na Tabela 8, a Tabela 9 demonstra os artefatos de contabilidade utilizados pelos gestores das empresas pesquisadas.

Artefatos de Contabilidade	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**	**Frequência Absoluta**	**Frequência Relativa**
	Artefatos utilizados		**Informações utilizadas**	
Relatórios Contábeis/ Gerenciais	66	64,76%	-	-
Planejamento estratégico	-	-	57	55,9%
Orçamento	-	-	48	47,1%
Kaisen	-	-	48	47,1%
Custeio Variável	-	-	26	25,5%
Custeio Absorção	-	-	22	21,6%
Outro	23	22,55%	12	11,8%
Custeio padrão	-	-	19	18,6%
Retorno sobre investimento -ROI	-	-	19	18,6%
Valor presente	-	-	19	18,6%
Nenhuma	19	18,63%	-	-

Gestão baseada em atividades	-	-	18	17,6%
Demonstração do Resultado	18	17,65%	-	-
Custeio por atividade – ABC	-	-	16	15,7%
Financeiro	15	14,71%	-	-
Gestão baseada em valor	-	-	13	12,7%
Demonstração do Fluxo de Caixa	12	11,76%	-	-
Custos	12	11,76%	-	-
Estoques e Compras	11	10,78%	-	-
Custeio meta	-	-	9	8,8%
Balanced Scorecard – BSC	-	-	7	6,9%
Contas a Pagar e a Receber	7	6,86%	-	-
Indicadores Contábil/ Financeiro	7	6,86%	-	-
Preço de transferência	-	-	6	5,9%
Balanço Patrimonial	5	4,90%	-	-
Just in time	-	-	4	3,9%
EVA	-	-	4	3,9%
Descentralização	-	-	4	3,9%
Total	102	-	102	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 9 - Artefatos e informações utilizados pelos gestores no processo de tomada de decisão

Na Tabela 9 pode-se observar os artefatos e informações utilizadas pelos gestores na tomada de decisão nas entidades, sendo que os artefatos mais utilizados pelos gestores são em 64,76% os relatórios contábeis e gerenciais, 22,55% outros artefatos, 18,63% nenhum tipo de artefatos, 17,65% a Demonstração do Resultado do Exercício, 14,71% relatórios financeiros, 11,76% a Demonstração do Fluxo de Caixa e relatórios de custos. No que se refere as informações utilizadas pelos gestores na tomada de decisão destaca-se o Planejamento Estratégico com 55,9%, Orçamento em 47,1%, Kaisen 47,1%, Custeio Variável 25,5% e o Custeio Absorção 21,6% . Assim pode-se observar que há preocupação dos gestores com a situação econômico-financeira da empresa, sendo que os mesmos estão adotando técnicas de planejamento e de melhoria contínua em seus processos, bem como fazendo um planejamento de curto, médio e longo prazo, o que facilita a tomada de decisão pelo gestor.

A pesquisa realizada demonstra a preocupação com ações voltadas ao planejamento e a melhoria contínua da entidade, observando os custos e despesas, a geração de lucro e caixa e as informações contábeis e gerenciais. Assim pode-se verificar em relação dos resultados com a pesquisa de Pires, Costa e Hahn (2011), quanto à importância das informações geradas pela controladoria no processo de tomada de decisão da entidade, destacando o conhecimento de custos dos produtos o fluxo de caixa, balanço patrimonial e planejamento. A pesquisa de Müller e Beuren (2010), verificou que todas as empresas utilizam a controladoria no processo de gestão e auxílio na elaboração de relatórios e informações para os gestores terem ferramentas confiáveis para a tomada de decisão nas empresas.

Observa-se ainda a partir da Tabela 9, a importância do planejamento estratégico para as empresas, desta maneira apresenta-se alguns controles importantes tanto econômicos como os de geração de caixa para a entidade, a preocupação com os custos e despesas e se a empresa possui capital de giro ou caixa gerado por sua atividade, neste aspecto o orçamento e o planejamento estratégico das entidades aparecem como informações de apoio a tomada de decisão. Pode-se destacar que os artefatos de contabilidade são ferramentas de controles que os gestores utilizam para o controle e planejamento da entidade, estes artefatos geram informações sobre a situação atual da empresa e sobre as tendências futuras relacionadas ao processo decisório.

Destaca-se de modo geral a preocupação com o planejamento estratégico da entidade, obtendo o aprimoramento dos controles internos, pode-se destacar a utilização de controles como de custos e despesas, receita, contas a pagar e a receber, o que permite verificar a importância da gestão financeira nas empresas e a busca pela redução de desperdícios com a melhoria dos processos, os relatórios e informações gerados pela controladoria demonstram-se ser úteis como apoio aos gestores no processo de tomada de decisões.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O objetivo deste estudo foi verificar quais relatórios e informações da controladoria que as empresas do município de Chapecó – SC utilizam no processo decisório. Verificou-se que na maioria das empresas a área de controladoria esta distribuída nos demais setores, cada setor é responsável por uma parte da geração das informações e relatórios que apoiam os gestores na tomada de decisão. Assim cada setor é responsável pela implantação de controles gerenciais nas entidades, sendo que os principais controles internos implantados nas empresas do Município de Chapecó – SC, são controle de contas a pagar e a receber, e o controle de custos e despesas, além das informações financeiras em gerais.

Sendo que neste contexto os principais relatórios utilizados pelos diversos setores da entidade para a tomada de decisões são sobre custos e despesas, orçado versus realizado, lucratividade e inadimplência. Verificou-se entre os principais controles internos utilizados pelos gestores das empresas do município de Chapecó – SC para a tomada de decisão a Demonstração do Resultado do Exercício em 75,5%, a Demonstração do Valor Adicionado 66,7%, Balanço Patrimonial 59,8% e a Demonstração do Fluxo de Caixa 51%. Em relação aos artefatos de contabilidade utilizados pelos gestores de empresas do município de Chapecó para a tomada de decisão destaca-se os relatórios contábeis e gerenciais 64,76%, a Demonstração do Resultado do Exercício 17,65%, já em relação às informações contábeis utilizadas para a tomada de decisão são em relação ao planejamento estratégico em 55,9% e orçamento da entidade 47,1%, sistema Kaisen 47,1%, estes visam a melhoria dos processos operacionais, diminuindo os desperdícios e por consequência auxilia na redução de custos e despesas que são desnecessárias para manter a atividade operacional e mais eficiência em seus processos, 47,1% relatórios de custos (custeio absorção, custeio variável, custeio padrão, custeio meta) tem uma influencia bastante significativa nas tomadas de decisão e nos processos de planejamento das ações futuras da entidades.

Desta forma pode-se verificar que as empresas estão cada vez mais utilizando as informações contábeis e gerenciais no processo de tomada de decisão e efetuando a implantação de controles internos para a melhor eficácia operacional da organização, bem como para a melhoria das informações para a tomada de decisão mais rápida e precisa, o que garante a continuidade da empresa. Também verificou-se que as empresas do município de Chapecó –SC estão cada vez mais preocupadas com o futuro da organização, aderindo assim a alguns artefatos da contabilidade como: planejamento e orçamento, controle de contas a pagar e a receber, além dos controles de custos e despesas, visando a continuidade da entidade de maneira eficaz e segurança planejando o futuro e tomando decisões precisas para o crescimento e continuidade das atividades da empresa.

Desta forma verifica-se com a pesquisa que as empresas estão visando ações de curto, médio e longo prazo, utilizando as informações geradas pela controladoria como instrumentos de apoio ao processo de tomada de decisão, visando subsidiar o processo de controle e gestão das organizações.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, L. B.; PARISI, C.; PEREIRA, C. A.. Controladoria. In: CATELLI, Armando (Org.). **Controladoria: uma abordagem da gestão econômica – GECON**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

BRASIL. **Lei Complementar nº 123/2006, de 14 de dezembro de 2006. Altera e revoga dispositivos da Lei da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001** [...]. Disponível em:<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>Acesso em: 04 nov. 2014.

BEUREN, I. M.; GOMES, E. C. O.; LUZ, R. M. Motivações para implantar a área organizacional de controladoria em grandes empresas. **Gestão & Regionalidade**, v. 28, n. 82, p. 19-34, 2012.

BEUREN, I. M.; MÜLER, E. T. C. Evidências de institucionalização da controladoria em empresas familiares. **Revista de Administração FACES Journal**, v. 9, n. 2, p. 43-63, 2010.

BEZERRA, F. A.; BOFF, M. L. Fatores relevantes na definição do posicionamento da controladoria no novo ambiente empresarial. **Revista Economia & Gestão**, v. 9, n. 21, p. 31-53, 2009.

BNDES – BANCO NACIAONAL DO DESENVOLVIMENTO. **Circular n° 34, de 06 de Setembro de 2011.** Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/Apoio_Financeiro/porte.html>. Acesso em 04 de nov. de 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, **CPC PME (R1) - Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas.** Disponível em: <http://www.cpc.org.br/oque.htm>. Acesso em 04 de nov. de 2014.

DAGA, K.; KRUGER, S. D.; MAZZIONI, S. Demonstração dos Fluxos de Caixa: Controle gerencial ou obediência normativa? **Revista de Contabilidade da UFBA**, v. 9, n. 1, p. 93-112, 2015.

FIETZ, E. Z.; COSTA, A.; BEUREN, I. M. Participação da Controladoria no processo de gestão das organizações: uma análise comparativa entre grandes indústrias de Santa Catarina do Rio Grande do Sul. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 1, p. 29-41, 2007.

GIL, A. C. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa.** 5 ed. São Paulo: Atlas, 2010.

GUIMARÃES, I. C.; PARISI, C.; PEREIRA, A. C.; WEFFORT, E. F. J. A importância da Controladoria na gestão de riscos das empresas não-financeiras: um estudo da percepção de gestores de riscos e *controllers*. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 11, n. 32, p. 260-275, 2009.

HALL, R. J.; COSTA, V. C.; KREUZBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados–MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2012.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTÁTISTICA. **Demografia das empresas 2011.** Disponível em: <ftp://ftp.ibge.gov.br/Demografia_das_Empresas/2011/demoemp2011.pdf>. Acesso em 04 de nov. de 2014.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTÁTISTICA. **Microempresa 2001.** Disponível em: <ttp://www.ibge.gov.br/home/estátistica/economia/microempresa/microempresa2001.pdf>. Acesso em 04 de novembro de 2014.

LUNKES, R. J.; SCHNORRENBERGER, D.; GASPARETTO, V. Um estudo sobre as funções da controladoria**. Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 4, n. 10, p. 106-126, 2010.

MENEZES, L. L.; RICCIO, E. L. Relacionamento entre a Controladoria e a gestão da informação econômico-financeira na nova economia. **Revista Brasileira de Gestão de Negócios**, v. 7, n. 18, p. 34-50, 2005.

MÜLLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Revista Gestão & Regionalidade,** v. 26, n 76, p. 105-120, 2010.

NASCIMENTO, F. R. V.; ROSA, A. L. T.; SANTOS, S. M. D.; TENÓRIO, J. N. B. **A** Controladoria como suporte ao processo de gestão numa empresa do comércio varejista. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 10, n. 2, p. 11-26, 2005.

OLIVEIRA, C.; LIMA, L.S.. Controladoria no Suporte a Gestão Empresarial. **Contabilidade & Amazônia,** v. 1, n. 1, p. 27-32, 2012.

POLITELO, L.; GUSE, J. C.; LEITE, M.; SILVA, T. P.; DORR, A. C. Uma análise em organização sob a ótica da Controladoria Empresarial. **Desafio Online**, v. 2, n. 1, p. 487-504, 2014.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. **Caracterização da pesquisa em Contabilidade.** In. BEUREN, I. M. (Org.). Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática. 4 ed. São Paulo: Atlas. 2012.

SANTOS, S. M. D.; SOARES, F. A.; LIMA JUNIOR, C. A. C.; TENÓRIO, J. N. B. **A** Controladoria como ferramenta de apoio as estratégias competitivas: estudo de caso numa empresa de telefonia móvel. **Revista de Negócios**, v. 12, n. 4, p. 18-31, 2007.

SEBRAE. **Boletim Estudos e Pesquisas.** Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Boletim%20Estudos%20e%20Pesquisas%20out%202014.pdf.> Acesso em 04 de nov. de 2014.

Um olhar sobre a mortalidade precoce das Micros, Pequenas e Médias Empresas através da percepção dos profissionais da contabilidade e dos empreendedores de Vacaria/RS

Mariane de Almeida Boeira (mari.boeira5@gmail.com)
Bacharel em Ciências Contábeis, Universidade de Caxias do Sul

Maria Teresa Martiningui Pacheco (mtmpacheco@gmail.com)
Mestre, Universidade de Caxias do Sul

Marco André Pegorini (mapegori@ucs.br)
Mestre, Universidade de Caxias do Sul

Oderson Panosso (opanosso@gmail.com)
Mestre, Universidade de Caxias do Sul

Resumo:

No ambiente econômico do país, as micro, pequenas e médias empresas se destacam pelas contribuições relacionadas principalmente à força de vendas do comércio e às saídas de prestação de serviços. Anualmente há um aumento gradativo na abertura de pequenos e médios empreendimentos, porém, estes possuem uma pequena expectativa de vida se comparados aos demais. Desse modo, por meio do referencial teórico e da pesquisa, o presente artigo teve por objetivo analisar os fatores que levam à mortalidade da ME e PME na visão do profissional da contabilidade e do empresário, estes associados ao Sindicato dos Contadores e Técnicos em Contabilidade e à Câmara de Dirigentes Lojistas do Município de Vacaria/RS. Quanto ao método é uma pesquisa bibliográfica exploratória de natureza quantitativa realizada por meio de um questionário estruturado com perguntas fechadas. A pesquisa objetivou a comparação de opiniões e a definição de um consenso que esclareça as possíveis falhas administrativas que favorecem o fracasso empresarial. Como resultado principal, a pesquisa indicou que a falta de planejamento inicial e estratégico é umas das causas da mortalidade antecipada da pequena e média empresa e a capacitação empresarial poderia ser a solução do problema. No entanto, uma afirmativa dos empresários traz que a cultura da conservadora da população (22,8%) é a maior dificuldade encontrada pelo empresário da região. Também, com 61,4% de afirmações dos empresários, a principal situação que pedem auxilio do profissional da contabilidade está relacionado aos aspectos da legislação tributária e fiscal, corroborada pelos profissionais da contabilidade com 57,1%. Outras respostas indicam: controle de custos, contabilidade empresarial e controle financeiro e de caixa, relacionadas por ordem de importância no resultado.

Palavras chave: Empreendedores, Mortalidade, Pequenas e Médias Empresas, Profissional Contábil.

A look at the early mortality of Micros, Small and Medium Enterprises through the perception of accounting professionals and entrepreneurs of Vacaria / RS

Abstract:

In the economic environment of the country, the micro, small and medium enterprises stand out for contributions related mainly to the trade sales forces and for the withdrawal of services. Every year there is a gradual increase in the opening of small and medium enterprises, but they have a short life expectancy when compared to the others. This way, through the theoretical background and research, this paper aimed to analyze the factors that lead to the death of ME and SMEs in professional vision of accounting and entrepreneur,

which are associated with the Counters and Accounting Technicians' Union and Shopkeepers Chamber of the City of Vacaria / RS. As for the method is an exploratory bibliographic research, with quantitative nature, carried through a structured questionnaire with closed questions. The research aimed to compare opinions and the definition of a consensus to clarify the possible administrative failures which favor corporate failure. As a main result, the survey indicated that the lack of initial and strategic planning is one of the causes of early mortality of small and medium enterprises and business training could be the solution of the problem. However, a statement of businessmen shows that the conservative culture of the population (22.8%), is the biggest difficulty faced by the entrepreneur in the region. Also, with 61.4% of statements of entrepreneurs, the main situation asking for help of the accounting professional is related to aspects of tax and fiscal legislation, supported by accounting professionals with 57.1%. Other responses indicate: cost control, business accounting and financial and cash control, related in order of importance in the result.

Keywords: Entrepreneurship, Mortality, Small and Medium Business, Accounting Professional.

1 INTRODUÇÃO

No atual contexto econômico, novos empreendimentos podem se tornar a chave para o sucesso pessoal. Em recente pesquisa do Serviço Brasileiro de apoio às Micro e Pequenas Empresas - SEBRAE (2013) prova que os dados no Brasil são expressivos, em 2012 havia cerca de 7,1 milhões de empresas incluídas no regime de tributação do Simples Nacional. Ainda de acordo com os dados o número de empresas ficou 26% acima do verificado em dezembro de 2011. Desse modo, "no Brasil, nos últimos anos, temos visto um forte aumento na criação de novas empresas e de optantes pelo Simples Nacional, regime fiscal diferenciado e favorável aos Pequenos Negócios". Com tantos benefícios a inicialização de uma nova empresa é gratificante para o empresário e para o governo, mas há necessidade de uma administração adequada para usufruir-se destes. Neste contexto, muitos empreendimentos perdem o rumo, pois, muitas vezes não tem a devida assistência e o empresário não se apresenta qualificado o suficiente para o gerenciamento dos negócios. Assim, o fracasso econômico leva ao tema sobre a mortalidade precoce das empresas, em especial as incluídas no regime simples de tributação.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 A MICRO, PEQUENA E MÉDIA EMPRESA

A Resolução CFC nº 1255/09 que trata da NBC TG 1000, norma destinada à utilização de Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas relata que estas: a) não têm obrigação pública de prestação de contas; e b) elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos. Nas informações da Câmara dos Dirigentes Lojistas - CDL de Linhares - ES (2014) os mesmos afirmam que os pequenos negócios respondem por mais de um quarto do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro. Em valores absolutos, a produção gerada por estas empresas quadruplicou em dez anos, saltando de R$ 144 bilhões em 2001 para R$ 599 bilhões em 2011, em valores da época. As ME e as PME são as principais geradoras de riqueza no comércio no Brasil, respondem por 53,4% do PIB deste setor. No PIB da Indústria, a participação ME é de (22,5%) já se aproximando das PME em (24,5%). No setor de Serviços, mais de um terço da produção nacional (36,3%) têm origem nos pequenos negócios, estes que também empregam 52% da mão de obra formal no País e respondem por 40% da massa salarial brasileira (CDL LINHARES-ES, 2014). Na mesma publicação explicava-se que os principais motivos para o bom desempenho dos pequenos negócios na economia brasileira são a melhoria do ambiente de negócios (em especial após a criação do Supersimples que reduziu

os impostos e unificou oito tributos em um único boleto), o aumento da escolaridade da população e a ampliação do mercado consumidor, com o crescimento da classe média.

2.2 CLASSIFICAÇÃO DAS MICRO, PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS

Atualmente o principal meio de tributação das pequenas empresas é o Simples Nacional (2014), este que a Receita Federal define como um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às ME e as PME, previsto na Lei Complementar nº 123. Abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e engloba os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). Baseando-se na Lei Complementar 123/06, expõem-se as características das MEs e das EPPs da seguinte forma: consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: I - no caso da microempresa aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); II - no caso da empresa de pequeno porte aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais). Considera-se receita bruta, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. As Médias Empresas tendem a enquadrar-se nos regimes do Lucro Presumido ou no regime do Lucro Real. A RFB (2014) define o Lucro Presumido como uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano-calendário, à apuração do lucro real. Já o Lucro Real, conforme a significa o próprio lucro tributável, para fins da legislação do imposto de renda, distinto do lucro líquido apurado contabilmente. Em resumo é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.

2.3 VANTAGENS E DESVANTAGENS NA GESTÃO DAS PEQUENAS EMPRESAS

Visando compreender a viabilidade de um pequeno e médio empreendimento, Kruglianska (1996 apud SILVA, 2003) explica que, "uma das vantagens das pequenas e médias empresas é a maior flexibilidade para atender clientes que necessitam de produtos em menor quantidade, ou seja, poder realizar a produção em baixa escala". A pesquisa *Global Entrepreneurship Monitor* - GEM (2011, p. 28) lista fatores favoráveis à constituição e vida das empresas, sendo 22% para normas culturais e sociais, no Brasil esse índice foi de 61% entre outros. Gnata et al. (2014, p. 5) evidenciaram no contexto tributário que "a maior vantagem das MPE é o apoio financeiro das agências de fomento do governo entre elas: Banco Nacional de Desenvolvimento (BNDES) e o Banco do Brasil S/A. O SEBRAE é o principal aliado, este que, "estimula o espírito empreendedor e promove a competitividade e o desenvolvimento autossustentável dos pequenos negócios". Se as vantagens são evidentes, por que a taxa de mortalidade das empresas é expressiva? A análise do ambiente, a pesquisa com a clientela e o conhecimento do empresário são importantes, mas muitas vezes, isso não impede a decadência dos investimentos. Tachizawa e Faria (2004 apud GNATA et al., 2014, p. 5) explicam mais desvantagens, são estas: "falta de capital de giro, a carga tributária elevada, recessão econômica, falta de conhecimentos gerais, bastante concorrência, pouco poder de barganha (competição das grandes empresas que compram um volume maior que as pequenas, conseguindo assim, um preço menor para o produto), e localização". Assim,

entende-se que os diversos empecilhos entre estes a incapacidade de adquirir financiamentos, propostas de crédito e giro de caixa e os altos tributos, dificultam as empresas a alcançar os objetivos de curto prazo, o que limita depois as possibilidades de expansão, tanto tecnológicas como geográficas.

2.4 CONSTITUIÇÃO E MORTALIDADE DAS PEQUENAS EMPRESAS

Com relação aos aspectos relativos a constituição da empresa, Gnata et al. (2014, p. 6) constataram que "na busca de explicações para a persistente mortalidade precoce das pequenas empresas, é válido explorar as possibilidades dessa morte prematura ocorrer em função de problemas mal resolvidos antes da constituição e/ou início do funcionamento da empresa vitimada". Para o autor as pessoas juntam-se para alcançar objetivos que não conseguiriam sem colaboração. No ambiente de pesquisa, torna-se necessário aprofundarem-se teoricamente nos fatores desencadeantes da mortalidade das empresas, sabendo-se que: "a continuidade da empresa requer que o valor econômico dos produtos e serviços gerados (receitas) seja suficiente para repor, no mínimo, o valor econômico (custos) dos recursos consumidos para a realização de suas atividades" (CATELLI, 1999, p. 40). Presume-se que as empresas que morrem precocemente não seguem o modelo financeiro estipulado, mas nas palavras de Gnata et al. (2014, p. 6) "deve-se relevar que a concepção de uma empresa bem como para sua continuidade, passam por diversos tipos de ambiente interno e externos, essencialmente dinâmicos, cuja sobrevivência da organização, depende da agilidade e empreendedorismo dos gestores". O SEBRAE (2007, apud GONÇALVES e LOSILLA, 2011, p. 4), destacam com 72% a principal causa da mortalidade precoce como sendo a inexperiência do empreendedor. Outro ponto importante, segundo os autores, é o ambiente da empresa, onde os principais pontos fracos relacionados ao fracasso da empresa são causados por motivos gerenciais. Dornelas (2014) afirma que a mortalidade das empresas é questão expressiva atualmente, mas pouco se fala das médias empresas. Para ele um dos fatores da morte das empresas de porte médio é as próprias empresas concorrentes de menor porte. Outro fato interessante seria a interação familiar, o que cria certa monotonia nos negócios. A média empresa pode existir por décadas e muitas vezes são geridas por pessoas de uma mesma família ou funcionários de longa data na casa.

2.5 EMPREENDEDORISMO POR NECESSIDADE X OPORTUNIDADE

A pesquisa GEM (2011, p. 25) afirma que uma percepção favorável do empreendedorismo pela sociedade contribui com o aumento da cultura empreendedora. Quando os indivíduos enxergam que o empreendedorismo pode vir a ser uma boa opção de carreira - valorizada e reconhecida pela sociedade em que vivem - há mais chances de que membros de sua região venham a empreender. Os índices também indicam que 86,33% dos brasileiros tendem a respeitar seus empreendedores de sucesso. No entanto, muitos empreendedores, colocam todas as suas expectativas em uma empresa pelo simples fato de buscarem um resultado positivo que suporte suas necessidades. O Portal Brasil (2015), indica que no Brasil, os empreendedores por oportunidade são maioria, mas numa relação bem menor que na Islândia, sendo que a relação oportunidade (x) necessidade tem sido superior a 1,4 desde o ano de 2007. Em 2010, para cada empreendedor por necessidade havia outros 2,1 que empreenderam por oportunidade. (GEM, 2010, p. 40). Entre os empreendedores por oportunidade, a pesquisa aponta que "43% o fizeram pela busca de maior independência e liberdade na vida profissional; 35,2% pelo aumento da renda pessoal; 18,5% apenas para a manutenção de sua renda pessoal, enquanto 3,3% citaram outros motivos". Agrupando os dois primeiros perfis, 78,2% vislumbram uma oportunidade de aprimorar a vida com o negócio que estão abrindo. (GEM, 2010, p. 40). Assim sendo, por meio das pesquisas, nota-se que os

novos empreendedores iniciam suas atividades por motivos de oportunidade, provando que o país oferece boas alternativas fiscais, culturais e financeiras aos empreendimentos.

2.6 A IMPORTÂNCIA DO PLANEJAMENTO

Para Ching (2006, p. 158) "planejar significa decidir antecipadamente. Implica optar por uma alternativa de ação em detrimento de outras. Decidir antecipadamente consiste em controlar o próprio futuro". No ambiente administrativo esta afirmação está relacionada ao poder do Planejamento Estratégico, este que é decisivo para a tomada de decisões de uma empresa. Chiavenato e Cerqueira Neto (2003, p. 137) confirmam tal importância quando definem o Planejamento Estratégico como sendo "a maneira com qual uma organização pretende aplicar determinada estratégia para alcançar os objetivos propostos". Conforme pesquisa com empresários ativos, o SEBRAE-MG (2004, p. 26) constatou que, "o planejamento é considerado essencial nos primeiros 12 (doze) meses de funcionamento de um empreendimento". Então, se os empreendedores estão cientes de que o planejamento é essencial para o negócio, por que ainda sente-se a falta do mesmo nas pequenas empresas? Segundo o Souza e Qualharini (2007, p. 9), "a grande maioria das organizações de pequeno porte tende a ignorar a necessidade e os benefícios de apoiarem seus processos decisórios no respaldo do Planejamento Estratégico essencialmente por julgarem-se incapazes de absorver mais esta atividade". Portanto, o sucesso de uma empresa depende de um planejamento que suporte as exigências do mercado e se encaixe adequadamente ao conhecimento e a capacidade do próprio empreendedor.

3 METODOLOGIA

A fim de especificar os procedimentos técnicos, destaca-se a realização de pesquisa bibliográfica, esta que tem por finalidade "colocar o pesquisador em contato direto com tudo aquilo que foi escrito sobre determinado assunto, com o objetivo de permitir ao cientista o esforço paralelo na análise de suas pesquisas ou manipulações de suas informações". (LAKATOS; MARCONI, 2009, p. 46) e de pesquisa exploratória, que segundo Guth e Pinto (2007, p. 41) visa à interação com o tema, tornando-o explícito. O objetivo principal da pesquisa exploratória é o aprimoramento de ideias ou a descoberta de intuições, sendo seu planejamento muito flexível. Quanto a abordagem do problema a pesquisa possui caráter quantitativo, este que segundo Guth e Pinto (2007, p. 75) "na busca por conhecimento, serve para mensurar a quantidade de fenômenos, mas não para apurar a qualidade de tais fenômenos, pois se preocupa apenas com o comportamento geral dos fatos".. A partir dessas realidades, resolveu-se verificar quais os maiores problemas enfrentados pela micro, pequenas e médias empresas e as causas do fracasso precoce de suas atividades. Os dados demográficos do município de Vacaria/RS, a partir de dados coletados no ambiente digital do SEBRAE-RS (2015) contam com 62.453 habitantes, 3.121 empresas e 16.838 empregados registrados, números que equivalem a 19,14 habitantes por empresa. O PIB corrente do município é de R$ 1.110.483,00 em milhares e a Renda Per Capita corrente está firmada em R$ 18.013,00. Desse modo, a questão de pesquisa para o estudo é: Qual o motivo da mortalidade precoce das pequenas e médias empresas, pela visão de profissionais contábeis integrantes do Sindicado dos Contadores e Técnicos em Contabilidade e de empresários associados à Câmara de Dirigentes Lojistas, da cidade de Vacaria/RS?

4 A PESQUISA

Com o objetivo de verificar o relacionamento entre a contabilidade e suas ramificações com o desenvolvimento e a sobrevivência das pequenas e médias empresas, elaborou-se uma pesquisa em forma de questionário para dois públicos: contadores e técnicos contábeis e empresários. Foram enviados 2 questionários. O primeiro para os profissionais contábeis, cuja seleção se deu a partir de dados fornecidos pelo Sindicato de Contadores de Vacaria/RS. A

pesquisa contou com o envio de 52 questionários e obteve-se 14 respostas, cerca de 27% de participação. O segundo questionário para os gestores das pequenas e médias empresas, deu-se com a participação dos associados à Câmara de Dirigentes Lojistas – CDL de Vacaria –RS e outras escolhidas aleatoriamente. Foram enviados 230 questionários, e obteve-se 57 respostas, ou seja, uma participação cerca de 30% dos entrevistados.

4.1 RESULTADOS E DISCUSSÕES

O **questionário de número 1** – "As causas da mortalidade precoce das micro, pequenas e médias empresas na visão dos profissionais contábeis de Vacaria – RS", teve como base no trabalho de Gnata et al. (2014).

Módulo 1 – informações gerais

Quando questionados a identificarem o gênero e a idade dos profissionais contábeis constatou-se que dos 14 contabilistas que responderam o questionário, 7 foram respondidos por mulheres e 7 por homens, ou seja, houve referência de 50% para cada gênero; por Idade, sendo que 7,1% relataram ter menos de 25 anos, 57,1% de 26 a 40 anos e 35,7% identificaram-se com mais de 50 anos. A qualificação desses profissionais; 85,7% declararam-se Contadores, sendo assim, 14,3% a parcela de Técnicos Contábeis. A fim de identificar o quanto tempo exercem a profissão contábil, em uma escala de até 5 anos; obteve-se um resultado de 14,3%; de 5 a 10 anos, 35,7; de 11 a 15 anos, 14,3% e com mais de 30 anos o resultado foi de 35,7%. Observa-se que nas escalas de 16 a 20 anos e de 21 a 25 anos, não ocorreu incidência de respostas. Esses mesmos profissionais possuem o seguinte número de funcionários e de clientes em seus escritórios: em uma escala de até 10 funcionários obteve-se 71,4% dos resultados; de 10 a 15 funcionários houve consenso de 7,1% assim como em escritórios de 21 a 25 funcionários; por fim, 14,3% dos entrevistados afirmaram que trabalham em escritórios com mais de 30 funcionários. Quanto aos clientes cerca de 70% responderam que atuam com 20 a 50 clientes; 14,3% responderam que atuam com 51 a 100 clientes; mesmo índice que representa a parcela de 101 a 150 clientes por profissional. Nota-se que na escala de 151 a 200 clientes e na de mais de 200 clientes, não se obteve respostas.

Módulo 2 - O relacionamento entre o profissional e o empresário. Neste contexto o Quadro 1 mostra os o resultado das afirmações dos profissionais da contabilidade.

Quadro 1 – O relacionamento entre profissional e o empresário

Módulo 2	**Respostas Recebidas**	
a) Meio de comunicação utilizado com o cliente:	14,3%	Reunião no meu escritório
	14,3%	Reunião no escritório do cliente
	28,6%	A distância (por e-mail)
	42,8%	A distância (por telefone)
b) Participação do empresário na gestão contábil:	57,2%	São participativos
	7,1%	Participam por imposição
	35,7%	Participam se forem convocados
c) A falta de experiência e de conhecimento empresarial pode ser uma causa da mortalidade precoce das empresas:	57,1%	Concordo totalmente
	42,9%	Concordo parcialmente
d) A falta de planejamento pode ser uma causa da mortalidade precoce das empresas:	78,6%	Concordo totalmente
	21,4%	Concordo parcialmente

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

Assim, quando questionados sobre o meio de comunicação mais utilizado com o cliente, 14,3% dos entrevistados afirmaram fazer reunião no próprio escritório, 14,3 % mantêm reuniões no escritório do cliente, 28,6% entram em contato por mensagem eletrônica e a maioria, de 42,8%, afirmaram conversar com o cliente por telefone, conforme Quadro 1 letra "a". Os resultados evidenciam as facilidades que a informatização trouxeram para o

ambiente ao longo do tempo, onde as reuniões presenciais passaram a ser substituídas por mensagens à distância. Assim, a necessidade da comunicação com o cliente não deixou de ser importante, apenas tornou-se mais prática. Com relação à opinião dos profissionais sobre a participação dos empresários na tomada de decisão para a contabilidade da empresa, 57,2% afirmaram que os clientes empresários são participativos, 7,1% responderam que há participação por imposição, e 35,7% afirmaram que os empresários participam somente quando convocados (letra "b"). Os resultados evidenciam a importância da participação dos empresários na gestão contábil, estes que se sentem na obrigação de colaborarem com o contador para o bom desempenho do próprio negócio (GRECO; AREND, 2011). Quanto à mortalidade precoce das empresas, 57,1% concordam totalmente que a falta de experiência e de conhecimento empresarial contribuem para a mortalidade precoce das empresas, já 42,9% concordam parcialmente com a mesma (letra "c"). Assim, percebe-se que na visão dos profissionais contábeis a falta de experiência e de conhecimento é classificada como causadoras de mortalidade, visto que ao concordarem parcialmente, os mesmo afirmam existir ainda outros fatores que podem ocasionar o fracasso empresarial. Na questão (letra "d", Quadro 1) a falta de planejamento como causa para a mortalidade precoce das empresas, teve como afirmações, 78,6% concordam totalmente e 21,4% concordam parcialmente. Deste modo, constata-se que os contabilistas concordam com a opinião de diferentes autores já citados que destacam a importância do planejamento estratégico para as organizações.

Módulo 3 – A orientação do profissional contábil

O Quadro 2 apresenta os resultados do módulo.

Quadro 2 – A orientação do profissional contábil versus mortalidade das empresas

Módulo 3	**Respostas Recebidas**	
e) Periodicidade da informação contábil:	42,9%	Uma vez ao mês
	21,4%	A cada trimestre
	21,4%	A cada semestre
	14,3%	Uma vez ao ano
f) Meios utilizados para informar o resultado e situação patrimonial da empresa	14,3%	Em reunião informal
	28,6%	Relatório do desempenho (perfil do cliente)
	57,1%	Conjunto demonstrações contábeis
g) Solicitações de orientação contábil:	14,3%	Aspectos estratégicos da empresa
	14,3%	Aspectos sobre recursos financeiros
	57,1%	Aspectos da legislação fiscal/tributária
	14,3%	Aspectos das demonstrações contábeis
h) Situações relacionadas à mortalidade precoce das pequenas e médias empresas	15,8%	Falta de planejamento estratégico
	23,7%	Falta de controle nos custos
	26,3%	Falta de conhecimento do mercado
	18,4%	Falta de controle financeiro
	15,8%	Falta de planejamento inicial
i) Solução adequada para combater a mortalidade precoce das pequenas e médias empresas	14,6%	Capacitação do empresário
	4,1%	Marketing frequente
	12,5%	Contabilidade da empresa
	18,8%	Controle de custos
	14,6%	Controle financeiro (fluxo de caixa)
	10,4%	Produtos inovadores
	25,0%	Planejamento estratégico

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

Questionou-se os profissionais sobre a periodicidade que os mesmos informam o resultado ou situação patrimonial das empresas à seus clientes: 42,9% afirmaram conversar com os clientes mensalmente, 21,4% a cada trimestre, índice que se repete para as

informações por semestre, por fim, 14,3% preferem informar os resultados uma vez ao ano (letra "e" do Quadro 2). Verificou-se o meio mais utilizado pelos contadores para informar os clientes sobre o resultado ou situação patrimonial da empresa: 57,1% responderam que utilizam o conjunto de demonstrações contábeis, 28,6% elaboram um relatório de desempenho conforme o perfil do cliente e 14,3% participam de reuniões informais, destaca-se que o questionamento sobre a opção pela Demonstração do Fluxo de Caixa não contou participações (letra "f"). A letra "g" representa a solicitação de orientação contábil mais frequente efetuada pelos clientes: 57,1% dos profissionais afirmam que os aspectos sobre a legislação tributária e fiscal são mais solicitados, 14,3% afirmam que são os estratégicos da empresa (novos produtos, nova unidade de negócios, outros), 14,3% acreditam ser os aspectos relativos à tomada de recursos em instituições financeiras e os demais, 14,3%, os relatórios contábeis (Balanço, DRE, Fluxo de Caixa, entre outros). A opção, aspectos financeiros de controle de gastos da empresa e gastos pessoais não contou votos. O trabalho de Gnata et al. (2014) também apontou a importância dada à informação sobre a legislação fiscal/tributária e relativa à informação contábil, bem como, o gerenciamento dos negócios. Aceitando respostas múltiplas, foi questionado aos profissionais contábeis as situações que poderiam estar relacionadas à mortalidade precoce das pequenas e médias empresas, representado na letra "h": acreditam em 26,3% que a falta de conhecimento no mercado é um do fator responsável, 23,7% acreditam que a falta de controle de custos desencadeia a mortalidade, 18,4% votam pela falta de controle financeiro, 15,8% pela falta de planejamento inicial e outros 15,8% pela falta de planejamento estratégico de médio e longo prazo. Considerando os resultados, observa-se que apesar da falta de conhecimento de mercado ser o principal problema, a mortalidade das empresas é causada por um conjunto de fatores conforme afirma Dornelas (2014). Por fim, se questionou sobre a solução mais adequada para combater a mortalidade das pequenas e médias empresas (letra "i") e aceitando respostas múltiplas se obteve as seguintes afirmações: 25% responderam que o planejamento estratégico é a melhor solução; 18,8% votam no controle de custos das empresas, 14,6% acreditam na capacitação do empresário mesmo índice aponta o controle de caixa; 12,5% afirmaram a correta execução da contabilidade da empresa auxilia no combate ao problema, 10,4% afirmaram que a mortalidade poderia ser resolvida por meio de produtos inovadores, e, 4,10% sugerem estratégias de marketing para o negócio.

As principais afirmações feitas pelos profissionais da contabilidade referente aos temas de questionamento estão demonstradas por módulo no Quadro 3.

Quadro 3 – Resumo dos principais fatores relacionados à mortalidade precoce das empresas na visão dos profissionais contábeis de Vacaria - RS

Relacionamento contador x empresário		**Orientação do contador**	
Modulo 2	**%**	**Modulo 3**	**%**
Comunicação p/telefone	42,90%	Orientação Informação contábil – Uma vez mês	42,90%
Participação dos clientes	57,10%	Orientação s/Demonstrações Financeiras	57,10%
Falta de experiência **	57,10%	Orientação s/legislação tributária	57,10%
Falta de conhecimento **	57,10%	Possuir conhecimento mercado p/ sobrevivência	26,30%
Falta de planejamento **	78,60%	Realizar planejamento - solução p/ mortalidade	25,00%
** Como fator de mortalidade			

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

Analisando os dados, percebe-se que, para os profissionais contábeis a informação contábil (42,9%) é essencial no gerenciamento das empresas; neste sentido Marion (2012) orienta que, as demonstrações contábeis são úteis na gestão por oferecerem informações aos usuários a tomarem decisões com base em dados confiáveis; esta afirmativa é reconhecida

também pelos administradores em geral, porém, para os contadores, estes veem somente na necessidade de adequação fiscal e tributária a importância da contabilidade (57,1%). Este fator é prejudicial para o bom andamento dos negócios, pois mesmo que o profissional contábil tenha em mente que o fracasso das empresas está relacionado a falta de experiência, planejamento e conhecimento de mercado, os empresários não estão devidamente capacitados para exercer as atividades administrativas, confirmado pelos resultados apontados no módulo 2, letra "c" do Quadro 1. É, possível que, a mortalidade das empresas esteja relacionada a um conjunto de fatores, estes que deveriam ser revisados pelos administradores juntamente com os contabilistas, pois sem planejamento, controle de custos e de caixa, e adequado conhecimento de mercado que envolva capacitação empresarial e experiência não há como constituir uma empresa esperando bons resultados.

O **questionário 2** – "As causas da mortalidade precoce das micro - pequenas e médias empresas na visão dos empreendedores de Vacaria – RS", ou seja dos empresários proprietários da micro e pequena empresa.

Módulo 1 - Informações gerais

O módulo 1 indicou o gênero e a idade dos entrevistados foram de: 50,9% é do sexo feminino e 49,1% do sexo masculino; a idade 42,1% estão classificados na faixa etária de 26 a 40 anos; 24,6% possuem mais de 50 anos; 21,1% se encaixam entre 41 a 50 anos; e, 12,3% declararam ter menos de 25 anos. Também a pesquisa identificou o grau de escolaridade dos entrevistados, desta forma: 66,7% afirmaram ter Ensino Superior, 15,8% Ensino Superior Incompleto, 10,5% possuem o Ensino Médio, 3,5% afirmam ter o Ensino Fundamental e os demais 3,5% classificaram na opção outro.

Módulo 2 – A visão administrativa do empresário em pauta

O módulo 2 está apresentado no Quadro 4.

Quadro 4 – A visão do administrator e empresário

Módulo 2	**Respostas Recebidas**	
a) A satisfação com as pequenas e médias empresas locais	19,3%	Sim
	13,3%	Não
	68,4%	Em parte
b) As empresas estão devidamente capacitadas para as atividades administrativas?	7,0%	Sim
	28,1%	Não
	64,9%	Em parte
c) Fatores ausentes nas pequenas e médias empresas da região	14,0%	Criatividade
	24,6%	Inovação
	49,1%	Conhecimento
	12,3%	Oportunidade
d) Meios necessários para o início das atividades de uma empresa	28,4%	Conhecimento administrativo
	11,3%	Conhecimento financeiro
	14,2%	Marketing e ponto estratégico
	20,6%	Estudo de mercado
	5,7%	Experiência de negócios
	19,8%	Auxilio adequado (contador, controller, etc)

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

O Quadro 4, letra "a" demonstra o grau de satisfação dos empresários com as pequenas e médias empresas locais, e no caso, 68,4% assinalaram a opção em parte, afirmando não estarem descontentes ou satisfeitos, 19,3% estarem satisfeitos e 12,3% não se consideram satisfeitos. Quando questionados sobre a capacidade administrativa das pequenas e médias empresas, 64,9% dos empresários afirmam que estão em parte capacitadas, 28,1%

acreditam que não há capacitação adequada e 7% afirmam que a capacitação atual das empresas é suficiente. A letra "b" representa tal situação, provando que ao ver dos próprios administradores não há plena satisfação com o ambiente administrativo das empresas, a falta de conhecimento é colocada em pauta mais uma vez se associarmos a capacitação da administração com o conhecimento teórico e prático adquirido. Também confirmada pelos profissionais da contabilidade no (Quadro 1, letra "c" e "d") quando afirmaram ser indispensável o conhecimento empresarial e planejar o empreendimento antes de iniciar. Novamente, agora confirmado pelos próprios empresários com 49,1% que a falta de conhecimento é o fator predominante nas pequenas e médias empresas; 24,6% há falta de inovação, 14% apontam a falta de criatividade e 12,3% acreditam que há falta de oportunidades no mercado, conforme representado na letra "c", Quadro 4. Aceitando respostas múltiplas se questionou referente os meios mais importantes relacionados ao início das atividades de uma empresa; conforme letra "d" , percebe-se que 28,4% entendem que é necessário conhecimento administrativo, 20,6% acreditam que é preciso o estudo de mercado, 19,8% entendem que há necessidade de auxílio adequado como o do contador, do *controller* entre outros, 14,2% concordam com a necessidade de marketing e ponto estratégico, 11,3% de conhecimento financeiro e 5,7% afirmam que precisa-se ter experiência de negócios.

Módulo 3 - A relação entre o empresário, mercado e o profissional da contabilidade.

O Quadro 5 apresenta os resultados:

Quadro 5 – Relação entre o empresário, mercado e o profissional contábil

Módulo 3	**Respostas Recebidas**	
e) O auxílio contábil está relacionado ao combate precoce das pequenas e médias empresas?	43,9%	Sim
	3,5%	Não
	52,6%	Em parte
f) A maior dificuldade enfrentada pelo pequeno e médio empresário da região:	5,0%	Concorrentes
	22,8%	Cultura conservadora da população
	2,2%	Falta de clientela
	21,1%	Falta de controle de custos e recursos financeiros
	5,0%	Falta de financiamento e de capital próprio
	43,9%	Falta de planejamento
g) O pequeno e médio empresário e a preocupação com a contabilidade da empresa:	22,8%	Sim e auxiliam no que for necessário
	36,8%	Sim, mas deixam a responsabilidade somente p/contador
	36,8%	Não, escolhem o contador pelo preço/honorários
	3,6%	Não, com pouca informação difundida
h) A principal situação em que o empresário solicita a orientação contábil:	1,5%	Aspectos estratégicos para á empresa
	1,5%	Aspectos relacionados a tomada de recursos em bancos
	4,0%	Aspectos financeiros de controle entre gastos x custos
	61,4%	Aspectos da legislação tributária/fiscal
	31,6%	Aspectos das demonstrações contábeis

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

A letra "e" representa a opinião do empresário diante da afirmativa de que o contador pode auxiliar no combate a mortalidade precoce das pequenas e médias empresas, destaca-se: com 52,6% concordam em parte, aceitando que o fornecimento de relatórios de desempenho da empresa ajuda, mas somente quando o conhecimento do empresário percebe os efeitos positivos na organização; 43,9% concordam com a premissa, pois com as análises adequadas o administrador pode controlar melhor os negócios e evitar problemas e 3,5% não concordam. Essa visão, não é compartilhada com os profissionais da contabilidade (quadro 2, letra "g") onde apontam que 57,1% buscam orientação em relação aos aspectos tributários e de legislação contábil e outros 14,3% sobre os informes contábeis. Quanto à maior dificuldade, a

letra “f” aponta: dos entrevistados 43,9% acreditam na falta de planejamento; 21,1% afirmam ser a ausência de controle de custos e de recursos financeiros; 22,8% concordam que é a cultura conservadora da população; 5% que a concorrência é uma dificuldade; 5% atribuem a falta de financiamentos e de capital próprio e, os demais 2,2% atribuem à falta de cliente. Quanto à preocupação com a contabilidade, letra “g”: 36,8% afirmam que dão assistência ao contabilista; 36,8% admitem escolher o contador pelos honorários contábeis cobrados e para benefício próprio; 22,8% dos entrevistados auxiliam integralmente o profissional contábil com a documentação. No entanto, chamamos a atenção para a ITG 2000, item 2 determina que a contabilidade “deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte”. A Legislação Federal também prevê a escrituração contábil como obrigatória, Código Civil/2002, artigo 1.179; Lei Complementar 123/2006, artigo 27; Resolução 10/2007 do Comitê Gestor do Simples Nacional, artigo 3. Mesmo com todas as exigências de manter a escrituração contábil, ainda 3,6% confirmaram que não se interessam em regularizar a empresa. Quanto ao auxílio contábil, mencionado na letra “h”: dos entrevistados 61,4% solicitam orientação sobre aspectos referentes a legislação tributária e fiscal; 31,6 % sobre aspectos contábeis referentes as Demonstrações Contábeis; 4% solicitam auxílio sobre aspectos financeiros como controle de gastos empresariais e pessoais; 1,5% necessitam de informações sobre aspectos estratégicos como novos produtos, nova unidade de negócios entre outros; e, os demais 1,5%, sobre aspectos relativos a tomada de recursos em instituições financeiras.

Módulo 4 – A opinião empreendedora da mortalidade precoce da ME e PME. Nesta questão o Quadro 6 mostra os resultados das afirmações.

Quadro 6 – Opinião dos empresários sobre a mortalidade precoce da ME e PME

Módulo 4	**Respostas Recebidas**	
i) Situações relacionadas à mortalidade precoce das pequenas e médias empresas:	31,1%	Falta de planejamento estratégico nas ME e PME
	12,9%	Falta de controle de custos
	19,7%	Falta de conhecimento de mercado
	20,5%	Falta de controle financeiro (fluxo de caixa)
	15,8%	Falta de planejamento inicial
j) A solução adequada para combater a mortalidade precoce das pequenas e médias empresas:	24,2%	Capacitação dos empresários
	6,2%	Marketing frequente
	11,8%	Contabilidade da empresa
	14,9%	Controle de custos
	11,2%	Controle financeiro (fluxo de caixa)
	7,5%	Produtos inovadores
	24,2%	Planejamento estratégico

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

Com relação à pergunta representada pela letra “i”: 31,1% acreditam na falta de planejamento estratégico de médio e longo prazo; 20,5% na falta de controle financeiro; 19,7% na falta de conhecimento de mercado; 15,8% na falta de planejamento inicial; e, 12,9% atribuem à falta de controle de custos a causa da mortalidade das empresas. Neste quesito as opiniões divergem um pouco: em termos de planejamento inicial e estratégico os profissionais da contabilidade afirmaram representar 78,6% (Quadro 3), já os empresários 55,3% (Quadro 7) que a probabilidade de que ocorra a mortalidade precoce destas empresas seja pela ausência dos aspectos citados, inicialmente. Finalizando, na letra “j” aceitando respostas múltiplas apresenta: 24,2% acreditam na capacitação adequada do empresário, mesmo índice para os que acreditam no planejamento estratégico como forma de arbitragem; 14,9% concordam com os benefícios do controle de custos; 11,8% concordam que a contabilidade da empresa é um fator importante; 11,2% atribuem o controle financeiro; 7,5% os produtos inovadores; e, 6,2% afirmam que os investimentos frequentes com marketing são boas

estratégias para vitalizar a empresa. Associando os resultados apresentados no Quadro 2, letra "i" com os do Quadro 6, letra "j", confirma-se o que os profissionais da contabilidade afirmaram (39,6%) sobre a capacitação do empresário e o planejamento estratégico, pois seria uma das soluções possíveis para combater a mortalidade precoce da ME e da PME. Embora, não menos importante o controle dos custos (18,8%), o controle financeiro (14,6%), a contabilidade da empresa (12,5%), produtos inovadores (10,4%) e por último marketing frequente (4,1%), respectivamente nessa ordem de importância na visão dos profissionais da contabilidade.

De forma resumida Quadro 7 apresenta os principais fatores apontados pelo estudo:

Quadro 7 – Resumo dos principais fatores relacionados à mortalidade precoce das empresas na visão dos empreendedores de Vacaria-RS

Relação entre empresário e a contabilidade		**Opinião s/ a gerência e as causas de mortalidade**	
Modulo 3	**%**	**Modulo 4**	**%**
Auxilio c/relatório desempenho	52,60%	Falta de planejamento	31,10%
Falta de planejamento	43,90%	Falta de controle financeiro	20,50%
Responsabilidade do contador	36,80%	Capacitação do empresário	24,20%
Escolha pelo preço	36,80%	Orientação Planejamento Estratégico	24,20%
Orientação legislação tributária	61,40%	Controle de custos	14,90%

Fonte: Dados da pesquisa, elaborado pelos autores (2015)

Diante do Quadro 7, acima, conclui-se que, parte dos administradores entrevistados não está plenamente satisfeito com os negócios e o seu próprio ambiente empresarial. Nota-se que a falta de conhecimento de mercado e administrativo são fatores de carência na gestão das empresas, desta forma, comprova-se que o índice que afirma o nível superior de escolaridade da maioria dos entrevistados (66,7%, questionário 2) não é relativo ao conhecimento prático e técnico organizacional. O planejamento estratégico também foi questão majoritariamente selecionada e está associado diretamente à sobrevivência das empresas; a pesquisa indica que indiretamente os empresários concordam com a importância do contabilista que exerce a função de *controller* é importante. Por fim, tratando-se da importância da contabilidade no decorrer da vida da empresa. Com a presente pesquisa é possível afirmar que os empreendedores esperam benefícios como auxílio no planejamento, no controle de custos, orientação sobre o mercado. No entanto, não procuram o profissional adequado para ajudar nas decisões, seja um contador, *controller* ou analista.

5 CONCLUSÃO

Considerando as análises dos questionamentos realizados aos profissionais da contabilidade e aos administradores empresários da ME e PME, foi possível concluir que a sobrevivência das empresas está baseada na relação entre a contabilidade, o planejamento inicial e estratégico, bem como, o conhecimento administrativo e de mercado. Colocando em evidência alguns resultados destacadas neste estudo nota-se que o controle de caixa adequado na empresa não é considerado como o principal meio para auxiliar no combate a mortalidade das empresas; há a concordância entre administradores empresários (20,5%, Quadro 6, letra "i") e contadores (18,4%, quadro 2, letra "h") com sua utilidade, mas os índices provam que as preocupações não estão somente relacionadas ao fato da administração não saber lidar com os próprios recursos. Quando se considera o marketing como ferramenta de alavancagem dos negócios (4,1%, Quadro 2, letra "i"), foi possível concluir os custos com tal investimento (26,3%, Quadro 2, letra "h") representado pela falta de conhecimento do mercado, pode ser uma das causas de fracasso das empresas. Nota-se que para os empreendedores o marketing 6,2% (Quadro 6, letra "j") não é a melhor forma de afastar a queda empresarial. Desta forma, entende-se que o investimento em marketing é visto como desnecessário se a empresa está tentando manter o controle dos custos e das finanças. Considerando a especialização, a experiência e o conhecimento administrativo como fatores de bom desempenho nas atividades

das empresas, observa-se consenso mútuo entre os entrevistados, onde os profissionais contábeis concordam que a falta de conhecimento de mercado (57,1%) e a falta de experiência (57,1%) Quadro 3, são situações relacionadas diretamente à mortalidade dos negócios; da mesma forma, os empresários em geral afirmam que a capacitação do responsável (24,2 % - Quadro 7) é fundamental para prevenir tal situação. Relacionando a clientela (2,2%, Quadro 5, letra "f") como causa do fracasso, os empresários admitiram dar pouca importância a este fator de risco, que é a terceira causa mais comum de falha dos negócios. Assim, observa-se uma característica peculiar da região; não há concorrência expressiva (5% - Quadro 5, letra "f") entre as modalidades de empreendimentos, mas há um mercado consumidor resistente à mudanças (22,8% Quadro 5, letra "f"). Com a coleta de dados, esclareceu-se que a contabilidade é a ferramenta que contribui para o desenvolvimento das empresas quando os administradores empresários concordaram que o fornecimento de relatórios adequados à gestão das empresas juntamente com a capacitação dos empresários auxilia no combate a mortalidade (Quadro 6, letra "j"). Já, sobre o relacionamento entre empreendedores e o ambiente contábil, constatou-se que não há devida consideração com o profissional contábil (36, 8%, Quadro 5, letra "g"); este que mesmo ditando que os empresários são participativos nas decisões e fornecendo todo o auxílio sobre as informações contábeis, são selecionados por diferenças de honorários (36,8%, Quadro 5, letra "g") e sobre benefícios ditados, há indiferença sobre a especialização e o conhecimento. Para os contabilistas e empreendedores a falta de planejamento é uma das principais causas da mortalidade precoce das empresas, assim, concorda-se que uma estratégia elaborada adequadamente pode salvar a empresa do fracasso. Por fim, a presença da informação contábil no gerenciamento das entidades é tão importante quanto o conhecimento administrativo do empresário, pois somente com uma contabilidade atualizada haverá um adequado controle das finanças, dos custos, do fiscal, do capital, auxílio para elaboração de estratégias de marketing, entre outros. E, principalmente a assistência para o tão requerido planejamento estratégico que pode ser a chave para a sobrevivência organizacional.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **LEI COMPLEMENTAR Nº 123,** de 14 de Dezembro de 2006. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/leicom/2006/leicomplementar-123-14-dezembro-2006-548099-publicacaooriginal-63080-pl.html> Acesso em 11 de fev. de 2015.

_____. **LEI Nº 10.406, de 10 de Janeiro de 2002 – CÓDIGO CIVIL**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em: 28 maio 2015.

CATELLI, A. **Controladoria:** uma abordagem da gestão econômica. GECON. São Paulo: Atlas, 1999

CDL de Linhares – ES. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do país.** 06 de agosto de 2014. Disponível em: < http://www.cdllinhares.org.br/noticias.php?id=568>. Acesso: em 04 de mar de 2015.

CHIAVENATO, Idalberto; CERQUEIRA NETO, Edegard Pedreira de. **Administração estratégica:** em busca do desempenho superior, uma abordagem além do balanced scorecard. São Paulo: Saraiva, 2003.

CHING, Hong Yuh. **Contabilidade Gerencial.** São Paulo: Pearson, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **NBC TG 1000 – Contabilidade para Pequenas e Médias Empresas**. Disponível em: <http://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2009/001255>. Acessado em 20.04.2015.

_____. **ITG 2000 – Escrituração Contábil**. Disponível em: <http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2011/001330> Acesso em 20.04.2015.

CGSN - COMITÊ GESTOR DO SIMPLES NACIONAL. **Resolução 10/2007 de 28 de Junho de 2007**. < http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucaocgsn10_2007.htm> Acesso em 20.04.2015.

DORNELAS. José. **Porque as Empresas de Médio Porte Quebram.** Disponível em: < http://economia.uol.com.br/ultimas-noticias/colunistas/jose-dornelas/2014/05/05/por-que-as-empresas-de-medio-porte-quebram.htm>. Acesso em: 11 de fev de 2015.

GEM - *Global Entrepreneurship Monitor*. **Empreendedorismo no Brasil.** 2011. Coord. Simara Maria de Souza Silveira Greco. Autores Tales Andreassi... [et al]. Curitiba: IBQP, 2011.

GNATA, Franciele; PACHECO M. T. M. ; CAMARGO, M. E. ;MOTTA, M. E. V.; Gestão contábil na micro e pequena empresa: uma análise dos fatores da mortalidade precoce. **Qualit@s Revista Eletrônica**. Vol. 15. Nº 1. 2014.

GONÇALVES, Daniel de Amorim. LOSILLA, Marcelo. Controladoria empresarial: Gestão Financeira em Micro e Pequenas Empresas. **Revista Hórus**, v. 5, n. 2. Abr/Jun- 2011.

GRECO, A.; AREND, L. **Contabilidade:** teoria e prática básicas. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

GUTH, Sérgio Cavagnoli. PINTO, Marcos Moreira. **Desmistificando a produção de textos científicos com os fundamentos da metodologia científica.** 1ª ed. São Paulo: Scortecci, 2007

IBGE. **As Micro e pequenas empresas comerciais e de serviços no Brasil**. 2001.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia do trabalho científico:** procedimentos básicos, pesquisa bibliográfica, projeto e relatório, publicação e trabalhos científicos. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial.** 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2012.

PORTAL BRASIL. **Oportunidade e necessidade.** Disponível em < http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2012/02/oportunidade-e-necessidade> Acesso em 11 de fev de 2015.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Lucro Presumido**. Disponível em: http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2000/orientacoes/lucropresumido.htm > Acesso em 14 de out. de 2014.

_____. **Lucro Real.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr242a264.htm> Acesso em 14 de out. de 2014.

RIBEIRO, Osni Moura. **Contabilidade básica fácil.** 24. São Paulo: Saraiva, 2003.

SEBRAE. **Sobrevivência das Empresas no Brasil.** Coleção estudos e pesquisas. Brasília – DF. 2013

_____.MG. **Fatores condicionantes e taxa de mortalidade de empresas de Minas Gerais.** Belo Horizonte, 2004.

_____.RS. **Ambiente Digital dos Pequenos Negócios.** Disponível em:<http://ambientedigital.sebrae-rs.com.br/Pages/Default.aspx> Acesso em: 23 abril 2015

_____.SP. **12 anos de monitoramento da sobrevivência e mortalidade das empresas.** 2010. Disponível em:< http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mortalidade/mortalidade_12_anos.pdf> Acesso em: 11 de maio de 2015

SILVA, Armando Paulo et al. **Inovação nas pequenas, médias e grandes empresas: vantagens e desvantagens.** XXIII Encontro Nac. de Eng. de Produção - Ouro Preto, MG, Brasil, 21 a 24 de out de 2003.

SOUZA, Wendel; QUALHARINI, Eduardo. **O Planejamento estratégico nas micro e pequenas empresas.** III Workshop Gestão Integrada: Riscos e Desafios Centro Universitário. 2007.

STROEHER, Ângela Maria; FREITAS, Henrique. **O uso das informações contábeis na tomada de decisão em pequenas empresas**. Revista. Adm. Eletrônica, São Paulo, v.1, n.1, art.7, jan./jun. 2005.

Utilização da controladoria como instrumento de apoio à gestão de empresas familiares de micro e pequeno porte

Denize Floriano (denifloriano@unochapeco.edu.br)
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ

Silvana Dalmutt Kruger (silvanak@unochapeco.edu.br)
Doutoranda em Contabilidade – UFSC

Sady Mazzioni (sady@unochapeco.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB

Daniela Di Domenico (didomenico@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Resumo
O estudo objetiva identificar os instrumentos de controladoria utilizados na gestão de empresas familiares de micro e pequeno porte do Município de Chapecó-SC. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quali-quantitativa, realizada por meio de levantamento. A amostra final do estudo considera 70 empresas identificadas como familiares, de micro e pequeno porte. Os dados evidenciam que os principais controles internos e relatórios utilizados pelos gestores são o "Balanço Patrimonial" e o "Relatório de faturamento/ vendas" para 97%, o "Relatório de contas a pagar e a receber" para 77% e o "Relatório de controle de despesas/custos" e o "Controle de impostos" para 74% e 61% da amostra respectivamente. Os resultados demonstram a preocupação com a saúde financeira das empresas por parte dos gestores, motivo que inspira a utilização de informações, embora observou-se certa carência na oferta de serviços de contabilidade gerencial e de controladoria, por parte dos profissionais contábeis. Observou-se entre 84% dos respondentes o interesse por informações gerenciais para auxiliar o processo de gestão e tomada de decisões. De modo geral, o estudo evidencia a necessidade da utilização das informações contábeis pelos gestores das micro e pequenas empresas familiares, bem como, o interesse por informações de apoio ao processo de tomada de decisões.

Palavras-chave: Controladoria. Empresas familiares. Empresas de micro e pequeno porte.

Controlling the use as instrument to support family business management of micro and small size

Abstract
The study aims to identify the controlling instruments used in the management of family businesses of micro and small of the city of Chapecó-SC. It is a descriptive research with qualitative and quantitative approach, carried out through survey. The final sample of the study considers 70 companies identified as family, micro and small. The data show that the main internal controls and reports used by managers are the "Balance Sheet" and the "Billing Report / sales" to 97%, the "Account Report payable and receivable" to 77% and the "Report control expenses / costs "and" tax control "for 74% and 61% of the sample

respectively. The results demonstrate concern for the financial health of the company by managers, reason that inspires the use of information, although there was some deficiency in the provision of management accounting and controllership services, by the accounting professionals. It was observed among 84% of respondents interest in management information to assist the process of management and decision making. Overall, the study highlights the need for the use of accounting information by managers of micro and small family businesses, as well as interest in supporting information to the decision-making process.
Keywords: Comptroller. Family businesses. Micro and small businesses.

1 INTRODUÇÃO

Com o passar do tempo, a utilização da Contabilidade intensificou-se no ambiente empresarial trazendo, além de mudanças nas normas que a rege, a ênfase em suas exigências fiscais. Ela detém a função principal de fornecer informações aos gestores das entidades e contribui significativamente no processo de tomada de decisões (SANTOS; PONTE; MAPURUNGA, 2014).

No Brasil, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE, 2013), a maioria dos negócios em funcionamento é caracterizada como micro e pequenas empresas, representando cerca de 80% da amostra extraída. Em relação às empresas familiares, estima-se que sejam agentes de 99% da produção nacional, responsáveis pela geração de milhões de empregos diretos e caracterizadas como o tipo de organização que mais cresce no país (FREITAS; FREZZA, 2005). A combinação destes dois perfis empresariais representa notória relevância para a economia brasileira. O fenômeno transcende a realidade brasileira e este tipo de empresa é predominante na estrutura econômica dos países ocidentais (FREITAS; KRAI, 2010).

Em uma empresa familiar pode-se destacar os aspectos positivos que congregam o empreendedorismo, o sentimento de lealdade, o comprometimento com a estratégia organizacional e o orgulho da tradição familiar. Por outro lado, aspectos negativos relacionados com a possível falta de profissionalismo, a dificuldade de enfrentar desafios, os conflitos familiares em relação ao planejamento, à liderança, à gestão e à sucessão, dificultam o desenvolvimento organizacional (BELMONTE; FREITAS, 2013).

Diversos são os problemas e desafios enfrentados pelo grande percentual que representam as micros e pequenas empresas familiares. Muitas vezes, por falta de conhecimento e despreparo dos seus próprios donos e também por falta de assessoria por parte de seus contadores, esses pequenos empresários deixam de se beneficiar das informações que a contabilidade pode fornecer e que poderiam ser de grande utilidade na gestão do negócio e na solução dos problemas, e passam a tomar decisões baseadas apenas na experiência que acreditam ter e na maioria das vezes os resultados não são aqueles que se esperam (RIBEIRO; FREIRE; BARELLA, 2013).

Neste contexto, evidencia-se que toda empresa, independentemente de seu porte ou caracterização, encontra-se inserida em um ambiente social, empresarial e econômico, aos quais deve buscar constante adaptação para que possa cumprir realmente o seu papel, seja na geração de recursos para remunerar o capital investido pelo empresário, seja na satisfação das necessidades de seus clientes ou no cumprimento das obrigações com os funcionários e o fisco. Esta é uma das formas pela qual a contabilidade e os instrumentos de controladoria podem auxiliar estas entidades, tanto na geração de informações, quanto

na busca pelos objetivos econômicos e financeiros (MONTEIRO; BARBOSA, 2011; MÜLLER; BEUREN, 2010; COHEN, 2013, FARIA; OLIVEIRA; AZEVEDO, 2012).

Estudos correlatos como os de Ribeiro, Freire e Barella (2013), Zanatta e Ferreira (2012), Belmonte e Freitas (2013), Monteiro e Barbosa (2011), Leal e Botinha (2013) Müller e Beuren (2010), Cohen (2013), Faria, Oliveira e Azevedo (2012) Freitas e Barth (2012) e Hall et al. (2012), indicam que a ausência de informações contábeis gerenciais no processo de gestão e a falta de interesse dos empresários pela contabilidade para fins gerenciais propiciam o surgimento de várias dúvidas por parte dos gestores, comprometendo muitas vezes a continuidade dos negócios.

Neste sentido, a problemática norteadora da pesquisa visou responder: Quais os instrumentos de Controladoria utilizados na gestão de empresas familiares de micro e pequeno porte no Município de Chapecó-SC e região? O objetivo da investigação é identificar os instrumentos de controladoria utilizados na gestão de empresas familiares de micro e pequeno porte no Município de Chapecó-SC e região.

A justificativa do estudo está relacionada à própria função do contador em fornecer informações contábeis relevantes ao empresário, na eminência de tomar decisões gerenciais e evitar a descontinuidade da instituição (HALL et al.; 2012). A contabilidade é essencial para a sobrevivência financeira de uma instituição, pois fornece informações relevantes para o planejamento e avaliações de desempenho das empresas. Além de contribuir para o fortalecimento econômico das micros e pequenas empresas, indiretamente, as informações contábeis também fomentam a economia, conforme dados do SEBRAE (2013), é relevante a participação econômica das empresas de micro e pequeno porte na região estudada, além disso, destaca-se a característica de organizações familiares, que contribuem na geração de renda e empregos diretos e indiretos.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

A revisão da literatura contempla as funções e aplicabilidade da controladoria; as características e o conceito de micro e pequenas empresas; a contextualização de empresas familiares e seus fundamentos, bem como estudos correlatos à temática estudada.

2.1 Controladoria

A controladoria surgiu no início do século XX nos Estados Unidos, com o crescimento empresarial e mais tarde com o desenvolvimento de funções de controle, contribuindo com grandes organizações e consequentemente aumentando a complexidade de suas atividades. No Brasil, a função controladoria foi incorporada à prática empresarial com a instalação das multinacionais norte-americanas no país, e é reconhecidamente um órgão de importância capital para a sobrevivência, crescimento e consolidação das empresas (MONTEIRO; BARBOSA, 2011).

A globalização e o consequente aumento da complexidade nas organizações, o maior grau de interferência governamental por meio de políticas fiscais, a diferenciação das fontes de financiamento disponíveis para as atividades, a percepção da importância da consideração dos padrões éticos na condução dos negócios e principalmente, a demanda por melhores práticas de gestão, criaram a necessidade de um sistema contábil para garantir controle gerencial efetivo (COHEN, 2013). Estas, entre outras razões, demonstram

e justificam a importância e responsabilidade do gerenciamento das atividades das empresas no processo de condução dos negócios.

Assim, as várias atribuições da controladoria no processo de gestão, vão desde a coleta de informações para a elaboração de planejamentos, até a caracterização de controles e regras para execução do planejamento. Citam-se estas atribuições como sendo: a) subsídio à etapa de planejamento; b) subsídio à etapa de execução; c) subsídio à etapa de controle; d) elaboração da análise de desempenho; e) definição das regras de realização da análise dos resultados, participações, monitoramento e orientação do processo de estabelecimento de padrões e avaliação do resultado dos serviços prestados à entidade (COHEN, 2013; RIBEIRO; FREIRE; BARELLA, 2012; ZANATTA; FERREIRA, 2012).

Encontram-se na literatura específica dois enfoques da controladoria: (i) alguns autores a compreendem como um órgão administrativo, com suas funções centralizadas em planejamento, controle de informações e suporte técnico às decisões dos gestores de uma empresa; enquanto outros autores classificam-na como (ii) área do conhecimento humano com fundamentos, conceitos, princípios e métodos oriundos de outras ciências (MÜLER; BEUREN, 2010). Conceitualmente, a controladoria pode representar um setor ou um órgão definido na estrutura da empresa, com funções estabelecidas, obedecendo a determinados princípios ou diretivas. Configura-se também como área do conhecimento humano, sendo conceituada como um conjunto de princípios, procedimentos e métodos das ciências da administração, economia, psicologia, estatística e, principalmente, da contabilidade, que objetivam orientar para eficácia (COHEN, 2013; ZANATTA; FERREIRA, 2012).

Leal e Botinha (2013) citam que, o departamento de controladoria tem como finalidade garantir informações adequadas aos gestores, auxiliando-os no processo decisório, visando à continuidade da empresa e à otimização dos resultados da organização. Assim, a controladoria visa auxiliar os gestores com ferramentas gerenciais que proporcionem informações sobre os resultados e desempenhos econômicos das organizações, além de monitorar os resultados das diversas áreas dentro das empresas.

2.2 Micro e pequenas empresas

Toda empresa, independentemente de seu porte, encontra-se inserida num ambiente social, empresarial e econômico, aos quais deve estar completamente adaptada para que possa conseguir cumprir realmente o seu papel, seja na geração de recursos capazes de remunerar o capital investido pelo empresário, quanto na satisfação das necessidades de seus clientes (RIBEIRO; FREIRE; BARELLA, 2013).

Um aspecto importante com relação às MPE'S é que, na maioria delas, quem administra é o sócio principal e, em alguns casos, este não possui um entendimento contábil nem gerencial, dificultando o modo de administrar e obter o controle do empreendimento, aumentando assim o risco do fechamento da empresa. Decisões tomadas de forma aleatória prejudicam constantemente o desempenho das micro e pequenas empresas (RIBEIRO; FREIRE; BARELLA, 2013).

Para serem consideradas micro e pequenas, as empresas precisam obedecer a certos critérios. A determinação do porte de uma empresa torna-se necessária desde a sua abertura, pois, esta traz uma visão geral sobre as características e volume das atividades empresariais pretendidos. Classificar o porte de uma empresa significa, dentre outros aspectos, conhecer benefícios legais a serem gozados e as obrigações a serem cumpridas

(FARIA; OLIVEIRA; AZEVEDO, 2012). A classificação de porte de empresa adotada pelo SEBRAE e aplicável a todos os setores está resumida no Quadro 1:

Classificação	**Receita operacional bruta anual**
Microempresa – ME	Até R$ 360.000,00
Empresa de Pequeno Porte - EPP	De R$ 360.000,01 até R$ 3.600.000,00

Fonte: SEBRAE (2013).

Quadro 1: Classificação do porte de empresa de acordo com a receita bruta anual

Observa-se no Quadro 1 que o parâmetro para classificação das empresas segundo seu faturamento, inicia como ME empresas com faturamento máximo até R$ 360.000,00 e EPP com faturamento de R$ 360.000,01 até R$ 3.600.000,00. De acordo com o estudo de Faria, Oliveira e Azevedo (2012), existem muitos parâmetros para definir as micros e pequenas empresas, muitas vezes dentro de um mesmo país, como no Brasil, tenho em vista que diversos órgãos e entidades emitem classificações sobre o termo, as quais variam de acordo com a finalidade e o usuário das mesmas. Cabe ressaltar que as classificações no Brasil não são diferentes da maioria dos demais países, as quais, na maioria dos casos, são utilizadas variáveis relacionadas ao número de empregados e volume de vendas.

Neste contexto, Faria, Oliveira e Azevedo (2012) salientam que a contabilidade exerce um papel fundamental de fornecer informações úteis para auxílio da habilidade gerencial do tomador de decisão e assim, servir de apoio, de modo que o mesmo possa atuar preventivamente, contribuindo para a gestão, no seu planejamento, execução e controle, evitando que a empresa entre em falência. As informações contábeis quando utilizadas de forma preventiva, possibilitam o planejamento de curto e longo prazo.

Portanto, pode-se entender que a contabilidade contribui fortemente para o sucesso de gestão das empresas, qualquer que seja seu porte ou ramo de atividade, pois essa ciência possui instrumentos importantes para o bom gerenciamento empresarial e subsídios para a tomada de decisão.

2.3 Empresas familiares

As empresas familiares ocupam uma posição de destaque no âmbito dos negócios em virtude da sua contribuição para a economia brasileira. Muitas das grandes empresas do país são ou já foram familiares em sua essência, número que poderia ser ainda maior não fossem as complexidades enfrentadas por essas organizações durante suas gerações (FREITAS; BARTH, 2012).

Independentemente do tipo de constituição da sociedade, as empresas com características e cultura familiar entrelaçam quase que automaticamente, em sua estrutura, o sistema familiar. Müller e Beuren (2010) acentuam como principal característica das empresas familiares, a fundação e o fato de a gestão do empreendimento estar atrelada aos membros familiares. As características das empresas familiares em sua primeira fase de vida são determinadas pela personalidade dos fundadores, que geralmente são tradicionalistas e conservadores. Esta fase inicial é baseada em três aspectos: estratégia, cultura e valores de gerenciamento do patrimônio.

Neste sentido, Beuren e Müller (2010), ressaltam que a estrutura das empresas familiares envolve sistemas e subsistemas com características diferentes em relação às demais empresas. Administrar sociedades com estrutura familiar envolve particularidades na relação entre o sistema família e o sistema empresa. Estes dois sistemas precisam ter como objetivo a continuidade da empresa sem confundir as esferas econômica e familiar.

Os conceitos utilizados para caracterizar uma empresa familiar são variados, o que inclui diversos critérios avaliativos, tais como: 1) A família deve possuir propriedade sobre a empresa, podendo assumir propriedade total, propriedade majoritária ou controle minoritário; 2) A família deve influenciar nas diretrizes da gestão estratégica da empresa; 3) Os valores da empresa são influenciados ou identificados com a família; 4) A família determina o processo sucessório da empresa (OLIVEIRA, et al., 2011).

Beuren e Müller (2010) complementam que a empresa é influenciada desde a fundação pela forma de ser do fundador que se assume como o pater-família, mas também como o pater-empresa, providenciando o bem estar da família e dos empregados que considera como a sua família alargada. O empresário fundador sente-se responsável pela grande família que é a empresa familiar e em troca espera lealdade e respeito. Assim, se mantém no comando dos negócios o máximo de tempo que for possível. Porém, a empresa não é familiar somente por ter membros da família do fundador na sua estrutura, mas também pelos relacionamentos internos na empresa, pela dedicação e pela afetividade que envolve a "família organizacional". Em virtude dessas classificações, as características das empresas familiares determinam algumas vantagens e também desvantagens para este tipo de negócio, apresentadas no Quadro 2:

Vantagens	Desvantagens
- O interesse em torno de um patrimônio comum, que gera sentimento de unidade.	- A concorrência entre os familiares pode levar ao stress e à perda do foco, deixando a empresa em segundo plano e prejudicando os negócios.
- A sucessão de herdeiros competentes que poderão dar sustentabilidade e continuidade ao negócio.	- A existência de nepotismo, em que todos querem viver do dinheiro da empresa, mas nem todos têm talento ou mesmo interesse em trabalhar por ela.
- O sentimento de ter um negócio próprio que pode gerar motivação, responsabilidade e prazer.	- A dificuldade em demitir integrantes devido ao laço familiar.
- O conhecimento dos membros da família, inclusive do provável sucessor. Aqui também cabe a questão de fazer com que os membros comecem a conhecer a empresa desde cedo e a se sentirem parte, ainda que não trabalhem nela.	- A falta de separação entre o que deve ser vivenciado na empresa e o que deve ser vivenciado em família.
- O conhecimento profundo da empresa e, com isso, o desenvolvimento de melhores chances de suportar dificuldades e buscar alternativas e soluções.	- A utilização da estrutura da empresa para fins particulares: ligações, impressões, salas, funcionários.
- A criação de forte relação de credibilidade e confiança com os clientes, uma vez que os clientes gostam de se sentir em casa, em um ambiente familiar.	- A impunidade perante o descumprimento das regras gera sentimento negativo, especialmente em funcionários que veem o próprio superior sem a preocupação com a empresa.

Fonte: Adaptado de BELMONTE; FREITAS (2013).

Quadro 2: Vantagens e desvantagens do modelo de empresas familiares

Observa-se no Quadro 2 a evidenciação de vantagens e desvantagens no contexto das empresas familiares. Outras características inerentes às pequenas empresas que podem

ser atribuídas às pequenas empresas familiares são aquelas voltadas ao trabalho gerencial caracterizado pela brevidade, pela fragmentação, pela variedade, pela predominância de comunicação verbal, pelo ritmo de trabalho intenso e pelo proprietário-gerente desenvolvendo várias atividades ao mesmo tempo, ou seja, agindo como estrategista, executando ações de gerente geral e gerente de linha (BELMONTE; FREITAS, 2013).

O conjunto de elementos expostos implicam diretamente na sobrevivência das empresas familiares, envolvendo questões como sucessão, gestão profissional, controles gerenciais e a atuação da controladoria na organização das atividades da empresa. Simultaneamente, torna-se fundamental definir e instituir regras e rotinas, que possibilitam apontar aos gestores mudanças necessárias e reformas viáveis (BEUREN; MÜLLER, 2010).

3 METODOLOGIA

Este estudo teve como objetivo conhecer os instrumentos de controladoria utilizados na gestão de micro e pequenas empresas familiares do Município de Chapecó e região. Neste sentido, a pesquisa quanto aos objetivos classifica-se como descritiva, que na concepção de Gil (1999) "tem como principal objetivo descrever características de determinada população, fenômeno ou estabelecimento de relações entre variáveis. Uma de suas características mais significativas reside na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados".

Quanto aos procedimentos, o estudo caracteriza-se como pesquisa de campo. Segundo Gil (1999), a pesquisa de campo contempla a observação de fatos e fenômenos exatamente como ocorrem no real, a coleta de dados referente aos mesmos e, finalmente a análise e interpretação desses dados, com base numa fundamentação teórica consistente, objetivando compreender e explicar o problema pesquisado. Com a intenção de identificar os instrumentos de controladoria utilizados na gestão de empresas familiares de micro e pequeno porte no Município de Chapecó-SC e região, foi realizada uma pesquisa de campo por meio da aplicação de questionários para 86 empresas.

A coleta de dados da presente pesquisa foi realizada por meio de questionário, com o objetivo de obter informações para compreender o modelo de gestão empresarial e a importância e utilização dos instrumentos oferecidos pela controladoria na gestão das atividades empresariais na visão dos gestores. O período temporal de coleta de dados por meio dos questionários ocorreu entre julho e setembro de 2015 e a aplicação dos mesmos ocorreu por meio eletrônico via e-mail e também de forma presencial, alcançando uma amostra de 86 respondentes.

A população do estudo constitui-se de micro e pequenas empresas familiares, delimitadas por três aspectos:

(a) quanto ao conceito de empresa familiar: considera-se empresa familiar aquela cuja gestão seja conduzida por um ou mais membros da família detentora do poder;

(b) quanto à abrangência regional da investigação: a amostra selecionada abrangeu empresas do município de Chapecó/SC e da região aos arredores;

(c) quanto ao perfil das empresas objeto da investigação: empresas de micro e pequeno porte, atuando em diversos ramos econômicos e com um faturamento anual máximo de R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Para alcançar o objetivo proposto, quanto à abordagem do problema a pesquisa caracterizou-se como de cunho qualitativo e quantitativo. Richardson (1999) expõe que a principal diferença entre uma abordagem qualitativa e quantitativa reside no fato de a abordagem qualitativa não empregar um instrumento estatístico como base do processo de análise do problema. Neste sentido pode-se afirmar que a abordagem do estudo pondera argumentos de aspectos qualitativos e quantitativos. Desta maneira, pode-se classificar a presente pesquisa de campo como descritiva, do tipo qualitativo e quantitativo, realizada a partir dos questionários aplicados para uma amostra que visa proporcionar as percepções e compreensão do contexto do problema identificado.

4 RESULTADOS E DISCUSSÕES

Nesta seção, demonstram-se os dados da pesquisa que compreendem a caracterização das empresas pesquisadas, o perfil da empresa que presta os serviços de contabilidade às empresas pesquisadas e, por fim, a identificação dos instrumentos de controladoria utilizados pelas empresas.

4.1 Caracterização das empresas pesquisadas

Neste tópico, descrevem-se as características gerais das empresas destacando-se a seleção da amostra de empresas que são caracterizadas como familiares de micro e pequeno porte.

De acordo com os dados da pesquisa expostos na Tabela 1, dentre as 86 empresas pesquisadas 78 possuem caracterização de modelo de gestão empresarial familiar, totalizando 91% da amostra, com a gestão e o controle entre membros da mesma família. Por meio de visitas também foram identificadas as características familiares entre os empregados e nas formalidades de convivência em algumas das empresas.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Caracterização do modelo da empresa como familiar		
Sim	78	91
Não	8	9
Total	86	100
Porte da empresa familiar de acordo com o faturamento bruto anual		
Até R$ 360.000,00	33	43
De R$ 360.000,00 até 3.600.000,00	37	47
Acima de R$ 3.600.000,00	8	10
Total	78	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 1 – Empresas familiares e seu porte

No que se refere ao porte da empresa pelo faturamento bruto, dentre as 78 empresas familiares, 33 são Microempresas (faturamento bruto anual de até R$ 360.000,00) e outras 37 são Pequenas Empresas (faturamento bruto anual entre R$ 360.000,00 até 3.600.000,00). As outras 8 empresas que responderam não possuir o modelo familiar e as 8 empresas caracterizadas como Médias ou Grandes empresas com faturamento acima de R$ 3.600.000,00 também foram excluídas da amostra, afim de não compor a análise das demais questões, permanecendo assim, 70 empresas familiares de micro e pequeno porte que são consideradas a amostra final de análise do estudo.

A Tabela 2 demonstra o ramo de atividade, o regime tributário e o tempo de atividade das empresas da amostra:

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Ramo de atividade		
Comércio	52	74
Indústria	6	9
Prestadora de Serviços	10	14
Indústria e Comércio	2	3
Total	70	100
Regime Tributário		
Simples Nacional	37	53
Lucro Presumido	3	4
Lucro Real	30	43
Total	70	100
Tempo de atividade		
Até 2 anos	13	19
3 a 4 anos	14	20
5 a 9 anos	25	36
Acima de 10 anos	18	25
Total	70	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 2: Ramo de atividade, regime tributário e tempo de atividade das empresas

Quanto ao ramo de atividade das empresas pesquisadas, a Tabela 2 indica que 74% são do ramo comercial, 9% são indústrias, 14% são prestadoras de serviços e 3% são caracterizadas como indústria e comércio simultaneamente. Não houve nenhuma empresa enquadrada como comércio e prestação de Serviços. Sobre o Regime Tributário das empresas pesquisadas, 53% são enquadradas no Simples Nacional, 4% adotam o regime Lucro Presumido e outras 43% o Lucro Real. Com relação ao tempo em que as empresas estão em atividade, os dados mostram que 19% apresentam tempo de atividade de até 2 anos, 20% de 3 a 4 anos, 36% de 5 a 9 anos e outras 25% das empresas atuam amais de 10 anos no mercado.

A Tabela 3 contempla a identificação do cargo ocupado pelos respondentes.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Sócio/fundador/proprietário	45	64
Sócio-administrador	14	20
Gerente	6	9
Outro	5	7
Total	70	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 3: Identificação do cargo ocupado pelo respondente

Observa-se que 64% dos respondentes da pesquisa são os sócios, fundadores ou proprietários das empresas, outros 20%, são sócios-administradores. E outros 9% das respostas indicaram a função gerente, e 7% dos respondentes ocupam outros cargos, tais quais auxiliares administrativos e financeiros, faturistas ou vendedores. Quanto às características familiares, verificou-se que, em 45 das empresas pesquisadas, o fundador está presente na gestão da sociedade.

4.2 Perfil da contabilidade e seus serviços prestados

Visando identificar o perfil da contabilidade e dos serviços prestados, questionou-se aos respondentes quanto à contabilidade (interna ou externa), conforme indica a Tabela 4:

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Contabilidade		
Própria	1	1
Terceirizada	69	99
Total	70	100
Recebe visitas ou acompanhamento do profissional contábil		
Sim	5	7
Sim, mas com pouca frequência	12	17
Sim, mas somente quando solicitado	22	32
Não	31	44
Total	70	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4: Serviços oferecidos pelo profissional contábil

Observa-se na Tabela 4, que os serviços de contabilidade são próprios em apenas 1% das empresas e que os outros 99% da amostra possuem serviços contábeis prestados por terceiros. Quando questionados se o profissional contábil responsável realiza visitas periódicas e/ou acompanha o desempenho da empresa em suas atividades, observa-se que em apenas 7% das empresas o contador está presente sem nenhuma exigência. As empresas em que o contador está presente e acompanha, com pouca frequência ou quando solicitado encontram-se 49% dos respondentes, enquanto 44% indicam que o contador não realiza visitas e/ou acompanha o desempenho em suas atividades, evidenciando de certa forma o distanciamento na relação entre as empresas e os serviços contábeis ofertados.

A Tabela 5 apresenta os serviços atualmente prestados pela contabilidade das 70 empresas que compõem a amostra:

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Auditoria	12	17
Cálculo dos Tributos (Impostos)	68	97
Consultoria	16	23
Controle das Contas a Pagar	2	3
Controle das Contas a Receber	2	3
Controle de Estoque	5	7
Controle Financeiro (Caixa e Bancos)	5	7
Folha de Pagamento	67	96
Planejamento tributário	17	24
Total	194	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 5: Serviços atualmente prestados pela contabilidade

Por meio da Tabela 5, em os respondentes poderiam escolher várias opções referentes aos serviços recebidos, destacam-se o "Cálculo dos Tributos" e "Folha de pagamento" como os principais serviços prestados pela contabilidade, conforme 97% e 96% de respostas respectivamente. Em seguida, foram os serviços de "Planejamento Tributário" com 24%, serviços de "Consultoria" correspondendo a 23% e "Auditoria" com 17%. Por fim, há os serviços de "Controle de Estoque" e "Controle Financeiro" ambos representando 7% e os serviços de "Controle de Contas a Pagar e a Receber" perfazendo 6% da amostra de 70 empresas.

Neste sentido, vale destacar a pesquisa de Hall et al. (2012), a qual evidencia que as empresas de serviços contábeis muitas vezes deixam de aproveitar a oportunidade de oferecer serviços diferenciais aos seus clientes, bem como, as empresas podem estar perdendo capacidade competitiva, pois, não utilizam todos os recursos oferecidos pelas

informações contábeis. Dessa forma, também irá familiarizar os gestores com as técnicas contábeis e informações para o processo de tomada de decisões.

4.3 Utilização dos instrumentos de controladoria

A terceira etapa do questionário aplicado visou evidenciar o modelo de gestão empresarial e a visão dos gestores das entidades que compõem a amostra, quanto à importância e utilização dos instrumentos oferecidos pela controladoria na gestão das atividades empresariais. A Tabela 6 indica os controles contábeis utilizados pelos gestores e aqueles indicados como imprescindíveis ao processo de gestão das empresas da amostra (grau de importância percebida pelos gestores).

Os dados evidenciam que 21% dos gestores utilizam e classificam como imprescindíveis para a tomada de decisão os instrumentos "Demonstração das Mutações do Patrimônio Líquido (DMPL)", "Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR)" e "Demonstração dos Lucros ou Prejuízos Acumulados (DLPA)". Quanto a "Demonstração do resultado do exercício (DRE)" 53% dos gestores utilizam como controle interno e 40% acreditam ser imprescindíveis para a tomada de decisão. O "*Business intelligence* (BI)" é utilizado por 31% dos gestores e considerado como imprescindível por 30% deles. Com 26% das respostas encontram-se as "Planilhas de previsão de caixa" sendo utilizadas como controles internos.

Descrição	Utilizados pelos gestores		Grau de importância na visão dos gestores	
	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
DMPL	5	7	5	7
DOAR	5	7	5	7
DLPA	5	7	5	7
DRE	37	53	28	40
DFC	20	29	17	24
BI	22	31	21	30
Balanço Patrimonial	66	94	66	94
Relatório de faturamento	68	97	68	97
Contas a pagar e a receber	54	77	54	77
Controle de despesas/custos	52	74	52	74
Previsão de caixa	18	26	10	14
Orçamento versus realizado	49	70	33	47
Pagamento de impostos	50	71	43	61
Total	431	-	407	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 6: Controles internos

Em destaque encontram-se o "Balanço Patrimonial", o "Relatório de faturamento/ vendas", o "Relatório de contas a pagar e a receber" e o "Relatório de controle de despesas/custos" com 94%, 97%, 77% e 74% para as perguntas, respectivamente. Ainda, com relevância, há os relatórios de "Orçamento versus realizado" com 70% dos gestores que o utilizam e 47% que o consideram indispensável. E o "Controle do pagamento de impostos" é utilizado por 71% dos gestores, sendo considerado indispensável por 61% dos respondentes.

A Tabela 7 apresenta a percepção quanto à importância dos controles internos.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
1 -Pouco importante, indiferente	0	0
2 – Pouco importante	2	3
3 – Importante	7	10
4 – Muito importante	10	14
5 - Muito importante, imprescindível	51	73
Total	70	100

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 7: Importância dos controles internos na visão dos respondentes

Observou-se que 3% dos respondentes acreditam que os controles internos são "Pouco importantes", 10% consideram os controles internos "Importantes", 14% consideram "Muito importantes" e, por fim, 51 respondentes, totalizando 73% da amostra acreditam que os controles internos são muito importantes, imprescindíveis" para o processo de tomada de decisões, onde pode-se destacar a importância das informações gerenciais para as empresas familiares.

A Tabela 8 apresenta os sistemas e/ou técnicas de controle mais utilizados pelos gestores para impedir que a empresa seja lesada por fornecedores, clientes ou funcionários.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Acompanhamento das atividades pelos gestores	28	40
Auditoria interna e externa das atividades	22	31
Conferência das informações das notas fiscais	37	53
Controle de entrada e saída de funcionários (Cartão Ponto)	23	33
Controle de contas a pagar/receber	66	94
Controle de recebimento e armazenamento de mercadorias	38	54
Controle de gastos	27	39
Observação das leis específicas ao ramo de atividade	25	36
Total	266	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 8: Sistema e/ou técnica de controle utilizados pelos gestores

Observa-se nos dados da Tabela 8 demonstram que 40% dos gestores tem como sistema e/ou técnica interna o "Acompanhamento das atividades dos funcionários pelos gestores", 31% realiza "Auditoria interna e externa das atividades", 53% confere as informações das notas fiscais, 33% possui controle de entrada e saída de funcionários (Cartão Ponto).

Com relação ao "Controle de contas a pagar e receber" há 94% dos gestores que o utiliza como técnica interna. Sobre o "Controle de recebimento e armazenamento de mercadorias" há 54% gestores que o utiliza em suas atividades internas. Já o "Controle de gastos" e a "Observação das leis vigentes específicas ao ramo de atividade da empresa" 39% e 36% dos gestores responderam tê-los como sistema e/ou técnica para impedir que a empresa seja lesada, respectivamente.

Neste contexto apresentado na Tabela 8, pode-se perceber que muitos dos gestores desconhecem algumas técnicas que podem auxiliá-los para impedir que a empresa seja lesada por fornecedores, clientes ou funcionários, ficando assim de certa forma vulneráveis a alguns dos fatores que levam as empresas à falência.

A Tabela 9 apresenta as maiores dificuldades evidenciadas pelos respondentes da amostra para a administração das atividades, ou do negócio.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Pagamento de impostos	27	39
Inadimplência	47	67
Inclusão no mercado	11	16
Concorrência	18	26
Situação financeira	55	79
Promoção da marca	12	17
Gestão dos colaboradores	14	20
Total	184	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 9: Maiores dificuldades para administrar um negócio

A partir dos dados coletados, por meio da Tabela 9, observa-se que em destaque há a "Situação Financeira" representando 79% da amostra. Depois, com 67% de respostas encontra-se a "Inadimplência", o "Pagamento de Impostos" com 39% e a "Concorrência" com 26%. Por fim, com menor relevância, estão a "Gestão dos Colaboradores", a "Promoção da marca" e a "Inclusão no mercado", com 20%, 17% e 16%, respectivamente.

A Tabela 10 demonstra o que, na visão dos gestores, necessita ser alterado no modelo de gestão das empresas.

Descrição	Frequência Absoluta	Frequência Relativa (%)
Marketing e captação de clientes	12	17
Gestão dos colaboradores	27	39
Controles internos	12	17
Assuntos familiares interferindo nas decisões da empresa	5	7
Controle das contas a pagar/receber	8	11
Gestão financeira	4	6
A gestão esta de acordo com o planejado	19	27
Total	87	-

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 10: Necessidade para a gestão das empresas

Referente o que necessita ser alterado no modelo da gestão, 39% indicaram a "Gestão dos colaborados" como ponto para possíveis mudanças. Com 17% para ambos encontram-se o "Marketing/captação de clientes" e os "Controles internos" como áreas de possíveis ajustes. Com 11%, 7% e 6% da amostra ficaram o "Controle das contas a pagar/receber", "Assuntos familiares interferindo nas decisões da empresa" e a "Gestão financeira", respectivamente. Por fim, 19 (27%) respondentes acreditam que a gestão está de acordo com o planejado, não necessitando de mudanças.

Neste contexto, os resultados apresentam consonância com as pesquisas de Cohen (2013), Faria e Oliveira (2012), Ribeiro, Freire e Barella (2013) e Hall et al. (2012), onde percebe-se a evidenciação de que os gestores possuem controles internos pouco efetivos possibilitando a ocorrência de fraudes, subutilizando os instrumentos de controladoria para a formulação do processo de tomada de decisão, utilizando a contabilidade somente para cumprir com as obrigações fiscais e legais da empresa e evitar possíveis multas.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

O estudo objetivou identificar os instrumentos de controladoria utilizados na gestão de empresas familiares de micro e pequeno porte no Município de Chapecó-SC e região.

Trata-se de uma pesquisa descritiva, com abordagem quantitativa e qualitativa, realizada por meio de levantamento. Os dados foram levantados por intermédio de questionário aplicado por meio eletrônico via e-mail e também de forma presencial. Retornaram 86 questionários, cujas empresas compõem a amostra da pesquisa.

Os resultados da pesquisa apontam que os gestores não estão utilizando as informações contábeis gerenciais como instrumento de apoio na gestão de seus negócios, principalmente no processo de tomada de decisão, pois, atualmente os gestores se preocupam em utilizar a contabilidade mais para fins fiscais e trabalhistas, ou seja, para eles a contabilidade é importante para que a empresa possa cumprir com as obrigações legais e burocráticas e evitar possíveis multas.

Por esse ser o serviço mais demandando pelos micro e pequenos empresários, observou-se que poucos são os contadores que ofertam serviços de contabilidade gerencial e controladoria, conforme dados da amostra, os gestores consultados afirmam em sua maioria que apenas recebem serviços que cumprem com as obrigações fiscais e assessórias que a legislação impõe às empresas, de certa forma, tal condição não leva os gestores a se interessarem por informações gerenciais para auxiliar as tomadas de decisões.

Fatores como a baixa frequência de relatórios, assim como as informações contábeis de modo geral e o baixo nível de conhecimento dos gestores no que tange as competências da contabilidade para a empresa, contribuem para que os gestores utilizem prioritariamente sua experiência para tomar decisões.

Portanto, para que os micros e pequenos empresários possam conhecer e dar mais importância à contabilidade, o contador deve participar e conhecer mais a vida empresarial de seus clientes, demonstrar a relevância da contabilidade para uma adequada gestão empresarial, principalmente da utilização das informações contábeis para o processo de tomada de decisão, desenvolvendo assim, eficácia, agilidade e disponibilidade para a resolução de problemas que possam surgir, principalmente pela constante mudança no cenário econômico que as empresas vivenciam. Assim, conclui-se que a utilização da informação contábil pelos gestores das micros e pequenas empresas familiares da amostra selecionada está voltada ao cumprimento das exigências legais, negligenciando a relevante contribuição que a controladoria pode fornecer para a tomada de decisões.

Para futuros estudos sobre o tema investigado, considerando-se as limitações desta pesquisa, recomenda-se reaplicar a pesquisa utilizando-se de outros critérios para delimitar a amostra de empresas caracterizadas como familiar. Recomenda-se ampliar a amostra de pesquisa às médias e grandes empresas, visto que apesar de serem minoria, essas empresas possuem maior complexidade operacional e necessitam de maior controle das atividades, principalmente por meio da utilização dos instrumentos de controladoria. Recomenda-se, também, pesquisar os usuários da controladoria envolvidos nas tarefas e práticas, no ambiente interno das empresas que prestam os serviços de contabilidade, procurando conhecer a existência, e, formas de utilizar instrumentos de controladoria em suas práticas.

REFERÊNCIAS

BELMONTE, V. A. B.; FREITAS, W. R. S. Empresas familiares e a profissionalização da gestão: estudo de casos em empresas paulistas. **Revista de Administração da UFSM**, v. 6,p. 71-90, 2013.

COHEN, A. N. Controladoria em Pequenas Empresas: Um estudo de caso aplicado a uma empresa na Região de Ribeirão Preto. **Revista Científica Eletrônica UNISEB**, Ribeirão Preto, v.1, n.1, p.1-19, 2013.

FARIA, J. A.; OLIVEIRA, M. S.; AZEVEDO, T. C. A utilização da contabilidade como ferramenta de apoio à gestão nas micro e pequenas empresas do ramo de comércio de material de construção de Feira de Santana – BA. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 2, p. 89-106, 2012.

FREITAS, E. C.; BARTH, M. De pai para filho: a complexidade e os desafios da gestão das empresas familiares. **Revista de Administração da UFSM**, v. 5, n. 3, p. 549-568, 2012.

FREITAS, E. C.; KRAI, L. C. Gestão organizacionalem empresas familiares no Vale do Rio dosSinos. **REGE**, v. 17, n. 4, p. 387-402, 2010.

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

HALL, R. J.; DA COSTA, V. C.; KREUSBERG, F.; MOURA, G. D.; HEIN, N. Contabilidade como uma ferramenta da gestão: um estudo em micro e pequenas empresas do ramo de comércio de Dourados–MS. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 6, n. 3, p. 4-17, 2012.

LEAL, E. A.; BOTINHA, C. T. N. Análise das atribuições e da participação do controller no processo sucessório em uma empresa familiar. Contextus – **Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 11, n. 2, p. 135-158, 2013.

MONTEIRO, J. M.; BARBOSA, J. D. Controladoria empresarial: gestão econômica para as micro e pequenas empresas. **Revista da Micro e Pequena Empresa**, v. 5, n. 2, p. 38-59, 2011.

MÜLER, E. T. C.; BEUREN, I. M. Estrutura formal e práticas da controladoria em empresas familiares brasileiras. **Gestão & Regionalidade**, v. 26, 2010.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RIBEIRO, A.; FREIRE, E. J.; BARELLA, L. A. A informação contábil como instrumento de apoio à micro e pequenas empresas: percepção dos gestores de micro e pequenas empresas de Paranaíta – MT, quanto à utilização de informações da contabilidade no processo de tomada de decisão, no ano de 2012. **Revista Eletrônica da Faculdade de Alta Floresta,** v. 3, 2013.

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

SANTOS, E. S.; PONTE, V. M. R.; MAPURUNGA, P. V. R. Adoção obrigatória do IFRS no Brasil (2010): índice de conformidade das empresas com a divulgação requerida e alguns fatores explicativos. **Revista Contabilidade & Finanças – USP**. V. 25, n. 65, p. 161-176, 2014.

SEBRAE/SC. **Santa Catarina em Números: Macrorregião Oeste**. Florianópolis: 2013.

ZANATTA, T. F.; FERREIRA, V. Desempenho da controladoria nas empresas: Um estudo sobre a falta do setor de administração de informações econômicas e financeiras. **Revista Pleiade**, v. 11, n. 11, p. 84-103, 2012.

Características e nível de evidenciação das companhias de capital aberto brasileiras que reconheceram reversão da perda no valor recuperável de ativos no período de 2010 a 2014

Heloisa Vieira (heloisa.vieira_@hotmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis

Resumo

As diversas mudanças realizadas com as normas contábeis brasileiras ocorreram visando à convergência com as normas internacionais de contabilidade. Com a promulgação das Leis n.º 11.638/07 e n.º 11.941/09 e com a vigência do CPC-01 (R1) tornando obrigatório o teste no valor recuperável de ativos, o presente artigo tem como objetivo verificar as características e o nível de evidenciação das companhias de capital aberto brasileiras que reconheceram reversão da perda no valor recuperável de ativos no período entre 2010 e 2014. A pesquisa se enquadra como qualitativa, dando embasamento à investigação, buscando compreender o que está sendo pesquisado. Caracteriza-se como um estudo descritivo, visto que busca identificar as principais características e o nível de evidenciação das companhias de capital aberto brasileiras que reconheceram a reversão da perda no valor recuperável de ativos. Referente à obtenção dos dados da pesquisa, foi adotado o meio documental no qual foram analisadas as notas explicativas das companhias abertas brasileiras, publicadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA). Os resultados desta pesquisa sugerem que as características auditoria independente, setor, tempo de mercado, total do ativo e impacto do não reconhecimento da reversão parecem ter alguma relação com o nível de evidenciação das empresas analisadas nesta pesquisa.

Palavras-chave: Reversão, Perda no valor recuperável, Evidenciação.

Features and *disclosure* level in listed companies brazilian agreed that loss reversal in asset recoverable value of period 2010 2014

Abstract

The various changes made with Brazilian accounting standards occurred aiming at convergence with international accounting standards. With the enactment of Law 11.638/07 and Law 11.941/09 and the validity of the CPC 01 (R1) making it mandatory to test the recoverable value of assets, this article aims to determine the characteristics and level of *disclosure* of publicly traded Brazilian companies recognized reversal of the impairment of assets in the period between 2010 and 2014. The research is characterized as qualitative, giving basis for research, trying to understand what is being searched. It is characterized as a descriptive study, as it seeks to identify the main characteristics and the level of *disclosure* of the Brazilian public companies recognized the reversal of the impairment of assets. Regarding to obtain the survey data, we adopted the documentary medium in which we analyzed the notes of Brazilian companies, published on the Stock Exchange, Commodities and Futures Exchange (BM & FBOVESPA). The results of this research suggest that the characteristics independent audit industry, time to market, total assets and impact of non-recognition of the reversal seem to have any relation to the *disclosure* level of the companies analyzed in this research.

Key-words: Reversal, Impairment loss, *Disclosure*.

1. INTRODUÇÃO

A contabilidade desde seu surgimento até os dias atuais passou por muitas transformações e as frequentes alterações do campo econômico vêm desafiando as entidades a conciliarem suas práticas com a nova realidade do mercado. Essas mudanças estão ocorrendo em diversas áreas, o que demanda das empresas encontrarem meios transparentes de obter informações importantes para o sucesso (CABRELLI; FERREIRA, 2007).

Desta forma, a contabilidade apresenta-se como instrumento de controle, transmitindo informações que se tornam importantes para a tomada de decisões dentro de uma organização. Segundo Marion (2005, p. 26), ‘’a contabilidade coleta todos os dados econômicos, mensurando-os de comunicados que contribuem para a tomada de decisões’’. Por isso a necessidade de dados contábeis confiáveis, exatos e precisos.

As organizações investem em ativos esperando obter um retorno positivo (SOUZA, 2011), dessa forma, estes recursos são peças de grande importância para uma entidade, conhecidos como bens e direitos que a mesma possui. Nessa concepção, para Hendriksen & Van Breda (1999) "ativos são essencialmente reservas de benefícios futuros". Assim, o ativo representa benefícios futuros esperados através de um recurso, benefícios esses controlados pela própria companhia.

As normas contábeis brasileiras passaram por diversas mudanças visando à convergência com as normas internacionais de contabilidade. Observa-se isso na promulgação das Leis n.º11.638/07 e n.º11.941/09 e na criação do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC). Esse processo de convergência trouxe a obrigatoriedade do teste do valor recuperável de ativos (*impairment test*).

Conforme evidenciado no pronunciamento contábil CPC-01 (R1, 2010), o objetivo do teste de *impairment* é verificar se há na empresa ativos desvalorizados, se constatado que sim, ela deve reconhecer uma perda no resultado do exercício. A entidade deve realizar essa avaliação no mínimo uma vez a cada exercício social, podendo assim monitorar as perdas por desvalorização reconhecidas em períodos anteriores.

O CPC-01 (R1, 2010) prevê a possibilidade de reversão de perdas as quais as razões que as motivaram no passado deixaram de existir. Nestes casos, a empresa deve realizar a reversão da perda por *impairment*. Ainda segundo o referido pronunciamento contábil, ‘’a reversão da perda por desvalorização reflete um aumento no potencial de serviços estimados de um ativo, ou pelo uso ou pela venda, desde a data em que a entidade reconheceu pela última vez uma perda por desvalorização para o ativo’’.

Desta maneira, ao elaborar suas demonstrações contábeis, a entidade deve verificar se há indicação de reversão de perdas por redução ao valor recuperável reconhecidas em anos anteriores. Diante desse cenário de desafios para a contabilidade brasileira, surgiu o seguinte questionamento: Quais as características e o nível de evidenciação das companhias de capital aberto brasileiras que reconheceram reversão da perda no valor recuperável de ativos no período entre 2010 e 2014? Para responder o problema de pesquisa o presente estudo tem como objetivo verificar as características e o nível de evidenciação das companhias de capital aberto brasileiras que reconhecerem reversão da perda no valor recuperável de ativos no período entre 2010 e 2014.

“O principal objetivo da divulgação de informações financeiras é apoiar os acionistas e outros indivíduos na tomada de decisões financeiras, ajudando-os a predizer os fluxos de caixa da empresa” (HENDRIKSEN; BREDA, 1999, p. 89). A realização do teste de *impairment* tem como foco gerar informações úteis e relevantes aos usuários, por isso a necessidade de uma evidenciação adequada fornecida pela contabilidade.

Estudos anteriores de Borba, Souza e Zandonai (2009); Nunes (2010); Ono, Rodrigues e Niyama (2010); Machado *et al*. (2013); Barbosa *et al*. (2014) e Mazzioni *et al.* (2014) evidenciaram informações referentes à realização do teste do valor recuperável de ativos, porém, não foram encontradas pesquisas sobre a reversão dessas perdas.

Sendo assim, este estudo apresenta uma contribuição sobre a maneira que as empresas de capital aberto brasileiras evidenciaram a reversão das perdas no valor recuperável de ativos, contemplando também as suas características. O presente trabalho abrange o período de 2010 a 2014, justificando a relevância desta pesquisa.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 Evidenciação Contábil

Evidenciar significa divulgar com clareza, possibilitando uma imediata compreensão daquilo que está sendo apresentado (AQUINO; SANTANA, 1992). Desta forma, a evidenciação contábil tem por finalidade proporcionar informações de qualidade para seus usuários contribuindo para suas decisões, sendo essas informações claras e objetivas de modo que possam ser úteis e compreensíveis.

De acordo com Hendriksen e Breda (1999), a evidenciação contábil serve para fornecer informações úteis a tomada de decisões, a diversos usuários. Esses autores acrescentam ainda que, na carência de conhecimentos mais específicos, vale o argumento geral de que a informação útil a investidores e credores também será aproveitável por outros grupos.

Com a necessidade de acompanhar a situação financeira e econômica de determinada entidade se faz necessário à busca por informações confiáveis e padronizadas para a tomada de decisões, fornecendo base aos diversos usuários da organização. Dessa forma, Platt Neto *et al*. (2007) afirmam que cabe às entidades promover, da melhor forma possível, a compreensibilidade das informações. A transparência das mesmas pressupõe o fornecimento de informações confiáveis, compreensíveis e relevantes aos interesses dos usuários, apoiando o processo decisório.

Sendo assim, tão importante quanto evidenciar determinadas informações é preciso apresentá-las de maneira organizada, deixar de apresentar algumas informações pode ser tão prejudicial quanto fornecer informações em abundância (IUDÍCIBUS, 2009). De fronte com o que foi apresentado, Lopes e Martins (2005) demonstram que uma das principais finalidades das informações fornecidas pela contabilidade é exatamente apoiar na redução da assimetria informacional entre os usuários internos e externos da entidade.

Belo e Brasil (2006) definem assimetria da informação como uma descrição de determinado fenômeno, onde alguns agentes econômicos possuem mais informações do que outros. Por conseguinte, alguns usuários acabam obtendo certo privilégio, enquanto os demais não possuem merecido acesso.

Desta forma, a evidenciação se mostra como peça fundamental para os usuários da contabilidade, fornecendo informações completas e de qualidade que os ajudam na tomada de decisões, além de ser utilizada como um apoio na redução da assimetria informacional.

Logo, evidenciar as perdas pela não recuperabilidade dos ativos é tão importante como evidenciar o montante de reversões das perdas que possam vir a acontecer nas organizações, sendo necessário obter um conhecimento acerca da realização do teste do valor recuperável dos ativos, que está apresentado no tópico seguinte.

2.2 Teste no Valor Recuperável de Ativos

Os ativos são peças de fundamental importância para a contabilidade, Martins (1972, p. 30) define ativo como "o futuro resultado econômico que se espera obter de um agente". Toda entidade espera receber benefícios pela aquisição de determinado ativo, por isso o adquire. Assim, o mesmo deve ser baixado da contabilidade quando esgota sua capacidade de gerar benefícios econômicos presentes e futuros para a entidade.

Por conseguinte, durante a vida útil os ativos podem sofrer perda por fatores externos ou internos que podem afetá-lo, por isso a necessidade e importância da realização do teste do valor recuperável de ativos, para que a empresa não evidencie valores indevidos em suas demonstrações.

Redução ao valor recuperável de ativos é o tema do CPC-01 (R1, 2010), pronunciamento contábil alinhado com a norma IAS-36 do *International Accounting Standards Board* (IASB), que tem como objetivo estabelecer procedimentos que devem ser aplicados pelas entidades objetivando assegurar que seus ativos não estejam registrados por um valor excedente ao que ele pode trazer de benefícios.

O teste de valor recuperável de ativos, também conhecido como *impairment test*, será realizado quando existir evidências que o valor contábil de um ativo possa estar superior ao seu valor recuperável. O teste deve ser efetuado com periodicidade pela empresa, no mínimo uma vez no ano, verificando se há indícios de que um ativo tenha sofrido redução em seu valor recuperável. Se evidenciado que sim a empresa deve mensurar o valor recuperável do ativo em questão.

O teste compara o valor registrado na contabilidade com o valor recuperável, este que é calculado pelo maior valor entre: o valor justo líquido de venda e o valor em uso. De acordo com o CPC-01 (R1, 2010), valor justo líquido de venda é o valor obtido ou que se pode obter na venda de um ativo ou de uma unidade geradora de caixa, líquido dos custos correspondentes, já o valor em uso é o valor presente de fluxos de caixa futuros esperados que devam advir de um ativo ou de unidade geradora de caixa.

Santos *et al.* (2003) explicam que, o *impairment test* consiste em confrontar o valor contábil do ativo com o seu valor justo, assim, se o valor contábil exceder o valor justo, uma perda por *impairment* será reconhecida no valor desse excedente, o que resulta dizer que a perda decorrente da redução do valor do ativo será reconhecida no resultado do exercício.

Logo, o *impairment test*, pretende mensurar a capacidade de retorno financeiro dos ativos, possibilitando adequar o seu valor contábil a capacidade de geração de benefícios que o ativo possui (SOUZA; BORBA; DUTRA, 2009).

A realização do teste do valor recuperável de ativos também se aplica a uma unidade geradora de caixa (UGC), o valor recuperável de uma UGC será o maior valor entre o valor justo líquido de despesas de venda e o valor em uso. Quando reconhecida uma perda por desvalorização para uma UGC, esta deve ser alocada para reduzir o valor contábil de cada um dos ativos que formam a unidade.

O CPC-01 (R1, 2010) prevê a possibilidade de reversão de perdas as quais as razões que as motivaram no passado deixaram de existir, exceto para o ágio por expectativa de rentabilidade futura (*goodwill)*. O tema reversão está explanado no próximo tópico.

2.2.1 Reversão da Perda no Valor Recuperável de Ativos

Conforme já mencionado neste referencial teórico, a entidade deve avaliar ao término de cada exercício se há alguma indicação de que a perda por desvalorização reconhecida para

algum ativo em períodos anteriores, exceto o *goodwill*, possa ter diminuído ou deixado de existir. Havendo indícios, a entidade deve realizar o teste de *impairment* do referido ativo.

Quando uma perda no valor recuperável é reconhecida, a entidade deve a cada ano, posterior ao reconhecimento da perda, avaliar a possibilidade de ocorrência de uma reversão. O CPC 01 (R1, 2010) explica que ‘’a reversão de perda por desvalorização reflete um aumento no potencial de serviços estimados de um ativo, ou pelo uso ou pela venda, desde a data em que a entidade reconheceu pela última vez uma perda por desvalorização para o ativo’’.

Desta maneira, se constatada uma reversão da perda, o valor desse aumento nas expectativas em relação aos benefícios esperados do respectivo ativo (ou UGC) deve ser acrescentado ao valor registrado na contabilidade. Todavia, Carvalho, Lemes e Costa (2009, p. 265) ressaltam que, o valor contábil do ativo terá que ser aumentado, sem ultrapassar o valor contábil que se encontraria, caso a perda no valor recuperável de ativos jamais tivesse sido reconhecida, dessa forma existe um limite para reversão de perdas.

Quanto à reversão de uma perda por desvalorização para uma UGC o pronunciamento técnico CPC-01 (R1, 2010) estabelece que esta seja destinada a cada um dos ativos da UGC, exceto o *goodwill*, proporcional ao valor contábil desses ativos.

Desta forma, o CPC 01 (R1, 2010) proíbe a reversão de perda por desvalorização reconhecida para o *goodwill*. Dessa forma, existindo uma reversão referente a uma unidade geradora de caixa, que antes possuía alocado um *goodwill*, não haverá reversão deste ativo que teve seu valor reduzido anteriormente em virtude de perda no valor recuperável.

2.3 Estudos Anteriores

No Brasil existem várias pesquisas referentes à realização do teste de valor recuperável de ativos, com diversas finalidades. Porém, sobre a reversão da perda do valor recuperável não foram identificadas pesquisas até o momento.

Sendo assim, foram coletados estudos referentes ao teste de valor recuperável de ativos, no qual as principais palavras chaves utilizadas para coleta foram: valor recuperável; *impairment test*; teste de recuperabilidade e CPC 01. A base de dados utilizada foi a biblioteca eletrônica SPELL (*Periodicals Electronic Library*), conhecida como repositório de artigos científicos.

Nunes (2010) se propôs a analisar o cumprimento das exigências de evidenciação referentes à aplicabilidade do CPC 01 e a posição dos auditores independentes diante das não-conformidades, se necessário em parecer de auditoria, oriundas da não observância da Norma. O autor constatou que das 28 companhias de capital aberto analisadas, apenas sete delas declararam a existência de perdas, e a verificação detectou que seis delas atenderam parcialmente as exigências do CPC 01. Sendo que em nenhuma das companhias os auditores independentes mencionaram o não cumprimento de parte das exigências do pronunciamento CPC-01.

Tavares *et al*. (2010) tiveram como objetivo evidenciar se os setores classificados pela Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA) cumpriram a política de reconhecimento, mensuração e evidenciação preconizado pelo pronunciamento CPC 01 referente à operacionalização da perda por *impairment*. O estudo aplicou a metodologia de Massoudi (2008), através de um questionário com 18 questões. Como resultado, os autores constataram que nenhum dos setores atendeu plenamente aos requisitos preconizados pelo normativo. Quanto ao parâmetro de 50% da conformidade plena, o setor que mais se destacou foi o de utilidade pública, enquanto que os setores de telecomunicação e financeiro não

atingiram nem a metade da evidenciação exigida.

Ponte *et al*. (2011) investigaram as práticas de divulgação relativas ao teste de redução ao valor recuperável de ativos (*teste de impairment*), no exercício de 2008, adotadas pelas companhias abertas listadas na BM&FBOVESPA. Os resultados encontrados pelos autores demonstraram que as empresas pesquisadas não adotaram integralmente as práticas de divulgação das informações do teste de redução ao valor recuperável de ativos, conforme as orientações do CPC 01.

Souza, Borba e Zandonai (2011) buscaram verificar se as companhias de capital aberto que reconheceram perda no valor recuperável de ativos em 2008 seguiram as normas de divulgação contidas no pronunciamento técnico CPC-01. Verificando as Demonstrações Financeiras Padronizadas e respectivas Notas Explicativas das empresas, listadas na BM&FBOVESPA, que reconheceram a perda no ano de 2008. A pesquisa mostrou que nenhuma das companhias analisadas divulgou, de maneira completa, todas as informações exigidas pelo CPC-01, no que se refere especialmente à evidenciação da perda no valor recuperável de ativos.

Mazzioni *et al*. (2014) analisaram os fatores determinantes do nível de conformidade na divulgação das informações relativas à redução ao valor recuperável de ativos (*impairment test*), exigidas pelo CPC 01, das empresas listadas na BM&FBOVESPA. Os resultados encontrados indicam que a variável empresa de *auditoria independente* mostrou-se significativa ao nível de 1%, e a variável *internacionalização*, ao nível de 5%, demonstrando que empresas auditadas por Big Four e com emissão de ADRs atenderam, de forma mais adequada, às exigências do CPC 01.

Barbosa *et al*. (2014) verificaram se as empresas brasileiras de capital aberto divulgaram informações sobre o teste de *Impairment* no *goodwill*, no período de 2009 a 2011. A elaboração de uma métrica com itens compulsórios de divulgação permitiu obter um índice de atendimento à norma e levantar quais informações as empresas têm divulgado. Os resultados indicam que em 2009 a maioria das empresas não evidenciou nenhuma informação exigida para o teste de *Impairment* no *goodwill*. No entanto, em 2010 e 2011, o percentual de empresas que nada evidenciaram sobre os procedimentos adotados para o teste decresceu. Aliado a isto, há indicativo de que o índice de evidenciação, em média, aumentou no decorrer do período analisado, porém mostra-se bastante heterogêneo. Informações sobre a taxa de desconto e a descrição da UGC não estiveram entre as informações mais evidenciadas.

Os estudos analisados demonstraram que as empresas não divulgam todas as informações sobre a perda no valor recuperável de ativos. Não foram encontradas pesquisas sobre a evidenciação da reversão da perda. Sendo este o objetivo do presente estudo.

3. METODOLOGIA

3.1 Enquadramento da pesquisa

Quanto aos objetivos, a pesquisa se enquadra como qualitativa. Uma análise é qualitativa quando embasa a investigação, descrevendo informações obtidas através de coleta de dados, onde busca compreender o que se está pesquisando (JUNIOR, 2008).

Caracteriza-se como um estudo descritivo, visto que busca identificar as características e o nível de evidenciação das companhias de capital aberto brasileiras que reconheceram reversão da perda no valor recuperável de ativos. Segundo Gil (2002), esse tipo de pesquisa tem como objetivo principal descrever as características de uma amostra da população ou estabelecer algumas relações entre variáveis.

Referente à obtenção dos dados da pesquisa foi adotado o meio documental, em que

foram analisadas as notas explicativas das companhias, publicadas na Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros (BM&FBOVESPA). Segundo Severino (2007, p.122) na pesquisa documental, ‘’tem-se como fonte documentos no sentido amplo [...].

Todo processo anteriormente descrito busca cumprir com o objetivo deste estudo, de forma a verificar quais companhias reconheceram a reversão da perda, suas principais características e o nível de evidenciação da reversão.

3.2 Amostra de pesquisa

A amostra utilizada na realização desta pesquisa foi extraída do trabalho de Souza (2011), que tratou dos fatores explicativos do nível de evidenciação das perdas no valor recuperável de ativos imobilizados e intangíveis em empresas de capital aberto brasileiras. Souza (2011) levantou as empresas que reconheceram a perda no valor recuperável de ativos entre os anos de 2008 e 2009.

A amostra inicial extraída da pesquisa de Souza (2011) estava composta por 56 empresas, no qual foi verificado que apenas 46 permaneceriam na amostra do presente estudo, visto que verificou-se 10 empresas que precisaram ser retiradas da amostra, por motivos específicos explicados no parágrafo seguinte.

Algumas empresas fecharam seu capital entre os períodos pesquisados, estas que foram: Amil; BHG; LLX Log.; Pronor; QGN Part e Seb. Outras empresas modificaram sua razão social: a Ecodiesel passou a ser Vanguarda Agro e a Petropar passou a ser Évora, permanecendo na amostra com a nova razão social. Outras empresas não encontradas entre as listadas na BM&FBOVESPA também precisaram ser retiradas da amostra: Yara Brasil; Tele Nort Cl; CamargoCim e Globex.

De posse as 46 empresas realizou-se a verificação nas notas explicativas relativas ao período de 2010 e 2014, visando identificar quais haviam reconhecido reversão de perda no valor recuperável no imobilizado ou intangível no período entre 2010 e 2014. Nesta análise, identificou-se que apenas 8 empresas reconheceram reversão nos ativos mencionados, estas que foram: Bahema, Eletrobras, Gerdau, Gerdau Met., Metal Leve, Petrobras, Pet Manguinhos e Sid. Nacional. Estas 8 empresas compuseram a amostra objeto de estudo nesta pesquisa.

A análise dos dados foi sucedida por observação de reversão de perda nestas 8 empresas identificadas, dentro do período delimitado nesta pesquisa, desta maneira analisou-se 13 observações de reversão, visto que algumas empresas reconheceram reversão em vários anos. Essa abordagem de análise tem fundamento no fato que nem todas as empresas realizaram reversão em todos os anos analisados. Souza (2015), também adotou essa abordagem na análise de combinações de negócios que se encontravam nas mesmas condições dos dados coletados no presente trabalho.

3.3 Instrumentos de coleta de dados e características analisadas

Neste tópico estão apresentados os instrumentos de coleta de dados pertinentes à mensuração do nível de evidenciação e as características que foram analisadas nas empresas que reconheceram reversão da perda no valor recuperável de ativos no período entre 2010 e 2014.

3.3.1 Evidenciação com base no CPC 01 (R1, 2010)

Para medir o nível de evidenciação será calculado um índice de evidenciação com base em uma lista de itens elaborada de acordo com o CPC-01 (R1, 2010). O Quadro 1 apresenta a lista elaborada nesta pesquisa.

Valor total da reversão reconhecida.
Valor individual de cada reversão reconhecida por ativo ou unidade geradora de caixa.
Motivos/razão para a reversão reconhecida no exercício.
Classe que pertence cada ativo ou unidade geradora de caixa que sofreu reversão.
Natureza do ativo que teve reversão.
Característica unidade geradora de caixa que teve reversão.
Informação se o valor recuperável constitui-se no valor em uso ou no valor justo líquido de despesas de venda.
Taxa de desconto utilizada no cálculo do valor em uso.
Premissas que serviram de base para o cálculo do valor em uso.
Método de obtenção do valor justo líquido de venda.

Fonte: Elaborada com base no CPC-01 (R1, 2010)

Quadro 1 - Lista de itens de verificação

Para realizar o cálculo do índice de evidenciação foram atribuídos pontos para apresentação ou omissão das informações. Atribuindo-se 1 (um) ponto nos casos em que foi constatada a evidenciação do item da lista de verificação, 0 (zero) ponto nos casos em que não foi constatada a evidenciação que a empresa deveria ter realizado em suas notas explicativas, e NA "Não se Aplica" nos casos em que a empresa não tem a obrigação de evidenciar determinado item da lista em virtude de ter informado que não houve sua ocorrência.

Nos casos em que a empresa não divulgou a informação e não informou se o item não se aplicava ao caso dela, não há condições de afirmar se ela deveria ter evidenciado ou não, dessa maneira, atribuiu-se zero. A fórmula a seguir apresenta a maneira utilizada para o cálculo do índice de evidenciação.

$$\text{Índice de evidenciação} = \frac{\text{Quantidade de itens divulgados}}{\text{(Quantidade de Total de Itens – Itens que NA)}}$$

Assim, o índice de evidenciação foi calculado da seguinte maneira: A quantidade total que a empresa evidenciou dividida pela quantidade total que ela estava obrigada a divulgar (ou seja, o total de itens da lista de verificação - os itens que receberam NA).

3.3.2 Características das empresas que reconheceram reversão

Nesta pesquisa foram definidas oito características a serem analisadas nas empresas que reconheceram reversão, visando identificar possíveis similaridades com o nível de evidenciação referente à reversão. As características analisadas são: nível de governança corporativa, setor, empresa de auditoria independente, rentabilidade; total do ativo; impacto do não reconhecimento da reversão no resultado do exercício; endividamento total e tempo de mercado da empresa.

3.3.2.1 Governança Corporativa

Silveira, Barros e Famá (2004) enfatizam que os mecanismos de governança corporativa influenciam a qualidade da governança. De acordo com o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (2010) a boa governança corporativa assegura equidade aos sócios, transparência, responsabilidade pelos resultados (*accountability*) e responsabilidade corporativa. No qual a transparência é utilizada como foco em sua filosofia, relacionando-se a adequada evidenciação das informações.

Dessa maneira, considerou-se importante a análise da característica de governança corporativa nesta pesquisa. Espera-se que as empresas analisadas que adotam um nível diferenciado de governança corporativa, apresentem um maior nível de evidenciação da reversão da perda no valor recuperável de ativos. A BM&FBOVESPA possui três níveis

diferenciados de governança corporativa, quais sejam: Nível I, Nível II e Novo Mercado. Os dados relativos ao nível e governança corporativa adotado pelas empresas componentes da amostra foram obtidos no *site* da BM&FBOVESPA.

3.3.2.2 Setor

Considerou-se a inclusão desta variável relevante, visto que poderá identificar peculiaridades pertinentes aos tipos de setores que reconheceram reversão de perda no valor recuperável em imobilizado e intangível. Sendo uma pesquisa predominantemente qualitativa, é possível a descrição e análise desta característica. Para análise da característica setor buscou-se a classificação setorial da BM&FBOVESPA, local onde foram coletados os dados relacionados a essa característica.

3.3.2.3 Auditoria Independente

Souza (2011) verificou em seu estudo que as companhias auditadas por uma das empresas pertencentes ao quarteto denominado de "*Big Four*" possuem um maior nível de atendimento as exigências de divulgação da perda no valor recuperável de ativos, do que aquelas auditadas por outras empresas de auditoria independente não pertencente às *big four*. Desta maneira, espera-se, nas empresas da amostra, que o nível de evidenciação da reversão da perda no valor recuperável de ativos seja superior nas empresas auditadas por *big four*. Sendo as *big four*: KPMG, Pricewaterhousecoopers, Ernest & Young e Deloitte. Os dados relacionados à característica auditoria independente foram obtidos no *site* da BM&FBOVESPA.

3.3.2.4 Rentabilidade

Alguns estudos ressaltaram a rentabilidade como uma variável significativa para explicar o nível de evidenciação da perda no valor recuperável de ativos nas empresas brasileiras, a exemplo o estudo de Souza (2011). A rentabilidade analisada no estudo em questão foi a Rentabilidade dos Ativos (ROA), já que o principal foco do trabalho é voltado para os ativos, tanto imobilizado, quanto o intangível. As informações referentes a essa característica foram apanhadas no *site* da BM&FBOVESPA.

3.3.2.5 Total do Ativo

Souza (2011) utilizou em sua pesquisa a variável tamanho, na qual ela operacionalizou por meio do total do ativo. Na pesquisa citada, esta variável demonstrou relevância em relação ao nível de evidenciação das empresas brasileiras sobre a perda no valor recuperável de imobilizados e intangíveis. Dessa maneira, considerou-se importante nesta pesquisa a análise da variável total do ativo, visando identificar uma possível associação entre as empresas que possuem maior valor do total e o nível de evidenciação relativo às reversões das perdas no valor recuperável em imobilizados e intangíveis. Os dados associados à característica total do ativo foram obtidos do *site* da BM&FBOVESPA.

3.3.2.6 Impacto do Não Reconhecimento da Reversão no Resultado do Exercício

Considerou-se importante a análise do impacto causado pelo não reconhecimento da reversão no resultado do exercício das empresas. Dessa maneira, será analisado o resultado do exercício das empresas que realizaram reversão da perda no valor recuperável subtraindo o valor da respectiva reversão visando verificar se esse impacto é relevante. A análise dessa característica difere da análise referente à rentabilidade, pois a intenção, neste caso, em incluir o resultado do exercício é demonstrar o impacto da subtração do valor da reversão, para assim identificar como seria o resultado do exercício caso a reversão não tivesse sido realizada. Os dados referentes a essa característica foram coletados no *site* da BM&FBOVESPA, nas demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) das empresas componentes da amostra.

3.3.2.7 Endividamento Total

Segundo o estudo de Lanzana (2004), a variável nível de endividamento se mostrou positivamente significativa para explicar o nível de *disclosure*, no estudo da referida autora as empresas com maior grau de endividamento tenderam a apresentar um maior nível de *disclosure*. Nessa concepção, considerou-se interessante a análise dessa característica para averiguar o grau deste índice nas empresas. Foram coletados dados referentes ao Passivo Circulante, Passivo não Circulante e Ativo Total, para calculo do endividamento total da empresa. Os mesmos foram obtidos nas demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) publicadas na BM&FBOVESPA. O endividamento total foi obtido pelo quociente entre o Exigível Total (Passivo Circulante + Passivo Não Circulante) e o Ativo Total de cada uma das observações componentes da amostra.

3.3.2.8 Tempo de Mercado da Empresa

A intenção em incluir a variável 'tempo de mercado da empresa' é verificar se a experiência das empresas pode ter relação com o reconhecimento de reversões, bem como identificar a média de tempo de mercado que possuem as empresas que reconheceram reversão. Considera-se esta variável uma característica relevante a ser abordada neste estudo. Desta foram, espera-se que quanto maior o tempo de mercado da empresa, maior tende a ser sua experiência em relação ao reconhecimento de reversões, assim como à evidenciação das mesmas. As informações relacionadas à característica tempo de mercado, foram coletadas nas notas explicativas (NE) integrantes das demonstrações financeiras padronizadas (DFPs) publicadas na BM&FBOVESPA, e nos casos em que não estava disponível nas NE buscou-se essa informação no *site* da respectiva empresa.

4. DESCRIÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS

Identificou-se que da quantidade total de empresas analisadas (46), em uma verificação abrangendo quatro anos, encontrou-se 13 observações de reconhecimento de reversão de perda no valor recuperável de ativos em imobilizados e intangíveis conforme demonstra a Tabela 1, o que sugere que as empresas analisadas neste período estão revertendo poucas perdas reconhecidas.

Empresa	Ano	Nível de Evidenciação	Grupo que reconheceu reversão
Petrobras	2012	100%	Imobilizado/Intangível
Petrobras	2013	100%	Imobilizado/Intangível
Petrobras	2014	100%	Imobilizado/Intangível
Gerdau	2010	88%	Imobilizado/Intangível
Gerdau Met	2010	88%	Imobilizado/Intangível
Petrobras	2010	75%	Imobilizado
Petrobras	2011	75%	Imobilizado
Metal Leve	2014	75%	Imobilizado
Eletrobrás	2012	63%	Imobilizado
Pet Manguinhos	2011	50%	Imobilizado
Sid Nacional	2012	44%	Imobilizado
Eletrobrás	2014	38%	Imobilizado
Bahema	2014	11%	-

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1: Análise da amostra por ano, nível de evidenciação e grupo que reconheceu reversão

Comparando o nível de evidenciação com o grupo que sofreu reversão, verificou-se que todos os casos analisados reconheceram reversão no ativo imobilizado, sendo que cinco deles reconheceram reversão tanto no imobilizado como no intangível.

Nos maiores níveis de evidenciação calculados (88% e 100%), constatou-se a característica de reconhecimento de reversão tanto no grupo imobilizado como no grupo intangível. Estes resultados referem-se à evidenciação realizada pelas empresas Petrobras, Gerdau e Gerdau Met.

Outro ponto a destacar é que todas as observações da amostra, que informaram o grupo que reconheceu reversão, mencionaram o "imobilizado" como grupo do ativo ou UGC que reconheceu reversão e 7 dentre as 13 observações referem-se a reconhecimento de reversão apenas no grupo imobilizado. O menor nível de evidenciação identificado (11%) não evidenciou o grupo de ativos que sofreu reversão. A Tabela 2 está estruturada de forma a apresentar a comparação entre o nível de evidenciação e as características de governança corporativa e auditoria independente.

Nível de Evidenciação	Governança Corporativa	Auditoria Independente
100%	Tradicional	PricewaterhouseCoopers
100%	Tradicional	PricewaterhouseCoopers
100%	Tradicional	PricewaterhouseCoopers
88%	Nível 1	Deloitte
88%	Nível 1	Deloitte
75%	Tradicional	KPMG
75%	Tradicional	KPMG
75%	Novo Mercado	PricewaterhouseCoopers
63%	Nível 1	PricewaterhouseCoopers
50%	Tradicional	KSI BRASIL
44%	Tradicional	Deloitte
38%	Nível 1	KPMG
11%	Tradicional	Audilink

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2: Nível de evidenciação, governança corporativa e auditoria independente

Percebe-se na Tabela 2, que os maiores níveis de evidenciação não necessariamente estão associados a um nível diferenciado de governança corporativa, considerando que dentre as observações com maior nível de evidenciação, 7 não adotam nenhum nível diferenciado de governança. Verifica-se também que parte significativa da amostra era auditada por uma *Big four* (11) quando do reconhecimento da reversão em suas demonstrações contábeis. Duas das observações com nível de evidenciação igual ou inferior a 50% não são auditadas por uma *Big Four*. Esses resultados condizem com os encontrados na pesquisa de Souza (2011). A Tabela 3 traz a comparação realizada entre a evidenciação, setor e tempo de mercado.

Nível de Evidenciação	Setor	Tempo de Mercado
100%	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	66 anos
100%	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	66 anos
100%	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	66 anos
88%	Materiais Básicos	110 anos
88%	Materiais Básicos	110 anos
75%	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	66 anos
75%	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	66 anos
75%	Bens Industriais	96 anos
63%	Energia Elétrica	54 anos
50%	Petróleo, Gás e Biocombustíveis	71 anos
44%	Materiais Básicos	74 anos
38%	Energia Elétrica	54 anos
11%	Financeiro e Outros	56 anos

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3: Comparação entre o nível de evidenciação, setor e tempo de mercado

Ao realizar a análise constatou-se que o setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis apresenta em sua maioria, níveis de evidenciação superiores a 50%, estando o mesmo em destaque por ser o setor que mais reconheceu reversões de perdas no valor recuperável. Esse resultado pode ter relação com o fato do setor de Petróleo, Gás e Biocombustíveis normalmente possuir um alto índice de ativos imobilizados em seu ativo.

Em relação ao tempo de mercado, averiguou-se que todas as observações de reversões foram realizadas por entidades que apresentam um tempo de mercado superior a 50 anos. Vale destacar também que todas as observações com nível de evidenciação superior a 75% dizem respeito a entidades com mais de 66 anos de experiência no mercado. A comparação realizada entre o nível de evidenciação e o total do ativo das companhias está apresentada na Tabela 4 com valores em milhares de reais.

Nível de Evidenciação	Total do Ativo
100%	R$ 677.716.287
100%	R$ 752.966.638
100%	R$ 793.375.000
88%	R$ 42.891.260
88%	R$ 43.116.705
75%	R$ 519.970.003
75%	R$ 599.149.983
75%	R$ 2.335.421
63%	R$ 101.977.395
50%	R$ 602.377
44%	R$ 49.295.228
38%	R$ 96.267.376
11%	R$ 42.535

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4: Nível de evidenciação e total do ativo

Verifica-se na Tabela 4 que quanto maior o valor do ativo total de cada entidade, maior seu nível de evidenciação. Essa inferência é possível ser realizada na amostra partindo do fato que as observações com nível de evidenciação superior a 75% possuem os maiores valores relativos de ativo total. Além disso, o menor nível de evidenciação encontrado (11%) apresentou um valor total do ativo (R$ 42.535) inferior as demais observações analisadas. A Tabela 5 contempla a comparação entre a evidenciação, rentabilidade e endividamento.

Nível de Evidenciação	Rentabilidade do Ativo	Nível de Endividamento
100%	3,09%	49,03%
100%	3,06%	53,61%
100%	-2,76%	60,84%
88%	5,73%	53,03%
88%	5,31%	57,58%
75%	6,90%	6,90%
75%	5,53%	5,53%
75%	8,91%	8,91%
63%	-6,75%	102,88%
50%	-0,04	134,73%
44%	-0,97%	81,73%
38%	-3,15%	91,19%
11%	10,75%	21,26%

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5: Nível de evidenciação, rentabilidade do ativo e nível de endividamento

Ao realizar a análise da Tabela 5, percebe-se que o nível de rentabilidade das observações se mostram inferiores a 11%. Destaca-se que a observação com menor nível de evidenciação (11%) possui o nível de rentabilidade mais elevado (10,75%), já as demais

observações com níveis de evidenciação inferiores a 50% possuem níveis de rentabilidade negativos.

Em relação ao nível de endividamento, na amostra analisada, mostrou-se com percentuais bem dispersos, entretanto, é possível destacar que o menor nível de evidenciação (11%), possui um baixo percentual de endividamento total. A comparação entre a evidenciação e a característica de impacto do não reconhecimento da reversão (valores em milhares de reais) é apresentada na Tabela 6.

Nível de Evidenciação	Impacto do não reconhecimento
100%	R$ 20.958.850
100%	R$ 23.006.608
100%	(R$ 21.924.067)
88%	R$ 2.121.033
88%	R$ 1.952.822
75%	R$ 35.900.906
75%	R$ 33.109.516
75%	R$ 203.893
63%	(R$ 6.879.438)
50%	(R$ 29.757)
44%	(R$ 489.275)
38%	(R$ 3.110.999)
11%	R$ 4.391

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6: Nível de evidenciação e impacto do não reconhecimento da reversão

É possível verificar que 3 observações da amostra, caso não tivessem reconhecido uma reversão, teriam apurado prejuízo no respectivo exercício social em que ocorreu a reversão, o que demonstra a relevância do impacto do reconhecimento desses fatos nas demonstrações contábeis de algumas empresas. A Tabela 7 contempla os resultados verificados entre o nível de evidenciação e as características de total do imobilizado, total do intangível, lucro líquido do exercício e receita líquida.

Nível de Evidenciação	Total do Imobilizado	Total do Intangível	Lucro Líquido	Receita Líquida
100%	R$ 418.715.641	R$ 81.206.756	R$ 20.959.362	R$ 281.379.482
100%	R$ 533.880.314	R$ 36.121.197	R$ 23.006.885	R$ 304.889.934
100%	R$ 580.990.000	R$ 11.976.000	(R$ 21.924.000)	R$ 337.260.000
88%	R$ 16.171.560	R$ 9.334.921	R$ 2.457.379	R$ 31.393.209
88%	R$ 16.172.403	R$ 9.428.277	R$ 2.289.168	R$ 31.393.209
75%	R$ 282.837.532	R$ 83.098.192	R$ 35.901.445	R$ 213.273.669
75%	R$ 342.266.918	R$ 82.283.984	R$ 33.109.612	R$ 244.176.142
75%	R$ 643.695	R$ 592.616	R$ 208.104	R$ 1.907.442
63%	R$ 117.293	R$ 0	(R$ 6.878.916)	R$ 2.780.500
50%	R$ 293.653	R$ 76	(R$ 22.135)	R$ 2.355.539
44%	R$ 20.408.747	R$ 1.275.452	(R$ 480.574)	R$ 16.896.264
38%	R$ 127.623	R$ 9.714	(R$ 3.031.055)	R$ 2.815.950
11%	R$ 31	R$ 1	R$ 4.574	R$ 0

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 7: Nível de evidenciação, total do imobilizado, total do intangível, lucro líquido e receita líquida

A Tabela 7 revela que nos maiores níveis de evidenciação (superiores a 75%), o valor total do imobilizado foi elevado. Já as observações que apresentam um nível de evidenciação menor que 75%, possuem um total do ativo imobilizado abaixo das demais companhias. Realizada a análise do total do intangível, verificou-se que as observações que apresentam um maior nível de evidenciação possuem um total do intangível elevado.

Em relação ao lucro líquido das entidades, constatou-se que algumas das observações analisadas, mesmo com o reconhecimento da reversão, obtiveram prejuízo no exercício. Vale salientar que o menor nível de evidenciação encontrado (11%) retém um lucro líquido que se encontra abaixo das demais companhias, possivelmente pelo fato de ser uma empresa menor que as demais, o que sugere que as empresas menores realizam um menor nível de evidenciação. Uma das entidades que apresentou um nível de evidenciação elevado (100%) obteve prejuízo.

Quanto à receita líquida das empresas, verificou-se que entidades que realizaram um maior nível de evidenciação possuem maior receita líquida. O menor nível de evidenciação encontrado (11%), não obteve receita líquida no período analisado. Nas empresas em que o nível de evidenciação não foi tão elevado (50%; 44%; 38% e 11%), o valor da Receita Líquida ficou abaixo das demais.

5. CONCLUSÕES

Em relação às características: auditoria independente, setor, tempo de mercado, total do ativo e impacto do não reconhecimento da reversão, na amostra analisada, demonstraram alguma relação com o nível de evidenciação na amostra analisada. Por outro lado, as características governança corporativa, nível de rentabilidade e nível de endividamento não se destacaram entre as características analisadas, visto que apresentaram resultados dispersos aos níveis de evidenciação realizados pela amostra analisada.

Notou-se que as empresas brasileiras ainda estão reconhecendo poucas reversões de perdas relativas ao valor recuperável de seus ativos, fato que pode ser comprovado nesta pesquisa considerando que numa verificação inicial em 46 empresas durante o período de 2010 até 2014 apenas existiram treze casos de reversões reconhecidas.

Ressalta-se que os resultados desta pesquisa limitam-se a amostra analisada, dessa maneira, sugere-se como proposta para pesquisas futuras identificar o nível de evidenciação e as características das entidades que reconheceram reversão de perda no valor recuperável de ativos, em um intervalo maior de tempo com uma amostra mais expandida.

REFERÊNCIAS

AQUINO, W.; SANTANA, A. C. Evidenciação. **Caderno de Estudos**, v. 5, p. 1-58, 1992.

BARBOSA, J. S.; CONSONI, S.; SCHERER, L. M.; CLEMENTE, A. Impairment no Goodwill: análise baseada na divulgação contábil. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 8, n. 2, p. 159-179, 2014.

BELO, N. M.; BRASIL, H. G. Assimetria informacional e eficiência semiforte do mercado. **Revista de Administração de Empresas**, v. 46, p. 48-57, 2006.

BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS (BM&FBOVESPAS.A.). **Empresas listadas**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br>. Acesso em: 20 jun. 2015.

CABRELLI, L. F.; FERREIRA, A. Contabilidade Gerencial como ferramenta no processo de tomada de decisão. **Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis.** São Paulo. n.9. Maio de 2007.

CARVALHO, L. N.; LEMES, S.; COSTA, F. M. **Contabilidade internacional**. São Paulo: Atlas, 2009. Cap. 10, p. 239-271.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. **Pronunciamento Técnico CPC 00 (R1)** – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf> Acesso em: 02 abr. 2015.

_____. **Pronunciamento Técnico CPC 01 (R1)** – Redução ao Valor Recuperável de Ativos. Disponível em: <http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/27_CPC_01_R1_rev%2005.pdf> Acesso em: 21 mar. 2015.

GIL, A. C. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

HENDRIKSEN, E. S.; VAN BREDA, M. F. **Teoria da Contabilidade**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

IASB - International Accounting Standards Board. **IAS 36 – Impairment of Assets**. Emitido em dezembro de 2004.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA (IBGC). **Código das Melhores Práticas de Governança Corporativa**. 4. ed. São Paulo: IBGC, 2009. 73p. Disponível em: <http://www.ibgc.org.br/CodigoMelhoresPraticas.aspx>. Acesso em 19 de Ag. 2015.

IUDÍCIBUS, S. **Teoria da Contabilidade**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____; MARTINS, E. R.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária: Aplicável a todas as sociedades**. São Paulo: Atlas, 2010.

LANZANA, A. P. **Relação entre disclosure e governança corporativa das empresas brasileiras**. 2004. 165 p. Dissertação (Mestrado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2004.

LOPES, A. B.; MARTINS E. **Teoria da contabilidade: uma nova abordagem**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARION, J. C. **Contabilidade empresarial**. 15. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, E. **Contribuição à avaliação do ativo intangível**. 1972. 121 f. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) - Congregação da Faculdade de Economia e Administração, Universidade de São Paulo, São Paulo, 1972.

MAZZIONI, S.; POLITELO, L.; MOREIRA, W. J.; KLANN, R. C. Fatores determinantes na evidenciação da redução ao valor recuperável de ativos (impairmenttest) em empresas listadas na Bm&Fbovespa. **BASE - Revista de Administração e Contabilidade da UNISINOS**, v. 11, n. 4, p. 276-291, 2014.

NUNES, G. **Adoção do CPC 01 impairment nas demonstrações financeiras auditadas pelas big four.** 2010. 22 p. Tese (Bacharel) - Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/handle/10183/27216>. Acesso em: 20 abr. 2015.

ONO, H. M.; RODRIGUES, J. M.; NIYAMA, J. K. Disclosure sobre impairment: uma análise comparativa das companhias abertas brasileiras em 2008. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ,** Rio de Janeiro, v. 15, nº 1, p. 67-87, jan./abr. 2010.

PLATT NETO, O. A.; CRUZ F.; ENSSLIN S. R.; ENSSLIN L. Publicidade e transparência das contas públicas: obrigatoriedade e abrangência desses princípios na administração pública brasileira. **Revista Contabilidade Vista & Revista**, Belo Horizonte, v. 18, n. 1, p. 75-94, jan./mar. 2007.

PONTE, V. M. R.; LUCA, M. M. M.; SOUSA, H. V.; CAVALCANTE, D. S. Práticas de divulgação do teste de redução ao valor recuperável de ativos pelas companhias abertas listadas na BM&FBovespa. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 4, p.

SANTOS, J. L.; SCHMIDT, P.; GOMES, J. M. M.; PINHEIRO, P. R.FERNANDES, L. A.; MACHADO, N. P. Ativos intangíveis: teste de impairment. In: **Encontro Anual Da Associação dos Programas de pós-graduação em Administração-ENANPAD**, 27., 2003, Atibaia. Anais... Rio de Janeiro: ANPAD, 2003, 1 CD ROM.

SEVERINO, A. J. **Metodologia do trabalho científico**. 23. ed. São Paulo: Cortez, 2007. 304p.

SILVEIRA, A. M.; BARROS, L. A. B. C.; FAMÁ, R. Determinantes do nível de governança corporativa das companhias abertas brasileiras. In: **ENCONTRO BRASILEIRO DE FINANÇAS**, 4., 2004, Rio de Janeiro. Anais... Rio de Janeiro: SBFin, 2004.

SOUZA, M. M.; BORBA, J. A.; ZANDONAI, F. Evidenciação da perda no valor recuperável de ativos nas demonstrações contábeis: uma verificação nas empresas de capital aberto brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 2, p. 67-91, 2011.

SOUZA, M. M; BORBA, J. A.; DUTRA, M. H. Uma verificação das informações sobre o impairment test nas demonstrações financeiras padronizadas (CVM) e no relatório 20-F (SEC) das empresas brasileiras que negociam ADRs na bolsa de valores dos Estados Unidos. In: **Congresso UFSC de Contabilidade e Finanças**, 2º, 2008. Anais... Florianópolis: UFSC, 2008.

SOUZA, M. M. **Perda no valor recuperável de ativos: fatores explicativos do nível de evidenciação das empresas de capital aberto brasileiras**. 2011. 127 p. Tese (Doutorado) - Curso de Curso de Ciências Contábeis, Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2011.

SOUZA, M. M. **Value relevance do nível de disclosure das combinações de negócios e do goodwill reconhecido nas empresas brasileiras**. 2015. 183 p. Tese (Doutorado em Administração) - Programa de Pós-Graduação em Administração, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2015.

TAVARES, M. F. N.; RIBEIRO FILHO, J. F.; LOPES, J. E. G.; VASCONCELOS, M. T. C.; PEDERNEIRAS, M. M. M. Um estudo sobre o nível de conformidade dos setores classificados pela Bovespa com o CPC 01 – redução ao valor recuperável de ativos. **Sociedade, Contabilidade e Gestão**, v. 5, n. 1, p. 79-95, 2010.

CRITÉRIOS DE MENSURAÇÃO, RECONHECIMENTO E EVIDENCIAÇÃO DE ATIVOS IMOBILIZADOS

Cleitom Luiz Bianchi (cleitom_bianchi@unochapeco.edu.br)
Bacharel em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ

Sady Mazzioni (sady@unochapeco.edu.br)
Doutor em Ciências Contábeis e Administração – FURB

Daniela Di Domenico (didomenico@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Silvana Dalmutt Kruger (silvanak@unochapeco.edu.br)
Doutoranda em Contabilidade – UFSC

Omeri Dedonatto (omeri@unochapeco.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis – FURB

Resumo
O objetivo do estudo é analisar os métodos utilizados para mensuração, reconhecimento e evidenciação dos ativos imobilizados por empresas do subsetor de transportes listadas na BM&FBOVESPA. Procurou-se verificar se os critérios adotados pelas empresas da amostra atendem aos critérios emitidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 27 e identificar os métodos utilizados para evidenciar os itens do ativo imobilizado. O estudo caracteriza-se como descritivo, de análise documental e com abordagem quantitativa. A amostra é composta de 39 empresas e a coleta de dados foi elaborada a partir de um *check list* composto por 09 itens baseados no Pronunciamento Técnico CPC 27. Para a análise dos dados foram utilizadas técnicas da estatística descritiva, correlação de *Pearson*, teste *t* de médias, teste de Levene e regressão linear multivariada. Os resultados indicaram que as 39 empresas apresentaram uma média de 72,08% de atendimento aos itens requeridos pelo CPC 27 e apenas 4 empresas cumpriram com todos os itens. Em relação às variáveis explicativas, as empresas maiores e aquelas auditadas por *big four* apresentaram relação positiva com a variável dependente, confirmando que o índice de evidenciação relativo ao ativo imobilizado é influenciado pelo tamanho das empresas e pelo tipo de auditoria.
Palavras-chave: Ativo imobilizado. CPC 27. Critérios de mensuração. Níveis de evidenciação.

Abstract
The objective of the study is to analyze the methods used for measurement, recognition and disclosure of fixed assets by subsector of the companies listed on the BM & FBOVESPA transport. It sought to determine whether the criteria adopted by the companies in the sample meet the criteria issued by the CPC 27 and identify the methods used to highlight items of fixed assets. The study is characterized as descriptive, document analysis and a quantitative approach. The sample consists of 39 companies and data collection was drawn from a checklist consists of 09 items based in IAS 27. For the data analysis techniques were used descriptive statistics, Pearson correlation, t test medium, Levene test and multivariate linear regression. The results indicated that 39 companies had an average of 72.08% of service to items required by CPC 27 and only 4 companies have complied with all the items. Regarding the explanatory variables, larger companies and those audited by the big four had a positive relationship with the dependent variable, confirming that the disclosure index for fixed assets is influenced by the size of companies and the type of audit.
Keywords: Fixed assets. CPC 27. Measurement criteria. disclosure levels.

1 INTRODUÇÃO

O processo brasileiro de mensuração, reconhecimento e evidenciação contábil sofreu mudanças significativas a partir da promulgação da Lei 11.638 de 28 de dezembro de 2007, inclusive para os ativos imobilizados. Essas mudanças tiveram como propósito convergir as normas contábeis brasileiras, que passaram a ser emitidas pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) criado pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), com as normas internacionais de contabilidade, as *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

Quanto aos aspectos positivos relacionados à obrigação das empresas brasileiras em aderir às novas práticas internacionais de contabilidade (IFRS), podem-se considerar informações mais concretas e unificadas, menor risco do investidor, maior sucesso para as empresas brasileiras nos negócios internacionais e ingresso do capital externo no Brasil (IUDÍCIBUS et al.; 2010).

As mudanças no ambiente contábil brasileiro trouxeram uma série de inovações à contabilidade nacional, alterando os métodos de contabilização e reconhecimento de alguns ativos, passivos, receitas e despesas. Estas alterações que visam convergir os procedimentos às normas internacionais estão impactando os demonstrativos contábeis das empresas que iniciaram a adoção de todas as normas contábeis emitidas pelo CPC (DOS REIS; NOGUEIRA, 2013).

A mensuração dos ativos imobilizados é um processo repetitivo, uma vez que não termina com o valor econômico mensurado, podendo ser identificada a necessidade de novas mensurações a fim de alinhar as características da organização aos objetivos propostos (RAUPP; BEUREN, 2006).

O presente estudo está relacionado ao CPC 27 - Ativo Imobilizado (2009), composto por todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, utilizados para o funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade (IUDÍCIBUS et al., 2010).

A Lei 6.404/76 (também chamada Lei das S/A), em seu artigo 8º, admite a possibilidade de se mensurar os ativos de uma companhia pelo seu valor de mercado, chamando isto de reavaliação. A lei permitia a mensuração espontânea como fonte da "Reserva de Reavaliação", originada do aumento ou diminuição no valor do bem do Ativo Imobilizado, quando confrontado com o valor de mercado do bem. Porém, conforme argumenta Murcia et al. (2013), "muitas empresas agiram em desacordo com as boas intenções que a reavaliação pretendia prover e reavaliavam seus ativos para transformar patrimônios líquidos negativos em positivos, para diminuir os dividendos a serem distribuídos, agindo em favor de seus próprios interesses".

Eckert et al. (2012) observa que a alteração nas formas de mensuração e reconhecimento dos bens do ativo imobilizado alteraram de forma significativa as informações apresentadas por meio das demonstrações contábeis. O processo de mudanças em relação à mensuração de ativos destaca-se a partir da Lei 11.638/07, que altera a Lei 6.404/76, visando conciliar a prática contábil brasileira com as normas do cenário internacional. Com a promulgação da nova lei juntamente com a Lei 11.941/09, eliminou-se a possibilidade de constituir "Reserva de Reavaliação" e eliminou a possibilidade de ser feita espontaneamente após 01/08/2008.

O Art. 4° da Instrução CVM 469, de 02 de maio de 2008, regulamenta os procedimentos quanto à reserva de reavaliação. Nela, é autorizado que os saldos das reservas de reavaliação constituídos até a vigência da Lei 11.638/07, poderão ser mantidos até a sua efetiva realização ou até serem estornados. Quanto ao estorno, às companhias abertas poderão fazê-lo até o final do primeiro exercício social iniciado a partir de 1° de janeiro de 2008.

A evidenciação contábil no balanço patrimonial referente à "reavaliação de ativos" era constituída no Balaço Patrimonial (BP), em conta de patrimônio líquido como reserva de

reavaliação. Após os novos pronunciamentos legais e normativos, passou a constituir o patrimônio líquido, como "Ajuste de Avaliação Patrimonial".

Diante destas considerações, o estudo pretende responder ao seguinte problema de pesquisa: Quais os métodos utilizados para mensuração, reconhecimento e evidenciação dos ativos imobilizados por empresas do subsetor de transporte listadas na BM&FBOVESPA? O objetivo do estudo foi analisar os métodos utilizados para mensuração, reconhecimento e evidenciação dos ativos imobilizados por empresas do subsetor de transporte listadas na BM&FBOVESPA.

Justifica-se esse estudo pela necessidade de compreender os critérios adotados por empresas do subsetor de transportes listadas no sítio da BM&FBOVESPA, após a edição do CPC 27 em relação às práticas anteriores. Segundo Mazzioni et al. (2013), em termos de normativa de avaliação dos itens patrimoniais do ativo imobilizado, migrou-se de uma regra estática para procedimentos mais dinâmicos e pretende-se verificar se as empresas incorporam esses conceitos em seus procedimentos. Considerando a relevância desta pesquisa torna-se oportuna, pois diante e juntamente com outros estudos, contribuirá para esclarecer e sanar dúvidas acerca da conformidade dos registros contábeis das empresas de transportes.

Além desta seção de caráter introdutório, a seção 2 apresenta a revisão da literatura, abordando a evidenciação contábil e a convergência com as Normas Internacionais relacionadas aos ativos fixos; ativo imobilizado, observando a sua representatividade dentro do balanço das empresas, acompanhado da conceituação de mensuração, reconhecimento e evidenciação dos mesmos; e, estudos correlatos que abordam estudos de natureza similar. Na seção 3 apresentam-se os procedimentos metodológicos que deram fundamentação para a análise dos resultados. Na seção 4, tem-se a análise dos resultados obtidos por meio da pesquisa e na seção 5 apresentam-se as conclusões e indicações de pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção apresenta-se a sustentação teórica do assunto tratado neste artigo. A subseção Evidenciação Contábil, apresenta a conceituação e sua importância no processo de contabilização; a subseção sobre Ativos Imobilizados: Mensuração, Reconhecimento e Evidenciação contemplam os principais aspectos normativos do tema; finalmente, estão os Estudos Correlatos, que apresentam resultados já obtidos em investigações relacionadas à natureza do artigo.

2.1 Evidenciação contábil

O Pronunciamento Conceitual CPC 27 (2009) delibera que as demonstrações contábeis foram criadas com o objetivo de fornecer às entidades informações sobre a posição patrimonial e financeira, além de possíveis mudanças, constituindo-se em dados úteis à tomada de decisão.

O *International Accounting Standards Boards (IASB)*, por meio das Normas Internacionais de Contabilidade, estabelece que toda a informação relevante deverá ser divulgada e que as demonstrações contábeis sejam claras e compreensíveis. As IFRS consideram a essência, como a "realidade" econômica espelhada em práticas contábeis que evidenciem com maior transparência a posição financeira dos ativos fixos. Nesta ótica, os ativos precisam ser evidenciados pelo custo de aquisição, menos a depreciação acumulada e menos as perdas não recuperáveis (Resolução CFC Nº 1.292/2010).

A resolução CFC nº. 1.177/09 expressa que as demonstrações contábeis devem divulgar uma série de informações aos usuários, bem como, refletir a transparência no saldo registrado e nas movimentações efetuadas em cada grupo de contas. Como exemplo, citam-se alguns dos principais itens a serem divulgados: a) os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto; b) os métodos de depreciação utilizados; c) as vidas úteis

ou as taxas de depreciação utilizadas; d) o valor contábil bruto e a depreciação acumulada (e as perdas por redução ao valor recuperável, acumuladas) no início e no final do período; e) a conciliação do valor contábil no início e no final do período demonstrando: i) adições; ii) ativos classificados para venda ou mantidos para tal fim; iii) outras alterações no grupo (CFC, 2009).

2.2 Ativos imobilizados: mensuração, reconhecimento e evidenciação

Os ativos imobilizados representam os itens tangíveis que são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e se espera utilizar por mais de um período. Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens (CPC 27, 2009).

Considerando a relevância do imobilizado no patrimônio das empresas e seu impacto no lucro, via depreciação, as alterações promovidas nestes ativos podem impactar relevantemente nas estruturas das empresas (REIS; NOGUEIRA, 2012).

Subentende-se que nesse grupo de contas do balanço são incluídos todos os ativos tangíveis ou corpóreos de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e de seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade (IUDÍCIBUS et al., 2010).

Segundo Mazzioni et al. (2013), ao classificar um item como ativo imobilizado a entidade deve analisar se esse item trará benefícios futuros e se o custo dessa aquisição pode ser identificado com confiabilidade. Iudícibus et al. (2010) mencionam como exemplo de itens classificados na categoria de ativo imobilizado: terrenos, máquinas, móveis, veículos, benfeitorias em propriedade de terceiros, etc.

Um item do ativo imobilizado que seja classificado para reconhecimento como ativo deve ser mensurado pelo seu custo. O custo de um ativo imobilizado é equivalente ao preço à vista na data do reconhecimento. Após o reconhecimento como ativo, um item do ativo imobilizado deve ser apresentado ao custo menos a depreciação e perda por redução ao valor recuperável acumulada (CPC 27, 2009).

O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo. A entidade avalia segundo esse princípio de reconhecimento todos os seus custos de ativos imobilizados no momento em que eles são incorridos (CPC 27, 2009). O custo de um item do ativo imobilizado compreende: (a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos; (b) quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração; (c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período (CFC, 2009).

O reconhecimento acontece quando for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; o custo do item puder ser mensurado confiavelmente. Além disso, Iudícibus et al. (2010, p. 223-224) alertam que “um ativo não pode estar reconhecido no balanço por um valor superior ao seu valor recuperável”.

O Pronunciamento Técnico CPC 27 não prescreve a unidade de medida para o reconhecimento, ou seja, aquilo que constitui um item do ativo imobilizado. Assim, é necessário exercer julgamento ao aplicar os critérios de reconhecimento às circunstâncias específicas da entidade (CPC 27, 2009).

Além do objetivo, o pronunciamento também define como deve ser o reconhecimento do custo de um item de ativo imobilizado, os elementos do custo, a mensuração do custo, os métodos de reavaliação, os valores que podem ser depreciáveis, métodos e períodos de depreciação, redução ao valor recuperável de ativos e, por fim, a baixa dos bens (MAZZIONI et al., 2013).

Os ativos precisam ser evidenciados pelo custo de aquisição, menos a depreciação acumulada e menos as perdas não recuperáveis. O CPC 27 (CFC, 2009) orienta que, para classificar e registrar bens no ativo imobilizado, as entidades devem ter estruturado em seu sistema contábil um plano de contas, prevendo contas para cada classe principal de ativos, para assim registrar o custo de cada aquisição.

2.3 Estudos correlatos

Estudos anteriores evidenciam resultados sobre a temática abordada nesse artigo, do conjunto das novas normas contábeis relacionadas diretamente ao ativo imobilizado, conforme pode ser observado nas pesquisas de Eckert et al. (2012), Mazzioni et al. (2013), Raupp e Beuren (2006), Viviani et al. (2014), Huppes (2012) e Kaveski, Carpes e Klann (2015).

O estudo de Eckert et al. (2012) aborda as normas que afetam o ativo imobilizado das entidades, relacionadas à avaliação da vida útil dos bens do ativo imobilizado, à adoção do conceito de custo atribuído e à avaliação do valor recuperável dos ativos (*impairment*). O estudo identificou os possíveis impactos dessas alterações nas demonstrações contábeis das empresas de bens industriais gaúchas que tem suas ações listadas na BM&FBOVESPA. Os resultados do estudo evidenciam que a alteração na forma de avaliação da vida útil dos bens do ativo imobilizado reduziu significantemente os custos e despesas com depreciação das empresas, gerando impacto positivo no resultado, exceto quando da adoção do custo atribuído.

O estudo de Mazzioni et al. (2013) analisou a evidenciação dos critérios utilizados para a mensuração contábil dos itens do ativo imobilizado de doze empresas do subsetor de máquinas e equipamentos listadas na BM&FBOVESPA, considerando a vigência do Pronunciamento Técnico – CPC 27. A amostra recaiu sobre esse subsetor levando-se em consideração as características das empresas quanto à representatividade dos valores aplicados no grupo dos ativos imobilizados. A coleta de dados foi efetuada por meio de fonte secundária advinda das demonstrações financeiras padronizadas, arquivadas no sítio da BM&FBOVESPA. Os resultados indicam que 92% das empresas estudadas atendem em 65% os critérios exigidos pelo Pronunciamento Técnico CPC 27. Apenas a empresa Lupatech S.A, auditada por *big four*, evidenciou todos os itens dispostos neste pronunciamento, atendendo assim 100% dos critérios de mensuração.

A pesquisa de Raupp e Beuren (2006) analisou o processo de mensuração de ativos imobilizados tendo por base a integração do *fair value* e do *impairment test*. Estudos desta natureza são importantes tendo em vista a carência de pesquisas realizadas e publicadas sobre esta temática, aumentando, assim, a contribuição desta investigação. A coleta de dados envolveu a técnica de documentação indireta, particularmente dados de fontes secundárias. Os resultados indicaram que a mensuração do ativo imobilizado a valor econômico é importante para diferentes tipos de decisões a serem tomadas no âmbito das organizações, como decidir se compra ou não um novo ativo, se é interessante fazer a manutenção do mesmo, quais os investimentos poderão ser feitos com as futuras entradas de caixa a partir da utilização do ativo.

O estudo de Viviani et al. (2014) verificou o processo de evidenciação das empresas de bens industriais listadas na BM&FBOVESPA, após a convergência da contabilidade brasileira às IFRS, de acordo com o CPC 27 - Ativo Imobilizado. Realizou-se uma pesquisa

descritiva, conduzida por meio de análise de conteúdo e abordagem quantitativa, utilizando o cálculo de entropia proposto por Zeleny (1982). A amostra é composta por 34 companhias do setor de bens industriais listadas na BM&FBOVESPA. Os resultados revelaram que a evidenciação dos itens do ativo imobilizado não é realizada de forma homogênea pelas empresas. Uma análise pormenorizada dos itens investigados destacou que a evidenciação para a classe de ativo imobilizado foi a melhor realizada, seguida das políticas de depreciação adotadas pelas empresas, observou-se que grande parte das empresas evidencia de forma completa estas informações. Havia a expectativa de que a evidenciação fosse completa, entretanto, algumas empresas apresentaram informações incompletas ou ausentes para alguns itens. Os requisitos que devem ser divulgados referentes ao ativo imobilizado, segundo os preceitos do CPC 27, foram analisados por meio de quatro blocos: classe de ativo imobilizado (bloco 1); conciliação do valor contábil no início e no final do período (bloco 2); métodos adotados e as estimativas das vidas úteis ou as taxas de depreciação (bloco 3); e informações relacionadas (bloco 4).

O estudo de Huppes (2012) objetivou analisar possíveis alterações ocorridas pela adoção às orientações contidas no CPC 27, no reconhecimento e mensuração de ativos imobilizados das empresas, objeto de estudo. Foi possível observar que, ao final do exercício de 2010, todas as empresas estudadas publicaram suas demonstrações de acordo com os padrões exigidos pelos principais órgãos reguladores, destacando em notas explicativas os principais tópicos das práticas contábeis utilizadas. Sabendo que o CPC 27 permite a reavaliação do imobilizado, no momento da elaboração das demonstrações, a fim de atribuir-lhe um custo e que é facultado à empresa utilizá-lo, ou ainda, utilizar o custo histórico como custo de imobilizado, notou-se que apenas duas companhias reconheceram o ativo imobilizado pelo custo atribuído.

O estudo de Kaveski, Carpes e Klann (2015) identificou os fatores que explicam o nível de divulgação relativo ao CPC 27 – Ativo Imobilizado, por empresas listadas no segmento do Novo Mercado de Governança Corporativa da BM&FBOVESPA, considerando como seus prováveis determinantes as variáveis tamanho, imobilizado total, endividamento e rentabilidade do imobilizado. Em seguida, relacionou o índice de disclosure com variáveis como tamanho, imobilizado total, endividamento e rentabilidade do imobilizado. Inicialmente verificou-se uma média de 59% dos itens requeridos pelo CPC 27, evidenciados por mais de 50% das companhias constantes da amostra. Nenhuma empresa cumpriu todos os itens requeridos. Nos resultados encontrados verificou-se uma relação positiva significativa entre o ativo imobilizado das empresas e o índice de evidenciação, verificado pelos itens correspondentes aos requisitos mencionados no CPC 27, indicando que quanto maior o imobilizado maior é o nível de disclosure relativo ao ativo imobilizado evidenciado. Por outro lado, a rentabilidade apresentou coeficiente negativo, estatisticamente significativo, uma vez que o resultado demonstra que quanto menor a rentabilidade maior é a evidenciação do ativo imobilizado das empresas. Não se verificou associação positiva e significante no tocante às variáveis tamanho e endividamento da pesquisa

Os estudos anteriores apresentados trazem significativas compreensões do tema e evidenciam a importância das práticas relacionadas à evidenciação de ativos imobilizados, apontando que as empresas brasileiras estão ainda em fase de adaptação das novas normas contábeis preconizadas pelas IFRS.

3 METODOLOGIA

O estudo analisou os critérios de mensuração, reconhecimento, evidenciação dos ativos imobilizados das empresas do subsetor de transporte listadas na BM&FBovespa. Considerando-se as características da investigação, o estudo é caracterizado como pesquisa descritiva, documental e de caráter quantitativa, analisando os demonstrativos financeiros

padronizados e as notas explicativas publicadas pelas empresas que fazem parte da amostra da pesquisa.

Na concepção de Gil (2002, p. 42) "a pesquisa descritiva possui características de determinada população ou fenômeno de relações entre as variáveis". Tem como principal característica a utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados.

A pesquisa documental, de acordo com Gil (2002), baseia-se em materiais que ainda não receberam um tratamento analítico ou que pode ser reelaborados de acordo com os objetivos da pesquisa. Silva e Grigolo (2002) argumentam que neste tipo de pesquisa utilizam-se documentos de fontes de primeira mão ou de segunda mão. Os de primeira mão são aqueles que não receberam nenhuma análise e os de segunda mão são aqueles que já foram de alguma forma analisados. Este artigo utilizou os documentos de segunda mão, ou seja, as demonstrações financeiras padronizadas.

Considerando as características de investigação utilizou-se de pesquisa quantitativa. Segundo Raupp e Beuren (2003, p. 92-93) "a pesquisa quantitativa tem como conceito o emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados".

A população definida para pesquisa foram as companhias de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA, com publicação dos demonstrativos contábeis padronizados. A amostra foi composta por trinta e nove empresas do subsetor de transporte. A escolha por este tipo de atividade deve-se a quantidade de movimentação de seus ativos imobilizados.

A coleta de dados foi feita por meio das demonstrações financeiras padronizadas, publicadas na BM&FBOVESPA, considerando a evidenciação dos ativos imobilizados e o conteúdo das notas explicativas para concretizar a análise e levantamento de dados.

Após todas as considerações levantadas, foram identificadas 39 empresas e foram analisados os seguintes aspectos para a coleta de dados:

1.	Os critérios de mensuração utilizados para determinar o valor contábil bruto;
2.	Os métodos de depreciação utilizados;
3.	As vidas úteis ou as taxas de depreciação utilizadas;
4.	O valor contábil bruto e a depreciação acumulada (mais as perdas por redução ao valor recuperáveis acumuladas) no início e no final do período;
5.	A conciliação do valor contábil no início e no final do período;
6.	A existência e os valores contábeis de ativos cuja titularidade é restrita, como os ativos imobilizados formalmente ou na essência oferecidos como garantia de obrigações e os adquiridos mediante operação de leasing conforme o Pronunciamento Técnico CPC 06 – Operações de Arrendamento Mercantil;
7.	O valor dos gastos reconhecidos no valor contábil de um item do ativo imobilizado durante a sua construção; (verificar ativos construído internamente);
8.	A depreciação quer reconhecida no resultado, quer como parte do custo de outros ativos, durante o período;
9.	A depreciação acumulada no final do período.

Fonte: Elaborado de acordo com CPC 27 (2009).

Quadro 1 - Itens utilizados para a coleta de dados

Considerando um conjunto de informações reunidas pelos critérios do CPC 27, procedeu-se o cálculo do índice de conformidade e divulgação, considerando o total de itens evidenciados em relação ao total de itens exigidos.

Variáveis Testadas	Proxy	Fonte
Nível de governança corporativa	1 para empresas com NGC; 0 para as demais	BM&FBOVESPA
Tamanho	Logarítmico natural do Ativo Total	Economática
Alavancagem financeira	PC + PNC / Patrimônio Líquido	Economática
Crescimento vendas	Vendas 2014 – Vendas 2013 / Vendas 2013	Economática
Auditoria externa	1= Big Four; 0 = outras	BM&FBOVESPA

Quadro 2: Fórmula das variáveis

Para analisar a influência das variáveis explicativas utilizou-se o seguinte modelo econométrico:

$ECPC27 = \beta_0 + \beta_1 NGC + \beta_2 AUD + \beta_3 Ln_TAM + \beta_4 ALAV + \varepsilon$

Onde:

ECP27 = nível de evidenciação do CPC 27;

NGC = nível de governança corporativa;

AUD = tipo de empresa de auditoria;

Ln_TAM = logaritmo natural do tamanho, considerando o ativo total;

ALAV = alavancagem financeira.

Para a análise foram considerados os pressupostos aplicados à regressão, incluindo a multicolinearidade, a auto correlação de resíduos, a distribuição normal dos resíduos e a homoscedasticidade, de modo que os resultados sejam mais confiáveis.

A inexistência de multicolinearidade dos dados foi verificada por meio dos testes Tolerance (Tolerância) e VIF (Fator de Inflação da Variância), fornecida automaticamente pelo software SPSS®. Gujarati (2006) e Hair et al. (2005) observam que quando os valores dos testes estão próximos da unidade é indicativo de não detecção de multicolinerardade, utilizando os parâmetros seguintes.

(i) Teste VIF: (a) até 1 – sem multicolinearidade; (b) de 1 até 10 – com multicolinearidade aceitável; (c) acima de 10 – com multicolinearidade problemática.

(ii) Teste *Tolerance*: (a) até 1 – sem multicolinearidade; (b) de 1 até 0,10 – com multicolinearidade aceitável; (c) abaixo de 0,10 – com multicolinearidade problemática.

O teste de Durbin-Watson (DW) ou a estatística *d* de Durbin-Watson, também fornecido automaticamente pelo SPSS®, verifica a ausência de autocorrelação serial dos resíduos. O atendimento do pressuposto ocorre quando os valores da estatística DW se posicionam próximos a 2 (GUJARATI, 2006).

A avaliação do pressuposto da distribuição normal dos resíduos foi executada por meio do teste *Kolmogorov-Smirnov* Z, considerando os resíduos padronizados da regressão. A normalidade da distribuição se verifica quando a significância do teste for maior que α, normalmente definida como 5% ou 1% (CUNHA; COELHO, 2012).

Para examinar a existência da homoscedasticidade no comportamento dos resíduos, que indica se os dados são homogêneos em sua distribuição, utilizou-se o teste de *Pesarán-Pesarán*. A realização do teste implica em regredir o quadrado dos resíduos padronizados (Zre_2) como função do quadrado dos resíduos estimados padronizados (Zpr_2). Para atendimento do pressuposto, o valor da significância deverá ser superior a 0,05 no referido teste ANOVA (CUNHA; COELHO, 2012).

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Esta seção apresenta a análise dos dados coletados e em que medida atende aos objetivos do estudo. As empresas que atenderam a todos os critérios do CPC 27 baseados no Quadro 1, apresentaram critérios de mensuração a valor de custo de aquisição e foram evidenciados pelo custo de aquisição, menos a depreciação acumulada e as perdas não recuperáveis. As demais empresas atenderam em média 68,89% dos itens do Quadro 1. A Tabela 1 apresenta a estatística descritiva das seis variáveis quantitativas individuais, que servem para explicar os níveis de evidenciação.

O IMOB é a porcentagem que o ativo imobilizado representa do ativo total. O tamanho da empresa é representado pelo seu ativo total (TAM). O retorno sobre os ativos (ROA) é a relação do lucro líquido sobre o ativo total. O CV mede o crescimento de vendas

das empresas analisadas, do ano anterior em relação ao ano atual. A alavancagem financeira (ALAV) é a relação do ativo circulante mais ativo não circulante (capital de terceiros) em relação ao patrimônio líquido (capital próprio). A concentração de propriedade (CONC) leva em consideração o percentual de ações de propriedade dos 3 maiores acionistas.

	IMOB	TAM	ROA	CV	ALAV	CONC
Média	0,24	6.074.835,28	1,43	0,75	4,71	84,28
Mediana	0,05	2.584.860,00	2,65	0,10	3,22	100,00
Desvio padrão	0,28	9.761.524,49	21,13	3,74	5,53	19,52
Mínimo	0,00	89,00	-112,40	-0,42	0,00	33,00
Máximo	0,83	54.410.743,00	33,70	23,43	30,96	100,00

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 1 – Estatística descritiva

Ao analisar as empresas do subsetor de transportes listadas na BM&FBOVESPA, observa-se na Tabela 1 que o tamanho das empresas é muito distinto e que são altamente concentradas. De modo geral, o desvio padrão indica que as variáveis analisadas demonstram heterogeneidade entre as empresas da amostra. O presente estudo apresentou resultados parecidos de heterogeneidade quando comparados com o estudo de Viviani et al. (2014).

A Tabela 2 apresenta a correlação de Pearson entre as variáveis explicativas utilizadas no modelo econométrico para explicar o nível de evidenciação das informações contábeis.

	NGC	AUD	Ln_TAM	ALAV
NGC	1			
AUD	0,175	1		
Ln_TAM	0,217	-0,033	1	
ALAV	-0,236	-0,170	0,270	1

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 2 – Correlação de Pearson

A Tabela 2 apresenta o grau de correlação entre as variáveis, em que os valores variam entre 0,033 e 0,270, apontando para correlações muito baixas, baixas e moderadas (DANCEY; REIDY, 2006), indicando capturar diferentes aspectos da evidenciação, cujo uso não provoca problemas de heterocedasticidade.

A Tabela 3 apresenta o teste de médias, para verificar o nível de evidenciação contábil do CPC 27, a partir de diferentes critérios de agregação em relação às diferentes características das empresas.

O teste *t* de médias apresenta cálculos a partir das amostras independentes, para verificar se há diferenças entre as médias dos índices de evidenciação contábil entre os grupos. As empresas foram separadas por grupos, sendo que no painel A o grupo 1 é composto pelas empresas com níveis diferenciados de governança corporativa e o grupo 2 pelas empresas do mercado tradicional. No painel B, o grupo 1 considera as empresas auditadas por *big four* e o grupo 2 pelas demais empresas. Os demais painéis foram separados de acordo com a mediana de cada variável, em que o grupo 1 reúne as empresas com valores iguais ou superiores à mediana e o grupo 2 aquelas que ficaram abaixo da mediana.

Os resultados da Tabela 3 indicam que as empresas com níveis diferenciados de governança corporativa (NGC), apresentaram médias superiores de evidenciação de informações relacionadas ao ativo imobilizado, conforme esperado. No painel B, pode-se observar que as empresas auditadas (AUD) por *Big Four*, apresentaram médias de evidenciação superiores às demais empresas, conforme esperado.

Os resultados da Tabela 3 indicam que com maiores níveis de evidenciação possuem maiores médias de IMOB, o que era esperado. Do mesmo modo, as empresas maiores em tamanho (ativo total) apresentaram níveis maiores de evidenciação, conforme esperado.

Painel A - Nível de Governança Corporativa					
NGC		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	28	0,6826	0,2734	0,0517
	1	11	0,8182	0,1141	0,0344
Painel B - Empresa de Auditoria					
AUD		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	16	0,6320	0,3162	0,0790
	1	23	0,7826	0,1623	0,0338
Painel C - % do imobilizado sob o ativo total					
IMOB		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	19	0,6316	0,3166	0,0726
	1	20	0,8056	0,1012	0,0226
Painel D - Ativo total					
TAM		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	19	0,6023	0,2970	0,0681
	1	20	0,8333	0,0987	0,0220
Painel E - Return On Assets					
ROA		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	18	0,7469	0,1973	0,0465
	1	21	0,6984	0,2836	0,0619
Painel F – CV					
CV		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	19	0,7544	0,2178	0,0500
	1	20	0,6889	0,2712	0,0606
Painel G - Alavancagem Financeira					
ALAV		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	19	0,7135	0,2575	0,0591
	1	20	0,7278	0,2404	0,0538
Painel H – CONC					
CONC		N	Média	Desvio padrão	Erro padrão da média
IE	2	19	0,7895	0,1477	0,0339
	1	20	0,6556	0,3014	0,0674

Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 3 – Teste *t* de médias

Por outro lado, ao contrário do esperado, os painéis E e F indicam que empresas com menores médias em ROA (Painel E) e em crescimento de vendas (Painel F), apresentaram maiores níveis de evidenciação.

As empresas com maior nível de alavancagem financeira (Painel G), apresentaram níveis mais elevados de evidenciação, diferente do esperado. E, as empresas com menores níveis de concentração de propriedade apresentaram maiores níveis de evidenciação, conforme o esperado.

A Tabela 4 apresenta o teste de Levene para verificar a igualdade das variâncias. Quando o teste se mostrar significativo (<0,05), estatisticamente as variâncias são diferentes

utilizando-se os dados das variâncias iguais não assumidas, quando não significativo (>0,05) utilizam-se as variâncias iguais assumidas.

VARIÁVEIS		Teste de Levene para igualdade de variâncias		teste-t para igualdade de médias		
		F	Sig.	t	df	Sig.
Painel A - Nível de Governança – NGC						
IE	Variâncias iguais assumidas	5,1149	0,0297	-1,5822	37,0000	0,1221
	Variâncias iguais não assumidas			-2,1855	36,7464	0,0353
Painel B - Empresa de Auditoria						
IE	Variâncias iguais assumidas	14,5612	0,0005	-1,9526	37,0000	0,0585
	Variâncias iguais não assumidas			-1,7524	20,5351	0,0946
Painel C - % do imobilizado sob o ativo total						
IE	Variâncias iguais assumidas	26,4418	0,0000	-2,3370	37,0000	0,0250
	Variâncias iguais não assumidas			-2,2873	21,4697	0,0324
Painel D - Ativo Total						
IE	Variâncias iguais assumidas	23,7965	0,0000	-3,2937	37,0000	0,0022
	Variâncias iguais não assumidas			-3,2249	21,7484	0,0039
Painel E - Return On Assets						
IE	Variâncias iguais assumidas	1,8875	0,1777	0,6096	37,0000	0,5459
	Variâncias iguais não assumidas			0,6265	35,6084	0,5350
Painel F – CV						
IE	Variâncias iguais assumidas	1,1166	0,2975	0,8288	37,0000	0,4125
	Variâncias iguais não assumidas			0,8336	36,0267	0,4100
Painel G - Alavancagem Financeira						
IE	Variâncias iguais assumidas	0,0935	0,7615	-0,1797	37,0000	0,8584
	Variâncias iguais não assumidas			-0,1794	36,4671	0,8586
Painel H – CONC						
IE	Variâncias iguais assumidas	9,1250	0,0046	1,7470	37,0000	0,0889
	Variâncias iguais não assumidas			1,7755	27,9314	0,0867

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Teste de amostras independentes

A partir do teste de Levene e do teste t de médias apresentado na Tabela 4, pode-se observar que o nível de evidenciação das empresas maiores é estatisticamente mais elevado que as empresas menores, significativo ao nível de 1% (Painel D). As empresas com níveis mais elevados de governança corporativa e com maior percentual de ativos imobilizados apresentaram níveis estatisticamente mais elevados de evidenciação contábil do CPC 27, significativo ao nível de 5%. Já as empresas com auditoria realizada por big four e com menor concentração de propriedade apresentaram níveis mais elevados de evidenciação contábil, significativos ao nível de 10%.

Os resultados dos painéis E, F e G indicaram que as médias de evidenciação contábil das empresas separadas pelo ROA, CV e ALAV não são estatisticamente significativas, não se constituindo em fatores determinantes para explicar o comportamento das empresas.

A Tabela 6 evidencia os resultados da regressão linear multivariada para explicar o nível de evidenciação das informações do CPC 27.

Influência das variáveis					
Variáveis	Coeficientes não padronizados		Coeficientes padronizados	*T*	Significância
	B	Modelo padrão	Beta		
(Constante)	-0,2179	0,2484		-0,8770	0,3866
NGC	0,0601	0,0798	0,1114	0,7521	0,4571
AUD	0,1550	0,0687	0,3144	2,2558	0,0306**
Ln_TAM	0,0558	0,0175	0,4725	3,1912	0,0030***
ALAV	0,0033	0,0066	0,0736	0,4914	0,6263
Estatística F	5,0386***				
R² ajustado	0,2983				
Tolerance	1 até 0,10				
VIF	1 até 10				
DW	2,0666				
K-S (significância)	0,9378				
Pesarán-Pesarán	0,946b				

** significativo ao nível de 5%; *** significativo ao nível de 1%.
Fonte: Dados da Pesquisa

Tabela 5 – Regressão linear multivariada

A Tabela 5 considera as variáveis explicativas de nível de governança corporativa, a auditoria, o tamanho da empresa e da alavancagem financeira sobre o nível de evidenciação das informações exigidas pelo CPC 27. O modelo produziu R^2 ajustado de 29,83% para explicar a o Índice de Evidenciação pelas variáveis independentes da tabela 5, e também apresenta relação positiva e estatisticamente significativa com a variável dependente ao nível de 1% (estatística F).

Em relação às variáveis explicativas, o tamanho da empresa apresentou relação positiva e com significância ao nível de 1% com a variável dependente, confirmando que o Índice de Evidenciação relativo ao imobilizado é influenciado pelo tamanho da empresa, conforme o esperado.

Empresas auditadas por uma grande empresa de auditoria (*big four*) apresentaram relação positiva e significativa com o nível de evidenciação das informações do CPC 27, ao nível de 5%. Destaca-se, neste caso, que as empresas maiores tendem a ter controles internos mais eficientes e optam por grandes empresas de auditoria. As empresas *big four* tendem a exigir de seus clientes melhores evidenciações, para não colocar em risco a integridade e reputação da empresa de auditoria. Assim, empresas auditadas por *big four* melhoram seus níveis de evidenciação, aumentando o grau de confiança dos usuários (ALMEIDA; ALMEIDA, 2009).

As variáveis NGC e ALAV não se mostraram significativas para explicar o nível de evidenciação do CPC 27, no modelo econométrico utilizado. O presente estudo obteve resultados diferentes na regressão linear multivariada em relação ao estudo de Kaveski, Carpes e Klann (2015), que não encontrou significância na variável tamanho (TAM). De modo geral, empresas de grande porte e auditadas por *big four* possuem níveis de evidenciação mais elevados.

5 CONCLUSÕES

O objetivo deste estudo foi analisar os métodos utilizados para mensuração, reconhecimento e evidenciação dos ativos imobilizados por empresas do subsetor de transporte listadas na BM&FBOVESPA.

Para isso utilizou-se da análise das demonstrações financeiras das notas explicativas publicadas, verificando os critérios dispostos pelo CPC 27: mensuração dos ativos

imobilizados pelo seu custo de aquisição, reconhecimento como benefício provável e futuro, evidenciado pelo custo menos depreciação e perda de valor não recuperável, valores depreciáveis, ativo construído internamente. Diante destes critérios foram constituídas as variáveis para análise do índice de evidenciação com nível de governança corporativa, empresa de auditoria, tamanho e alavancagem financeira.

Inicialmente verificou-se que as 39 empresas apresentaram uma média de 72,08% de atendimento aos itens requeridos pelo CPC 27 e apenas 4 empresas cumpriram com todos os itens dispostos. A partir do teste *t* e do teste de Levene, pode-se concluir que o nível de evidenciação das empresas maiores é estatisticamente mais elevado que as empresas menores, conforme esperado. Pode-se dizer que as empresas com índices mais elevadas de nível de governança e auditadas por *big four* possuem controles internos melhores e mais eficientes.

Nos resultados encontrados verificou-se que a relação entre o ativo imobilizado das empresas e o índice de evidenciação é distinta, pois as empresas que tiveram maiores níveis de imobilizado nem sempre atenderam a todos os dispostos requeridos. As empresas auditadas por big four e com maiores níveis de governança corporativa apresentaram índices mais elevados de evidenciação, conforme esperado. Entretanto, as variáveis de NGC e ALAV não são significativas para explicar níveis de evidenciação do CPC 27 no modelo de regressão linear utilizado.

As notas explicativas são relatórios importantes principalmente para usuários externos e pode-se afirmar que empresas estão se adequando às novas normas brasileiras de contabilidade, sobretudo as de capital aberto listadas na BM&FBOVESPA. Observa-se que como a pesquisa foi limitada a 39 empresas do subsetor de transportes, os resultados apresentados não podem ser generalizados para todo o cenário de empresas de capital aberto brasileiro.

De modo geral, os resultados apontaram que os fatores explicativos do nível de evidenciação estão relacionados ao tamanho das empresas e do tipo de auditoria utilizada, sendo que empresas maiores e auditadas por big four apresentaram evidenciação superior às demais.

Recomenda-se para trabalhos futuros a ampliação do universo de pesquisa, visto que uma nova amostra permitirá a utilização deste estudo para fins de comparabilidade dos resultados. Outra recomendação diz respeito à utilização de diferentes variáveis e de pesquisas envolvendo amostras de mais empresas brasileiras ou migrar para empresas internacionais.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, J. E. F.; ALMEIDA, J. C. G. Auditoria de gestão e ganhos: Estudo empírico nas empresas abertas auditadas pelas quatro grandes e demais firmas de auditoria. **Revista Contabilidade & Finanças**, v.20, n. 50, p. 62-74, 2009.

BRASIL. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976 [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso: 10 out. 2014.

_____. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976.** Lei das Sociedades Anônimas (1976-2008). Disponível: <http://www.planalto.gov.br/>. Acesso em: 10 out. 2014.

BOLSA DE VALORES, MERCADORIAS E FUTUROS - BM&FBOVESPA S.A. **Empresas Listadas.** Disponível em: < http://www.bmfbovespa.com.br/>. Acesso em: 15 out 2014.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS - CPC. **Pronunciamento técnico CPC 27.** Ativo Imobilizado. Disponível:<http://www.cpc.org.br/pdf/cpc%2027.pdf**>.** Acesso em: 31 ago. 2014.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS – CVM. **Instrução CVM 469, de 02 de maio de 2008**. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/>. Acesso em: 20 out. 2014.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE – CFC. **Resolução CFC Nº 1.292/2010.** Disponível em: <http://portalcfc.org.br/>. Acesso em: 31 ago. 2014.

CUNHA, J. V. A.; COELHO, A. C. D. Regressão linear múltipla. In: CORRAR, L. J.; PAULO, E.; DIAS FILHO, J. M. (Orgs.). **Análise multivariada para os cursos de administração, ciências contábeis e economia**. São Paulo: Atlas, 2012.
DANCEY, C.; REIDY, J. **Estatística sem matemática para psicologia***:* usando spss para windows. 3. ed. Porto Alegre: Artmed. 2006.

DE SOUZA, M. M.; BORBA, J. A.; ZANDONAI, F. Evidenciação da perda no valor recuperável de ativos nas demonstrações contábeis: uma verificação nas empresas de capital aberto brasileiras. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 22, n. 2, p. 67-91, 2011.

DOS REIS, L. G; NOGUEIRA, D. R. Disclosure do Ativo Imobilizado: Análise das práticas pelas empresas do Novo Mercado considerando o CPC 27. **Revista de Estudos Contábeis**, v. 3, n. 4, p. 54-67, 2013.

ECKERT, A.; MECCA, M. S.; BIASIO, R.; DE SOUZA, K. M. Normas contábeis de reconhecimento e mensuração do ativo imobilizado: impacto em empresas de bens industriais gaúchas listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Contabilidade e Controladoria-RC&C**, v. 4, n. 2, p.69-89, 2012.

GUJARATI, D. N. **Econometria básica.** 4. ed. Rio de Janeiro, Elsevier, 2006.

GIL, ANTONIO CARLOS. Como classificar as pesquisas. In: GIL, ANTONIO CARLOS. (ORG). **Como elaborar projetos de pesquisa.** 4. ed. São Paulo: 2002. p. 41-47.

HAIR, JR. J. F.; BABIN, B.; MONEY, A.H.; SAMOUEL, P. **Fundamentos de métodos de pesquisa em administração**. Porto Alegre: Bookman, 2005.

HUPPES, C. M. CPC 27–Ativo Imobilizado: um estudo de sua aplicação nas empresas do setor industrial listadas no Novo Mercado no ano de 2010. In: Congresso internacional de administração: gestão estratégica. 2012

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS – IFRS. **Alteração da Lei 11638**. Disponível em: <http://www.ifrs.org/>. Acesso em: 15 out. 2014.

IUDÍCIBUS, S.; MARTINS, E.; GELBCKE, E. R.; SANTOS, A. **Manual de contabilidade societária.** São Paulo: Atlas, 2010.

KAVESKI, I. D. S., CARPES, A. M. D. S., KLANN, R. C. Determinantes do Nível de Conformidade das Evidenciações Relativas ao CPC 27 em Empresas do Novo Mercado da BM&FBOVESPA. **Revista Catarinense da Ciência Contábil,** v. 14, n. 41, p33-45, 2015.

MAZZIONI, S.; KRUGER, S. D.; ALBERTI, F., GUBIANI, C. A. Análise da mensuração contábil dos ativos imobilizados das empresas do subsetor de máquinas e equipamentos listadas na BM&FBOVESPA**.** In: International Conference on Information Systems and Technology Management – CONTECSI, 10., 2013 São Paulo-SP. **Anais**… São Paulo: Contecsi, 2013.

MURCIA, F. D. R., SOUZA, M. M. D., WUERGUES, A. F. E., & Duarte, G. Realização ou estorno da reserva de reavaliação: fatores determinantes da escolha das companhias abertas no Brasil após o advento da Lei 11.638/07. **ASAA-Advances in Scientific and Applied Accounting**, v. 6, n.1, p. 112-133, 2013.

RAUPP, F. M., BEUREN, I. M. Proposta de mensuração de ativos imobilizados por meio do fair value e do impairment test. In: CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 6., 2006. São Paulo. **Anais**... São Paulo: USP, 2006.

RAUPP, F. M; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. ed. São Paulo: 2006. p. 76-97.

SILVA, M. B. DE; GRIGOLO, T. M. **Metodologia para iniciação científica à prática da pesquisa e da extensão II**. Caderno Pedagógico. Florianópolis: Udesc, 2002.

VIVIANI, S.; BECK, F.; HALL, R. J.; KLANN, R. C. Evidenciação do ativo imobilizado nas empresas do setor de bens industriais da BM&FBovespa. **Enfoque: Reflexão Contábil**, v.33, n. 3, p. 21-34, 2014.

Divulgação de informações voluntárias do *guidance* das empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA

Fernanda Ventura Flor (fernandaventuraflor@gmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis - Centro Socioeconômico (CSE)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Suliani Rover (sulianirover@gmail.com)
Doutora em Controladoria e Contabilidade (FEA/USP)
Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo
O mercado de capitais tem cada vez mais exigido de suas empresas a divulgação de informações, dentre elas a divulgação (*disclosure*) de resultados futuros (*guidance*) tem influência na tomada de decisão de seus gestores e serve como atrativo para novos investidores. O *guidance,* mesmo de caráter voluntário, tem sido adotado pelas empresas com nível de governança corporativa considerável. Nesse contexto, a pesquisa tem como principal objetivo verificar o *guidance* divulgado pelas empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA no período de 2012 a 2014. Especificamente, tem como objetivos: (i) mapear as empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA que divulgam *guidance;* e (ii) identificar as práticas de divulgação de *guidance* apresentadas. A metodologia da pesquisa aborda características descritivas e exploratórias, analisando informações fornecidas pelo Formulário de Referência (FR) encontrado na BM&FBOVESPA nos anos de 2012 a 2014. A amostra reuniu 131 empresas do Novo Mercado da BM&FBOVESPA, das quais apenas 32 empresas independente do seu setor de atuação evidenciam algum tipo de *guidance*. Os resultados mostram que 20 (62,50%) empresas divulgam *guidance* operacional, 14 (43,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* financeiro e 22 (68,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* de investimento, trazendo como principal divulgação informações relacionadas a receitas, EBITDA, infraestrutura e tecnologia e CAPEX.

Palavras chave: *Disclosure*, *Guidance*, Formulário de Referência.

Disclosure of voluntary information guidance of companies in the Novo Mercado segment of BM&FBOVESPA

Abstract
The stock exchange market has increasingly required its companies to disclose information. Companies with high corporate governance levels often adopt *guidance* (future results), since its *disclosure* is voluntary. It is used to draw in new investors and to help in the decision-making process. In this context, this research aims to verify the guidance disclosed by Brazilian companies in the Novo Mercado segment of BM&FBOVESPA between 2012 and 2014. The specific objectives are: (i) chart the companies that disclose guidance in the Novo Mercado segment of BM&FBOVESPA; and (ii) identify the presented *guidance* disclosure practices. The research methodology adopts descriptive and exploratory characteristics,

analyzing financial reports (Formulário Referência – FR) required by the Brazilian stock exchange, between 2012 and 2014. The sample consists of 131 companies in Novo Mercado BM&FBOVESPA, of which only 32 companies, independent of sector, disclosed *guidances*. Results show that 20 of 32 companies disclosed operational guidance (62.50%), 14 disclosed financial guidance (43.75%) and 22 disclosed investment guidance (68.75%); among the most common disclosures are about revenue, EBITDA, infrastructure, technology and CAPEX.

Key-words: Disclosure, Guidance, Financial Reports.

1 INTRODUÇÃO

As informações divulgadas pelas empresas têm cada vez mais importância no mercado de capitais. Estrategicamente são utilizadas para comparação e melhoramento de resultados de diversas empresas, evidenciando resultados mais transparentes, que são fundamentais para tomada de decisões de seus gestores e acionistas, assim como podem influenciar futuros investidores.

Conforme Folster (2015), o *disclosure* (evidenciação) de informação pode ser de caráter obrigatório e voluntário. No *disclosure* obrigatório as informações devem ser apresentadas conforme obrigações legais e constitucionais. Enquanto que o *disclosure* voluntário tem associação a uma estratégia de gestão, muitas vezes relacionada ao retorno e aumento do poder de influência da empresa nas decisões de seus usuários (MURCIA *et al*., 2009; ROVER, *et al*., 2012).

Segundo Salotti e Yamamoto (2008), a teoria da divulgação explica o objetivo do fenômeno da divulgação, identificando razões para a prática do *disclosure* voluntário, diretamente relacionada a divulgação de projeções de resultados futuros (*guidance*) (FOLSTER, 2015; LIMA, 2007; BRANDÃO *et al*., 2013). Segundo a legislação brasileira o *guidance* não é obrigatório e pode ser encontrado no conjunto de relatórios apresentados no site da Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo (BM&FBOVESPA), mais especificadamente, no Formulário de Referência (FR) (FOLSTER, 2015). A divulgação voluntária do *guidance* deve ser com responsabilidade e prudência para não gerar expectativas indevidas aos investidores (CODIM, 2008).

A partir da premissa do *disclosure* voluntário e a prática do *guidance* voluntário, diversas pesquisas ainda pouco analisam ou discorrem a respeito do assunto. Nas atuais que falam sobre o assunto, como a de Murcia (2008) e Macedo Neto *et al*. (2012), um dos fatores para essa prática se dá basicamente ao desempenho financeiro, operacional e de investimentos das empresas, tendo como resultado maior visibilidade no mercado de capitais e elevando a níveis alto de confiabilidade (FOLSTER, 2015).

Assim, o presente estudo busca responder a seguinte pergunta de pesquisa: Quais as informações de *guidance* são divulgadas no Formulário de Referência das empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA?

O objetivo geral da pesquisa consiste em verificar o *guidance* divulgado pelas empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA no período de 2012 a 2014. Procurando de forma específica: (i) mapear as empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA que divulgam *guidance;* e (ii) identificar as práticas de divulgação de *guidance* apresentadas.

Esta pesquisa tem como justificativa agregar conhecimento tanto prático como teórico para a grande demanda de informação, sendo elas de *guidance voluntário* ou *disclosure* para eventuais pesquisas sobre o assunto. A divulgação de tal projeção foi identificada nos respectivos formulários de referência encontrados no site da BM&FBOVESPA, esses formulários são divulgados recentemente e tem sua exigibilidade por meio da Instrução Normativa CVM nº 480/2009 aprovada pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM).

A configuração desse trabalho, além da introdução já apresentada, está estruturada em: referencial teórico, que aborda sobre *disclosure* e *guidance*; metodologia utilizada no estudo; resultados da pesquisa; e conclusão e sugestões para próximas pesquisas.

2 REFERÊNCIAL TEÓRICO

2.1 *Disclosure*

O processo contábil é realizado por meio do reconhecimento, mensuração e evidenciação, portanto, a contabilidade além de evidenciar dados de empresas, seus resultados, entre outros números, têm por objetivo fornecer informações uteis com base em dados para seus diversos usuários trazendo benefícios para tomada de decisão. Segundo o Pronunciamento Técnico nº 00 (R1) do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC, 2011), as informações divulgadas têm por objetivo reportar o que é essencial para os investidores existentes ou em potencial, fornecedores e credores diversos com características qualitativas das informações, que podem ser encontradas em seu reconhecimento, sua mensuração, sua apresentação ou na sua evidenciação.

A divulgação de informações que um relatório contábil-financeiro reproduz está relacionada a dois tipos de divulgação. A divulgação de um relatório obrigatório que é exigido por órgãos regulatórios, normas ou leis da qual engloba as demonstrações contábeis obrigatórias (Sociedades de grande porte, Lei nº 11.638/07 e Sociedades anônimas, Lei 6.404/76) e também informações exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), como Relatório da Administração, Relatórios de Auditores Independentes e Formulário de Referência (CVM Nº 480/09). A segunda divulgação que se apresenta são relatórios de caráter voluntário que oferece a seus usuários informações complementares e uteis para gestores, administradores, gerentes, entre outros interessados, normalmente realizado pelo contador.

Segundo Lima (2007), o *disclosure* de informação não tem somente por objetivo demonstrar resultados positivos, mas também resultados negativos, isso faz com que o usuário realize uma análise das informações fornecidas e por fim tome suas decisões sem influências ou enganos.

Estudos anteriores investigam a relação entre divulgação de informações voluntárias e variáveis de mercado, financeiras ou não, e suas características (FOLSTER, 2015; LIMA, 2007; BRANDÃO *et al*., 2013), sendo essas algumas das questões que fazem as empresas divulgarem informações voluntárias. O conjunto dessas informações evidenciadas é de grande necessidade e importância para que os usuários possam avaliar e projetar suas decisões com base nas informações fornecidas do passado em seus relatórios contábil-financeiros com características obrigatórias ou voluntárias.

2.2 *Guidance*

A palavra *guidance* tem origem inglesa e é uma releitura da expressão *earnings guidance* que significa projeções de resultados. Essa palavra foi apresentada ao mercado brasileiro por volta dos anos 2000 para completar o conjunto de informações que as empresas do mercado acionário já produziam. No Brasil o *guidance* representa informações de desempenho futuro de caráter qualitativo, quantitativo ou de ambos (FOLSTER, 2015; CODIM, 2008; CRUZ, 2015).

Nas diversas modalidade de *disclosure* voluntário a prática da divulgação das projeções é facultativa. Esse tipo de divulgação torna-se um atrativo para pesquisas na área contábil (FOLSTER, 2015). As projeções divulgadas pelas empresas são informações claras dos objetivos de gestão e em um determinado período elas podem ser de curto ou longo prazo atraindo diversas classes de investidores (CRUZ, 2015). Por isso tal divulgação tem que oferecer a real situação dos seus resultados atingidos, não desvalorizando as metas e assim trazer resultados positivos (FOLSTER, 2015).

O Comitê de Orientação para Divulgação de Informações a Mercado (CODIM) preocupado com a qualidade e influência que as projeções impactariam nos usuários, orientou sobre o *guidance* através do pronunciamento nº 4/2008. Tal pronunciamento descreve sobre melhores práticas de *guidance* e a conveniência de sua padronização. A CVM por meio da instrução nº 480/2009 criou algumas normas de evidenciação e que devem ser seguidas pelas companhias de capital aberto que divulgam *guidance*. Tais informações devem ser adicionas no item 11 (onze) denominado projeções no Formulário de Referencia (FR).

Em relação à publicação da instrução da CVM, alguns aspectos relevantes se sobressaem nessas informações: frequência de publicação, tipo de *guidance*, se é de caráter qualitativo ou quantitativo, os prazos para divulgação também são orientados, os relatórios devem ser apresentados junto as demonstrações financeiras trimestrais confrontando os resultados realizados com os resultados projetados. A publicação desses resultados deve ser divulgada sempre que possível num tempo correspondente a um exercício social.

Poucos estudos aqui no Brasil discutem sobre a necessidade de as empresas divulgarem ou não projeções futuras e quais tipos de projeções trariam uma maior credibilidade para a companhia. Por essa razão, estudos se dividem para tentar demonstrar quais são as principais informações apresentadas pelas empresas nesses relatórios. Brandão *et al*. (2013) e Macedo Neto *et al*. (2012) apresentam quatro tipos de informações divulgadas pelas companhias: aspectos formais, indicadores econômicos, indicadores operacionais e indicadores de investimento. Na pesquisa apresentada por Murcia (2009) que analisou 100 empresas em 2008, descobriu que apenas 10,9% projetavam resultados financeiros (fluxo de caixa, venda e lucros), 9,8% projetam relativos a novos investimentos e 66,3% apresentavam resultados as metas a serem alcançadas.

Na pesquisa apresentada por Macedo Neto *et al*. (2012), onde o autor identificou no exercício social de 2009 com projeções para 2010 uma totalidade de 26 empresas que divulgam *guidance* dentro da carteira do Índice Bovespa (IBOVESPA), constatando que 65,4% dessas empresas divulgavam projeções financeiras, 57,7% dessas empresas divulgam projeções de investimento e 34,6% referente a aspectos operacionais.

Na pesquisa apresentada por Cruz *et al*. (2015) que também relaciona a divulgação de *guidance* e desempenho econômico-financeiro das empresas no ano de 2012 teve como amostra 80 empresas da BM&FBOVESPA, no qual apenas 37,5% realizavam tal prática, sendo que as principais informações de divulgação se caracterizavam como investimentos (80%) e custos e resultados (60%).

Já no estudo realizado por Folster (2015) que relacionou características econômico-financeiras e estimativas de lucros antes de juros, impostos, depreciação e amortização

(EBITDA) através de relatórios de *guidance*. Com base numa amostra de 42 empresas, as que mais divulgam esse tipo de relatório são as empresas maiores (ativo total) e com grande endividamento. As que tem maiores índices de ROE (retorno sobre o patrimônio) e liquidez corrente e menor margem liquida apresentaram projeções menos precisas e mais tempestivas.

3 METODOLOGIA

A pesquisa possui classificação metodológica descritiva e exploratória, o que significa, segundo Rodrigues (2007), que a pesquisa tem levantamento de dados, levantamento bibliográfico, análises, registros e classificações relacionadas ao problema em questão. A abordagem metodológica é qualitativa, onde a coleta de dados se dá pela forma secundária, sendo analisados indutivamente revelando interpretação dos fenômenos e a atribuição de significados dos dados (RODRIGUES, 2007).

A amostra da pesquisa selecionada buscou identificar em qual setor as empresas se distribuem e consequentemente quais as características de divulgação refletem seus relatórios. Os instrumentos de coleta e técnica da análise foram a análise do conteúdo e a documental.

3.1 Seleção da amostra

A composição da amostra de estudo engloba 131 empresas coletadas no mês de agosto de 2015, do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA, conforme apresentado no Quadro 1, classificadas de acordo com setor de atuação.

Setor	Empresas
Bens Industriais	CSU CARDSYSTEM S.A., EMBRAER S.A., INDUSTRIAS ROMI S.A., IOCHPE MAXION S.A., LUPATECH S.A., MAHLE-METAL LEVE S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A., MARISA LOJAS S.A., METALFRIO SOLUTIONS S.A., MILLS ESTRUTURAS E SERVIÇOS DE ENGENHARIA S.A., TUPY S.A., VALID SOLUÇÕES E SERV. SEG. MEIOS PAG. IDENT. S.A. e WEG S.A.
Construção e Transporte	ARTERIS S.A., BRASIL BROKERS PARTICIPACOES S.A., CCR S.A., COSAN LOGISTICA S.A., CR2 EMPREENDIMENTOS IMOBILIARIOS S.A., CYRELA BRAZIL REALTY S.A.EMPREEND E PART, DIRECIONAL ENGENHARIA S.A., ECORODOVIAS INFRAESTRUTURA E LOGÍSTICA S.A., ETERNIT S.A., EVEN CONSTRUTORA E INCORPORADORA S.A., EZ TEC EMPREEND. E PARTICIPACOES S.A., GAFISA S.A., HELBOR EMPREENDIMENTOS S.A., JHSF PARTICIPACOES S.A., JSL S.A., LOG-IN LOGISTICA INTERMODAL S.A., LPS BRASIL - CONSULTORIA DE IMOVEIS S.A., MRV ENGENHARIA E PARTICIPACOES S.A., MULTIPLUS S.A., PDG REALTY S.A. EMPREEND E PARTICIPACOES, PORTOBELLO S.A., RODOBENS NEGOCIOS IMOBILIARIOS S.A., ROSSI RESIDENCIAL S.A., RUMO LOGISTICA OPERADORA MULTIMODAL S.A., TECNISA S.A., TEGMA GESTAO LOGISTICA S.A., TPI - TRIUNFO PARTICIP. E INVEST. S.A., TRISUL S.A. e VIVER INCORPORADORA E CONSTRUTORA S.A.

Consumo Cíclico	AREZZO INDÚSTRIA E COMÉRCIO S.A., B2W - COMPANHIA DIGITAL, CIA HERING, CIA LOCAÇÃO DAS AMÉRICAS, CIA PROVIDENCIA INDUSTRIA E COMERCIO, CVC BRASIL OPERADORA E AGÊNCIA DE VIAGENS S.A., ESTACIO PARTICIPACOES S.A., GAEC EDUCAÇÃO S.A., GRENDENE S.A., INTERNATIONAL MEAL COMPANY ALIMENTACAO S.A., KROTON EDUCACIONAL S.A., LOCALIZA RENT A CAR S.A., LOJAS RENNER S.A., MAGAZINE LUIZA S.A., RESTOQUE COMÉRCIO E CONFECÇÕES DE ROUPAS S.A., SER EDUCACIONAL S.A., SMILES S.A., SPRINGS GLOBAL PARTICIPACOES S.A., T4F ENTRETENIMENTO S.A., TECHNOS S.A. e UNICASA INDÚSTRIA DE MÓVEIS S.A.
Consumo não Cíclico	BIOSEV S.A., BRASIL PHARMA S.A., BRF S.A., COSAN S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, DIAGNOSTICOS DA AMERICA S.A., FLEURY S.A., HYPERMARCAS S.A., JBS S.A., M.DIAS BRANCO S.A. IND COM DE ALIMENTOS, MINERVA S.A., NATURA COSMETICOS S.A., ODONTOPREV S.A., PROFARMA DISTRIB PROD FARMACEUTICOS S.A., PRUMO LOGÍSTICA S.A., QUALICORP S.A., RAIA DROGASIL S.A., SAO MARTINHO S.A., SLC AGRICOLA S.A., TEMPO PARTICIPACOES S.A., TEREOS INTERNACIONAL S.A., VANGUARDA AGRO S.A. e VIGOR ALIMENTOS S.A.
Financeiro e Outros	ALIANSCE SHOPPING CENTERS S.A., BB SEGURIDADE PARTICIPAÇÕES S.A., BCO BRASIL S.A., BMFBOVESPA S.A. BOLSA VALORES MERC FUT, BR MALLS PARTICIPACOES S.A., BR PROPERTIES S.A., BRASIL INSURANCE PARTICIPAÇÕES E ADMINISTRAÇÃO S.A, BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS, CETIP S.A. - MERCADOS ORGANIZADOS, CIELO S.A., CYRELA COMMERCIAL PROPERT S.A. EMPR PART, FPC PAR CORRETORA DE SEGUROS S.A., GENERAL SHOPPING BRASIL S.A., IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S.A, ORTO SEGURO S.A., SAO CARLOS EMPREEND E PARTICIPACOES S.A., SONAE SIERRA BRASIL S.A., TARPON INVESTIMENTOS S.A. e ULTRAPAR PARTICIPACOES S.A.
Materiais Básicos	CCX CARVÃO DA COLÔMBIA S.A., DURATEX S.A., FERTILIZANTES HERINGER S.A., FIBRIA CELULOSE S.A., MAGNESITA REFRATARIOS S.A., MMX MINERACAO E METALICOS S.A. e PARANAPANEMA S.A.
Petróleo. Gás e Biocombustíveis	ÓLEO E GÁS PARTICIPAÇÕES S.A., OSX BRASIL S.A., OURO FINO SAUDE ANIMAL PARTICIPACOES S.A., PETRO RIO S.A. e QGEP PARTICIPAÇÕES S.A.
Tecnologia da Informação	IDEIASNET S.A., LINX S.A., POSITIVO INFORMATICA S.A. e TOTVS S.A.
Telecomunicações	TIM PARTICIPACOES S.A.
Utilidade Pública	CIA SANEAMENTO BASICO EST SAO PAULO, CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS-COPASA MG, CPFL ENERGIA S.A., CPFL ENERGIAS RENOVÁVEIS S.A., EDP - ENERGIAS DO BRASIL S.A., ENEVA S.A, EQUATORIAL ENERGIA S.A., LIGHT S.A. e TRACTEBEL ENERGIA S.A.

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Classificação das empresas selecionadas de acordo com o setor de atuação

Para pesquisa documental os dados da amostra foram retirados do Formulário de Referência (FR) divulgado no sítio eletrônico da BM&FBOVESPA dos exercícios sociais de 2012, 2013 e 2014, dos quais resultaram em 288 relatórios, com projeções para os mesmos anos e anos seguintes.

ITEM	**CARACTERÍSTICAS**
Guidance operacional	Informação relacionada a receita, venda, caixa livre, despesas e custos, lucro e EBITDA de uma empresa.

Guidance financeiro	Operações com amortização de empréstimos, juros, participação no mercado de capitais, número de lojas e carteira de clientes.
Guidance de Investimento	Informações relacionada a Capital Expenditure - CAPEX (investimento em bens de capital), gastos com plantação, infraestrutura e tecnologia, aumento do ativo fixo, construção de fabricas, compras de equipamentos, P&D, aquisições, fusões e incorporações.

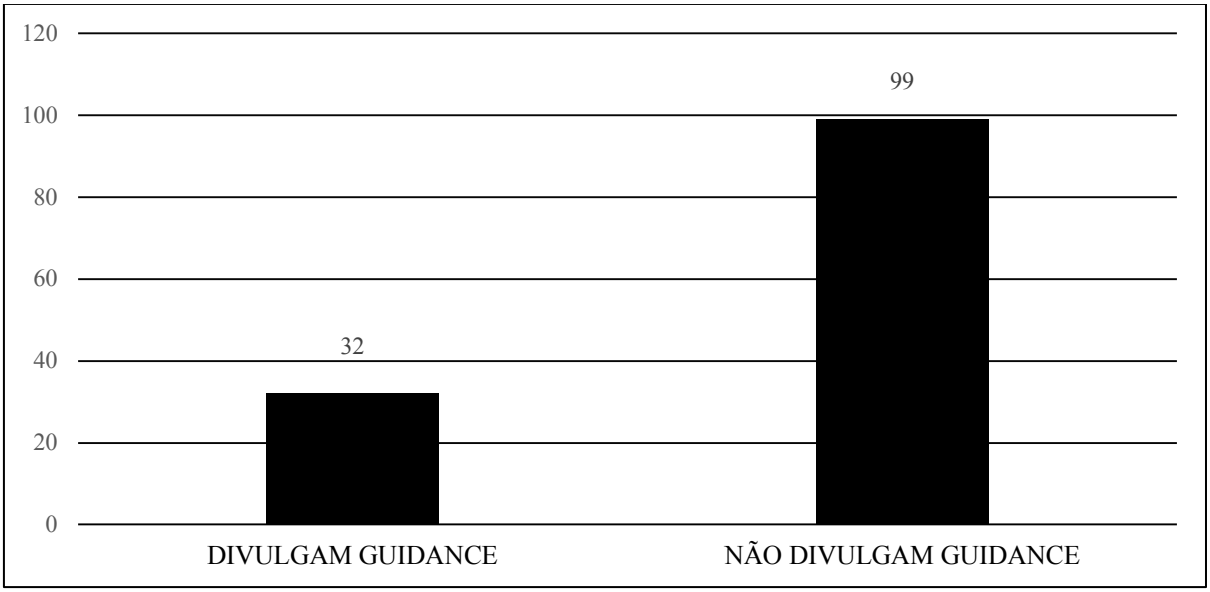
Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Quadro 2 – Práticas de *guidance*

Uma vez definida a amostra, segue-se aos procedimentos para atingir o segundo objetivo específico da pesquisa, onde são identificados as práticas e informações do *guidance* publicados pelas empresas em questão, estabelecendo um padrão para comparabilidade. Devido à ausência de terminologia específica na norma do CODIM e nas outras pesquisas relacionadas com o assunto, utiliza-se os enfoques em *guidance* operacional, *guidance* financeiro e *guidance* de investimento, conforme apresentado no Quadro 2.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Da totalidade de 131 empresas pesquisadas apenas 24,4% delas divulgam relatório referente a *guidance* no Formulário de Referência, ou seja, 32 empresas seguem os requisitos do primeiro objetivo específico da pesquisa. No Gráfico 1 é apresentado a proporção das companhias que divulgam relatório de *guidance* e daquelas que não divulgam.



Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Gráfico 1 – Quantidade de empresas que divulga a prática do *guidance*

As empresas que divulgam *guidance* estão divididas em setores, porém verifica-se nesta pesquisa que a prática de *guidance* não está relacionada a um setor específico. Todavia, observa-se que alguns setores possuem maior aderência do que outros em relação a tal prática.

A Tabela 1 mostra quais são as empresas que evidenciam o *guidance,* de acordo com o setor correspondente e sua representatividade no total das empresas do setor.

Setor	Empresas	Total de empresas do setor	Número de empresas com *guidance*	% empresas com *guidance*	% totalidade por setor
Bens Industriais	EMBRAER S.A.	13	1	3,1	7,7
Construção e Transporte	ARTERIS S.A, CCR S.A, JHSF PARTICIPACOES S.A., JSL S.A., PORTOBELLO S.A. e TRISUL S.A.	29	6	18,8	20,7
Consumo Cíclico	GRENDENE S.A., KROTON EDUCACIONAL S.A. e SPRINGS GLOBAL PARTICIPACOES S.A.	21	3	9,4	14,3
Consumo não Cíclico	BRF S.A., COSAN S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, HYPERMARCAS S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A., NATURA COSMETICOS S.A., RAIA DROGASIL S.A., RENAR MACAS S.A. e SAO MARTINHO S.A.	23	8	25,0	34,8
Financeiro e Outros	BMFBOVESPA S.A. BOLSA VALORES MERC FUT, BCO BRASIL S.A., BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS e IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S.A	19	4	12,5	21,1
Materiais Básicos	DURATEX S.A., FIBRIA CELULOSE S.A., PARANAPANEMA S.A.	7	3	9,4	42,9
Tecnologia da Informação	TOTVS S.A.	4	1	3,1	25,0
Telecomunicações	TIM PARTICIPACOES S.A.	1	1	3,1	100,0
Utilidade Pública	CPFL ENERGIA S.A., LIGHT S.A., CIA SANEAMENTO BASICO EST SAO PAULO e TRACTEBEL ENERGIA S.A. e CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS-COPASA MG	9	5	15,6	55,6
TOTAL		**131**	**32**	**100%**	**24,4**

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Tabela 1 – Caracterização por setor das empresas selecionadas

Conforme observado, o setor de petróleo, gás e biocombustíveis não aparece na Tabela 1, pois apesar de possuir 5 (cinco) empresas no segmento Novo Mercado nenhuma delas divulga relatório de *guidance.* O setor de telecomunicações, que possui uma empresa representante, tem 100% de aproveitamento. O setor com maior número de empresas é o de construção e transporte, cerca de 1/5 das empresas divulgam o relatório.

Ao analisar as 32 empresas, verifica-se que cada uma tem suas particularidades de divulgação, mesmo que não seja uma obrigatoriedade a divulgação de *guidance* a instrução da CVM nº480/09 elucida uma estrutura para aquelas que decidiram divulgar. Quanto às

principais orientações, ressalta-se que devem ser incluídos no Formulário de Referência, revisados periodicamente não ultrapassando o tempo de 1 (um) ano e trimestralmente, no campo apropriado do Formulário de Informações Trimestrais (ITR) e no formulário de Demonstrações Financeiras Padronizadas (DFP), formatado conforme Anexo 22 da instrução.

Os relatórios analisados seguem na sua maioria esses parâmetros, estando em conformidade com o Anexo 22 da instrução, uma vez que algumas informações são essenciais para um melhor entendimento do *guidance* demonstrado.

O Quadro 3 demonstra quais empresas seguem a instrução da CVM durante os três anos e quais elaboram de forma diferente.

Setor	CVM 480/09 - ANEXO 22	Produção própria
Bens Industriais	EMBRAER S.A.	-
Construção e Transporte	ARTERIS S.A., CCR S.A., JHSF PARTICIPACOES S.A., JSL S.A., PORTOBELLO S.A. e TRISUL S.A.	JHSF PARTICIPACOES S.A.
Consumo Cíclico	KROTON EDUCACIONAL S.A.	GRENDENE S.A. e SPRINGS GLOBAL PARTICIPACOES S.A.
Consumo não Cíclico	COSAN S.A. INDUSTRIA E COMERCIO, HYPERMARCAS S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A., NATURA COSMETICOS S.A., RAIA DROGASIL S.A.,	BRF S.A., MARFRIG GLOBAL FOODS S.A, RENAR MACAS S.A. e SAO MARTINHO S.A.
Financeiro e Outros	BMFBOVESPA S.A. BOLSA VALORES MERC FUT, BCO BRASIL S.A., BRASILAGRO - CIA BRAS DE PROP AGRICOLAS e IGUATEMI EMPRESA DE SHOPPING CENTERS S.A	-
Materiais Básicos	DURATEX S.A., FIBRIA CELULOSE S.A., PARANAPANEMA S.A.	-
Tecnologia da Informação	-	TOTVS S.A.
Telecomunicações	TIM PARTICIPACOES S.A.	-
Utilidade Pública	CPFL ENERGIA S.A., LIGHT S.A., CIA SANEAMENTO BASICO EST SAO PAULO e TRACTEBEL ENERGIA S.A.	CIA SANEAMENTO DE MINAS GERAIS-COPASA MG

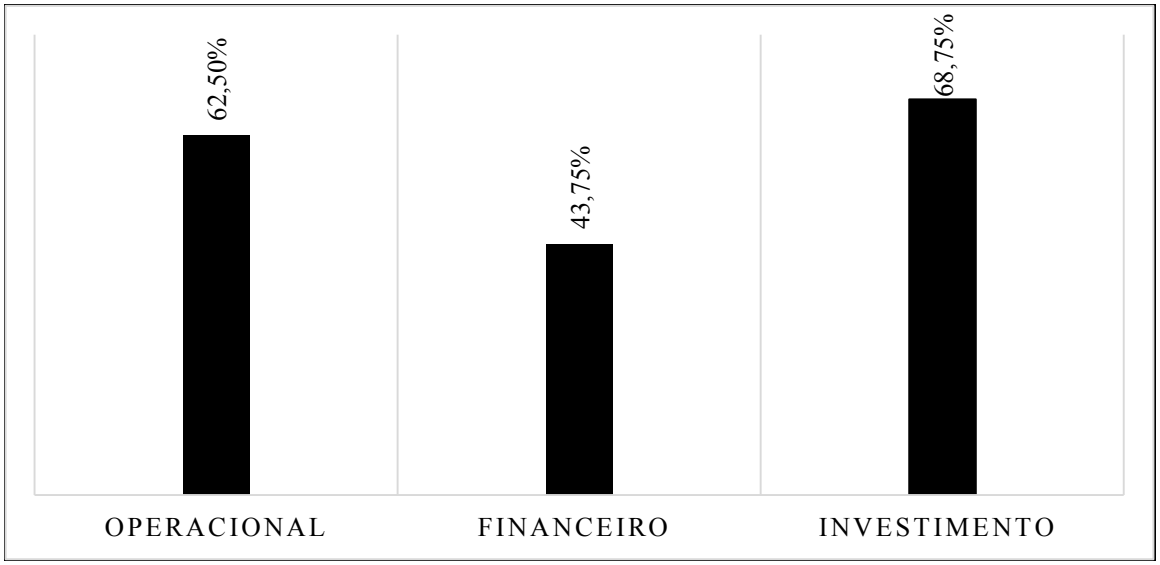
Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Quadro 3 – Parâmetros de divulgação

As empresas verificadas no Quadro 3 demonstrando relatórios de *guidance* de forma própria não revelam que suas informações não atinjam o objetivo de tal documento apenas a forma de apresentar está diferente daquele que a instrução indica. As informações divulgadas encontram-se de forma organizada e até mesmo mais agregada que o necessário.

A também indicado no Quadro 3 que empresas que divulgam conforme a instrução da CVM e de produção própria, significando que além de informações pertinentes a ordem da instrução e até mesmo os itens requisitados as empresas como JHSF PARTICIPACOES S.A. e MARFRIG GLOBAL FOODS S.A trazem informações entras em seus relatórios.

Observa-se no Gráfico 2, que as 32 empresas que divulgam suas publicações de *guidance* tem sua representatividade na categoria de *guidance* operacional, onde 20 (62,50%) empresas divulgam projeções relacionadas, 14 (43,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* financeiro e 22 (68,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* de investimento.



Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Gráfico 2 – Representatividade de empresas por categoria de *guidance*

Observa-se no Gráfico 2, que as 32 empresas que divulgam suas publicações de *guidance* tem sua representatividade na categoria de *guidance* operacional, onde 20 (62,50%) empresas divulgam projeções relacionadas, 14 (43,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* financeiro e 22 (68,75%) empresas divulgam relatórios de *guidance* de investimento.

Por não ter uma instrução que imponha a obrigatoriedade e quais os tipos de *guidance* devem ser evidenciados, cada organização segue seu padrão de divulgação, selecionando o que considera mais atrativo e transparência para possíveis investidores e para seus *stakeholders*. Além disso, deve-se salientar que as empresas analisadas pertencem ao maior nível de governança corporativa da BM&FBOVESPA.

Na Tabela 2 apresenta-se o tipo de *guidance* evidenciado pelas empresas. Observa-se que na prática de *guidance* operacional as divulgações com receita têm mais representatividade comparado com outros itens operacionais divulgados. Já as práticas financeiras são poucos exploradas nos relatórios.

RELATÓRIO DE GUIDANCE		**EMPRESAS**	**%**
OPERACIONAL	RECEITA	13	27,66
	EBTIDA	12	25,53
	DESPESAS E CUSTOS	10	21,28
	VENDA	5	10,64
	LUCRO	3	6,38
	RENTABILIDADE	3	6,38
	CAIXA LIVRE	1	2,13
FINANCEIRO	CARTEIRA DE CLIENTES	3	37,50
	PARTICIPAÇÃO MERCADO DE CAPITAIS	2	25,00

	AMORTIZAÇÃO DE EMPREST.	1	12,50
	JUROS	1	12,50
	NUMERO DE LOJAS	1	12,50
INVESTIMENTO	INFRAENTRUTURA E TECNOLOGIA	10	28,57
	CAPEX	9	25,71
	ATIVO	6	17,14
	P&D	4	11,43
	PLANTAÇÃO	2	5,71
	CONSTRUÇÃO DE FABRICA	2	5,71
	COMPRAS DE EQUIP.	1	2,86
	AQUISIÇÃO, FUSÕES E INCORPORAÇÕES	1	2,86

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Tabela 2 - Divulgação de relatório e seus respectivos *guidance*

As informações relativas às práticas de *guidance* de investimentos estão basicamente fornecidas por relatórios de infraestrutura e tecnologia e o CAPEX, representados em relação ao total de relatórios emitidos nesse grupo por 28,57% e 25,53, respectivamente.

No Quadro 4 está demonstrado o que cada setor evidencia em relação as práticas de *guidance*. Verifica-se que o item de receitas dos relatórios de *guidance* operacional são encontrados na maioria dos setores de atuação, ficando de fora apenas o setor de matérias básicos e utilidade pública. Já o item que mais se evidencia é o CAPEX da prática de *guidance* de investimento, normalmente, esses relatórios são emitidos para influenciar novos investidores e um atingir um número maior usuários.

Setor	**Práticas de guidance**		
	Operacional	**Financeira**	**Investimento**
Bens Industriais	Receitas	-	CAPEX e P&D
Construção e Transporte	Receitas e EBITDA	-	Ativos
Consumo Cíclico	Receitas, custos e despesas, venda, lucro, EBITDA, rentabilidade	Juros	CAPEX, aquisição, ativo e P&D
Consumo não Cíclico	Receitas, vendas, custos e despesas, caixa livre, EBITDA	Amortização de empréstimos e carteira de clientes	CAPEX, infraestrutura e tecnologia, ativos, fusão
Financeiro e Outros	Receitas, custos e despesas, EBITDA, lucro, rentabilidade e carteira de clientes	Carteira de clientes	Gastos com plantação e infraestrutura e tecnologia
Materiais Básicos	-	-	CAPEX, infraestrutura e tecnologia, ativos, fusão, construção de fabricas, compras de equipamentos
Tecnologia da Informação	Receitas e EBITDA	-	P&D
Telecomunicações	Receitas e EBITDA	-	CAPEX, infraestrutura e tecnologia,
Utilidade Pública	Custos e despesas, EBITDA	Participação mercado de capitais	CAPEX, infraestrutura e tecnologia, ativos e P&D

Fonte: Elaborado pelos autores, conforme dados da pesquisa.

Quadro 4 – Setor de atuação e suas práticas de *guidance*

Portanto, das 32 empresas analisadas pode-se destacar que a maioria segue a instrução da CVM nº 480/2009, mesmo que a divulgação de *guidance* seja voluntária. Os setores estão em sua maioria representados pela evidenciação de *guidance*, com exceção do setor de petróleo, gás e biocombustíveis. Destaca-se que as projeções relacionadas a receitas, EBITDA, CAPEX e infraestrutura e tecnologia são as mais abordadas nos relatórios das empresas analisadas.

No segmento Novo Mercado a governança corporativa normalmente deveria estar bem estruturada e as informações fornecidas por esses relatórios suficientes para somar transparência, diminuir riscos e incertezas junto aos *stakeholders* e usuários diversos, indiferente dos setores de atuação, porém essa prática ainda não é muito disseminada pelas empresas e pouco aplica- se no Brasil.

5 CONCLUSÃO

A presente pesquisa teve como objetivo verificar o *guidance* divulgado pelas empresas brasileiras do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA no período de 2012 a 2014. Buscou-se também mapear as empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA que divulgam *guidance* e identificar as práticas de divulgação de *guidance* apresentadas.

Revelou-se que de uma amostra de 131 empresas do segmento Novo Mercado da BM&FBOVESPA apenas 32 divulgam informações relacionadas a *guidance.* A pesquisa ainda evidencia que por mais que o *guidance* tenha caráter voluntário, as empresas seguem na sua maioria a instrução da CVM nº480/09, apresentando as informações conforme o Anexo 22.

Dentre as práticas apresentadas, destaca-se o *guidance* de investimento com 68,75% de *disclosure*, seguido do *guidance* operacional com 62,50%, e do *guidance* financeiro com 43,75%, reforçando as constatações dos estudos de Brandão (2013) e Macedo Neto *et al*. (2012).

Ressalta-se ainda que as práticas de *guidance* operacional relacionadas a receitas e EBITDA tem maior presença nos relatórios das empresas, confirmando estudo realizado por Folster (2015). Já as práticas de *guidance* de investimentos têm relação direta com CAPEX e infraestrutura e tecnologia, independente do setor de atuação.

Por serem empresas pertencentes a um segmento de alto nível de governança corporativa, segmento que traz em seus relatórios informações que facilitam o acompanhamento e fiscalização da empresa, além de diminuir incertezas e riscos pertinentes, as informações de *guidance* que são publicadas podem influenciar de forma direta os *stakeholders*, servindo como atrativo para futuros investidores e também para melhor relacionamento com seus fornecedores.

Por fim, salienta-se que os estudos relacionados ao *disclosure* de *guidance* desenvolvidos com empresas brasileiras cooperam para um melhor desenvolvimento das informações divulgadas, incentivando as empresas a tornarem cada vez mais crescente esse tipo de relatório, imprescindível para a competitividade no mercado nacional e internacional.

Aguarda-se para futuras pesquisas, estudos equivalentes em períodos diferentes, e até mesmo a relação entre as informações divulgadas e realizadas de *guidance*.

6 REFERÊNCIAS

BM&FBOVESPA - **Bolsa de Valores, Mercadorias e Futuros de São Paulo. Empresas Listadas**. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/cias-listadas/empresas-listadas/BuscaEmpresaListada.aspx?idioma=pt-br>. Acesso em: 08 set. 2015.

BRANDÃO, I. F et al. Fatores determinantes do *disclosure* de *guidance* das companhias listadas na BM&FBOVESPA. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, Florianópolis, v. 10, n. 21, p. 87-114, 2013. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/contabilidade/article/view/31696>. Acesso em: 07 set. 2015.

BRASIL. **Lei 6.404**, de 15 de Dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm. Acesso em 08 de set. 2015.

BRASIL. **Lei 11.638**, de 28 de Dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm. Acesso em 08 set. 2015.

CODIM - COMITÊ DE ORIENTAÇÃO PARA DIVULGAÇÃO DE INFORMAÇÕES AO MERCADO. **Pronunciamento de orientação nº 4–*guidance***, de 17 de abril de 2008. São Paulo: CODIM, 2008. Disponível em:<http://www.codim.org.br/downloads/Pronunciamento_Orientacao_04.pdf>. Aceso em: 08 set. 2015.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro**, de 2 de dezembro de 2011. Disponível em: <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Acesso em: 07 set. 2015.

CVM - COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS. **Instrução CVM nº 480**, de 7 de dezembro de 2009. Disponível em: <http://www.cvm.gov.br/legislacao/inst/inst480.html>. Acesso em: 07 set. 2015.

CRUZ, N. V. S.; DIAS FILHO, J. M.; CORDEIRO FILHO, J. B.; GOMES, S. M. da S.; BATISTA, A. B.; ANDRADE, C. M. *Disclosure* de *guidance* e desempenho das firmas listadas na BM&FBOVESPA. **CONTABILOMETRIA – Brazilian Journal of Quantitative Methods Applied to Accounting**, Monte Carmelo, v. 2, n. 2, p. 47-64, 2º sem/2015. Disponível em:

<http://www.furb.br/_upl/files/especiais/anpcont/2014/169_3.pdf?20150721155131>. Acesso em: 07 set. 2015**.**

FOLSTER, A; CAMARGO, R. V. W.; VICENTE, E. F. R.; Evidenciação de *Guidance*: um estudo da relação entre características das projeções e situação econômica- financeira. **XXXIX Encontro da AMPAD**, Belo Horizonte/MG – 13 A 16 de setembro de 2015. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/~anpad/eventos.php?cod_evento=1&cod_edicao_subsecao=1198&cod_evento_edicao=78&cod_edicao_trabalho=19902>. Acesso em: 07 set. 2015.

LIMA, G. A. S. F. de. **Utilização da teoria da divulgação para avaliação da relação do nível de *disclosure* com o custo da dívida das empresas brasileira.** 2007. 118 p. Tese (Doutorado em Controladoria e Contabilidade) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2007. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12136/tde-26112007-165145/pt-br.php>. Acesso em: 09 set. 2015.

MACEDO NETO, H. et al. **Fatores incentivadores da publicação de *guidance* pelas empresas do Ibovespa e sua conformidade com o pronunciamento de orientação n° 04/2008 do Codim**. *In:* ENCONTRO DA ASSOCIAÇÃO NACIONAL DE PÓS-GRADUAÇÃO E PESQUISA EM ADMINISTRAÇÃO, 36, 2012, Rio de Janeiro. Disponível em: <http://www.anpad.org.br/admin/pdf/2012_CON706.pdf>. Acesso em: 10 set. 2015.

MURCIA, F. D.; SANTOS, A. dos. Fatores determinantes do nível de *disclosure* voluntário de companhias abertas no Brasil. **REPeC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, Brasília, v. 3, n. 2, art. 4, p. 72-95, maio/ago. 2009. Disponível em: <http://www.repec.org.br/index.php/repec/article/view/68/58>. Acesso em: 07 set. 2015.

ROVER, S.; et al. Explicação para a divulgação voluntaria ambiental no Brasil utilizando análise de regressão em painel. **Revista de Adm. USP**, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 217-230. Abri/ junho 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rausp/v47n2/a05v47n2.pdf. Acesso em: 09 de set. 2015.

RODRIGUES, William Costa et al. Metodologia científica. **Paracambi:[sn]**, 2007. Disponível em: <http://pesquisaemeducacaoufrgs.pbworks.com/w/file/fetch/64878127/Willian%20Costa%20Rodrigues_metodologia_cientifica.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2016.

SALOTTI, B. M.; YAMAMOTO, M. M. Divulgação Voluntaria da Demonstração dos Fluxos de Caixa no Mercado de Capitais Brasileiro. **Revista Contabilidade & Finanças-USP**, São Paulo, v. 19, n. 48, p. 37-49, set/dez 2008. Disponível em:< http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772008000300004&script=sci_arttext>. Acesso em: 08 de set. 2015.

A EFETIVIDADE DO CONTROLE INTERNO NAS PREFEITURAS DA REGIÃO DA AMNOROESTE DE SANTA CATARINA

Gisele Rosa
Graduanda de Ciências Contábeis – UNOCHAPECÓ
gisele_14rosa@unochapeco.edu.br

Celso Galante, Me.
Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria - FURB
galante@unochapeco.edu.br

Resumo
O objetivo do estudo é avaliar a efetividade do sistema de controle interno nas Prefeituras da região da AMNOROESTE de Santa Catarina, além de disseminar e informar que este sistema atua de forma preventiva. Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como descritiva, de levantamento e quantitativa. A coleta de dados ocorreu por meio de questionário aplicado aos seis municípios pertencentes à Associação dos Municípios do Noroeste do Estado Santa Catarina (AMNOROESTE), sendo eles: Coronel Martins, Jupiá, Galvão, Novo Horizonte, São Bernardino e São Lourenço do Oeste. As análises dos dados indicam que 100% dos municípios utilizam controles internos como auxílio para a gestão, percebe-se que os agentes de controle interno estão qualificados para atuação buscando se aperfeiçoar e atualizar na área. O controle interno nestes municípios é realizado diretamente por um agente de controle interno com sistema moderno e atualizado que permite a emissão dos relatórios obrigatórios para a prestação de contas e envio aos órgãos fiscalizadores de controle externo que são o Tribunal de Contas do Estado e a Câmara Municipal de Vereadores para atender o que estabelece a legislação. Os principais resultados demonstram que o controle interno deve servir como ferramenta de auxílio ao gestor para que possa tomar decisões estratégicas e eficientes e que estabeleça objetivos de acordo com as prioridades, observando as normas, atendendo ao princípio da transparência e aplicando os recursos públicos de forma eficiente e eficaz.

Palavras-chave: Sistema de controle interno. Gestão pública. Agente de controle interno.

Abstract
The objective of the study is to evaluate the effectiveness of the internal control system in the municipalities of the region of AMNOROESTE of Santa Catarina, as well as disseminate and report that this system acts preventively. The methodological procedures characterize the research as descriptive and quantitative survey. The data were collected through a questionnaire that the six municipalities belonging to the Association of Municipalities of Northwest Santa Catarina (AMNOROESTE), as follows: Colonel Martins, Jupiá, Galvão, Novo Horizonte, San Bernardino and San Lourenco do Oeste. Analyses of the data indicate that 100% of municipalities use internal controls as an aid to management, it is clear that the internal control agents are qualified to act seeking to improve and upgrade the area. The internal control in these municipalities is performed directly by an internal control agent with modern and updated system that allows the issuance of mandatory reporting for accountability and submission to regulatory agencies of external control that are the State Audit Court and the House Municipal Councillors to meet the establishing legislation. The main results show that internal control should serve as a tool to manager so you can make strategic and efficient decisions and set goals in accordance with the priorities, observing the rules, taking into

account the principle of transparency and applying public resources in order efficient and effective.

Keywords: internal control system. Public administration. internal control agent.

1 INTRODUÇÃO

A administração pública é cada vez mais pressionada por exigências nos aspectos de que haja um controle mais eficiente nas entidades. Sales (2013) descreve que a gestão pública baseada nos princípios do controle social busca na prestação de serviços alcançar a maior eficiência e para isto existem os controles internos que de modo geral são os planejamentos da organização, as medidas e os métodos que a entidade tem para oferecer maior segurança, exatidão e confiabilidade das informações contábeis. É uma estrutura segundo Calixto e Velasquez (2005), criada pela empresa para normatizar e definir as responsabilidades de cada função, as rotinas de trabalhos e os procedimentos de cada operação.

Para Pereira e Rezende (2013) atualmente a utilização de um controle interno tornou-se indispensável para a gestão municipal, pois esta ferramenta auxilia no alcance das metas, da forma com que foi planejada e possibilita maior confiabilidade a gestão. Este sistema orienta as atividades que devem ser exercidas na organização passando por um processo previamente determinado.

O controle interno relaciona-se com todas as funções, formando um sistema indispensável para qualquer organização. Tudo começa com o planejamento, pois dificilmente uma entidade terá êxito sem um bom planejamento com objetivos definidos para tal atividade. Para Silva, (2002) o controle interno se define por um processo de asseguração das ações para verificar se as mesmas estão sendo executadas de acordo com o planejado.

Com tantas denúncias, corrupções, fraudes e tantos outros fatos que são anunciados pelos meios de comunicação, vê-se a necessidade de sistemas de controle interno no qual a contabilidade é fator importante na análise dos registros e das informações produzidas pelas Demonstrações Contábeis. Como salientam Zanatta e Batistella (2013) é importante que os sistemas de controle interno trabalhem com a contabilidade, pois além de proteger o patrimônio, será possível uma maior exatidão dos dados contábeis promovendo uma eficiência operacional atingindo os objetivos propostos pela organização.

O controle interno para Calixto e Velasquez (2005) é realizado por uma estrutura organizacional juntamente com um mecanismo de controle estabelecido pela administração. Normas internas são incluídas neste sistema para definir responsabilidades, rotinas de trabalho e procedimentos para a revisão, aprovação e registros, para isto a organização deve ter um plano de organização que prevê a segregação apropriada das responsabilidades de cada um dos integrantes e usuários do controle interno.

A contabilidade nas organizações desenvolve papel importante. Segundo Rezende e Favero (2004) esta importância está na fiscalização de documentos para a avaliação e certificação dos registros de atos e fatos que acontecem nos sistemas orçamentários, financeiros e patrimoniais, pois é um instrumento indispensável em todos os aspectos do controle interno, fazendo registros completos dos valores exatos de todas as transações feitas pela entidade.

Com intuito financeiro precisa-se ficar atento na administração pública para verificar tudo em relação as arrecadações, o gerenciamento e a aplicação do recurso, seguindo sempre as normas e leis determinantes. Para Souza et al. (2007) verificar as receitas e despesas da entidade comparando com o planejamento, é a maneira mais significativa de fiscalizar se os representantes do povo estão realmente cumprindo com o seu papel perante a sociedade.

Desta forma faz-se o seguinte questionamento: Qual a efetividade do sistema de controle interno nas Prefeituras Municipais pertencentes a Associação dos Municípios do

Noroeste do Estado de Santa Catarina? Com o intuito de mostrar o funcionamento dos sistemas de controle interno por meio de pesquisas bibliográficas, tem-se por objetivo avaliar a efetividade do sistema de controle interno nas Prefeituras Municipais pertencentes à Associação dos Municípios do Noroeste do Estado de Santa Catarina.

Por meio deste estudo pretende-se além de disseminar, informar que o Controle Interno atua de forma preventiva em todas as funções, sejam elas administrativas, jurídicas orçamentárias, contábil, financeira, patrimonial, de recursos humanos entre outras. Tornando-se indispensável para a segurança de qualquer organização, desempenhando a eficiência dos seus objetivos (JOSE FILHO, 2008).

A justificativa para esta pesquisa baseia-se na efetividade dos controles internos, refere-se a capacidade de promover os resultados pretendidos na administração pública, pois este sistema tem relevância considerável porque auxilia todos as outras áreas da gestão pública. A efetividade busca avaliar resultados, verificando quais benefícios eles trarão pesquisar sobre este assunto é necessário para demonstrar para a sociedade a importância deste sistema nas administrações públicas. De acordo com Jose Filho (2008), se não existe um controle, a entidade não tem como determinar metas e execuções de orçamentos, por este ser um instrumento essencial da administração.

O controle interno desempenha uma importante função que serve de apoio a contabilidade, disseminando a necessidade de estudos direcionados a esta área, uma vez que a efetividade é o resultado de um trabalho de qualidade desenvolvido pela empresa. É com este contexto que se faz necessário ressaltar, que o controle interno nas instituições públicas é importante e sua efetividade merece grande atenção. Segundo Cius (2012) o controle tem por finalidade detectar desvios que possam ocorrer durante planejamentos orçamentários e financeiros, é preciso tomar medidas de prevenção para que possam corrigir e coibir estes desvios na efetivação do plano de controle interno.

Portanto este artigo comtempla em sua revisão de literatura assuntos como o controle interno e sua importância, a sua atuação perante a administração pública, os fatores que implicam na sua eficiência, a responsabilidade dos integrantes e responsáveis dos controles internos. Contendo ainda estudos correlatos, comentando de alguns autores que tem o mesmo conteúdo em seus artigos. Nos demais conteúdos, terá a apresentação dos procedimentos metodológicos utilizados neste artigo, que caracterizam a pesquisa como descritiva, de levantamento e quantitativa. A coleta de dados ocorre por meio de questionário e as análises e resultados da pesquisa sobre a efetividade dos controles internos nas prefeituras da região da AMNOROESTE do estado de Santa Catarina está representada por meio de tabelas. Por fim contém as conclusões e pesquisas futuras.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Na revisão de literatura apresentam-se assuntos que irão dar embasamento a pesquisa sobre a efetividade do controle interno. Este estudo aprofunda o assunto nas questões do conceito de controle interno e sua importância, a sua atuação na administração pública, os fatores que implicam na sua eficiência e a responsabilidade dos integrantes e dos responsáveis pelo sistema de controle interno das organizações.

2.1 Conceitos de controle interno e sua importância

Em todas as organizações o controle interno tende-se a ser importante, tanto na parte do planejamento, quanto nos processos desenvolvidos dentro da mesma. Em vários casos encontram-se opiniões diferenciadas do que é o controle interno e a sua real importância.

De acordo com Jose Filho (2008), ele afirma que o controle interno é o conjunto de normas, rotinas e procedimentos criado pela instituição pública para determinar responsabilidades e atribuições para a verificação do desenvolvimento das atividades, com o

objetivo de checar se as mesmas estão sendo desempenhadas da forma como foram planejadas.

Para Souza et al. (2007) significa exercer controle, fiscalizar, conferir e inspecionar, configurando o plano organizacional da entidade com o papel de auxiliar a administração diante de seus objetivos. O controle pode ser caracterizado por uma atividade de verificação com o objetivo de confrontar as ações desenvolvidas pela empresa com as normas estabelecidas pela mesma.

Tatsch (2005) descreve, que o controle interno está totalmente relacionado a administração pública e é representado como uma faculdade de vigilância, orientação e correção do órgão ou autoridade funcional, que está a frente da administração.

De acordo com Santos e Silva (2012), controle interno é um processo de garantia dos objetivos organizacionais e gerenciais, destinado a assegurar que as ações estão sendo executadas conforme planejado, tendo em vista os objetivos pré-determinados. Nesta mesma perspectiva Beuren e Zonatto (2014) descrevem que o controle interno tem papel significante, pois os gestores por meio dele podem monitorar as atividades da organização para que possam garantir que os objetivos sejam alcançados.

O controle interno com apoio de seus mecanismos tem a capacidade de corrigir os rumos aos quais foram programados, com a intenção de que atinjam as metas pré-aprovadas. A ausência dos controles deixa o sistema desfavorecido, facilitando que aconteçam os maus usos de recursos e os possíveis desvios. Portanto os sistemas de controle tem a eficiência de verificar e prevenir estes desvios (SOUZA et al. 2007).

Zanatta e Batistella (2013) mencionam que o sistema de controle interno nas organizações se fundamenta por um relacionamento permanente com a entidade, para evitar desvios, perdas e desperdícios, assegurando o cumprimento das normas projetadas pela administração, propiciando a identificação de erros e fraudes, auxiliando a gestão pública em relação às metas.

A contribuição que o sistema de controle interno municipal proporciona aos gestores quanto à verificação, análise e avaliação dos resultados é evidente como descreve Pereira e Rezende (2013), pois estes controles existem para tentar garantir que a organização realize de forma planejada, integrada e transparente a efetividade da gestão e a melhor utilização do dinheiro público.

Uma organização só terá um bom andamento, se sua administração estiver munida de um bom sistema de controle interno, de estrutura e suportes que o deixe seguro em todos os aspectos com relação ao patrimônio, receitas e despesas. Ou seja, assegurar-se de que as medidas tomadas e os métodos utilizados estão dando bons resultados e garantindo a confiança de todos na organização.

2.2 A atuação do sistema de controle interno na administração pública municipal

A fiscalização da gestão orçamentária, financeira e patrimonial dos municípios é de total responsabilidade tanto do sistema de controle interno, quanto da câmara de vereadores, do tribunal de contas e além do controle social.

Como mencionado por Cavalcante, Peter e Machado (2011) a responsabilidade para o controle interno é delegado pela sociedade a um administrador público, que deve prestar contas de sua gestão de forma contínua e estar inteiramente disponível a qualquer momento para a sociedade.

A atuação do sistema de controle interno na administração pública teve seu impulso principal segundo Silva (2002) a partir da Lei 4.320/64 que consagrou os princípios do orçamento e do controle, estabelecendo objetivos e novas técnicas orçamentárias para a eficácia dos gastos públicos, instituindo o Orçamento Plurianual e o Orçamento Anual. Gruman (2012) argumenta que todas estas informações decorridas de qualquer órgão público

devem ter livre acesso para os cidadãos brasileiros como está descrito na Lei Federal nº 12.527 que mensura o artigo 5º da Constituição Federal de 1988. A partir destes contextos o controle interno passa a ter uma inspetoria de finanças como órgão principal do sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria.

Dentre os resultados a serem obtidos pelos procedimentos de controle Souza et al. (2007) conceituam a garantia de que os aspectos legais estão sendo cumpridos conforme a lei, e que não deve haver ratificação para o administrador público. Ainda segundo os mesmo autores, no Brasil existem mais de 5.500 municípios, existindo um administrador público para cada um deles e mais tantos outros que vivem em função da administração pública, dando o suporte necessário para que o controle interno atinja os seus objetivos.

Jose Filho (2008) descreve que um dos elementos principais para uma boa atuação do controle interno é a chamada segregação de funções (quem faz não pode controlar), pois ninguém pode ter o controle completo de qualquer que seja a transação, isto pode acarretar em um sistema vulnerável.

Por meio de observações feitas por Zanatta e Batistella (2013), o controle interno dependente dos processos administrativos de uma entidade de tal forma que não podem ser planejados separadamente. Sua formação é fator decisivo para o desempenho de atividades a serem implantadas nas unidades de administrações públicas municipais, por tratar-se de um relacionamento permanente, sendo fundamental a aceitação pela organização.

Para Mattos e Mariano (1999) a segregação de funções ajuda na prevenção de erros intencionais e não intencionais, tornando este, um instrumento importante para o desenvolvimento de um sistema de controle interno. Na mesma posição Zanatta e Batistella (2013) afirmam que o profissional que integra o sistema, tem como papel essencial, contribuir para que erros e fraudes não aconteçam. Ou seja, o administrador público deve estar bem preparado para desempenhar sua função como representante da sociedade.

Assim como nas demais esferas da administração pública, Cavalcante, Peter e Machado (2011) afirmam que o bom funcionamento do controle interno nos municípios se dá em função de desempenhos preestabelecidos que atendam a necessidade da sociedade, de tal forma que atinjam seus interesses e objetivos.

Em todos os casos citados a atuação do controle interno é importante, não somente para prevenir o não acontecimento de erros e fraudes, mas também para ajudar a administração pública a controlar com efetividade seus recursos, essas responsabilidades são direcionadas aos Prefeitos e todos aqueles que o fiscalizam. Somente se tem uma atuação relevante de controle interno aqueles administradores que traçam objetivos predeterminantes das receitas, das despesas e das metas, pois é com este auxílio que se pode ter a total competência para a efetividade do sistema.

A formação e o desenvolvimento dos objetivos planejados pela organização é o segredo da gestão pública, pois visa contribuir para proteger e assegurar a entidade, tendo como assistência a contabilidade e a auditoria. Por tanto, o controle interno tem bom desempenho, se trabalhar junto com a contabilidade auxiliado da eficiência do administrador público.

2.3 Fatores que implicam na eficiência do controle

O controle interno é um elemento com função administrativa que deve ser planejado, pois é este planejamento que traça metas e objetivos a administração pública, a qual deve estar sujeita de forma contínua o monitoramento e mudanças que venham a contribuir para a sua efetiva eficiência.

Um dos fatores que implicam na eficiência do controle segundo Galante, Beuren e Oliveira (2009) é a estrutura da administração pública, pois é quem definirá de forma clara as responsabilidades que cada um ocupa dentro dela, ou seja, as áreas de atuação, os cargos e as

atribuições que cada um deverá desempenhar. Por tanto na administração pública é importante dar prioridade ao planejamento, tendo ele como principal objetivo da gestão, sendo por meio dele que se buscará o melhor controle na organização.

Para Vasconcelos et al. (2012) a eficiência do controle dependem do plano de organização, dos métodos e procedimentos das políticas administrativas da gestão, pois ele tem por objetivo avaliar os resultados obtidos na execução de acordo com o que foi planejado apurando os possíveis desvios e providenciando a sua correção. Para eles o controle deve estar sempre relacionado ao planejamento, fixando padrões para a comparação dos resultados. Ainda segundos eles não há como avaliar o desempenho real de uma entidade se não for por meio de padrões.

Alguns autores como Jordão, Souza e Teddo (2012) narram que os gestores devem buscar novos e mais eficientes sistemas de controle interno no intuito de promover a eficácia dos objetivos traçados, pois estes normalmente são os responsáveis por influenciar os gestores a verificar se todas as pessoas e processos estão sendo feitos conforme planejado. Azedo, Ensslin e Reina (2010), mencionam que os procedimentos e registros adotados pelo controle devem ser implantados para preservar as informações geradas por ele e ainda dar segurança aos usuários, pois estas informações devem ser exatas, confiáveis e baseadas em fatos verídicos.

Outro fator importante na eficiência do controle interno é o monitoramento e avaliação deste sistema. Imoniana e Nohara (2005) esclarecem que este é um processo fundamental, sendo feito por acompanhamentos contínuos das atividades, por auto avaliações e revisões de auditoria, para ter a certeza de que o controle interno está sendo efetivo. A função deste monitoramento é verificar se todos os elementos do controle estão funcionando conforme o planejado, pois os controles são eficientes quando a administração acompanha e controla os seus interesses.

Conforme Pereira e Rezende (2013) os diferentes órgãos públicos buscam um sistema de controle interno que atue com efetividade, integrando informações preventivas que possam contribuir para o planejamento e gestão estratégica municipal. A efetividade deste sistema contribui no detalhamento dos orçamentos à longo prazo, que devem ser monitorados e avaliados pela gestão.

Para contribuir com o estudo Zanatta e Batistella (2013) mencionam que um dos fatores importantes na eficiência de um controle é ter profissionais capacitados e atualizados e um sistema de controle interno bem estruturado, de maneira eficiente e que tome decisões necessárias para a administração pública perante as exigências da sociedade. O controlador do sistema deve estar constantemente em busca de aprendizado sobre legislação e tudo o que está ligado a isto. Pois a capacitação é um dos principais motivos para o bom desenvolvimento das atividades de sua responsabilidade.

Percebe-se pelas ideias dos autores que o planejamento e sua execução, proporcionarão à administração pública a verificação de possíveis fraudes e desvios, definirá as ocupações de cada um dentro do sistema de controle interno. Sua eficiência depende da forma com qual ele foi planejado e deve ter informações que deem suporte as suas atividades, proporcionando a segurança dos administradores e dando efetividade aos seus resultados.

2.4 Estudos correlatos

Estudos têm sido realizados para mostrar a efetividade, eficiência e importância de um sistema de controle interno em prefeituras e setores de administração pública. Para isto faz-se pesquisas para demonstrar as análises e resultados da efetivação e qualidade destes sistemas.

Silva (2002) estudou o controle enquanto função da Ciência da Administração e sua utilização como principal objeto da Auditoria Interna, centrando atenção à evolução dos controles internos na Administração Pública. Abordam-se a forma de organização, papel e

importância do controle interno, assim como as dificuldades para o estabelecimento de controles eficazes no setor público, em função de suas peculiaridades. Os resultados demonstraram que para o êxito do controle interno no setor governamental é necessário, ainda, superar as dificuldades apontadas e promover os ajustes necessários na estrutura, de modo a favorecer à conscientização e o comprometimento dos administradores públicos com o exercício efetivo da função de controle em suas áreas de competência, estabelecendo-se o elo de integração efetiva entre o órgão central de controle e o organismo público como um todo.

Calixto, Velasquez (2005) tinham por objetivo identificar se o Sistema de Controle Interno contribui para que haja uma eficiente execução das propostas de governo, diminuindo os riscos inerentes ao desvio de recursos e a aplicação irregular de dinheiro público nas Universidades do Estado do Rio Grande do Sul. Foi possível vislumbrar a existência de um ambiente favorável ao desenvolvimento de ações integradas, direcionadas para a economia de recursos e a maximização dos benefícios advindos dos trabalhos de auditoria. Para desempenhar seu papel, o sistema precisa estar munido de atributos de qualidade social, ética e credibilidade, enquanto as diversas organizações devem realizar suas operações em parceria para otimizar a utilização dos recursos, e a obtenção de consistência e eficácia dos resultados.

Tatsch (2005) propôs um trabalho com o propósito de ressaltar a importância da institucionalização do sistema de controle interno junto às administrações públicas nas Pequenas e Médias Prefeituras da Região Central do Rio Grande do Sul. A Lei de Responsabilidade Fiscal inseriu uma nova realidade no meio público, com várias exigências e limites na administração da receita e da despesa. Os resultados fizeram com que o responsável pela entidade notasse a necessidade da institucionalização do sistema de controle interno, como meio de resguardo próprio e do bem público.

Jose Filho (2008) objetivou em seu trabalho evidenciar a importância do Controle Interno como instrumento que proporciona à Administração Pública, especialmente a Municipal, subsídios para assegurar o bom gerenciamento dos negócios públicos, possibilitando a prestação de serviços com economicidade, eficiência e eficácia, evitando a ocorrência de erros potenciais, por meio do controle de suas causas. Os resultados confirmaram que o Controle Interno desempenha papel relevante na administração pública, principalmente, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

Santos e Silva (2012) investigaram a finalidade de demonstrar a importância do Controle Interno e a Lei de Responsabilidade Fiscal na Administração Pública, uma vez que, organizar um sistema de controle interno significa coordenar o funcionamento dos processos inerentes à administração de forma a evitar erros, fraudes e desperdícios do cofre público. A amostra incluiu o sistema de controle interno da administração pública, pois é por meio dele que serão avaliados o cumprimento das metas, o planejamento, a aplicação de recursos e pagamentos, enfim, tudo o que diz respeito a gestão pública, mas é preciso ter um sistema de controle e informações muito eficientes. Os resultados indicaram por se tratar de uma atividade extremamente importante para a administração pública, o responsável deve ser um profissional muito bem qualificado. Sem dúvida o profissional mais habilitado para exercer essa função é o Profissional da Contabilidade.

Os estudo realizados por Zanatta e Batistella (2013) verificaram a importância do Sistema de Controle Interno para a gestão pública municipal. E também analisaram seus conceitos e objetivos. Obtiveram resultados de que o controle interno desempenha papel relevante na Administração pública, principalmente, pela orientação e vigilância em relação às ações dos administradores, visando assegurar eficiente arrecadação das receitas e adequado emprego dos recursos públicos.

Portanto percebe-se a importância e efetividade dos controles internos municipais, não basta apenas existir sistemas qualificados para o desenvolvimento de um bom trabalho, precisa-se também o acompanhamento de pessoal responsável e que tenha a competência necessária para obter o resultado com eficiência.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa caracteriza-se quanto ao seu objetivo como sendo descritiva, por aprofundar um estudo da efetividade do controle interno nas prefeituras. Para Gil (2010) este tipo de pesquisa descreve as características de determinadas populações ou fenômenos. Uma das suas peculiaridades está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados como questionários.

Quanto ao procedimento a pesquisa foi realizada com o método de levantamento. Para Raupp e Beuren (2012) os dados referentes a este tipo de pesquisa podem ser coletados com base em uma amostra retirada de determinada população ou universo que se deseja conhecer. Deve-se, então, atentar para o fato de que nenhuma amostra é perfeita, podendo variar o grau de erro ou viés.

A abordagem do problema caracteriza-se como quantitativa. Raupp e Beuren (2012) justificam que a abordagem quantitativa define-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta de dados quanto no tratamento dos mesmos. É um procedimento com pouca profundidade, que busca o conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos. A pesquisa abordará cruzamento de dados entre os municípios, usando procedimentos estatísticos para demonstrar como estes municípios realizam os controles internos.

O estudo sobre a efetividade do controle interno foi realizado nas prefeituras dos municípios de Coronel Martins, Jupiá, Galvão, Novo Horizonte, São Bernardino e São Lourenço do Oeste, pertencentes a Associação dos Municípios do Noroeste do Estado Santa Catarina (AMNOROESTE). Para melhor entendimento e contribuição da pesquisa foram confeccionados questionários, que foram enviados aos controladores internos com perguntas abertas e fechadas (estruturadas e semiestruturadas). Gil (2010) define o questionário como a técnica de investigação composta por um conjunto de questões que são submetidas a pessoas com o propósito de obter informações sobre seus conhecimentos.

Esta pesquisa foi realizada com o intuito de demonstrar a efetividade dos controles internos nas prefeituras destes municípios, faz parte da amostra os seis municípios pertencentes à região da AMNOROESTE. A coleta de dados foi realizada no período de fevereiro a março de 2015, a análise está representada por meio de tabelas.

Este estudo mostra-se importante por evidenciar que os sistemas de controle interno devem ser planejados e sua efetividade depende de cada gestor. Para isto faz-se necessário esta pesquisa a fim de coletar dados e comprovar que a efetividade dos controles internos referem-se a eficiência e eficácia nos resultados dos trabalhos.

O instrumento de coleta de dados tem como objetivo definir como a pesquisa foi realizada, coletar as informações necessárias para comprovar os estudos propostos anteriormente e também para entender melhor os assuntos teóricos colocados no artigo. Este instrumento é utilizado para que o estudo se torne mais confiável.

Para a coleta de dados foi aplicado um questionário desenvolvido com base nesta pesquisa, ao mesmo tempo interligar o conteúdo com as informações obtidas com a interpretação dos dados da pesquisa para demostrar a efetividade do controle interno nos municípios da região da AMNOROESTE de Santa Catarina.

O questionário foi aplicado diretamente aos gestores de controle interno das Prefeituras dos municípios relacionados, verificando como é desenvolvido este controle, se há

um sistema para desenvolvê-lo, como estão se qualificando os responsáveis e se há um acompanhamento do gestor administrativo (Prefeito) entre outros quesitos.

As informações obtidas nestes municípios por meio do questionário foram analisadas e comparadas com os objetivos apresentados, demonstrando de que forma o controle interno atua nesta região, se há ou não uma efetividade e de que forma ela é obtida, nos resultados do estudo.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Este capítulo apresenta as análises dos dados obtidos com as respostas dos questionários aplicados nos seis municípios pertencentes a região da AMNOROESTE. Os dados com respostas objetivas estão representados por tabelas, outros que foram aplicados de forma descritiva e são apresentados no próprio texto.

Desta forma o questionário contém 20 questões, sendo elas 17 objetivas e 3 descritivas, nas quais 8 estão representadas por meio de tabelas, as outra questões foram apensas citadas a fim de comparar o objetivo proposto no artigo com as análises obtidas na região da AMNOROESTE do Estado de Santa Catarina.

Como primeiro passo buscou-se aprofundar em questões pessoais dos respondentes, buscando saber a quanto tempo o responsável pelo controle interno trabalha na prefeitura, o qual demonstrou que a maioria possui quase dez anos de profissão.

Outra questão levantada, foi de informar se este gestor é concursado ou apenas está em um cargo comissionado, como resultados obteve-se que cerca de 50% dos servidores públicos são cargos efetivos e os outros 50% são cargos comissionados.

Também foi perguntado sobre a formação destes indivíduos, para ter ciência se o mesmo tinha o conhecimento necessário para atuar na área, segundo a pesquisa mais da metade, ou seja, cinco dos seis respondentes possuem graduação em administração ou contábeis e apenas um possui curso superior em outra área, ou seja, a maioria dos servidores graduaram-se na área que estão exercendo a profissão com as suas obrigações, suas qualificações e seus deveres perante a gestão e a sociedade.

Depois de todo este estudo sobre o responsável pelo sistema de controle interno, fez-se necessárias algumas questões em relação ao sistema, de como ele funciona dentro das prefeituras e como eles são tratados pelos gestores. Em vários momentos do artigo, é mencionada a importância de um controle interno atualizado, seus benefícios para que o sistema seja confiável e atinja a maior eficiência.

Por meio de tabelas está sendo representando e demonstrando as principais questões com relação ao assunto. A Tabela 1 apresenta a frequência com que a organização discute esta importância de manter um controle interno atualizado.

Tabela 1 – Frequência abordada/discutida da importância de manter atualizado o controle interno.

Frequência	Frequência absoluta	Frequência relativa
Semanalmente	1	16,67%
Mensalmente	1	16,67%
Trimestralmente	2	33,33%
Anualmente	1	16,67%
Não conversa	1	16,67%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na região dos municípios da AMNOROESTE, como é demonstrada na Tabela 1, as prefeituras pesquisadas não tem uma regra geral de quando conversar ou discutir com os gestores da importância da atualização desta atividade. A maioria, ou seja, 33,33% fazem isto a cada três meses (trimestralmente), outras semanalmente, mensalmente, anualmente e teve uma também que não conversam sobre o assunto.

Nesta região pode-se perceber que esta atividade é essencial, pois está relacionado diretamente com a organização e seus subordinados fazem o papel de manter este sistema renovado e moderno, para que seja colocado da melhor forma possível aos seus munícipes, pois em outra pergunta levantada durante o questionamento todos os gestores afirmaram em suas respostas que o controle interno é importante em todas as organizações.

Para buscar informações sobre possíveis atualizações dos técnicos foi perguntado quais os cursos ou treinamentos que estes gestores tinham em relação ao controle interno, como está representado na Tabela 2.

Tabela 2 - Cursos de aperfeiçoamentos ou treinamentos que possui em controle interno?

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Nenhum	0	0,00%
De 01 a 03 cursos ou treinamentos	1	16,67%
De 04 a 06 cursos ou treinamentos	2	33,33%
Mais de 07 cursos ou treinamentos	3	50,00%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Com relação a Tabela 2, constata-se que 50% dos gestores de controle interno, possuem mais de 7 cursos na área, em outros questionamentos foi verificado que estas pessoas também possuem quase dez anos de profissão assim como já foi mencionado no início da análise. Ou seja, por meios destes demonstrativos indica-se que todos estão preocupados e buscam atualizações.

Os gestores mostraram-se disponíveis para a atualização destes sistemas, cientes de que são eles os responsáveis por qualquer mudança ocorrida, se o trabalho está sendo feito ou não. Evitando assim possíveis erros ou fraudes, colocando um sistema eficiente e orientando como deve ocorrer todo o trabalho.

É em relação a estes estudos e aperfeiçoamentos do sistema de controle interno que pretende-se aprofundar o assunto quanto a situação de cada um destes municípios da região AMNOROESTE do Estado de Santa Catarina.

É na Tabela 3 e 4, que está evidenciada as respostas obtidas no questionário aplicado nos seis municípios pertencentes a esta região e o município em relação ao sistema. Quem está desenvolvendo as atividades e relatórios do controle interno.

Tabela 3 – Situação atual do município em relação ao sistema de controle interno.

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Bom	4	66,67%
Regular	2	33,33%
Ótimo	0	0,00%
Ruim	0	0,00%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Comparando a Tabela 3 onde certifica-se de que a grande maioria, ou seja 66,67% dos municípios pesquisados consideram a sua situação com relação ao controle interno com um grau de satisfação classificado como bom e cerca de 33,33% como regular, obtém-se a informação de que em nenhum dos município pesquisados esta relação está ruim e também como foi demonstrado na tabela compreende-se que esta situação não foi mencionada como ótima na respostas dos gestores.

Com estas opiniões percebe-se que em todos os municípios questionados a uma relação importante entre a organização e seus gestores, que eles devem estar um apoiado ao outro para que a efetividade possa realmente ocorrer ou pelo menos tentar evitar transtornos com relação aos objetivos da efetivação do sistema de controle interno.

A Tabela 4 mostra uma situação semelhante à da Tabela 3, pois demonstra quem é o responsável pela atividade e elaboração dos relatórios de controle interno para serem exposto à todos aqueles que precisam ou queiram estar informado sobre como está a administração pública.

Tabela 04 - Atualmente, quem desenvolve as atividades e elabora os relatórios de controle interno.

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Agente de controle interno	5	83,33%
Contador	1	16,67%
Não há funcionário específico p/ função	0	0,00%
Desconheço	0	0,00%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Como pode-se perceber na Tabela 4 o principal responsável pela atividade de controle interno está desenvolvendo sua função de forma correta, como foi mencionado no capítulo de revisão da literatura onde se descreve as responsabilidades dos integrantes e responsáveis pelo sistema de controle interno, ou seja, o controlador interno deve desempenhar as atividades relacionadas a sua área para que possa auxiliar o governante, dar suporte em tudo o que se relaciona com receitas, despesas, orçamentos para cumprir e confrontar com o que foi planejado.

Neste estudo em apenas um município o contador é quem se responsabiliza pelas atividades e relatórios do controle interno. Somente uma pessoa desenvolve esta atividade, por ser uma região onde a população é considerada pequena, ou seja, uma região onde a população pode variar de 2.150 a 23.017 pessoas, segundo informações obtidas no site da AMNOROESTE.

É por meio destas informações que foram formuladas outras questões com relação ao controle interno, como por exemplo, a necessidade e obrigatoriedade da utilização do controle interno, como os gestores classificam os modelos destes sistemas nos municípios, representado na Tabela 5.

Tabela 5 - Modelos existentes atualmente de sistemas de controles internos.

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Péssimo	0	0,00%
Ruim	0	0,00%
Regular	2	33,33%
Bom	4	66,67%
Excelente	0	0,00%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Assim como a Tabela 3, a Tabela 5 revela que na opinião dos gestores os modelos de sistemas existentes são classificados como bons em sua maioria e em sua minoria regulares, mas em nenhuma das respostas obtidas referente a questão dos modelos de sistemas de controle interno existentes foi descrito que eles seriam péssimos ou ruins, nem mesmo excelentes.

Como auxílio a esta questão foi perguntado se havia uma estruturação adequada para estes modelos de controle interno, e o resultado mostrou que 66,67% destes municípios descrevem não ter esta estruturação, que ainda faltam suportes para que eles consigam fazer o seu trabalho de forma correta. Consideram os sistemas bons, mas ao mesmo tempo ainda precisam que estes sejam melhores para fazer com que ocorra a efetividade destes controles interno, comentam também que em toda a região AMNOROESTE estes sistemas estão atuando como instrumentos de auxílios a gestão municipal.

Para dar suporte a esta questão, a Tabela 6 é resultado da pesquisa realizada se existe um acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno.

Tabela 6 - Existe um acompanhamento das etapas essenciais no processo de controle interno.

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Sempre	0	0,00%
Quase sempre	3	50,00%
Ás vezes	3	50,00%
Nunca	0	0,00%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Sobre a questão demonstrada na Tabela 6, verifica-se que nos municípios pesquisados, em 50% deles as organizações acompanham "às vezes" os processos e etapas essenciais para realização do controle interno e os outros 50% dos pesquisados responderam que "quase sempre" acompanham. Pode-se identificar que a questão do controle interno da entidade fica a cargo dos próprios agentes ou responsáveis destes sistemas.

A atividade desempenhada por eles está inteiramente sobre suas responsabilidades, apesar de evidenciar por meio do questionário que em 5 municípios desta região (83,33%) o setor de controle interno está vinculado ao gabinete do prefeito, o que é uma obrigatoriedade por ele ser o responsável a tudo o que acontece nos setores financeiros, orçamentários e patrimoniais da administração pública.

Mediante a estes fatos, questionou-se em que nível hierárquico é classificado o controle interno nestas instituições, como está representado na Tabela 7.

Tabela 7 - Em que nível hierárquico o controle interno se encontra na instituição.

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Estratégico	3	50,00%
Tático	0	0,00%
Gestor ou supervisor	2	33,33%
Operacional	1	16,67%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

É na Tabela 7 que o controle interno dividiu-se em estratégico, gestor ou supervisor e operacional na opinião dos gestores. Estratégico por ser uma ferramenta de proteção ao patrimônio da instituição, gestor ou supervisor por dar auxílio e fornecer informações aos administradores e operacional estar relacionado a eficiência de diminuir as falhas dos sistemas com relação aos objetivos planejados pelos gestores da administração.

Na opinião de um dos gestores a importância do controle interno é fazer com que o administrador haja de acordo com os bons princípios da administração a fim de atender os interesses da coletividade, pois ajuda a prevenir erros, desperdícios ou irregularidades, e garante a eficiência e eficácia na aplicação dos recursos, em termos quantitativos e qualitativos.

Para que interesses coletivos sejam atendidos, alguns gestores desta função mencionaram que as prefeituras deveriam estruturar melhor o setor para dar suporte aqueles que desempenham estas atividades e haver também uma participação de todos os setores que compõem a administração, pois somente o controle interno não é capaz de sanar todas as deficiências da organização, pois a estrutura do sistema serve de apoio aos demais setores e em conjunto é possível corrigir possíveis erros e estabelecer metas e planejamentos.

Na Tabela 8 apresenta-se as respostas relacionadas a quantidade de pessoas que atuam diretamente no controle interno, como é apresentado na Tabela 8.

Tabela 8 – Quantidade de pessoas que atuam no controle interno.

Descrição	Frequência absoluta	Frequência relativa
Nenhuma	0	0,00%
Somente uma pessoa	5	83,33%
Mais que duas pessoas	1	16,67%
Total	**6**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Como é demonstrado na Tabela 8, em 83,33% dos municípios somente uma pessoa desempenha esta função e apenas 16,67% depende de duas pessoas para esta atividade. O que é exposto por alguns dos gestores desses municípios é que há falta de pessoal capacitado para atuar na área o que os obriga a realizarem estas tarefas sem auxílio de algum outro profissional qualificado para o controle interno.

Na pesquisa percebe-se que 50% dos municípios dedicam-se exclusivamente a esta função de controle interno, ou seja, três dos 6 técnicos não tem outros tipos de atividades para realizarem no seu dia-a-dia. Foram concursados e aprovados para atuar e cumprir com estes procedimentos. Porém os outros 50% dos pesquisados prescreve que existem outras funções destinadas a eles que prejudicam o seu trabalho no controle interno.

Em alguns casos o controle interno é exercido por um profissional da área e ele desempenha somente esta função na organização em outros casos além de ser responsável pelo controle interno, desempenha outras funções na instituição. Somente em um município existem duas pessoas para realizar este trabalho podendo também executar outras funções por ter um auxiliar no desenvolvimento deste ofício.

Portanto pode-se enfatizar que em todos os municípios da região AMNOROESTE, onde foi realizada a pesquisa, discute-se com frequência a importância de manter o controle interno atualizado, com pessoal capacitado e buscando sempre aperfeiçoamentos, cumprindo suas obrigações com os relatórios de controle interno, necessários para apresentar aos gestores e ao tribunal de contas, as atividades desenvolvidas atendendo ao princípio da transparência e obedecendo a legislação quanto à prestação de contas do gestor.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Diante do objetivo proposto de avaliar a efetividade do sistema de controle interno nas Prefeituras Municipais pertencentes à Associação dos Municípios do Noroeste do Estado de Santa Catarina é importante salientar que este trabalho depende do controlador interno da administração pública, pois não somente o sistema, mas quem o realiza, precisa estar capacitado para promover os resultados pretendidos.

Para que isso possa ocorrer o controle interno deve funcionar como um instrumento de auxílio ao gestor da administração pública, ou seja, como foi demonstrado na pesquisa o responsável deve estar qualificado para a área de atuação, de preferência passar por concurso público, cursar faculdade e cursos para aperfeiçoamentos da atividade de controle interno, além de manter-se atualizado sobre as normas e leis regidas nesta ocupação.

Outro resultado importante obtido neste trabalho é que o sistema de controle interno deve servir de apoio ao trabalho do agente de controle interno, um sistema de qualidade e de fácil manuseio para seus usuários com acompanhamentos formais dos gestores neste compromisso, comprovou-se por meio da pesquisa que o controle interno está desenvolvendo um trabalho estratégico na organização para traçar objetivos requeridos pelos gestores e proteger o patrimônio.

É importante que este sistema desempenhe uma função que sirva de apoio tanto a contabilidade quanto a administração da organização, pois a efetividade só acontece se os objetivos da instituição, sejam eles financeiros, orçamentários ou patrimoniais condizem com os seus resultados, os reais benefícios deste trabalho de qualidade só serão obtidos se a

entidade desenvolvê-lo com responsabilidade e tratando este assunto como um dos mais importante da instituição.

Para que outros estudos possam ser realizados nesta extensão, é preciso conhecer a realidade das cidades, por exemplo, começar de pequenas cidades para as maiores, em alguns casos é difícil conseguir algumas informações sobre o controle, por ser algo de sigilo na organização. Para aumentar as possibilidades de conhecer a efetividade do controle interno nas instituições recomenda-se realizar perguntas com aprofundamento na questão e ir diretamente ao profissional responsável.

O controle interno está relacionado com todas as funções dentro da organização, além de auxiliar os seus gestores, serve se auxílio a outras áreas da administração. Todas as ações desenvolvidas na organização devem ser planejadas e devem ser executadas da mesma forma. Devem ser estabelecidas normas e procedimentos para que o controle interno tenha por onde seguir, tornando-se ferramenta indispensável na efetivação do processo de controle interno.

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, N. K.; ENSSLIN, S. R.; REINA, D. R. M. Controle Interno e as Fundações de apoio à pesquisa universitária: uma análise do funcionamento do Controle Interno nas Fundações da Universidade Federal de Santa Catarina no ano de 2010. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil,** v. 29, n. 3, p. 34-45, 2010.

BEUREN, I. M; ZONATTO, V. C. S. Perfil dos artigos sobre controle no setor público em periódicos nacionais e internacionais. **Revista Administração Pública,** v. 48, n. 5, p. 1135-1163, 2014.

CALIXTO, G. E; VELASQUEZ, M. D. P. Sistema de Controle Interno na Administração Pública Federal. 1º Simpósio de Iniciação Científica dos Cursos de Ciências Contábeis de santa Maria. **Revista Eletrônica de Contabilidade Curso de Ciências Contábeis UFSM,** ed. especial, v. 2, n. 3, p. 63-81, 2005.

CAVALCANTE, D. S.; PETER, M. da G. A.; MACHADO, M. V. V. Organização dos órgãos de controle interno municipal no estado do Ceará: um estudo na região metropolitana de Fortaleza. **Advances in Scientific and Applied Accounting,** v. 4, n. 1, p. 24-43, 2011.

CIUS, R. Efetividade do sistema de controle interno no Município de Irati – PR. **Revista de Estudos Contábeis,** v. 3, n. 4, p. 68-81, 2012.

GALANTE, C.; BEUREN, I. M.; OLIVEIRA, A. B. S. Controle interno: seu uso por municípios da região oeste do estado de Santa Catarina. **Revista Contabilidade e Controladoria,** v. 1, n. 1, p. 17-34, 2009.

GIL, A. C. **Métodos e técnicas de pesquisa social.** 6. ed. - 3. reimpr. p. 26-135. São Paulo: Atlas, 2010.

GRUMAN, M. Lei de acesso à informação: notas e um breve exemplo. **Revista debates**, v. 6, n. 3, p. 97-108, 2012.

IMONIANA, J. O.; NOHARA, J. J**.** Cognição da estrutura de controle interno: uma pesquisa exploratória. **Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos,** v. 2, n. 1, p. 37-46, 2005.

JORDÃO, R. V. D; SOUZA, A. A; TEDDO, A. C. Governança corporativa e ética de negócios: uma análise nos principais modelos internacionais de controle interno. **Revista Eletrônica Sistemas & Gestão,** v. 7, n. 1, p. 76-92, 2012.

JOSE FILHO, A. A Importância do Controle Interno na Administração Pública. **Revista Diversa**. Piauí, v. 1, n. 1, p. 85-99, 2008. Disponível em: <http://www.ufpi.br/subsiteFiles/parnaiba/arquivos/files/rd-ed1ano1-artigo6_antoniofilho.pdf> Acesso em: 04 mar. 2014.

MATTOS, C. de C.; MARIANO, R. P. Controle Interno: uma abordagem teórica. **Contabilidade Vista e Revista,** v. 10, n. 1, p. 34-39, 1999.

PEREIRA, E. T. A; REZENDE, D. A. Planejamento e gestão estratégica municipal: estudo de caso do controle interno da Prefeitura Municipal de Curitiba. **Revista Economia & Gestão,** v. 13, n. 31, p. 52-72, 2013.

RAUPP, F. M. B; BEUREN, I. M. **Como elaborar trabalhos monográficos em** contabilidade: teoria e prática. In: BEUREN, Ilse Maria (Org.). 3. ed. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-96.

REZENDE, S. M.; FAVERO, H. L. A importância do Controle Interno dentro das organizações. **Revista de Administração Nobel,** n. 03, p. 33-44, 2004.

SALES, T. S. Transparência, Controle Social, Eficiência e Democracia na Era da nova Geração Pública. **Systemas – Revista de Ciências Jurídicas e Econômicas**, v. 5, p. 54-69, 2013.

SANTOS, R. da C; SILVA, P. R. O Controle Interno Aplicado na Administração Pública Perante a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Interdisciplinar Científica Aplicada**, v. 6, n. 2, p. 81-101, 2012.

SILVA, P. G. K. O Papel do Controle Interno na Administração Pública. **Revista Contexto**, v. 2, n. 2, p. 1-16, 2002.

SOUZA, D. C.; KÜHL, M. R.; RIBEIRO, R. R. M.; CLEMENTE, A. Controle interno na administração pública municipal: uma amostragem da implantação no estado do Paraná. **Revista Enfoque: Reflexão Contábil,** v. 26, n. 2, p. 29-39, 2007.

TATSCH, C. O Controle Interno nas Pequenas e Médias Prefeituras em Municípios da Região Central do Rio Grande do Sul. **Revista Eletrônica de Contabilidade do Curso de Ciências Contábeis UFSM,** v. 1, n. 3, p. 119-141, 2005.

VASCONCELOS, M. T. de C.; SAMPAIO, F. J. C. de S.; ANTONIO NETO, F. da S.; DUQUE, C. Funcionalidade do controle interno nos municípios: um estudo nas prefeituras de uma região metropolitana do nordeste brasileiro. **Advances in Scientific and Applied Accounting,** v, 5, n.2, p. 201-221, 2012.

ZANATTA, K; BATISTELLA, G. L. A Relevância do Sistema de Controle Interno para a Administração Pública Municipal. **Revista de Administração – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões,** v. 11, n. 19, p. 19 – 33, 2013.

Análise da Implantação do Balanced Scorecard em uma Instituição Pública de Ensino

Laís Karine Sardá Martins (lais-karine@hotmail.com)
Mestranda em Contabilidade - UFSC

Nauana Gaivota Silveira (nauanagaivota@gmail.com)
Mestranda em Contabilidade - UFSC

Daniel Elias Becker (danieleliasbecker@gmail.com)
Mestranda em Contabilidade - UFSC

Sérgio Murilo Petri (smpetri@gmail.com)
Doutor em Engenharia da Produção - UFSC

Resumo:

Este artigo tem como objetivo analisar o processo de implantação do *Balanced Scorecard (BSC)* no Instituto Federal de Santa Catarina (IFSC). Para alcançar este, realizou-se a coleta e análise de dados dos seguintes documentos da instituição: Planejamento Estratégico, parte integrante do Plano de Desenvolvimento Institucional 2015-2019; Plano Anual de Trabalhos 2015; Plano Anual de Trabalho 2016; Documentos de apoio e orientação à elaboração do Plano Anual de Trabalho; e Documento de Apresentação das Etapas do Planejamento Estratégico. Os principais resultados encontrados foram os seguintes: a elaboração do BSC ocorreu de maneira participativa; o mapa seguiu o indicado na metodologia, partindo da missão, visão e valores para os objetivos estratégicos; a partir do mapa foram elaboradas metas, iniciativas, indicadores e ações; adaptação nas perspectivas, com a exclusão da financeira, ainda que incluída na fase inicial do processo como responsabilidade orçamentária e financeira. Conclui-se que a implantação da ferramenta ocorreu de forma efetiva, com ampla divulgação e aplicação obrigatória na elaboração do orçamento anual.

Palavras-chave: *Balanced Scorecard,* Implantação, Ensino.

Analysis of the Balanced Scorecard Implementation of a Public Institution of Education

Abstract

This article aims to analyze the Balanced Scorecard (BSC) implementation process at the Federal Institute of Santa Catarina (IFSC). To achieve this, there was data collection and analysis of the following documents of the institution: Strategic Planning, part of the Institutional Development Plan 2015-2019; Annual Plan for Jobs 2015; Annual Work Plan 2016; supporting documents and guidance in drawing up the Annual Work Plan; and Presentation Document of the Steps of Strategic Planning. The main results were as follows: the development of BSC occurred in a participatory manner; He followed the map indicated in the methodology, based on the mission, vision and values to the strategic objectives; from the map targets were drawn up, initiatives, indicators and actions; adaptation prospects, with the exclusion of financial, although included in the initial phase of the process as budgetary and financial responsibility. It was concluded that the implementation tool was effectively, with full disclosure and mandatory use in the preparation of the annual budget.

Key-words: Balanced Scorecard, Implementation, Education

1 INTRODUÇÃO

A avaliação de desempenho e os sistemas de medição de desempenho a cada dia são mais utilizados tanto pelo setor privado quanto pelo setor público. Assim, as organizações passaram a investir na implantação de sistemas de medição que consigam atender as suas necessidades. A implantação de um sistema de medição adequado às necessidades da empresa deve ser realizada com base no planejamento estratégico da entidade.

Oliveira (2007) destaca que o planejamento estratégico proporciona a identificação dos pontos fortes e fracos da organização, o que amplia a visão da gestão a respeito dos aspectos do ambiente externo da entidade (oportunidades e ameaças), assim as referidas informações proporcionam a elaboração de um plano de trabalho e, posteriormente, de um plano de ação com vistas a atingir os objetivos definidos pela empresa.

Deste modo, para que o planejamento estratégico seja eficiente, a empresa deve conhecer o ambiente interno e externo da organização. Em relação ao ambiente interno, a entidade deve potencializar os seus pontos fortes e minimizar os pontos fracos, visando assim à maximização dos seus resultados. Quanto ao ambiente externo da organização, a entidade precisa conhecer e investir nas oportunidades existentes, objetivando alavancar o negócio, e se preparar para os reflexos que as ameaças possam causar na organização.

Visando ao aperfeiçoamento de estratégias eficientes é que foi desenvolvido o conceito de estratégia com base na medição de desempenho, conhecido como *Balanced Scorecard* (BSC). Essa ferramenta foi criada pelos professores Robert Kaplan e David Norton (MOURA, 2010).

A ferramenta de gestão de desempenho conhecida como BSC possibilita uma visão ampla da entidade, pois permite o contato com os indicadores financeiros e não financeiros (KAPLAN; NORTON, 2004). O fato de o BSC proporcionar uma visão abrangente das organizações fez com que ele se tornasse popular, sendo aplicado com frequência pelas organizações (NEELY, 2005; ASSIRI; ZAIRI; EID, 2006).

Diante do exposto, cabe destacar que a aplicação do BSC tornou-se ampla, assim, a referida ferramenta alcançou também as instituições públicas no Brasil. As instituições públicas brasileiras de maneira geram visam o atendimento das necessidades da população como um todo. Diante disto, os gestores públicos passaram a priorizar a eficiência quanto à prestação dos serviços públicos, e o BSC destacou-se como ferramenta de medição de desempenho por considerar indicadores financeiros e não financeiros.

Neste contexto, é que estão inseridas as instituições públicas de ensino. Com o intuito de aperfeiçoar o gerenciamento estratégico das instituições de ensino no Brasil, o numero de pesquisas a respeito do tema BSC em instituições de ensino vem aumentando. Assim, destacam-se as seguintes pesquisas: Dalfovo e Lima (2009); Lima *et al.* (2011); Ulyssea *et al.*(2013); Pereira *et al.* (2015). Com o intuito de aprimorar o gerenciamento estratégico de uma instituição de ensino é que está inserida a entidade objeto deste estudo, que é o Instituto Federal de Santa Catarina.

Diante do exposto, o objetivo deste trabalho é analisar o processo de implantação do BSC no IFSC. Com o intuito de alcançar o objetivo proposto definiu-se a seguinte questão-problema para a pesquisa: A implantação do BSC no IFSC obteve êxito?

O presente estudo justifica-se por demonstrar o uso do *Balanced Scorecard* como ferramenta gerencial em uma instituição pública de ensino. Outro aspecto é a verificação da possibilidade de adequação e sucesso da referida prática na administração pública, em especial, na área da educação. Cabe destacar ainda que esta pesquisa vise contribuir com a literatura acadêmica evidenciando os reflexos da aplicação do BSC em uma instituição pública de ensino.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nesta seção são abordados e discutidos os principais aspectos do *Balanced Scorecard* (BSC) e do planejamento estratégico. Esta seção apresentará ainda alguns estudos realizados anteriormente sobre BSC.

2.1 BALANCED SCORECARD

O *Balanced Scorecard* (BSC) foi desenvolvido por Kaplan e Norton no início da década de 1990. A palavra *balanced* visa possibilitar o equilíbrio entre os objetivos de curto e longo prazo, indicadores financeiros e não financeiros, e indicadores de tendência de desempenho tanto interno quanto externo, e o termo *scorecard* consiste na mensuração do desempenho por meio do uso de indicadores (KAPLAN; NORTON, 1992).

O BSC surgiu com o intuito de solucionar questões relativas à mensuração de desempenho. Entretanto, o argumento para a criação do criação BSC embasou-se no fato de que os indicadores financeiros (calculados com base em informações passadas) estavam fazendo com que as organizações tomassem decisões de maneira errônea, assim, o BSC destacou-se como uma importante ferramenta estratégica que contempla a medição de desempenho considerando os indicadores não financeiros (KAPLAN; NORTON, 2001).

A metodologia proposta pelo BSC realiza a medição de desempenho com base em quatro perspectivas: financeira; de clientes; processos internos; aprendizado e crescimento. A Perspectiva Financeira enfatiza como a empresa é vista pelos acionistas; a de clientes considera o nível de satisfação dos clientes; a de processos internos tem como foco os processos de negócios atendendo aos acionistas e clientes; e a de aprendizagem e crescimento procura a inovação por intermédio das pessoas (KAPLAN; NORTON, 1996).

As quatro perspectivas expostas anteriormente abrangem diversos fatores relacionados à entidade, como o sucesso financeiro, a sua posição no mercado, a fidelidade dos clientes, o desenvolvimento do capital e os processos relacionados ao negócio (RAMPERSAD, 2004; NORTHCOTT; SMITH, 2011).

O BSC abrange diversos aspectos estratégicos da organização como a missão, a visão, os valores, os fatores críticos de sucesso, os objetivos estratégicos, indicadores de desempenho, entre outros. Assim, por intermédio das quatro perspectivas há uma congruência entre a visão e as estratégias da empresa (KAPLAN; NORTON, 2001).

Diante do exposto a eficiência da medição de desempenho de uma entidade por meio da utilização do BSC está condicionada ao conhecimento dos objetivos estratégico da organização. A seguir são apresentados os principais aspectos do planejamento estratégico e sua relação com o BSC.

2.2 PLANEJAMENTO ESTRATÉGICO: PRINCIPAIS ASPECTOS

A implementação do *Balanced Scorecard* (BSC) está diretamente ligada ao planejamento estratégico. O termo estratégia empresarial é conceituado por Fernandes e Berton (2010, p. 7) como "o conjunto dos grandes propósitos, dos objetivos, das metas, das políticas e dos planos para concretizar uma situação futura desejada, considerando as oportunidades oferecidas pelo ambiente e os recursos da organização".

A elaboração do planejamento estratégico deve ser realizado com base nos seguintes aspectos: a empresa e os seus pontos fortes e fracos, missão, objetivos e metas; o ambiente considerando suas oportunidades e ameaças; e a integração entre a empresa e o ambiente (OLIVEIRA, 2007).

Deste modo, a elaboração do planejamento estratégico esta relacionada ao conhecimento da realidade do ambiente empresarial, considerando os objetivos e metas que a empresa pretende alcançar e, por conseguinte, os obstáculos que limitaram o alcance desses itens. A primeira etapa que compõe a estratégia da empresa é a missão. Segundo Oliveira (2007, p. 107), "a missão é a razão de ser da empresa". A missão da empresa é o que justifica a existência da entidade. Outro aspecto a ser discutido são os valores essenciais e a visão. Em relação aos valores, Bethlem (2004) relata que os gestores devem se atentar aos valores que predominam na sociedade na qual a organização está inserida, pois estes influenciam na definição dos objetivos da empresa. Quanto à visão, essa "coloca a organização em movimento, tirando-a da estática da missão e dos valores essenciais para a dinâmica da estratégia" (KAPLAN; NORTON, 2004, p. 36).

A fase seguinte é a análise ambiental, que visa à avaliação dos fatores internos e externos à organização. Lunkes e Schnorrenberger (2009) enfatizam que a análise do ambiente externo é caracterizada pela identificação das ameaças e oportunidades, e a análise do ambiente interno permite a avaliação dos pontos fortes e fracos da entidade. Após a análise ambiental, a organização precisa definir os objetivos. Esses, por sua vez, devem descrever os resultados almejados pela empresa de maneira detalhada evidenciando resultados específicos e coerentes com a realidade (DIAS, 2003; OLIVEIRA, 2002).

Deste modo, após a empresa definir a missão, valores essenciais, visão, análise ambiental e objetivos, ela pode efetuar a elaboração de suas políticas estratégicas. As estratégias elaboradas pela entidade devem oferecer valor superior para os clientes, contribuindo para que a empresa conquiste a vantagem competitiva (KOTLER;ARMSTRONG, 2003).

Neste contexto está inserida a elaboração do mapa estratégico. Segundo Costa (2006,p. 13), o mapa estratégico é "o meio pelo qual se operacionaliza a vinculação do planejamento estratégico e o planejamento operacional". Assim, o mapa estratégico desenvolvido para aplicação do *Balanced Scorecard* (BSC) interliga as quatro perspectivas da referida ferramenta e evidencia os objetivos, metas e ações da empresa.

Por fim, a última fase da visão estratégica é denominada Ações. Para Oliveira (2002), o plano de ação determina o que a empresa deve fazer, os responsáveis por cada ação, as etapas de cada ação, enfim, o referido plano direciona a implantação das ações que a empresa deverá realizar.

As etapas que compõem o planejamento estratégico estão diretamente relacionadas. Assim, o referido planejamento deve ser desenvolvido considerando as características da empresa, inclusive suas particularidades, o que contribui para o efetivo alcance dos objetivos da entidade.

2.3 ESTUDOS ANTERIORES

Apresenta-se a seguir, no Quadro 1, estudos similares sobre a aplicação do BSC em Instituições de Ensino.

Autores/Ano	**Objetivo**	**Resultados encontrados**
Dalfovo e Lima (2009)	Apresentar um estudo e viabilidade para Implantação do BSC em uma Instituição de Ensino Superior,como um Observatório da Educação.	Implantou-se o BSC na IES, com isso, pode-se ter uma visão macro dos indicadores de desempenho dos cursos de pós-graduação em nível lato sensu.
Lima *et al.* (2011)	Verificar as perspectivas do *Balanced Scorecard* (BSC) utilizadas em Instituições de Ensino Superior (IES)	As quatro perspectivas aparecem na maioria das instituições nacionais analisadas. Já nas instituições do exterior observa-se que três perspectivas são mais recorrentes: os processos internos, a financeira e os clientes.
Ulyssea *et al.*(2013)	Propor um modelo para a gestão estratégica organizacional de Instituições de Ensino Superior, por meio da estruturação de um *Balanced Scorecard* (BSC) - ferramenta eficaz que traduz a visão e a estratégia organizacional em metas operacionais.	As estratégias da instituição estão traduzidas em iniciativas e ações, por meio da ferramenta BSC; a instituição traduziu os objetivos estratégicos do Plano de Desenvolvimento Institucional em metas operacionais e o mapeamento da instituição desenvolvido por meio da metodologia BSC gerou uma visão holística e alinhada das estratégias desdobrando-as até seu nível operacional.
Pereira *et al.* (2015)	Descrever as aplicações do BSC nas universidades, identificando as técnicas, métodos e metodologias utilizadas.	O mapa conceitual das formas de aplicação do BSC nas universidades vem sendo utilizado para desenvolver o planejamento estratégico implementar mapas estratégicos na análise de viabilidade de projetos em universidade, e como instrumento de medição de desempenho. Identificou-se a incorporação de novas técnicas, métodos ou tecnologias ao BSC.

Quadro 1 – Estudos anteriores sobre BSC
Fonte: Elaborado pelos autores

Dos estudos evidenciados no quadro 1 pode-se destacar o trabalho de Ulyssea *et al.* (2011) que evidenciou que as estratégias da instituição analisada estão representadas nas iniciativas e ações por meio do uso do BSC. Assim, a partir do estudo encontrado na literatura acadêmica que apontou como o BSC é uma ferramenta difundida e aplicada nas mais diversas organizações, pretende-se analisar o processo de implantação do BSC em instituição pública de ensino.

3 METODOLOGIA

Os métodos utilizados na pesquisa estão dispostos nesta seção, sendo apresentados o enquadramento metodológico, os procedimentos para coleta e análise de dados e a caracterização da instituição objeto do estudo.

3.1 ENQUADRAMENTO METODOLÓGICO

O enquadramento metodológico da pesquisa é exposto no quadro abaixo, considerando os critérios de lógica da pesquisa, abordagem, estratégia, objetivo, coleta de dados e procedimentos técnicos.

Critério	Classificação
Lógica da Pesquisa	Dedutiva
Abordagem da Pesquisa	Qualitativa
Estratégia da Pesquisa	Bibliográfica e de Campo
Objetivo da Pesquisa	Descritiva
Coleta de dados primários	Análise Documental e Entrevista
Procedimentos Técnicos	Estudo de Caso

Quadro 1- Enquadramento Metodológico
Fonte: Elaborado pelos autores (2016)

3.2 PROCEDIMENTOS PARA COLETA E ANÁLISE DE DADOS

A coleta e análise de dados foram realizadas por análise documental. Foram analisados os seguintes documentos: Planejamento Estratégico, parte integrante do Plano de Desenvolvimento Institucional 2015-2019; Plano Anual de Trabalhos 2015; Plano Anual de Trabalho 2016; Documentos de apoio e orientação à elaboração do Plano Anual de Trabalho; e Documento de Apresentação das Etapas do Planejamento Estratégico.

3.3 APRESENTAÇÃO DA INSTITUIÇÃO OBJETO DE ESTUDO

O Decreto nº 7.566, de 23 de setembro de 1909, criou a Escola de Aprendizes Artífices

de Santa Catarina, que, após algumas transformações, tornou-se o Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Santa Catarina, por meio da Lei nº 11.892 de 29 de dezembro de 2008.

Vinculado à Secretaria de Educação Profissional e Tecnológica (SETEC) do Ministério da Educação, os institutos são instituições de educação básica, profissional e superior com estrutura multicampi, especializadas em educação profissional e tecnológica, com forte atuação em pesquisa e extensão, tendo por finalidade formar e qualificar profissionais.

O IFSC tem sua Reitoria sediada em Florianópolis e câmpus nas cidades de Florianópolis, São José, Jaraguá do Sul, Araranguá, Joinville, Chapecó, São Miguel do Oeste, Canoinhas, Criciúma, Gaspar, Lages, Itajaí, Palhoça, Xanxerê, Caçador, Urupema, Garopaba, São Carlos, Tubarão e São Lourenço do Oeste.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Apresenta-se a seguir os dados obtidos por meio da análise documental.

4.1 O BALANCED SCORECARD NO IFSC

Com os planos de expansão da rede federal de educação profissional e tecnológica nos anos de 2006, 2009 e 2011, o IFSC passou por uma significativa ampliação. A estrutura resultante da expansão, que em 2015 totalizava 22 Câmpus por todo o Estado, somada as metas estabelecidas pelo governo federal para esta rede de ensino, demandaram a profissionalização da gestão e a criação de mecanismos que objetivem a consolidação da identidade institucional e o desenvolvimento do caráter sistêmico.

Neste contexto, o estabelecimento de diretrizes institucionais mostra-se essencial, assim como a utilização de critérios objetivos e transparentes para a definição de prioridades, já que os Câmpus são dotados de autonomia sendo, entretanto, indispensável o sentimento de unidade e pertencimento institucional.

Na busca de uma maior identidade institucional e direção estratégica única, o IFSC optou peça utilização do *Balanced Scorecard*, onde suas estratégias e metas estão claramente definidas, com acompanhamento dos resultados por meio de indicadores, sem prejudicar a continuidade das ações de planejamento que a instituição já havia realizado anteriormente.

Esta decisão foi subsidiada por estudos das ferramentas utilizadas em outras instituições públicas, entre elas, os Institutos Federias do Ceará, Rio de Janeiro e Sergipe, Universidade Federal de Santa Maria, Tribunal Regional do Trabalho de Goiás, Tribunal de Contas da União, entre outros. Foi realizada também uma análise da literatura que subsidiou a decisão e deu suporte a todo o processo, com destaque para os seguintes trabalhos: "Proposta de Modelo de Gerenciamento e Medição de Desempenho numa Instituição de Pesquisa Tecnológica do Setor Público, com Foco no Cidadão" de Ana Elisa Santana Martins (2005), "Proposta de aplicação do modelo de gestão estratégica baseado no *Balanced Scorecard* para uma empresa pública" de Frederico Cláudio Peixinho (2003) e "Desenvolvimento de modelo de gestão aplicado à universidade, tendo por base o *balanced scorecard*" de João Rosa Muller (2001).

Esta ferramenta foi incorporada ao planejamento estratégico e elaborada por um processo de construção coletiva, com participação de diversos públicos, como professores, técnicos administrativos e alunos.

Nesta metodologia, os objetivos estratégicos são agrupados em perspectivas de valor, correspondentes a "pontos de vista" das atividades estratégicas da Instituição, representando fatores chaves. Objetivos estratégicos são imprescindíveis para a realização da estratégia organizacional. Estes são representados graficamente em um mapa onde são identificadas as relações de causa e efeito, culminando no cumprimento da missão e alcance da visão.

Os objetivos estratégicos são traduzidos em indicadores e metas, para que seja possível seu acompanhamento e avaliação dos resultados alcançados. Os indicadores são, portanto, uma medida de desempenho, associados a unidades de medida para a quantificação dos resultados. Determinado os indicadores, são estabelecidas metas, que são situações destes indicadores a serem alcançados em determinado momento.

Uma vez elaborados objetivos estratégicos, indicadores e metas, é necessário o estabelecimento de iniciativas estratégicas que materializam as ações a serem realizadas, ou seja, é um desdobramento em nível tático e/ou operacional do que fazer para que se chegue nos resultados esperados.

Assim, os objetivos e iniciativas estratégicas permitem o alinhamento entre o e os planos anuais de trabalho (PAT), equivalentes aos orçamentos anuais, além de orientarem os demais planos de longo prazo da instituição, como o Plano de Oferta de Cursos e Vagas e Plano Diretor de Infraestrutura Física.

4.1.1 A ELABORAÇÃO

O processo de elaboração do *Balanced Scorecard* do IFSC teve início pela redefinição de sua missão e visão, realizada por meio do Seminário Missão e Visão realizado no Câmpus São José em 15 de agosto de 2013. O seminário foi precedido de consulta pública no período de 22 de abril a 5 de maio de 2013 realizada por meio de um formulário eletrônico, elaborado na ferramenta Lime Survey, aberta a manifestações de servidores, alunos e comunidade externa.

A missão e visão foram construídas pela comunidade a partir da missão e visão elaborada em 2009 e, revistas por uma comissão composta por professoras de língua portuguesa e por uma jornalista, tendo o seguinte texto final:

> MISSÃO
>
> Promover a inclusão e formar cidadãos, por meio da educação profissional, científica e tecnológica, gerando, difundindo e aplicando conhecimento e inovação, contribuindo para o desenvolvimento socioeconômico e cultural.
>
> VISÃO
>
> Ser instituição de excelência na educação profissional, científica e tecnológica, fundamentada na gestão participativa e na indissociabilidade entre ensino, pesquisa e extensão. (IFSC, 2013, p.8)

Uma vez definido missão e visão, teve início o diagnóstico institucional, realizado por meio da ferramenta Matriz SWOT, onde foram identificados os fatores ambientais que influenciam no desenvolvimento das atividades, classificados em forças e fraquezas para fatores internos e oportunidades e ameaças para fatores externos. Foi realizada visita técnica ao Instituto Federal do Ceará, que já tinha feito uso desta ferramenta, para compartilhamento do conhecimento e maior segurança em sua aplicação.

Para realização desta etapa, foi ministrada capacitação com representantes das comissões locais do Plano de Desenvolvimento Institucional, em 20 de agosto de 2013, onde foram expostos os conceitos e a metodologia a ser adotada. Cada um dos Câmpus formulou uma matriz com 10 forças, 10 fraquezas, 10 oportunidades e 10 ameaças e conceituou o impacto de cada um dos fatores na finalidade do IFSC assim como a atuação da Instituição frente ao fator. As matrizes recebidas foram analisadas e sistematizadas para dar base à elaboração dos objetivos estratégicos.

Para definição das perspectivas, foi realizada a Primeira Reunião de Gestão Ampliada, em 18 de setembro de 2013, com participação dos Pró-reitores, Diretores Sistêmicos, a equipe do Gabinete da Reitoria e a Comissão Temática Planejamento Estratégico. A Pró-Reitoria de Desenvolvimento Institucional (PRODIN) estudou o planejamento estratégico de outras instituições, buscando subsidiar esta reunião. Foram definidas quatro perspectivas, a saber:

> Alunos e Sociedade
>
> Preocupa-se em medir o quanto as escolhas estratégicas executadas pela instituição estão contribuindo para satisfazer e beneficiar os alunos e a sociedade. Os objetivos estratégicos que constituem esta perspectiva devem ser capazes de responder às seguintes perguntas: Para realizar nossa missão e alcançar nossa visão, como devemos ser percebidos pelos nossos alunos e pela sociedade? Para realizar nossa missão, quais benefícios devem ser gerados para alunos e sociedade?
>
> Responsabilidade Orçamentária e Financeira
>
> Aborda os objetivos estratégicos voltados à criação do maior benefício possível para a sociedade e para os alunos com os recursos financeiros disponíveis. Os objetivos estratégicos que constituem esta perspectiva devem ser capazes de responder à seguinte pergunta: Como gerir os recursos públicos investidos na instituição para garantir eficiência e eficácia na realização da nossa missão?
>
> Processos
>
> Nessa perspectiva são identificados os processos críticos que impactam diretamente na realização dos objetivos das perspectivas mencionadas. Nos processos são estabelecidos objetivos voltados à melhoria dos processos existentes e à implantação de processos inovadores, nos quais a instituição deve atingir a excelência para alcançar seus objetivos. Os objetivos estratégicos que constituem esta perspectiva devem ser capazes de responder às seguintes perguntas: Para cumprir nossa missão, em quais processos devemos ser excelentes? No que devemos melhorar ou inovar para alcançar a nossa visão?
>
> Pessoas e Conhecimento
>
> Representa as bases que a instituição deve desenvolver para gerar crescimento e melhoria a longo prazo. Abrange quatro categorias principais: capacidade dos servidores; capacidade dos sistemas de informação; clima organizacional; e, procedimentos organizacionais. Os objetivos estratégicos que constituem esta perspectiva devem ser capazes de responder à seguinte pergunta: Como proveremos a nossa capacidade de fazer, aprender, melhorar e inovar? (IFSC, 2013, p.8)

Na sequência, foram realizadas reuniões com o propósito de formular objetivos estratégicos vinculados às perspectivas. Estas reuniões ocorreram no período de 28 de setembro e 04 de outubro de 2013, tendo os diagnósticos institucionais como subsídio para elaboração dos objetivos. A PRODIN executou a sistematização dos objetivos estratégicos elaborados, agrupando os semelhantes, reescrevendo alguns deles e elaborando um mapa estratégico para apreciação na Segunda Reunião de Gestão Ampliada, que aconteceu em 11 de outubro de 2013 no Auditório da Reitoria, com a participação dos Pró-Reitores, Diretores Sistêmicos, Chefes de Departamento e Coordenadores Sistêmicos.

O mapa estratégico com os objetivos foi apresentado nesta reunião que, após pequenas alterações, foi concluído. Desta forma, foi dado início à elaboração dos indicadores, encaminhados por meio de reuniões com os grupos estratégicos realizadas entre os dias 15 e 21 de outubro de 2013.

Buscando consolidar e validar os objetivos, indicadores e metas definidos ao longo do processo de elaboração, foi realizado, em 30 e 31 de outubro de 2013, o Seminário de Planejamento Estratégico, com representantes de todos os câmpus. Neste momento, houve alteração nas perspectivas propostas, tendo em vista que a perspectiva "Responsabilidade Orçamentária e Financeira" mostrou-se restrita a poucas questões, não tendo a magnitude esperada. Foi então incorporada às perspectivas "Alunos e Sociedade" e "Processos", na forma de dois objetivos estratégicos.

Uma vez consolidado o mapa estratégico, com objetivos, indicadores, metas e iniciativas, foi realizada consulta pública, de forma a permitir a participação e contribuição de toda a comunidade no delineamento da posição estratégica da instituição. A consulta aconteceu entre 10 de dezembro de 2013 e 16 de fevereiro de 2014. Por meio de um formulário online, foi possível opinar sobre o trabalho elaborado, assim como propor novos objetivos. No total, foram obtidas 128 contribuições. Por fim, foi elaborada uma minuta do planejamento estratégico, após a análise das contribuições recebidas, apreciada pelo Colégio de Dirigentes em 7 de abril e 12 de maio de 2014.

O mapa estratégico final (Figura 1) possui 3 perspectivas, sendo "alunos e sociedade", "processos" e "pessoas e conhecimento". A primeira é composta por 7 objetivos estratégicos, a seguinte por 11 objetivos, sendo a terceira composta por 5 objetivos. Destacamos que, em sua primeira versão, o mapa possuía 11 objetivos para "alunos e sociedade", 7 para "responsabilidade orçamentária e financeira", 18 para "processos" e 15 objetivos para "pessoas e conhecimento".

Cada objetivo possui diversos indicadores, com meta global e metas parciais estabelecidas para cada um dos 5 anos abrangidos pelo planejamento, e iniciativas estratégicas. Uma vez que a perspectiva "Alunos e Sociedade" demonstra o resultado do mapa, seus objetivos possuem indicadores, mas não iniciativas.

4.1.2 A IMPLANTAÇÃO

O *Balanced Scorecard* do IFSC foi divulgado junto ao planejamento estratégico da instituição, capítulo 3 do Plano de Desenvolvimento Institucional, que foi disponibilizado no site da instituição, por meio do link www.pdi.ifsc,edu.br. Neste documento consta o mapa estratégico final, assim como todos os indicadores, metas e iniciativas estratégicas.

Para difundir estas informações e elevar o grau de conhecimento da estratégia pela comunidade acadêmica, foram impressos 220 banners com o mapa estratégico para fixação em cada uma das salas, tornando as informações de fácil acesso.

Figura 1 - Mapa Estratégico do IFSC
Fonte: IFSC, 2014.

Todos os projetos são cadastrados no sistema de planejamento, que é informatizado e acessado por meio de uma plataforma web. Para o Plano Anual de Trabalho 2015 foram cadastrados 631 projetos, tendo cada um o seu detalhamento, a indicação de responsável, custos atribuídos e indicadores locais. Os projetos são cadastrados com um grau de priorização e são executados de acordo com a disponibilidade financeira. O sistema apresentou resultados positivos e permaneceu em uso para a elaboração do PAT 2016, com 982 projetos cadastrados.

Até o presente momento, não foram disponibilizados os resultados dos indicadores nem seu desempenho em relação a meta do ano de 2015, mas a instituição planeja fazê-lo até o mês de maio de 2016. Neste ano há também a previsão da revisão do PDI 2015-2019, com avaliação dos objetivos estratégicos, diante de possíveis alterações na legislação, assim como a avaliação da viabilidade dos indicadores e dimensão das metas.

4.2 COMPARAÇÃO COM ESTUDOS ANTERIORES

Diante dos dados expostos, em comparação com os estudos anteriores, apresentados na Seção 2.3, a instituição objeto de estudo demonstrou avanços. Nos estudos de Ulyssea et al.(2013) e Dalfovo e Lima (2009) os autores realizam uma proposta de *Balanced Scorecard*, enquanto que no IFSC esta iniciativa é institucional e o estudo analisa a sua implantação propriamente dita. Ainda que Dalfovo e Lima (2009) tenham implementado a ferramenta proposta, esta foi aplicada em apenas uma área da organização, tendo sua abrangência e resultados reduzidos.

As particularidades da instituição resultaram em adaptações no mapa estratégico, consideradas necessárias por Lima *et al.* (2011) diante das características das instituições de ensino. Entretanto as adaptações foram divergentes das encontradas em seus estudos, onde o mais recorrente são 04 perspectivas e o IFSC adotou apenas 03, sendo que nenhuma delas coincide integralmente com as apontadas no referido estudo.

Pereira *et al.* (2015) reforçam a necessidade de adaptação da ferramenta ao objeto da instituição, indo ao encontro do realizado no IFSC, e demonstram a utilização do BSC associado a novas tecnologias, como Fator de Redução de Dados (DRF), Análise Envoltória de Dados (DEA), Tomada de Decisão por Múltiplos Critérios (MCDM), Teste de Tomada de Decisão, Avaliação Laboratorial (DEMATEL), Análise de Processos de Rede (ANP), entre outros. Estas associações não acontecem de forma estruturada na instituição estudada e demonstram possibilidades de ampliação dos resultados decorrentes do BSC.

5 CONCLUSÕES

Avaliar o desempenho de uma organização é fundamental para qualquer entidade da iniciativa privada ou da iniciativa pública. O *Balanced Scorecard* é um método de avaliação de desempenho que se destaca por utilizar indicadores financeiros e não-financeiros.

O número de estudos sobre BSC na iniciativa pública está aumentando, e alguns destes estudos possuem como objeto instituições públicas de ensino. Assim, este artigo tem como

objeto o Instituto Federal de Santa Catarina. A questão-problema que foi definida para está pesquisa é a seguinte: A implantação do BSC no IFSC obteve êxito? Assim, com o intuito de responder a questão proposta foi definido o seguinte objetivo para este trabalho: analisar o processo de implantação do *Balanced Scoredcard* no Instituto Federal de Educação Ciência e Tecnologia de Santa Catarina.

O objetivo desta pesquisa foi alcançado. O alcance deste objetivo ocorreu por meio da análise documental, que teve por objeto o Planejamento Estratégico, Planos Anuais de Trabalhos 2015 e 2016, documentos de apoio e orientação à elaboração do Plano Anual de Trabalho e documento de apresentação das etapas do planejamento estratégico.

Assim, foi constatado que o processo de elaboração do *Balanced Scorecard* do IFSC aconteceu de forma bastante participativa e buscou o envolvimento de toda a comunidade, de forma a gerar um planejamento legitimado. O processo de elaboração do mapa seguiu o indicado na metodologia, partindo da missão, visão e valores para os objetivos estratégicos. Em posse destes, foram elaboradas metas, iniciativas, indicadores e ações. Entretanto, por trata-se de uma instituição pública, sem fins lucrativos, foram necessárias algumas adaptações, como alteração das perspectivas, com a exclusão da financeira, ainda que incluída na fase inicial do processo como responsabilidade orçamentária e financeira.

Deste modo, a implantação da ferramenta ocorreu com êxodo, com ampla divulgação e aplicação obrigatória na elaboração do orçamento anual, alcançando assim a intenção de traduzir em nível operacional os objetivos estratégicos, ficando evidente as ações adotadas pelos Câmpus na busca dos objetivos.

Percebe-se algumas fragilidades no processo, como objetivos sem relação com os demais no mapa de relacionamentos e ausência das metas globais e anuais para alguns indicadores, a serem definidas após a primeira medição.

A ausência da mensuração dos resultados obtidos não permite avaliar as iniciativas implementadas. Assim que os dados forem disponibilizados, a instituição deve realizar uma análise crítica dos seus indicadores e metas, buscando sua validação ou alteração. Entende-se natural que este primeiro ano seja um ano de ajustes, tendo em vista que a ferramenta é nova e de alta complexidade.

Este estudo se limita a análise das ações realizadas até o final do ano de 2015, com base na análise dos documentos, não permitindo a inferência dos resultados obtidos para outras instituições.

Para futuros trabalhos, sugere-se a realização da pesquisa com os Diretores dos Câmpus e Chefes de Departamento de Administração, obtendo assim a percepção dos envolvidos no processo, assim como a análise dos resultados obtidos em comparação com as metas previstas.

6 REFERÊNCIAS

ASSIRI, Ali; ZAIRI, Mohammed; EID, Riyad. How to profit from the *balanced scorecard*: An implementation roadmap. **Industrial Management & Data Systems**, v. 106, n. 7, p. 937-952, 2006.

BETHLEM, Agricola. **Estratégia empresarial.** Conceitos, processos e administração estratégica. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

DALFOVO, O.; LIMA, M. P. Estudo para implantação do Balanced Scorecard em uma IES como um observatório da educação. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v. 14, n. 3, art. 6, p. 60-77, 2009.

DIAS, S. R. **Gestão de marketing.** São Paulo: Saraiva, 2003.

IFSC. **Planejamento Estratégico 2014-2018:** Apresentação das Etapas. Outubro de 2013. Disponível em <http://pdi.ifsc.edu.br/files/2013/10/Apresentacao-Etapas.pdf>. Acesso em 07 de jan. de 2015.

_____. Planejamento Estratégico. Capítulo 03 do Plano de Desenvolvimento Institucional do IFSC 2015-2019. Novembro de 2014. Disponível em <pdi.ifsc.edu.br/files/2015/07/Capitulo_3.pdf>. Acesso em 07 de jan. de 2016.

_____. **Resolução Codir nº 8, de 13 de abril de 2015.** Dispõe sobre a elaboração do Plano Anual de Trabalho 2016 e dá outras providências. 2015. Disponível em <intranet.ifsc.edu.br/images/file/IN_8.pdf>. Acesso em 12 de jan. de 2015.

FERNANDES, Bruno H. R.; BERTON, Luiz H. **Administração estratégica:** da competência empreendedora à avaliação de desempenho. São Paulo: Saraiva. 2010.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. Using the *balanced scorecard* as a strategic management system. **Harvard Business Review**, Boston, Estados Unidos, v.74, n1. pg 76,1996.

KAPLAN, R. S.; NORTON, D. P. The Balanced Scorecard measures that drive performance.**Harvard Business Review**, v. 70, n. 1, p. 71-79, jan./feb. 1992.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Mapa estratégico - Balanced Scorecard:** convertendo ativos intangíveis em resultados tangíveis. Tradução SERRA, Afonso Celso da Cunha. 9. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

KAPLAN, Robert S.; NORTON, David P. **Organização orientada para a estratégia:** Como as empresas que adotam o *balanced scorecard* prosperam no novo ambiente do negócios. Tradução de SERRA, Afonso Celso da Cunha. 16. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2001.

KOTLER, P.; ARMSTRONG, G. **Princípios de marketing.** 9. ed. São Paulo: Pearson Education do Brasil, 2003.

LIMA, C. R. M.; SOARES, T. C.; LIMA, M. A. Balanced Scorecard em instituições de ensino superior: uma análise das perspectivas. **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 4, n. 1, p. 183-205, 2011.

LUNKES, Rogério J.; SCHNORRENBERGER, Darci. **Controladoria:** na coordenação dos sistemas de gestão. São Paulo: Atlas, 2009.

MARTINS, Ana Elisa Santana (2005) **Proposta de Modelo de Gerenciamento e Medição de Desempenho numa Instituição de Pesquisa Tecnológica do Setor Público, com Foco no Cidadão.** Tese de Mestrado. COPPE/UFRJ, M Sc.,Engenharia de Produção, 2005.

MOURA, Luciana Leite. **Proposta de Elaboração do Balanced Scorecard em uma empresa de construção civil.** 53p. Monografia (Administração) – Departamento de Ciências Administrativas, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Rio Grande do Sul, 2010.

MULLER, João Rosa. **Desenvolvimento de modelo de gestão aplicado à universidade, tendo por base o balanced scorecard.** Dissertação de Mestrado. UFSC - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis – SC, 2001.

NEELY, Andy. The evolution of performance measurement research. Developments in the last decade and a research agenda for the next. **International Journal of Operations & Production Management**, v. 25, n. 12, p. 1264-1277, 2005.

NORTHCOTT, D.; SMITH, J. Managing performance at the top: a balanced scorecard for boards of directors. **Journal of Accounting & Organizational Change**, v. 7, n. 1, p. 33-56, 2011.

OLIVEIRA, Djalma de Pinho Rebouças de. **Planejamento Estratégico:** conceitos, metodologia, práticas. 24. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

OLIVEIRA, D. P. R. **Planejamento estratégico**: conceitos, metodologia e práticas. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PEIXINHO, Frederico Cláudio (2003) **Proposta de aplicação do modelo de gestão estratégica baseado no Balanced Scorecard para uma empresa pública.** Monografia de Curso Lato Sensu em Gerência de Sistemas de Informação. UFRJ / Escola Politécnica, 2003.

PEREIRA, C. A.; PEREIRA, N. S. P.; MONTEIRO, R. P. Mapeamento conceitual do Balanced Scorecard no ensino superior. **Revista Capital Científico - Eletrônica**, v. 13, n. 3, p. 10-27, 2015.

RAMPERSAD, H. K. **Scorecard para performance total:** alinhando o capital humano com estratégia e ética empresarial. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

ULYSSEA, D. S.; MARTINS, C.; SILVA, J. D.; GIAROLA, P. G.; LIMA, C. R. M. Balanced scorecard em uma instituição de ensino superior: uma proposta de modelo para gestão estratégica. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 12, n. 35, p. 28-47, 2013.

ANÁLISE DO MONTANTE DE ENDIVIDAMENTO DE MUNICÍPIOS DE SANTA CATARINA E DO RIO GRANDE DO SUL

Darlã Pagnussat
Graduando de Ciências Contábeis – UNOCHAPECÓ
darlam@unochapeco.edu.br

Celso Galante
Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria – FURB
galante@unochapeco.edu.br

Resumo
O objetivo do estudo é identificar o montante do endividamento dos menores municípios dos estados de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como descritiva, de levantamento e documental. A coleta dos dados ocorreu por meio do portal do Sistema de Coleta de dados Contábeis (SISTN), relativa aos anos de 2012, 2013 e 2014. A análise dos dados indicou que os resultados, de modo geral, demonstraram que o endividamento não segue um padrão, e que a proporção de dívida varia muito entre um estado para o outro. Os municípios envolvidos no estudo mostram que estão endividados devido a grandes investimentos em obras e melhorias para a qualidade de vida da população, e que estão desenvolvendo seus trabalhos de acordo com os propósitos dispostos no planejamento e nas legislações vigentes. Isso devido a grande repercussão de casos escandalosos sobre fraudes ocorridas no Brasil, desta forma, a cobrança por parte da população aumentou, em função da geração de informações compartilhadas em portais de transparência que auxiliam a própria fiscalização dos gestores por parte da sociedade, onde ela e os órgãos fiscalizadores podem avaliar e, consequentemente, comparar as políticas exercidas num mandato se estão de acordo com o que estabelece a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e demais legislações.

Palavras-chave: Endividamento público. Responsabilidade social. Arrecadação.

Abstract
The objective of the study is to identify the amount of indebtedness of the smallest municipalities in the states of Santa Catarina and Rio Grande do Sul. The methodological procedures characterize the research as descriptive, survey and documentation. Data collection occurred through the portal Accounting Data Collection System (SISTN), for the years 2012, 2013 and 2014. The analysis of the data indicated that the results generally showed that the debt does not follow a standard, and that the debt ratio varies greatly from one state to another. The municipalities involved in the study show that they are indebted due to large investments in works and improvements to people's quality of life, and they are developing their work in accordance with the purposes arranged in planning and legislation in force. This is because of the great impact of scandalous cases of fraud occurred in Brazil, therefore, the collection by the population increased, due to the generation of information shared on transparency portals that help the very supervision of managers by the company, where she and regulatory agencies can evaluate and consequently compare policies exercised a mandate to agree to the terms of the Fiscal Responsibility Law (FRL) and other laws.

Keywords: Public Indebtedness. Social responsability. Collection.

1 INTRODUÇÃO

A gestão pública está cada vez sendo mais observada pela população, isso devido ao aumento da divulgação de informações pelos meios tecnológicos de comunicação. Assim, requer dos gestores um alto nível de comprometimento e conhecimento em relação às novas regras que os gestores públicos são submetidos em comando de cargos públicos em função da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que está em vigor há 15 anos (BRASIL, 2000).

Segundo Gerigk (2008), a LRF tem como objetivo a prevenção de déficits dos órgãos públicos para que esses tenham um controle dos seus coeficientes de endividamento. Isso faz com que os gestores não ostentem um endividamento maior do que suas fontes de receitas e impede de imediato a desonestidade, com o intuito de assegurar as finanças públicas. Para Niyama e Silva (2008), a LRF tem como foco principal introduzir uma estrutura que contenha os gastos públicos.

Quando a decisão de contrair empréstimo for tomada, a administração pode contrair empréstimos com credores nacionais, sendo classificada como dívida interna, e também pode contrair com credores estrangeiros, chamada de dívida pública externa (ANDRADE, 2006).

Porém, quando é necessária a contratação de recursos por meio de empréstimos, requer um plano estratégico da administração pública; se a situação não é favorável, a responsabilidade é da gestão pública, pois a fiscalização é rigorosa na prestação de contas. Essa discussão para prestação de informações pode ser cobrada tanto por parte da administração pública, quanto dos cidadãos interessados em obter informações sobre aplicação dos recursos públicos. Essas cobranças dos cidadãos aumentaram, e um exemplo disso é devido à transparência pública por meio de acesso a informações. Essa é a ideia que a Lei n. 12.527/2011 regulamenta (BRASIL, 2011).

Diante deste contexto, apresenta-se o seguinte problema de pesquisa: Qual o montante do endividamento dos menores municípios do estado de Santa Catarina e do estado do Rio Grande do Sul? No intuito de exercer uma investigação ampla nos órgãos públicos, o objetivo da pesquisa é identificar o montante do endividamento dos menores municípios do estado de Santa Catarina e do Rio Grande do Sul.

Justifica-se a escolha do tema pela importância do Estado na contribuição de recursos, no que se refere à demanda de bens e direitos, em que o gestor público irá desmembrar os recursos obtidos pelo retorno desses impostos, observando em qual classe das contas públicas teve maior dívida com terceiros, ainda ponderando os limites e exigências da LRF (BRASIL, 2000), a qual limita e orienta os níveis de endividamento dos municípios. A LRF dispõe sobre normas aplicáveis às três esferas governamentais e determina uma série de restrições aos gestores públicos, para alcançar o equilíbrio e controle na gestão dos recursos públicos.

Portanto, o artigo contém cinco seções. Após esta introdução, aborda-se a fundamentação na revisão da literatura, que contém os conceitos de dívida pública, responsabilidade civil dos gestores públicos, tipos de endividamento público e os estudos correlatos. Em seguida, apresenta-se a metodologia utilizada, seguindo na análise dos resultados, conclusões e pesquisas futuras, e as referências.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Nessa seção estão dispostos conceitos de dívida pública, responsabilidade civil dos gestores públicos e os tipos de endividamento público. A pesquisa está se baseando em artigos da área de endividamento público e em artigos publicados em periódicos.

2.1 Conceitos de dívida pública

Existem várias maneiras de conceituar dívida pública, dentre as mais comuns, são os valores que a entidade tem com terceiros, porém, existem autores que descrevem que a dívida é quando o órgão público está com déficit, isso ocorre quando a entidade gasta mais do que

ela arrecada. De acordo com Pascoal (2006), dívida pública pode ser definida como anexo de obrigações que a entidade pública municipal tem com seus credores que pode ser nacional ou estrangeira, isso devido à adesão de empréstimos.

Segundo Giambiagi e Além (2007), a dívida pública ou gastos públicos são os consumos que o governo tem em manter seus respectivos gastos equivalentes a investimentos, transferências, salários e encargos com desígnio em atender a demando do governo.

Mello et al. (2006) descrevem que a dívida pública é o acúmulo de obrigações que o setor público empilha com diversos setores. Um exemplo disso é a dívida com o setor privado. Essas obrigações podem assumir diversas maneiras, tais como: dívida bancária, títulos ou qualquer contrato que proceda aos direitos contra o governo, qualquer forma para receber pelo serviço ou mercadorias destinados ao governo.

De acordo com Marques e Frade (2003), dívida pública é o saldo devedor que o órgão público tem com terceiros, ou seja, quando a entidade pública adquire bens ou serviços e não tem condição monetária para poder cumprir o pagamento dos serviços ou dos bens negociados. Para Dantas et al. (2014), dívida pública é o desembolso realizado por entes do governo, com autorização de leis para atender os interesses da administração pública.

Para Zerrenner (2007), é a situação na qual a entidade pública está impossibilitada de honrar, quitar seus compromissos financeiros. Conforme Gerigk, Ribeiro e Santos (2014), a dívida pública se caracteriza pela superioridade das despesas em relação às receitas do ente público.

A dívida pública é aquisição de recursos com outros agentes, que podem ser tanto públicos quanto privados, isso pode variar dependendo da forma que o gestor público quer adquirir o recurso desejado, mas esse tem a obrigação de efetuar a devolução do que foi concedido em condições estabelecidas.

Uma administração pública terá bons resultados se cumprir com os propósitos previstos na legislação LRF, em que estabelece que o gestor público não deva possuir dívidas se não tiver recursos para poder saldá-la, pois a função da administração é assegurar que as medidas e os métodos utilizados estão atendendo as legislações e aos órgãos fiscalizadores.

2.2 Responsabilidade civil dos gestores públicos

Os gestores públicos são responsáveis pelas suas decisões no âmbito da administração das entidades públicas, sendo justo que eles também sejam fiscalizados e, quando necessário, sejam responsabilizados pelos atos que prejudicam os cidadãos e os órgãos fiscalizadores. No Brasil, atualmente a lei que está regulamentada para responsabilizar o comando público de todos os órgãos é a LRF, que está viabilizando uma nova conduta para aqueles que administram o setor público.

Para Pereira (2006), a LRF tem por objetivo aumentar o grau de responsabilidade que os gestores públicos têm em relação à gestão dos recursos públicos, ou seja, coibir fraudes e possíveis prejuízos ao patrimônio público. Assim, a maneira imposta pela LRF foi analisar a forma que a administração pública executa as contas de receitas e despesas. Segundo Gerigk (2008), o objetivo crucial da LRF é prevenir déficits nas contas públicas.

Atualmente, é muito rápido apurar as responsabilidades sobre fatos ocorridos na administração pública, isso devido ao aumento na efetivação das normas previstas em leis, suas responsabilidades são de suma importância, pois o gestor público assume um cargo essencial por se tratar de representantes do povo nas questões para melhorar a qualidade de vida de seus cidadãos. Caso isso não ocorra, o representante é responsabilizado pelos seus atos na administração pública (BRASIL, 2000).

A seguir, o Quadro 1 aborda as penalidades que o gestor público pode ser responsabilizado pela sua conduta diante do cargo de administrador público.

Quadro 1 – Penalidades

Impedimento da entidade para o recebimento de transferências voluntárias;
Proibição de contratação de operações de crédito e de obtenção de garantias para a sua contratação;
Pagamento de multa com recursos próprios (podendo chegar a 30% dos vencimentos anuais) do agente que lhe der causa;
Inabilitação para o exercício da função pública por um período de até cinco anos;
Perda do cargo público;
Cassação de mandato;
Prisão, detenção ou reclusão.

Fonte: CONTROLADORIA SOCIAL (2014).

Embora existam essas penalidades, conforme expostas no Quadro 1, o administrador público deve entender o que essas penalidades podem lhe causar, devido ao alto rigor que elas exercem quando são violadas, pois é uma perda para a sociedade. Com isso, estabelece que os agentes públicos devem ter um código de conduta, pois devem observar a responsabilidade do cargo de administração pública os princípios, que são as regras que servem de interpretação, apontando os caminhos que devem ser seguidos pelos gestores públicos. Os princípios procuram eliminar lacunas, oferecendo coerência e harmonia para a administração, os princípios são legalidade, impessoalidade e moralidade.

Esses princípios são a base para o gestor público construir sua filosofia de trabalho como dirigente público. Porém, muitas vezes, isso não acontece, mas há sempre exceções. A norma é clara quando a responsabilidade da gestão não for cumprida, o gestor é responsabilizado pela sua conduta. Para o gestor público, a coibição e a fiscalização de seu trabalho só refletem na transparência e qualidade da sua gestão, beneficiando aqueles que, por um lado, se comprometem a fazer o certo e, por outro, combatem e inibem a má gestão.

2.3 Tipos de endividamento público

Na administração de órgãos públicos, o gestor se depara com inúmeros gastos que se propagam, devido ao aumento da população, que geralmente acarretam em altos investimentos, porém, se a administração não tiver um planejamento e recursos para suprir a demanda acabam buscando outras formas de financiar esses recursos para a população, de extrema ou menos necessidade. Para Pereira (2002), o financiamento tem a função de estabilizar receitas e despesas. Segundo Galdino, Moura e Cunha (2014), em alguns casos a administração acaba gerando em suas fianças a dívida pública flutuante, que são os gastos que a entidade adquire com recursos provenientes de terceiros confiados a sua guarda, para atendimento de sua necessidade de caixa.

2.4 Estudos correlatos

Esse estudo foi realizado para contribuir com a análise do endividamento público, a maneira como o endividamento ocorre em prefeituras e setores da administração pública. Foram feitas pesquisas para confirmar análises e estudos no endividamento dos municípios.

O estudo realizado por Alves (2013) verificou a relação entre dívida pública e a efetivação de direitos fundamentais dentro de termos constitucionais, buscando desde o recurso até o conhecimento do grupo credor da dívida pública. A partir da pesquisa realizada foi identificado que o setor financeiro é o credor majoritário da dívida pública, se favorecendo por meio de fundos de pensão e fundos de investimentos, e que a carga tributária vincula os Estados mais pobres e desonera os mais ricos.

Camargo e Schnem (2010) analisaram a aceitação das contas das prefeituras do estado de Santa Catarina com a implementação da LRF no ano 2000. Os resultados identificaram que grande número das contas eram rejeitadas, na qual a maioria recebia um parecer final de aprovação de suas contas pelo tribunal de contas do Estado de Santa Catarina. A partir dessas

informações, identificaram que as prefeituras passaram a observar a legislação e a controlar os gastos e investimentos realizados com o dinheiro público.

Bogoni, Hein e Beuren (2011) verificaram a conduta do endividamento público dos Estados nordestinos durante o período de 2007, estudando documentos, exploratórios e descritivos. Identificaram que o estado de Alagoas apresenta baixa dispersão de dados com um coeficiente de 0,14. Essa informação foi importante para o gestor do Estado prever o valor real desse indicador, e no futuro controlar e acompanhar o endividamento desse Estado.

Mello e Slomski (2011) analisaram uma função lógica que melhor representa a situação de endividamento dos Estados brasileiros. Os resultados identificaram que o endividamento é influenciado pelas receitas de transferências, pela receita *per capita* e pela cobertura corrente total. A influência das receitas ocorre de forma negativa, ou seja, um aumento nessas variáveis diminui o endividamento. O impacto dessas variáveis está ligado diretamente ao grau de endividamento dos Estados, em que aqueles Estados com menor endividamento são mais afetados pelo aumento nas receitas.

O estudo de Mello (2012) teve o objetivo de analisar a situação das finanças dos municípios potiguares, após a implantação da LRF. Os resultados foram que, após a implantação da LRF, houve nos municípios potiguares uma redução de seu endividamento. A pesquisa identificou que 63% dos municípios estudados reduziram significativamente as dívidas, em relação aos limites de endividamento, identificando que os municípios estão de acordo com a LRF, não exercendo 1,2 da Receita Corrente Líquida.

Medeiros et al. (2013) verificaram a forma de comportamento diante de gastos com a função orçamentária com foco na educação, manutenção e desenvolvimento do ensino do município de Santa Maria (RS) no período de 2007 a 2011. Buscando acompanhar os gastos agregados em educação e o percentual das receitas aplicadas, os resultados indicaram o cumprimento da Lei Orgânica Municipal e do artigo 212, da CF/1988, que prevê investimento de no mínimo 25% das receitas de impostos e transferências aplicadas na educação.

Gerigk, Clemente e Ribeiro (2014) analisaram se o endividamento segue um padrão nos municípios brasileiros com índices de população entre cem mil e um milhão de habitantes que foi modificada com o advento da LRF. Os resultados indicaram que a LRF modificou o perfil da dívida dos municípios brasileiros de médio porte, sendo que as dívidas de curto prazo diminuíram e as de longo prazo aumentaram no período de 1998 e 2000, o endividamento total também sofreu influências demonstrando redução no mesmo período.

Portanto, percebe-se a importância e efetivação do controle de endividamento dos municípios, pois não basta ter leis e regras que combatam o endividamento, é necessário que as gestões públicas se conscientizem na sua forma de liderar e planejar para que esse não aconteça, obtendo resultados com eficiência.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

A pesquisa teve como objetivo analisar o endividamento dos menores municípios dos estados Santa Catarina e do Rio Grande do Sul. As informações desta pesquisa encontram-se nos *sites* e portais de transparências dos municípios estudados. O delineamento da pesquisa teve como caráter de ser descritivo. Foi estudado o endividamento dos municípios através de métodos estatísticos. De acordo com Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como desígnio descrever características de determinada população com técnica e orientação na coleta e interpretação dos dados obtidos.

Dessa forma, os procedimentos de pesquisa foram por meio da coleta de dados e pela análise documental. Segundo Gil (1999, p. 70), a pesquisa de levantamento, ou survey, "basicamente, precede-se a solicitação a um grupo significativo de pessoas acerca do problema estudado para em seguida, mediante análise quantitativa, obter as conclusões correspondentes aos dados coletados".

A pesquisa também teve caráter documental, pois foram analisadas informações digitais, os documentos disponíveis nos portais de transparência dos municípios de Santa Catarina e Rio Grande do Sul. De acordo com Raupp e Beuren (2004, p. 86), a pesquisa documental "é justificada no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta".

Dessa forma, a pesquisa estabelece que o problema é caracterizado quantitativo por meio de dados estatísticos, desde a coleta, até o estudo e análise dos dados. Afirma Richardson (1999, p. 70) que a pesquisa quantitativa "caracteriza-se pelo emprego de qualificação técnicas estatísticas, desde as mais simples como percentual, média, desvio-padrão, ás mais complexas, como coeficiente de correlação, análise de regressão".

Contudo, para a análise e entendimento dos dados coletados, foram elaboradas tabelas para auxiliar na separação das informações obtidas, bem como, para a análise e tratamento dos resultados. A coleta dos dados foi realizada com técnicas estatísticas para explicar os objetivos do estudo.

A partir dos dados coletados no portal do Sistema de Coleta de dados Contábeis (SISTN), nos anos de 2012, 2013 e 2014, foi possível fazer os testes estatísticos para obtenção de resultados e também a elaboração de tabelas com o intuito de tratar os dados com as informações disponíveis.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Na busca de atender o objetivo da pesquisa, que é evidenciar o endividamento dos menores municípios em população do estado de Santa Catarine e do Rio Grande do Sul, foi observado o crescimento dos últimos três anos da Dívida Consolidada.

De acordo com o artigo 29 da LRF (BRASIL, 2000), a Dívida Consolidada compreende o montante total das obrigações financeiras, assumidas em virtude de leis, contratos, convênios ou tratados e de operações de crédito, para amortização em prazo superior a doze meses.

Para a análise dos dados desta pesquisa, as Receitas Correntes Líquidas estão sendo expressas em milhões, enquanto as Dívidas Consolidadas estão em milhão, os centavos foram dispensados para a análises nas tabelas. A Tabela 1 apresenta os valores da Dívida Consolidada dos dez menores municípios de Santa Catarina para uma análise horizontal.

Tabelas 1 – Dívida Consolidada dos menores municípios de Santa Catarina

Municípios	2012	2013	Análise Horizontal 2012/2013	2014	Análise Horizontal 2013/2014
São Miguel da Boa Vista	48.240	44.616	-8	-	-
Macieira	-	321.297	-	109.034	-66
Barra Bonita	615.507	513.419	-17	-	-
Tigrinhos	127.420	114.616	-10	177.957	55
Jardinópolis	917.252	555.139	-39	271.447	-51
Presidente Castello Branco	246.168	194.847	-21	-	-
Paial	231.404	524.996	127	-	-
Flor do Sertão	-	-	-	-	-
Lajeado Grande	10.187	7.793	-24	5.502	-29
Santiago do Sul	-	-	-	498.650	-
Total	**2.196.180**	**2.276.722**		**1.062.591**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 1, nota-se que o município que tive uma maior expressão no aumento em relação à Dívida Consolidada nos anos de 2012/2013 foi Paial, sendo que os demais entes tiveram uma grande queda nas dívidas, o mais expressivo foi o município de

Jardinópolis. Na análise horizontal dos anos de 2013/2014, não foi possível analisar devido a não divulgação dos dados no município de Paial, contudo, o ente de Jardinópolis manteve-se em queda, cerca de -51% de redução de gastos.

Observa-se, na análise realizada, que Tigrinhos manteve sempre uma sazonalidade de sua Dívida Consolidada, sendo que o mesmo ocorre em outros municípios, decorrente disso são os municípios terem quitados dívidas existentes de outros períodos. Contudo, se comparado com o estudo de Mello (2012), que identificou a situação das finanças dos municípios potiguares, após a implantação da LRF, a pesquisa identificou que 63% dos municípios estudados reduziram significativamente as dívidas, em relação aos limites de endividamento, identificando que os municípios estão de acordo com a LRF.

Desta forma, percebe-se que os estudos efetuados anteriormente demonstram o objetivo desta pesquisa, alavancando com maior ênfase em seu resultado.

A Tabela 2 apresenta os valores da Dívida Consolidada dos dez menores municípios do Estado do Rio Grande do Sul para uma análise horizontal, sendo dados levantados do IBGE em relação à população dos municípios.

Tabela 2 – Dívida Consolidada dos menores municípios do Rio Grande do Sul

Municípios	2012	2013	Análise Horizontal 2012/2013	2014	Análise Horizontal 2013/2014
Lagoa dos Três Cantos	240.236	138.388	-42,4	388.394	180,7
Guabiju	225.000	-	-	-	-
Vista Alegre do Prata	896.875	888.595	-0,9	1.070.670	20,5
Carlos Gomes	343.524	163.363	-52,4	-	-
Tupanci do Sul	-	9.227	-	5.478	-40,6
Montauri	133.726	107.408	-19,7	-	-
Coqueiro Baixo	194.813	64.938	-66,7	-	-
Engenho Velho	-	-	-	-	-
União da Serra	-	490.000	-	370.000	-24,5
André da Rocha	-	-	-	-	-
Total	**2.034.173**	**1.861.918**		**1.834.542**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na análise diante a Tabela 2, compreende-se que o município com maior endividamento nos anos de 2012/2013 foi Vista Alegre do Prata, e os demais município tiverem uma queda significativa entre os períodos estudados, e essa redução está relacionada ao pagamento das dívidas de períodos anteriores. Comparando com a análise de 2013/2014, o município de Vista Alegre do Prata teve um aumento significativo de endividamento, cerca de 20,5%, isso devido há grandes investimentos em infraestrutura para a cidade, demonstrando que, no período pesquisado, essa foi a maior entrada de dívida nos cofres do município.

Comparando com o município com menor endividamento, Tupanci do Sul, a análise horizontal de 2013/2014 identificou que no período da pesquisa teve um fechamento negativo de -40,6%, isso devido redução de gastos em obras de edificações que representam grande parte dos recursos gastos.

Desta forma, deve ser levado em consideração que o município de Tupanci do Sul tem o segundo pior IDH, o que relaciona com a grande variação de dívida comparando com os municípios com IDH mais elevado.

Sendo assim, analisando os dois estados estudados na pesquisa, pode-se notar que ambos tiveram sazonalidade entre os três anos pesquisados, começando com um valor elevado no primeiro ano e nos últimos com declínio, de fato os municípios geraram esse grau de endividamento por parte para investimentos.

A Tabela 3 apresenta os dados dos dez menores municípios do estado de Santa Catarina para uma análise horizontal nos valores de Receitas Correntes Líquidas.

Tabela 3 – Receita Corrente Líquida dos menores municípios de Santa Catarina

Municípios	2012	2013	Análise Horizontal 2012/2013	2014	Análise Horizontal 2013/2014
São Miguel da Boa Vista	7.098.487	8.805.055	24	-	-
Macieira	10.443.090	9.624.519	-8	13.702.680	42
Barra Bonita	6.605.218	8.774.725	33	-	-
Tigrinhos	7.604.161	9.539.722	25	11.393.971	19
Jardinópolis	8.272.336	9.245.855	12	11.166.668	21
Presidente Castello Branco	7.206.856	10.937.735	52	8.528.308	-22
Paial	7.904.696	10.097.537	28	-	-
Flor do Sertão	7.337.899	9.734.934	33	-	-
Lajeado Grande	8.876.046	9.497.312	7	11.407.737	20
Santiago do Sul	7.443.994	8.670.911	16	10.684.687	23
Total	**78.792.782**	**94.928.304**		**66.884.050**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Com base nos dados apontados pela pesquisa, a Tabela 3 considera os dez menores municípios que dão embasamento ao tema proposto. Entre os anos de 2012/2013, houve um aumento de Receitas Correntes Líquidas dos municípios; já o município com grande expressividade foi Presidente Castello Branco, que, conforme dados evidenciados, teve um aumento de 52%. No ano de 2014, teve um fechamento menor, cerca de -22%, comparando com 2013, e o motivo dessa redução está ligado com obras e instalações, pois o município gastou valores expressivos em 2014, relacionando com a demonstração de seus percentuais de suas origens e aplicações.

Analisando os mesmos parâmetros, os municípios de Paial e Barra Bonita tiveram aumento de receita, isso porque no ano de 2013 os municípios estavam crescendo com a participação de recursos que o governo transferia a eles, tendo em vista a participação desses.

A Tabela 4 apresenta os dados dos dez menores municípios no estado do Rio Grande do Sul para uma análise horizontal nos valores de Receitas Correntes Líquidas.

Tabela 4 – Receita Corrente Líquida dos menores municípios do Rio Grande do Sul

Municípios	2012	2013	Análise Horizontal 2012/2013	2014	Análise Horizontal 2013/2014
Lagoa dos Três Cantos	8.077.869	10.691.778	32,4	13.112.528	22,6
Guabiju	6.267.406	9.158.005	46,1	9.335.897	1,9
Vista Alegre do Prata	9.109.650	10.290.058	13,0	12.609.757	22,5
Carlos Gomes	8.589.176	10.636.322	23,8	8.629.029	-18,9
Tupanci do Sul	6.603.832	8.344.667	26,4	9.141.930	9,6
Montauri	7.370.839	10.353.776	40,5	8.882.249	-14,2
Coqueiro Baixo	7.228.127	9.224.420	27,6	7.740.176	-16,1
Engenho Velho	1.330.038	-	-	-	-
União da Serra	7.421.586	9.548.779	28,7	10.158.661	6,4
André da Rocha	8.062.774	9.042.083	12,1	7.716.096	-14,7
Total	**70.061.297**	**87.289.888**		**87.326.322**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Analisando a Tabela 4, notou-se que o município de Lagoa Dos Três Cantos foi o destaque entre os dez menores municípios gaúchos compreendidos pela pesquisa que teve um crescimento considerável entre o período pesquisado no ano de 2012/2013. Isso representa

32,4% de aumento, estando relacionado com pagamentos de recursos por parte do Estado e também pelo desenvolvimento da cidade, fazendo com seus contribuintes gerem mais tributos, o que gera o notável crescimento de 2013. Em análise horizontal em todo o período, notou-se que o município lidera na arrecadação, seguindo dos municípios de Vista Alegre do Prata e União da Serra, ambos com percentual de 22,6%, 22,5% e 6,4%, respectivamente. A relação com essa proporção está ligada ao fato que os municípios diminuíram os gastos em investimentos em obras novas e reforma de instalações nesse período, contudo, o acúmulo de endividamento foi reduzido; por se tratar de cidades turísticas, o aumento alavancou o recolhimento junto aos cofres com a arrecadação de tributos.

Desta forma, Gerigk, Clemente e Ribeiro (2014) analisaram se o endividamento segue um padrão nos municípios brasileiros com índices de população. Os resultados indicaram o perfil da dívida dos municípios brasileiros de médio porte, sendo que as dívidas de curto prazo diminuíram e as de longo prazo aumentaram no período de 1998 e 2000; o endividamento total também sofreu influências, demonstrando redução no mesmo período.

A seguir, a Tabela 5 apresenta os dados dos dez menores municípios no estado de Santa Catarina para uma análise em percentual da Dívida Consolidada em relação às Receitas Correntes Líquidas com comparativo por município no ano de 2012.

Tabela 5 – Receita Corrente Líquida X Dívida Consolidada no ano de 2012 de Santa Catarina

Municípios	População	Exercício 2012		
		RCL	DC	%
São Miguel da Boa Vista	1.885	7.098.487	48.240	0,7
Macieira	1.823	10.443.090	-	-
Barra Bonita	1.815	6.605.218	615.507	9,3
Tigrinhos	1.733	7.604.161	127.420	1,7
Jardinópolis	1.667	8.272.336	917.252	11,1
Presidente Castelo Branco	1.670	7.206.856	246.168	3,4
Paial	1.668	7.904.696	231.404	2,9
Flor do Sertão	1.603	7.337.899	-	-
Lajeado Grande	1.479	8.876.046	10.187	0,1
Santiago do Sul	1.389	7.443.994	-	-
Total		**78.792.782**	**2.196.180**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 5 foram apresentados dados comparando as Receitas Correntes Líquidas e as Dívidas Consolidadas no período de 2012. Observando, foi constatado que o município de Jardinópolis tem o maior endividamento entre os dez, sendo que para quitar seus débitos de Dívida Consolidada seria necessário cerca de 11,1% da sua receita desse período. O município é o mais endividado entre os dez estudados, isso porque seus recursos estão sendo investidos em obras e investimentos junto ao município. O mês com maior volume de gastos nesse parâmetro foi janeiro, devido ao começo de licitações feitas no ano que passou e início das obras no período abordado pelo Tabela 5. Enquanto isso, municípios como Lajeado Grande e São Miguel da Boa Vista teriam recursos para gastar em investimentos, respectivamente, 0,1% e 0,7% do montante da receita que está comprometida a pagamentos de dívidas, sendo valores muito significativos pelo valor disponível para esses municípios. Comparando com a população desses municípios, foi notado que nem todos os municípios com menos habitantes são aqueles com menos arrecadação.

Ainda é possível analisar que os municípios com menos habitantes, em alguns casos, são aqueles com maior volume de receitas. Comparando com o IDH, o município de Macieira é o maior com volume de arrecadação e com o menor índice de IDH entre os dez municípios estudados.

A seguir, a Tabela 6 apresenta os dados dos dez menores municípios no estado de Santa Catarina para uma análise em percentual da Dívida Consolidada em relação às Receitas Correntes Líquidas com comparativo por município no ano de 2013.

Tabela 6 – Receita Corrente Líquida X Dívida Consolidada no ano de 2013 de Santa Catarina

Municípios	População	Exercício 2013		
		RCL	DC	%
São Miguel da Boa Vista	1.885	8.805.055	44.616	0,5
Macieira	1.823	9.624.519	321.297	3,3
Barra Bonita	1.815	8.774.725	513.419	5,9
Tigrinhos	1.733	9.539.722	114.616	1,2
Jardinópolis	1.667	9.245.855	555.139	6,0
Presidente Castelo Branco	1.670	10.937.735	194.847	1,8
Paial	1.668	10.097.537	524.996	5,2
Flor do Sertão	1.603	9.734.934	-	-
Lajeado Grande	1.479	9.497.312	7.793	0,1
Santiago do Sul	1.389	8.670.911	-	-
Total		**94.928.304**	**2.276.722**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 6 foram apresentados os dados em relação à Receita Corrente Líquida e a Dívida Consolidada do período de 2013. Analisando cada município, pode-se notar que Paial era um dos menos habitadas, com 5,2% de seus recursos comprometidos para liquidar seus gastos, isso porque está investindo seus recursos em obras e instalações, juntamente com Jardinópolis, com 6%, e Barra Bonita, com 5,9%.

O município de Paial, nesse período, é o segundo mais endividado, pois investiu alto em obras nas vias de acesso ao município, assim como com outras obras na cidade e melhorias na pavimentação, já que o município era o único do estado de Santa Catarina sem ter acesso asfáltico. Em relação a Jardinópolis e Barra Bonita, ambos têm a capacidade de suprir os gastos, esse volume de dívida é considerável perante os demais municípios da pesquisa, e essas dívidas são oriundas de investimentos efetuados pela administração.

A seguir a Tabela 7 apresenta os dados dos dez menores municípios no estado de Santa Catarina para uma análise em percentual da Dívida Consolidada em relação às Receitas Correntes Líquidas com comparativo por município no ano de 2014.

Tabela 7 – Receita Corrente Líquida X Dívida Consolidada no ano de 2014 de Santa Catarina

Municípios	População	Exercício 2014		
		RCL	DC	%
São Miguel da Boa Vista	1.885	-	-	22,9
Macieira	1.823	13.702.680	109.034	0,8
Barra Bonita	1.815	-	-	-
Tigrinhos	1.733	11.393.971	177.957	1,6
Jardinópolis	1.667	11.166.668	271.447	2,4
Presidente Castelo Branco	1.670	8.528.308	-	-
Paial	1.668	-	-	-
Flor do Sertão	1.603	-	-	-
Lajeado Grande	1.479	11.407.737	5.502	0,0
Santiago do Sul	1.389	10.684.687	498.650	4,7
Total		**66.884.050**	**1.062.591**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 7 pode ser verificado que houve uma diminuição do endividamento de um modo geral. O município que teve grande valor significativo comparando com a Tabela 6 foi Jardinópolis; para liquidar suas dívidas, iria gastar cerca de 2,4% de sua receita para saldar a

Dívida Consolidada, e esse recuo no valor das dívidas está relacionado ao pagamento dos investimentos, além de ter efetuado seus planejamentos em investimentos, sejam eles em obras, sejam eles em instalações.

Dentre esses municípios, Santiago do Sul aparece sendo o mais endividado entre os dez, isso porque nas tabelas anteriores não foi possível conseguir os dados. No período de 2014, o município precisa de cerca de 4,7% de sua receita total para quitar as dívidas que estão relacionadas com obras e equipamentos, ou seja, está se endividando a longo prazo. Mesmo sendo o município com menor população, tem seu IDH superior a municípios com maior população, ponderando com o valor de suas receitas.

A seguir a Tabela 8 mostra os dados dos dez menores municípios no estado do Rio Grande do Sul para uma análise em percentual da Dívida Consolidada em relação às Receitas Correntes Líquidas com comparativo por município no ano de 2012.

Tabela 8 – Receita Corrente Líquida X Dívida Consolidada no ano de 2012 do Rio Grande do Sul

Municípios	População	Exercício 2012		
		RCL	DC	%
Lagoa dos Três Cantos	1.648	8.077.869	240.236	3,0
Guabiju	1.625	6.267.406	225.000	3,6
Vista Alegre do Prata	1.614	9.109.650	896.875	9,8
Carlos Gomes	1.604	8.589.176	343.524	4,0
Tupanci do Sul	1.598	6.603.832	-	-
Montauri	1.568	7.370.839	133.726	1,8
Coqueiro Baixo	1.567	7.228.127	194.813	2,7
Engenho Velho	1.462	1.330.038	-	-
União da Serra	1.457	7.421.586	-	-
André da Rocha	1.278	8.062.774	-	-
Total		**70.061.297**	**2.034.173**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 8, com os dados levantados, percebeu-se que, dentre os menores municípios, o de Vista Alegre do Prata é o que possui maior Dívida Consolidada entre os dez estudados na pesquisa, pois é necessário cerca de 9,8% de sua receita para pagamento da dívida. Comparando com a população desses municípios, Vista Alegre do Prata fica na terceira posição, consequentemente, seu endividamento está concentrado em obras em vias públicas no município e edificações.

Os municípios de Montauri e Coqueiro Baixo são os com menor endividamento, tendo seu IDH menor que os municípios mais populosos, mostrando que a administração desses municípios está tendo valores suficientes para cobrir e até menos investir mais do que prevê a legislação em investimentos.

Isso é decorrente de os municípios de Montauri e Coqueiro Baixo terem um aumento de suas receitas, repasse feito pelo Estado a partir do fundo de participação dos municípios, que é uma fonte de arrecadação de recursos por partes dos municípios brasileiros, além dos tributos que os municípios arrecadam ao longo do ano, para terem recursos disponíveis ao longo do ano para assegurar investimentos etc.

Desta forma, percebe-se que os estudos efetuados anteriormente demonstram o objetivo desta pesquisa; alavancando com maior ênfase em seu resultado, Mello e Slomski (2011) analisaram uma função lógica que melhor representa a situação de endividamento dos Estados brasileiros. Os resultados identificaram que o endividamento é influenciado pelas receitas de transferências, pela receita *per capita* e pela cobertura corrente total.

Desta forma percebe-se que os estudos efetuados anteriormente demonstram o objetivo desta pesquisa, alavancando com maior ênfase em seu resultado para o objetivo proposto.

A seguir, a Tabela 9 apresenta os dados dos dez menores municípios no estado do Rio Grande do Sul para uma análise em percentual da Dívida Consolidada em relação às Receitas Correntes Líquidas com comparativo por município no ano de 2013.

Tabela 9 – Receita Corrente Líquida X Dívida Consolidada no ano de 2013 do Rio Grande do Sul

Municípios	População	Exercício 2013		
		RCL	DC	%
Lagoa dos Três Cantos	1.648	10.691.778	138.388	1,3
Guabiju	1.625	9.158.005	-	-
Vista Alegre Do Prata	1.614	10.290.058	888.595	8,6
Carlos Gomes	1.604	10.636.322	163.363	1,5
Tupanci do Sul	1.598	8.344.667	9.227	0,1
Montauri	1.568	10.353.776	107.408	1,0
Coqueiro Baixo	1.567	9.224.420	64.938	0,7
Engenho Velho	1.462	-	-	-
União da Serra	1.457	9.548.779	490.000	5,1
André da Rocha	1.278	9.042.083	-	-
Total		**87.289.888**	**1.861.918**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 9, após a coleta e a tabulação dos dados, é evidenciado que o município de Vista Alegre do Prata continua sendo o mais endividado, com 8,6%, essa continuidade está diretamente ligada com a continuidade de gastos em investimentos em vias do município, proporcionando ao município melhores condições de mobilidade urbana.

Em seguida, apresenta-se os municípios de Tupanci do Sul e Coqueiro Baixo, ambos, respectivamente, com 0,1% e 0,7%; entre os dez municípios estudados, são os que mais tiveram redução em seus índices de endividamento, e essa redução está ligada com o término de obras de anos anteriores.

A seguir, a Tabela 10 apresenta os dados dos dez menores municípios no estado do Rio Grande do Sul para uma análise em percentual da Dívida Consolidada em relação às Receitas Correntes Líquidas com comparativo por município no ano de 2014.

Tabela 10 – Receita Corrente Líquida X Dívida Consolidada no ano de 2014 do Rio Grande do Sul

Municípios	População	Exercício 2014		
		RCL	DC	%
Lagoa dos Três Cantos	1.648	13.112.528	388.394	3,0
Guabiju	1.625	9.335.897	-	-
Vista Alegre do Prata	1.614	12.609.757	1.070.670	8,5
Carlos Gomes	1.604	8.629.029	-	-
Tupanci do Sul	1.598	9.141.930	5.478	0,1
Montauri	1.568	8.882.249	-	-
Coqueiro Baixo	1.567	7.740.176	-	-
Engenho Velho	1.462	-	-	-
União da Serra	1.457	10.158.661	370.000	3,6
André da Rocha	1.278	7.716.096	-	-
Total		**87.326.322**	**1.834.542**	

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 10, a situação segue no padrão, conforme explanado na Tabela 9, com município líder em dívidas sendo Vista Alegre do Prata. Esse, nos anos compreendidos pela pesquisa, continua sendo o município mais endividado, fechando o ano de 2014 com 8,5%, por estar investindo em obras; sendo um município do Rio Grande do Sul, está em constante crescimento devido ao fator turístico que a cidade oferece. Em contrapartida, os demais municípios continuaram num declínio de dívidas, mostrando que nem sempre o município com menor habitação é o que menos arrecada, e isso também reflete na participação deles

junto ao Estado e pela administração ter efetuado seu planejamento com o respaldo da legislação.

Perante a análise geral entre os períodos compreendidos pela pesquisa, observa-se a sazonalidade em alguns municípios entre o endividamento. Assim, estão trabalhando em investimentos, até porque o Estado gaúcho concentra muitas cidades-polo em turismo, fazendo que seus entes gastem para proporcionar uma boa visão dos municípios, pensando em melhorar a qualidade de vida da população e gerando mais renda ao comércio, o que aquece também os cofres municipais para suprir o investimento efetuado.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Diante do tema proposto, ou seja, analisar o montante do endividamento dos menores municípios de Santa Catarina e Rio Grande do Sul, foram alcançados os objetivos traçados pela pesquisa. Perante a grande busca por informações, foi possível estabelecer todas as etapas propostas por este estudo, isso devido à rigorosa aplicação da legislação em âmbito nacional, facilitando o estudo do objetivo mencionado anteriormente. O resultado desta pesquisa, de modo geral, é satisfatório pela ampla busca de informações por parte da sociedade, contribuindo para agregar mais uma forma de busca e conhecimento.

Os principais resultados obtidos pela pesquisa foram que o endividamento não segue um padrão, e que a proporção de dívida varia muito entre de um estado para outro. Os municípios compreendidos pelo estudo mostram que estão endividados devido a grandes investimentos em obras e melhorias para a qualidade de vida da população. Em alguns casos, existem até municípios com valores de dívida elevados, mas com a simples virada de ano esse montante tem uma significativa queda, e também há municípios com efeito ao contrário, ou seja, há entes com valores disponíveis para gastos inesperados, reforçando o que foi mencionado.

Nos valores de Receita Corrente Líquida, os municípios catarinenses tiveram um grande aumento na arrecadação; comparando com o estado gaúcho, esse se manteve em constante crescimento, e isso de fato está relacionado com aumento previsto. Já em Santa Catarina, houve um grande salto se comparando com os anos de 2012 e 2013, relacionado com o crescimento dos municípios na arrecadação de tributos. No ano de 2014, houve uma diminuição significativa referente a declínio do setor econômico, que começa a dar resposta com a alta de impostos e taxas de juros, fazendo que a arrecadação tivesse essa queda. Porém, no estado gaúcho não houve muita sazonalidade, obteve-se na média. No estado, mesmo com o começo de crise econômica, ainda não sente os reflexos na arrecadação no período abordado pelo estudo.

Dentro das limitações deste estudo, destacam-se em alguns municípios a dificuldade de encontrar informações para agregar e aprofundar o tema proposto. Para pesquisas futuras, é interessante uma análise do endividamento entre os maiores municípios de Santa Catarina com o estado do Rio Grande do Sul, para analisar qual o foco das dívidas entre esses entes e se segue o mesmo padrão de gastos com investimentos.

REFERÊNCIAS

ALVES, J. A. de O. Dívida pública e a efetivação dos Direitos Fundamentais. **Amazônia em Foco**, v. 2, n. 3, p. 79-97, 2013.

ANDRADE, N. de A. **Contabilidade pública na gestão municipal**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

BARBOSA, J. L. R.; LUNA, C. M.; SOUZA, G.; MANTOVANI, P. D. R. Finanças Públicas: estudo sobre a LRF no Município de Mauá. **Revista Eletrônica Gestão e Serviços**, v. 5, n. 1, p. 719-742, 2014.

BOGONI, N. M.; HEIN, N.; BEUREN, I. M. Análise da relação entre crescimento econômico e gastos públicos nas maiores cidades da região Sul do Brasil. **Revista de Administração Pública**, v. 45, n. 1, p. 159-179, 2011.

BRASIL. Lei complementar n. 101, de 4 de maio de 2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade da gestão fiscal e dá outras providencias. **Diário Oficial da República Federativa do Brasil**, Brasília-DF, 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 30 set. 2014.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. Lei n. 12.527, de 18 de novembro de 2011. Regula o acesso a informações previsto no inciso XXXIII do art. 5o, no inciso II do § 3o do art. 37 e no § 2o do art. 216 da Constituição Federal; altera a Lei no 8.112, de 11 de dezembro de 1990; revoga a Lei no 11.111, de 5 de maio de 2005, e dispositivos da Lei no 8.159, de 8 de janeiro de 1991; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília-DF, 2011. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12527.htm>.

CAMARGO, M. E.; SCHNEM, A. Efeitos da Lei de Responsabilidade Fiscal sobre a prestação de contas das prefeituras catarinenses. **Revista de Administração, Contabilidade e Economia**, v. 9, p. 251-272, 2010.

CONTROLADORIA SOCIAL. **Penalidades**. 2014. Disponível em: <http://www.controladoriasocial.com.br/downloads/manualRREo5.pdf>. Acesso em: 21 set. 2014.

DANTAS, M. K.; PACHECO, L. M.; LIBONI, L. B.; CALDANA, A. C. F. Análise dos gastos públicos com gestão ambiental no Brasil. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 8, n. 3, p. 52-68, 2014.

GALDINO, J. A.; MOURA, J. B.; CUNHA, E. L. Efeitos do enfoque patrimonial na dívida pública flutuante: um estudo de caso em uma fundação pública do norte do Brasil. **Revista Contemporânea de Contabilidade**, v. 11, n. 23, p. 31-52, 2014.

GERIGK, W. **O impacto da lei de responsabilidade fiscal sobre a gestão financeira dos pequenos municípios do Paraná**. 2008. Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2008. Disponível em: <http://www.ppgcontabilidade.ufpr.br/system/files/documentos/Dissertacoes/D040.pdf>. Acesso em: 12 set. 2014.

GERIGK, W.; CLEMENTE, A.; RIBEIRO, F. O Padrão do Endividamento Público nos municípios brasileiros de porte médio após a Lei de Responsabilidade Fiscal. **Revista Ambiente Contábil**, v. 6, n. 1, p. 122-140, 2014.

GERIGK, W.; RIBEIRO, F.; SANTOS, L. M. D. O padrão de endividamento dos estados da região sul e a sua dinâmica após a edição da lei de responsabilidade fiscal por meio de índices-padrão. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 13, n. 39, p. 34-48, 2014.

GIAMBIAGI, F.; ALÉM, A. C. **Finanças públicas**: teoria e Prática no Brasil. 3. ed. Rio de Janeiro: Campus, 2007.

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

MARQUES, M. L. M.; FRADE, C. **Regulador o sobre endividamento**. Coimbra: Faculdade de Economia, Universidade de Coimbra, 2003.

MEDEIROS, F. S. B.; CHIEZA, R. A.; LOPES, T. A. M.; WEISE, A. Comportamento dos gastos em educação em Santa Maria – RS (2007-2011). **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios**, v. 6, n. 2, p. 128-157, 2013.

MELLO, G. R. de. Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e o impacto sobre o endividamento dos municípios potiguares. **Contextus - Revista Contemporânea de Economia e Gestão**, v. 10, n. 2, p. 48-60, 2012.

MELLO, G. R. de; MACEDO, F. de Q.; TAVAREZ FILHO, F.; SLOMSKI, V. Identificando o endividamento dos estados brasileiros: uma proposta através de análise discriminante. **Enfoque Reflexão Contábil**, v. 25, n. 1, p. 05-14, 2006.

MELLO, G. R. de; SLOMSKI, V. Fatores que influenciam o endividamento dos estados brasileiros. **RCO – Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 3, n. 7, p. 78-92, 2011.

NIYAMA, J. K.; SILVA, C. A. T. **Teoria da contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

PASCOAL, V. F. **Direito financeiro e controle externo**: teoria jurisprudência e 370 questões (atualizadas de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal). 5. ed. Rio de Janeiro: Elservier, 2006.

PEREIRA, M. J. **Finanças públicas**: a política orçamentária no Brasil. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais. In: BEUREN, I. M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: teoria e prática. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

RICHARDSON, R. J. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ZERRENNER, S. A. **Estudo sobre as razões para o endividamento da população de baixa renda**. 2007. 57 f. Dissertação (Mestre em Administração) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2007.

EFETIVIDADE DOS CONSÓRCIOS PÚBLICOS NAS PREFEITURAS MUNICIPAIS DO ESTADO DE SANTA CATARINA

Crislei Ronning
Graduada em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
crislei@unochapeco.edu.br

Celso Galante
Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria - FURB
galante@unochapeco.edu.br

Resumo
Os Consórcios Públicos surgiram da Lei nº 11.107 de abril de 2005, para auxiliar nas soluções das necessidades dos pequenos municípios. O objetivo do estudo é analisar a efetividade dos consórcios nas prefeituras municipais do estado de Santa Catarina. Sob a amostra, ela contempla as 21 associações do estado de Santa Catarina, os dados analisados referem-se ao exercício de 2014. A pesquisa caracteriza como descritiva, documental e qualitativa. A coleta dos dados foi realizada nos sites dos Municípios Catarinenses, no site da Federação dos Municípios de Santa Catarina (FECAM) e por contatos telefônicos. Com a reforma nas leis regulamentadoras dos consórcios públicos o crescimento no Estado de Santa Catarina foi notável, principalmente na área da saúde com 85% da participação das associações e 57,14% de adesão ao consórcio na área do meio ambiente e saneamento básico. Como os resultados das análises indicam que em SC tem 44 consórcios municipais onde cada associação tem em média 2 consórcios, se destacando a área da saúde com 17 consórcios em atuação em média 1,06 consórcios para as 16 associações com consórcios ativos e na área do meio ambiente e saneamento básico são 12 consórcios ativos com destaque na atuação. As conclusões do estudo apontam que os Consórcios Públicos no estado se tornaram essencial para a qualidade de vida da sociedade, formando pontes de comunicação facilitada para auxiliar no melhoramento do meio onde vivem e convivem em sociedade.

Palavras-chave: Consórcios públicos. Desenvolvimento. Associações.

Abstract
The Public Consortia emerged of Law No. 11,107 of April 2005, to assist in the solution of the needs of small municipalities. The aim of the study is to analyze the effectiveness of the consortia in the municipalities of the state of Santa Catarina. Under the sample, it includes the 21 associations in the state of Santa Catarina, the data analyzed refer to the year 2014. The research is characterized as descriptive, documentary and qualitative. Data collection was carried out on the sites of Santa Catarina Municipalities, on the site of the Federation of Municipalities of Santa Catarina (FECAM) and phone contacts. With the reform the regulatory laws of public consortia growth in the state of Santa Catarina was remarkable, especially in the health sector with 85% of the participation of associations and 57.14% adherence to the consortium in the area of environment and sanitation. As the analysis results indicate that the SC has 44 municipal consortiums where each association has on average 2 consortia, especially the health sector with 17 consortia average performance 1.06 consortia for the 16 associations active in the area of consortia and environment and sanitation are 12 active consortia with emphasis on acting. The study's findings indicate that the Public Consortia in the state have become essential to the quality of life of society, forming bridges of communication facilitated to assist in improving the environment where they live and coexist in society.

Keywords: Public Consortia. Development. Associations.

1 INTRODUÇÃO

Com o crescimento desenfreado da população brasileira, as necessidades básicas para atender aos municípios de residência acabam se tornando muitas vezes precárias. Após a elaboração do projeto de Lei n.º 3.884 de Junho de 2004, com sua provação junto do congresso deu-se origem à Lei Regulatória dos Consórcios Públicos Brasileiros nº 11.107 de abril de 2005, visando à conjugação dos esforços entre as entidades da União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

A Lei 11.107/05 estabelece normas gerais para os diferentes entes federativos, tornando a contratação dos Consórcios Públicos, facilitada para a concretização de melhorias no interesse comum, os quais se tratados individualmente, não teriam condições plenas e eficazes para a realização das diversas melhorias.

Para Abrucio e Sano (2011), os municípios que se associarem aos Consórcios Públicos, não podem garantir que a articulação intermunicipal será estável. Vários estudos focam na dificuldade de se manterem firmes e unidos os consórcios intermunicipais. Os municípios entram com o intuito de solucionar os seus problemas, quando estão associados obtém sucesso em grupo do que individuais.

Em Santa Catarina os consórcios começaram a surgir na década de 60 com a criação das associações de municípios, a primeira que se tem registro foi em Joaçaba, com a Associação dos Municípios do Meio Oeste de Santa Catarina (AMMOC), mas em especial veio à iniciativa dos prefeitos das cidades do Oeste Catarinense, os quais percebiam o descaso e abandono que o governo central de Florianópolis tinha com eles (ABRUCIO; FILIPPIM; DIEGUEZ, 2013).

Com o melhoramento na solução dos problemas dos municípios, questiona-se: Qual é a efetividade dos Consórcios Públicos nas prefeituras municipais de SC? Com intuito de demonstrar o funcionamento do processo da aquisição dos Consórcios Públicos, tem-se como objetivo avaliar a efetividade dos Consórcios Públicos nas prefeituras municipais de SC.

Justifica-se pela importância e a crescente união dos municípios brasileiros, para a concepção de Consórcios Públicos, visando o desenvolvimento e melhoramento dos municípios participantes, dos mesmos, o assunto se insere no ambiente socioeconômico brasileiro. A Lei nº 11.107, de 6 de abril de 2005, sobre Consórcios Públicos, habilita os municípios a aproximar um melhoramento com baixos custos à população. O estudo se propõe a analisar a efetividade dos Consórcios Públicos nos municípios o seu funcionamento na região do Estado de Santa Catarina.

Com as diversidades existentes na sociedade brasileira, o artigo aplicado nas vinte e uma (21) Associações de Municípios do Estado de Santa Catarina, baseou se pelas informações constantes nos sites destas Associações e Municípios. O presente artigo A Efetividade dos Consórcios Intermunicipais do Estado de SC, no seu processo de formação e o suporte teórico que lhe dá fundamentação. Conseguinte uma revisão da literatura sobre os conceitos, a sua importância, os procedimentos adotados para a formalização dos mesmos.

O estudo está conduzido da seguinte forma: uma breve introdução, com questões abordadas sobre a efetividade dos consórcios públicos, na segunda seção haverá a revisão de literatura, contendo os conceitos, a importância, de como é feito e adquirido os consórcios, a terceira seção a apresentação teórica com os procedimentos utilizados, na quarta seção a análise dos resultados obtidos no estudo e na quinta e última seção a conclusão e considerações finais apresentadas. Este estudo contribui para novas pesquisas sobre os efeitos, atuação, desenvolvimento dos Consórcios Públicos, não apenas em SC, mas em outras regiões do Brasil.

2 REVISÃO DA LITERATURA

A revisão de literatura dará embasamento sobre os Consórcios Públicos, sua efetividade, a relação com os órgãos públicos e a responsabilidade dos usuários. O Brasil mostra-se um país da diversidade onde cada região tem seus destaques e suas debilidades, limitando se assim ao atendimento que está presente na Constituição Federativa de 1988, previsto no art. 23 sendo de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, zelar e promover o acesso à cultura, educação, saúde e lazer da população, garantindo o bem estar de todos (BRASIL, 1988).

Segundo Raupp e Beuren (2012), o marco teórico é vivenciado nas mais diversas áreas do conhecimento, especialmente nas ciências sociais, ressaltando a fundamentação e análise de estudos feitos anteriormente, dando apoio ao estudo, na análise e interpretação dos dados coletados, desenvolvendo um esclarecimento sobre os fatos presente no estudo.

2.1 Consórcios públicos e sua importância

Os Consórcios Públicos são conjuntos de pessoas jurídicas que facilitam à cooperação geral, tornando mais ágeis a solução dos problemas incomum que estão sendo levantados.

Segundo o Decreto federal 6.017, de 17 de janeiro de 2007, têm como objetivo de tornar o fortalecimento das normas para a constituição dos Consórcios Públicos no Brasil entre as três esferas.

Conforme § I do art. 2º estabelece que: "pessoa jurídica formada, com interesse na realização de objetivos comuns, com personalidade jurídica de direito público e natureza autárquica, ou pessoa jurídica de direito privado sem fins econômicos." (Brasil, Decreto nº 6.017/2007).

Segundo Prates (2012), pode se agrupar os Consórcios Públicos em cinco arranjos de gestão compartilhada, onde se tem "o Consórcio Intermunicipal na forma de Pacto, o Consórcio Intermunicipal na forma de Sociedade Civil sem fins lucrativos, Câmara Intermunicipal, Redes, e também as Agências Intermunicipais".

Segundo Costa e Lopes (2010) a importância dos Consórcios Públicos é a facilidade ao acesso de novas tecnologias, a mercados novos, a economia das escalas dos projetos de pesquisas e produção, tornando o desenvolvimento das cidades mais rápido e eficaz, propiciando novos ganhos em competitividades e possibilitando o desenvolvimento a se destacar internacionalmente.

Para Couceiro (2010) a importância dos consórcios não é restrita apenas ao ponto de vista jurídico, podendo atender as necessidades da sociedade, havendo o diálogo contínuo entre os governos da União para que possa resolver os problemas efetivamente. Com isso, busca maior interação entre a União e Estados, com a resolução de questões importantes para a melhoria da condição de vida da população, tais como as melhorias na segurança pública, saúde, moradia, saneamento básico, educação, entre outros.

Angnes et al. (2013), entendem que independentemente se os Consórcios Públicos sejam de pequenos, médios ou grandes municípios, os tornam uma oportunidade de efetivar o trabalho conjunto dos municípios interessados em enfrentar seus problemas sociais. O desenvolvimento de instrumentos próprios para cada situação. Dispondo dos recursos que os Municípios disponibilizaram aos acordos firmados, agilizando as respostas a comunidade em geral que não sabe mais o que fazer com a situação que vem surgindo com forme o tempo.

Assim, os Consórcios Públicos são uma modalidade de associação entre os federados e surgiram com o intuito de solucionar, desenvolver e melhorar, os caminhos utilizados pelos municípios, desenvolvendo controles de planejamentos municipais, para a solução de problemas comuns, unindo municípios em prol da parceria pra trazer a comunidade local o atendimento e a infraestrutura necessária a uma qualidade de vida satisfatória em seu meio.

2.2 Os consórcios e a administração pública

Os Consórcios Públicos vêm se desenvolvendo sendo há muitos anos, mas era pouco usado até a sua regulamentarização oficial por meio da Lei 11.107/05, onde facilitou o entendimento e a aquisição dos mesmos, na sociedade.

Couceiro (2010) argumenta que a relevância dos Consórcios Públicos e a integração ao federalismo sobre a administração pública, é uma alternativa viável a concretizar as exposições de ideias na integração e eficiência administrativa, sem vetar as imperfeições dos projetos, aperfeiçoando-o, fazendo uso correto e estimado nas governanças públicas, visando a diminuição dos recursos e ações governamentais, agilizando o desenvolvimento das federações.

Segundo Machado e Andrade (2014) a legalização e constituição do funcionamento dos Consórcios Públicos, começaram com a reforma administrativa com a Ementa Constitucional, n° 19 de 15 de Junho de 1995, o desdobramento desta ementa se deu com a Lei 11.107/2005, que auxilia no meio normativo, jurídico e administrativo do governo, direcionou explicitamente para a utilidade em diversas áreas públicas a serem divididas entre entidades associadas, sendo visível o crescimento em determinados tipos e áreas das políticas públicas e obtendo segurança jurídica aos entes associados após o esclarecimento dos termos de entrada e saída, juntamente com as responsabilidades e obrigações das associações.

A governança brasileira se beneficiou com a criação da Lei 11.107 de 2005, onde tornou mais eficaz os projetos de desenvolvimento das federações tornando assim o seu crescimento notável, podendo ser três níveis entre o ente municipal e o Estado, o ente municipal e a união ou entre a mesma hierarquia, assim desafogando as ações que eram encaminhas ao governo.

O decreto 6.017/2007 estabelece três etapas para a constituição da contratação, confirmando a obtenção do consórcio, mediante a Lei e sob o protocolo de intenções. A Confirmação ou ratificação é um dos principais documentos, por meio deste estabelece as condições para o funcionamento, o conteúdo deve obedecer ao que está previsto na Lei dos Consórcios Públicos e na regulamentação.

Segundo o Decreto 6.017/2007, tornando escriturado o Consórcio se torna pessoa jurídica de direito privado, mas seguiram as normas do direito público, para poder realizar as licitações, admissões de pessoal, a celebração dos contratos e à prestação de contas; As Federações que aderirem ao consórcio após a criação serão tidas como consorciadas automaticamente, salvo disposições ao protocolo de intenções que rege o consórcio.

2.3 Estudos correlatos

Ao buscar estudos publicados anteriormente, verificou-se as análises realizadas sobre a importância e o desenvolvimento que os consórcios trouxeram as regiões onde eles foram implantados, algumas dessas pesquisas são apresentadas na sequência.

O estudo realizado por Amaral et al. (2011), no Estado de SC sobre o Consórcio Intermunicipal de Saúde do Médio Vale do Itajaí (CIS-AMMVI), aborda a possibilidade de economia nos recursos e uma oferta regular de medicamentos possibilitando que os 14 municípios participantes do consórcio possam usar do poder de compra, com um custo menor.

Segundo Costa et al. (2011), foi identificado laços na forma de uma rede organizacional que vem perdurando por 14 (quatorze) anos, entre 17 (dezessete) municípios do Estado do Maranhão que participam do Consórcio Intermunicipal de Produção e Abastecimento (CINPRA) a troca constante de informações entre os membros é explicado pela necessidade conjunta e a influência das características locais, que precisam garantir o suprimento de produtos básicos rurais de consumo dentre os municípios que o integram, pois este consórcio público veio para auxiliar na distribuição destes produtos tornando uma melhoria na qualidade de vida da população.

Matos et al. (2012), após analisarem a pesquisa feita com representantes públicos do Estado de Minas Gerais, foi identificado um crescimento por parte dos municípios á participação dos consórcios, 83% desses municípios participam de um ou mais arranjos. Esse crescente aumento acontece pela falta de recursos para investimentos, buscando assim a cooperação e fortalecimento mútuo, visando à redução dos custos e economia individual de recursos.

Neto e Moreira (2012) apontam que os Consórcios Públicos são instrumentos elementares na gestão associada, a prática dos recursos existentes, auxilia a criação dos vínculos entre os entes regionais e nacionais brasileiros. As necessidades da sociedade não poderiam ser atendidas de outro modo perante o quadro de escassez de recursos que vem crescendo, não sendo assim possível determinar de modo generalizante as condições ideais de incentivo à gestão cooperada.

Com a pesquisa de campo feita por Angnes et al. (2013), foi observado que grande parte dos objetivos do Consórcio Intermunicipal da fronteira (CIF) que tem como participantes os municípios de Barracão (PR), Bom Jesus do Sul (PR) e Dionísio Cerqueira (SC), localizados no Brasil, e Bernardo de Irigoyen de Misiones, localizado na Argentina, está sendo alcançado e com bons resultados, sem rivalidade entre os prefeitos, notando assim conquistas que só foram possíveis com o CIF.

Beuren et al. (2013), evidenciam as combinações feitas entre as receitas públicas e os indicadores econômicos, para a utilização das práticas de segurança eletrônica nos Estados Brasileiros, essa parceria pode refletir no aumento da utilização das práticas de seguranças virtual, como vem acontecendo nos Estados da região Sudeste e Sul, já na região Norte representou a menor média de eficiência na utilização das práticas da segurança virtual, mostrou que os estados que se destacam na governança eletrônica são os que melhor utilização suas receitas públicas.

Na pesquisa de Oliveira et al. (2013), o desenvolvimento nacional da educação estimula a interação de municípios do mesmo território, com pouca influência do governo as propostas são despolitizadas, dando lugar para o setor privado. O estudo revela que o relacionamento intergovernamental emprega mecanismos que muitas vezes não atendem o preceito constitucional do regime de colaboração.

Os estudos realizados por Abrucio et al. (2014) mostraram a importância que os resultados indicam para o favorecimento dos consórcios se a articulação intergovernamental for colocada na frente do interesse de cada município, sem que as municipalidades deixem de se representar nesse processo, e caso o modelo se baseie numa proposta profissional e inovador de gestão.

Segundo Camatta et al. (2014) os Consórcios Públicos são instrumentos elementares para a gestão associada, uma vez que a sua prática gera a racionalização do uso dos recursos existentes, destinados ao planejamento, programação e execução de objetivos de interesses comuns.

Machado et al. (2014) identificaram a formação de padrões compartilhados de custos e benefícios para os consórcios. Os padrões tem a função equalizadora, se mostram crucial para a estabilização das parcerias, evitando choques de interesses entre associados, ela pode estabelecer uma lógica parecida com a da sociedade, onde cada município paga pelo que consome.

Ao analisar o comportamento das receitas municipais e as possíveis ações do governo, Soares et al. (2014), notaram que, ao longo dos anos, que as receitas vêm crescendo, sendo este comportamento atribuído a ações do governo visando à sua elevação, representando um desafio aos gestores, que tendem a adequar as suas receitas sendo próprias ou de transferências para as necessidades da sociedade.

Rogério et al. (2014) ao avaliar a satisfação dos usuários com os serviços prestados pelo consócios intermunicipal de saúde da associação dos municípios do noroeste do Paraná, obteve resultado positivo referente ao atendimento prestado pelo consórcio tendo mais de 50% do seu público feminino, mas a população deu um ponto negativo em relação ao tempo de espera para os agendamentos das consultas, a distancias para o atendimento especializado.

Na pesquisa de Galino et al. (2014) verificam a experiência gerencial do consórcio intermunicipal de saúde do Sertão do Araripe de Pernambuco (Cisape), com a pesquisa qualitativa analisando relatórios fornecidos pela consultoria especializada na implantação da gestão regionalizada e consorciada do Sistema Único de Saúde (SUS) em Pernambuco, o Cisape se configurou em uma ferramenta importante para a estimulação da regionalização do SUS, porém está no inicio da participação social.

O estudo de Gerigk e Pessali (2014), mostrou com o método de pesquisa survey, a forma de enfrentar os conflitos existentes no consórcio e de desenvolver a cooperação nos CIS paranaenses, os resultados obtidos revela a atratividade financeira que dispõe na participação dos CIS, valorizando o consenso entre os membros a tolerância e a retaliação, tornando a cooperação rara e menos intensa do que na ação inicial.

Nascimento e Fernandes (2015) no contexto da sua pesquisa sobre a baixa cooperação nas regiões metropolitanas verificou as influência dos elementos institucionais que configuram as relações de cooperação nos consórcios públicos do CONDIAM/PB e Consórcio Grande Recife, para atender ao objetivo do estudo proposto utilizou o método quantitativo e a coleta dos dados deu por meio de entrevista. Concluiu assim a complexidade dos dilemas que envolvem ações coletivas em áreas metropolitanas estudas, os consórcios públicos não conseguem suprir esta complexidade existentes nestas regiões, dificultando assim a sua implementação.

Portanto, o histórico de estudos sobre Consórcios Públicos mostra que a atuação deles no meio social, gera frutos, possibilidades de melhorias, esperança e agilidade nas soluções de problemas que poderiam durar anos, existindo apenas em projetos e não sendo aplicados, desenvolvidos na população em geral. Estes estudos mostram como a parceria de pessoas jurídicas, podem de uma maneira rápida auxiliar no desenvolvimento da sociedade.

3 PROCEDIMENTOS MÉTODOLOGICOS

A aplicação de um procedimento metodológico no artigo científico é essencial para a criação de novas ferramentas e a agregação de novos conhecimentos, a ciência abre estruturas para outras formas e ferramentas auxiliando umas as outras, como as quais utilizadas neste artigo. Marconi e Lakatos (2010) comentam que o método de pesquisa é um conjunto das atividades sistemáticas e racionais permitindo alcançar com maior segurança e economia os objetivos, auxiliando no caminho a ser seguido nos erros detectados e nas decisões a serem tomadas.

Nascimento (2012) refere se a metodologia como a flexibilidade para caminhos e alternativas na solução do problema imposto. Objetivando delineamentos que possuem importância significativa na pesquisa cientifica, organizando planos e estruturas para a obtenção de respostas para o problema exposto no estudo. (RAUPP; BEUREN, 2012).

Com a necessidade de determinar um direcionamento apresenta-se um estudo descritivo, com análise das diversas características dos Consórcios Públicos, podendo classificá-los, registrá-los conforme grau de importância à comunidade, interpretando assim os fatos sem poder alterá-los (RAUPP; BEUREN, 2012).

O estudo foi conduzido utilizando os métodos de pesquisa documental, analisando assim documentos já publicados. Segundo Gil (2010) pesquisa documental é elaborado com finalidades diversas, mas baseando-se sempre pelos materiais que ainda receberam a análise correta, podendo ser reelaborados com base no objetivo da pesquisa. Utilizada com frequência

no setor de econômica e financeiras relacionando com as situações patrimoniais (RAUPP; BEUREN, 2012).

Marconi e Lakatos (2010) citam pesquisa documental como a fonte da coleta de dados restrita a documentos sendo eles escritos ou não, ocorridos no momento do fato gerador ou depois, se utilizando de estágios primários que seria a pesquisa de novas fontes ao tema abordado e os secundários a utilização de dados já públicas com autorias reconhecida, obtendo a distinção dos dados.

O Universo utilizado no estudo foi o estado de SC com diversas populações, diferentes culturas e costumes, objetivando diversas necessidades a serem atendidas e melhoradas para a qualidade de vida da sociedade. Na maioria das vezes não é possível recolher informações de todos os integrantes que estão descritos na pesquisa, mas para fazer a interpretação dos dados coletados foi utilizado o método qualitativo.

Raupp e Beuren (2012) destacam que a pesquisa qualitativa é uma análise mais profunda, possibilitando assim um estudo em características não observadas anteriormente, conhecendo melhor a natureza do fenômeno social. Considerando a variedade de Consórcios Públicos existentes entre as associações do Estado de SC, os dados foram obtidos nas homepages das Associações, municípios e utilizar os meios de comunicação para conversar com as pessoas e obter informações precisas das pessoas interessadas, visando facilitar a comparação para as análises dos dados obtidos.

Estes procedimentos já foram utilizados na avaliação de outros Consórcios Públicos que vem sendo executados. Sendo assim a análise dos Consórcios Públicos em SC realizada por meio de coleta de dados nos principais homepages dos municípios e associações envolvidos na formação dos projetos das Associações utilizando os procedimentos citados anteriormente, para a formação dos resultados.

Com o objetivo de esclarecer a finalidade do estudo utilizou se para a coleta de dados os Sites da Federação Catarinense de Municípios (FECAM) além de contatos telefônicos para obter respostas que complementaram o que não constavam nas páginas dos sites com o objetivo de verificar a efetividade dos Consórcios Públicos nas prefeituras catarinenses.

Por meio dos procedimentos de busca foram obtidos os resultados para a análise e conclusões do objetivo central do estudo, verificando se estão sendo desenvolvidos corretamente e se mostraram os resultados centrais dos Consórcios Públicos em atuação no Estado de SC, possibilitando analisar os seus crescimentos em relação ao auxílio ao governo central e a satisfação da sociedade.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Atualmente com o crescimento e o desenvolvimento da sociedade o número dos consórcios públicos vem aumentando pois a sua maneira simplificada de ações conjuntas para o melhoramento na qualidade dos serviços prestados a população abrangente é um auxílio para as prefeituras, que não recebem verbas suficiente da união para manter o padrão de qualidade de vida aceitável da população. Quando os consórcios públicos são comparados pode-se verificar o quanto se desenvolveu após a sua aplicação na sociedade, aprimorando se e atendendo com eficácia as necessidades de abrangência das regiões atendidas.

Em SC a formação de consórcios é realizada por meio das associações dos municípios, com modelo institucional bem sucedido, na formação dos arranjos, diminuindo deste modo a desconfiança entre as governanças participantes dos arranjos, estabelecendo dialogo e negociações continuadas com os municípios. (ABRUCIO; FILIPPIM; DIEGUEZ, 2013). Os consórcios catarinenses com esta estrutura organizacional e com maior capacidade técnica de administrar os arranjos desenvolvem e adaptam os consórcios as necessidades especificas da população local.

Na Tabela 1 apresenta se a demanda de atendimento das associações catarinenses individualizadas, composta pela quantidade de municípios participantes das associações, a população e os consórcios pertencentes a cada associação.

Tabela 1 – Demanda de atendimento

Associações	Cidades	Habitantes	Consórcios
AMAI	15	152.326	0
AMARP	14	212.951	1
AMAUC	15	148.188	4
AMAVI	28	287.821	1
AMEOSC	19	169.384	4
AMERIOS	17	110.471	3
AMESC	15	194.578	3
AMFRI	10	521.743	2
AMMOC	13	134.638	1
AMMVI	14	744.928	5
AMNOROESTE	7	36.289	1
AMOSC	20	305.668	1
AMPLANORTE	9	226.006	1
AMPLASC	7	58.441	0
AMREC	12	416.878	3
AMUNESC	10	821.946	0
AMURC	5	66.747	4
AMUREL	18	357.204	1
AMURES	18	290.137	2
AMVALI	7	284.604	2
GRANFPOLIS	22	1.131.981	1
ESTADO	-	-	3
TOTAL	295	6.672.929	43

Fonte: Dados da pesquisa

Verificou-se na Tabela 1 que os dados apresentados à média de consórcios por associação tem de 2 para cada uma, tendo apenas 3 associações sem consórcios próprios, atendendo em média a um público de 317.758,52 habitantes, esta população dividida entre as 18 associações com consórcios atualmente ficaria em torno de 370.718,30 habitantes, numa média de 14,61 municípios com consórcios, a população das associações que atualmente apenas tem como auxilio os 3 consórcios que abrange todo o estado tem 1.023.374 habitantes, praticamente a mesma população que a associação GRANFPOLIS.

Como apresentado por Rogério et al. (2014), o consórcio CIS/AMUNOAR oferecido no estado do Paraná, beneficiou a população com mais de 50% de aprovação; Em SC com as 21 associações existentes, atuam em suas regiões como auxiliares nas gestões dos municípios, verificando atentamente a necessidade dos seus associados, criando consórcios para suprir e melhorar a qualidade de vida, no estado existe atualmente 43 consórcios, 3 deles abrangem todo o estado.

Segundo Oliveira et al. (2013), os consórcios tem formas de associativismos entre os entes federados com os objetivos explícitos e comuns, de uma mesma territorialidade, obtendo propostas como maneiras de racionalizar as ações que ajudam a resolver os problemas em comuns que tem dimensões e complexidades que vão além dos recursos humanos e econômicos.

Com o crescimento dos consórcios públicos nas mais diversificadas áreas, a demanda por atendimento e participação dos municípios como consorciados vem evoluindo. A apresentação de melhorias na qualidade de vida, infraestrutura, educação, na área da saúde, de

gestão integrada dos municípios, com baixo custo a quem participa e com retornos visíveis ao melhor atendimento e satisfação da sociedade a qual está sendo atendida.

A baixa cooperação nas regiões metropolitanas influenciou Nascimento e Fernandes (2015) a analisar os elementos institucionais que envolveram a cooperação no consórcio CONDIAM/PB e no Consórcio Grande Recife, o estudo apontou a dificuldade dos consórcios públicos em não conseguir suprir a criação de arranjos institucionais, pois as regiões em que eles se situam historicamente não conseguem agir em coletividade, predominando ainda a visão municipalista e neolocalista. A cultura fecha de algumas regiões torna dificultoso o desenvolvimento dos consórcios para as assistências em áreas essenciais à sociedade local.

Segundo Galino et al. (2014) a implementação do gerenciamento do consórcio intermunicipal de Saúde o Cisape, fornecendo técnicas de gestão regionalizada e consorciada do SUS, estimulando o melhoramento das estratégias de atendimentos e a participação social. Organizando assim o SUS com os consórcios integrados para melhor desenvolvimento das funções e organizações. A implementação de sistemas para o melhoramento em diversas áreas de atuação dos consórcios já estão presentes em SC, onde as prefeituras utilizam sistemas integrados de comunicação para fazer a gestão administrativa do município, como a organização de atendimentos básicos nos postos municipais de saúde, na verificação a aberturas de empresas de um município ao outro, na arrecadação de recursos, facilitando a administração pública nos controles internos sobre o andamento do município e suas necessidades atuais.

Os resultados da Tabela 2 indicam em qual área as associações vem adquirindo novos consórcios para a melhoria na qualidade de vida da sua população em SC e na busca de custos menores para a manutenção dos municípios.

Tabela 2 – Consórcios por associações

Associações	Habitantes	Saúde	Turismo	Multis-setorial	Desenv. Regional	Meio Ambiente e San. Básico	Infra-estrutura
AMAI	152.326	-	-	-	-	-	-
AMARP	212.951	1	-	-	1	-	-
AMAUC	148.188	1	-	1	-	1,1	2
AMAVI	287.821	1	-	1	-	-	-
AMEOSC	169.384	1	-	-	-	1,1	-
AMERIOS	110.471	1	-	1	-	0,1	1
AMESC	194.578	-	-	-	-	0,1	-
AMFRI	521.743	1	1	-	-	-	-
AMMOC	134.638	1	-	-	-	-	-
AMMVI	744.928	2	-	2	-	2	-
AMNOROESTE	36.289	1	-	-	-	0,1	-
AMOSC	305.668	1	-	-	-	2,4	-
AMPLANORTE	226.006	-	-	-	1	-	-
AMPLASC	58.441	-	-	-	-	0,1	-
AMREC	416.878	1	-	-	-	2	-
AMUNESC	821.946	1	-	-	-	1	-
AMURC	66.747	1	-	-	-	1	-
AMUREL	357.204	1	-	-	-	-	-
AMURES	290.137	1	-	1	-	-	-
AMVALI	284.604	-	-	1	-	-	-
GRANFPOLIS	1.131.981	1	-	-	-	-	-
ESTADO	6.672.929	1	-	1	-	1	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Ao analisar a Tabela 2 nota se que os consórcios que tem destaques são os da área da saúde com 17 em atuação e com 12 consórcios voltados para o meio ambiente e saneamento básico, as três principais áreas que entre ligadas mantém uma qualidade de vida aceitável, tratando do saneamento básico, onde as prefeituras atuam para ter uma água potável, os resíduos das cidades com o tratamento adequado, em consequência auxiliando na preservação do meio ambiente com reflorestamento, limpeza das nascentes e florestas, fornecendo a comunidade um ambiente habitável e transformando a área da saúde menos tumultuadas por casos típicos de infecções respiratórias ou intestinais.

Como evidenciado por Matos et al. (2012), na análise do consórcio do rio Paraopeba no estado de Minas Gerais, a adesão e crescimento da participação dos municípios nos consórcios públicos obtiveram mais de 80% de aceitação; no estado de SC pode-se verificar a mesma situação onde os associados juntam se numa expectativa de melhoramento nas condições de atendimento, a busca por baixos custos e fortalecimento na área a ser investida.

Os consórcios evidenciam as vantagens em suas obtenções como mostra Gerigk e Pessali (2014), no estado do Paraná, os municípios são incentivados a participar com a redução nos custos para a obtenção de serviços, nas decisões coletivas os conflitos de interesses em negociações fragilizam o andamento da mesma, a preservação e a promoção da cooperação entre os municípios tornam-se frequente. O CIS deve intervir e conduzir a direção da discussão e do consenso à manutenção, auxiliando na melhor escolha de manutenção dos programas adquiridos pelo consórcio.

A Tabela 3 apresenta a abrangência dos atendimentos realizados através dos consórcios da saúde.

Tabela 3 – Consórcios na área da saúde

Associações	Municípios Atendidos	Especializações	Atendimentos
AMARP	13	37	-
AMAUC	16	26	267.270,74
AMAVI	28	37	-
AMEOSC	19	-	-
AMESC	15	26	60.000
AMFRI	11	38	28.877
AMMOC	16	-	-
AMMVI	17	25	12.000 mês
AMOSC	51	37	391.777
AMREC	12	25	23.771
AMUNESC	9	34	55.940
AMURC	10	27	-
AMUREL	18	-	-
AMURES	24	-	-
AMVALI	7	-	-
GRANFPOLIS	22	-	-
ESTADO	295	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Na Tabela 3 verifica se a grandeza dos consórcios na área da saúde em SC, com o campo de especializações diversificado para poder atender a demanda de diversas formas tanto em consultas, como procedimentos médicos, por um baixo custo e uma ótima qualidade. Em todos os consórcios a uma média de 30 especialidades, envolvendo atendimentos médicos e exames.

Está se difundindo pelo estado os consórcios voltados à área da saúde, demonstrando novas formas de procedimentos e atendimento aos pacientes consorciados, atendendo mais de 100.000 pacientes anualmente, dependendo da abrangência do município pertencente ao consórcio, em consórcios menores esse número é entorno de 15.000 atendimentos por ano, números extremamente significantes para o desenvolvimento, atuação e baixos custos, para ter os médios necessários atendendo e principalmente para que não falte medicamento nas prateleiras das farmácias públicas.

O estudo de Amaral et al. (2011) procura mostrar à econômica e a diminuição na falta de medicamentos nas farmácias públicas, no estado de SC. Eles observaram os três em de atuação do consórcio e poder notar uma mudança ótima onde diminuiu em 48% de 2007 a 2009 anos itens que tinham falta de pelo menos um dia sem estar a disposição da população e os custos reduziu em 33,33% a aquisição dos medicamentos, essa diminuição nos custos combateu o desabastecimento e obteve maior economia, abrindo espaço, para aquisições em quantidades cada vez maiores a um baixo preço.

O desenvolvimento dos consórcios e a necessidade de atender em várias áreas mostraram novos caminhos como o Consórcio chamado de Multissetorial, para o melhoramento da qualidade de vida da sociedade, ele engloba em um só plano diversos setores que estão tendo a necessidade de desenvolvimento e melhoramentos.

Na Tabela 4 os consórcios multissetoriais que abrangem algumas áreas de necessidade das associações catarinenses.

Tabela 4 – Consórcios multissetoriais

Associações	Resíduos Sólidos	Informática	Sanidade e Segurança Alimentar	Gestão Financeira
AMAVI	-	-	-	1
AMERIOS	-	-	-	1
AMESC	1	-	-	-
AMMVI	-	-	-	2
AMREC	-	-	1	-
AMURC	1	-	-	-
AMURES	-	-	-	1
AMVALI	-	-	-	2
ESTADO	-	1	-	-

Fonte: Dados da Pesquisa

Os consórcios multissetoriais como apresentado na Tabela 4 não tem uma forte demanda no estado, com 11 consórcios aplicados em 8 associação e 1 em todo o estado, com uma área principal auxiliando nas demais que estão intercaladas, por exemplo, a informática com o Consórcio de Informática na Gestão Pública Municipal (CIGA), atende mais de 270 municípios pelo sistema integrado que se utiliza desde a abertura das empresas da região até a emissão de guias e gerenciamento das contas públicas, otimizando o tempo das prefeituras no desdobramento dos processos.

Machado et al. (2014) ao estudar os sistemas de compartilhamento de custos e benefícios utilizados em consórcios, a área nova de multissetores proporcionou um novo desafio, onde a natureza de atendimento era ampla, com diversas atividades, que se adaptam as exigências que a atual circunstância coloca e os contratos permitem.

Os consórcios multissetoriais em SC têm encontrado várias soluções, um exemplo é o CIGA, o Consórcio de Atenção à Sanidade Agropecuária da Região Carbonífera de SC (SUASA) que a atende e auxilia a inspecionar os produtos de origem animal nas próprias comunidades dos municípios associados prevenindo e conscientizando os produtores,

tornando mais seguro a origem e permitindo as agroindústrias a venderem nos território nacional. (FECAM, 2015)

As adesões aos consórcios públicos são facilitadas, não tendo nenhum empecilho no protocolo de intenções. Em SC apenas uma associação não possui consórcios próprios, mas utiliza os serviços dos consórcios disponibilizados pelo estado, tornando a adesão no estado de 100% dos municípios a utilização dos consórcios. Os benefícios adquiridos ao se tornar um consorciado são expandindo a todo o município, pois os recursos economizados na área especificam do consórcio, é utilizado nas demais necessidades da comunidade.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Os consórcios públicos são pessoas jurídicas de direito público ou privado, criados por entes da esfera municipal, estadual ou federal em prol de sobressair dos dilemas do municipalismo somados com as características das regiões em que estão sendo desenvolvidas, com interesses em comum de áreas específicas e possibilitando atender os consorciados de forma efetiva e com baixos custos.

Diante da problemática exposta à efetividade dos Consórcios Públicos nas prefeituras municipais do estado de Santa Catarina, vem acompanhando as crescentes demandas de atendimentos e necessidades da sociedade. Os consórcios estimularam o melhoramento nos direitos fornecidos pelos governos que não consegue suprir a demanda do estado deixando a desejar nas mais diversificadas áreas. Com a união dos municípios que surgiu primeiramente no oeste catarinense, por causa do abandono do governo, foram formadas as associações que realizavam as negociações para a aquisição de atendimentos e realizações de obras na região.

O surgimento das associações revelou a todo o estado, os benefícios que poderiam ser adquiridos com a união dos municípios. Os consórcios públicos obtiveram espaço com o passar do tempo e o seu crescimento foi notável, a expansão principalmente na área da saúde mostrou que o auxílio deles ao governo é essencial, diminuindo o tempo de espera para atendimentos, realização de obras na infraestrutura das cidades e rodovias. A qualidade de vida da sociedade cresceu e assim o governo dá prioridade às necessidades especificas e urgentes do estado enquanto os consórcios das 21 associações fazem o atendimento nos municípios consorciados com recursos arrecadados nos municípios e das próprias associações.

A adesão de todo o estado demonstra a efetividade no desenvolvimento das atividades dos consórcios, principalmente na área da saúde com 85% de participação das associações e um dos consórcios na área da saúde abrange o estado, o principal arranjo entre as associações é o CIS-AMOSC criado em julho de 1996, atualmente atende 51 municípios de três associações a AMOSC, AMNOROESTE, AMAI E AMAUC, estimando uma população de 500 mil habitantes, este consórcio é o maior do estado realizando numa média mensal 8.000 atendimentos entre consultas especializadas e exames complementares.

Na área do meio ambiente e de saneamento básico os consórcios tiveram a segunda maior adesão com 57,14% no estado. Exemplo o consórcio Lambari da AMAUC, criado com o intuito de revitalizar as áreas destruídas e diminuir a poluição, no consórcio Águas do Irapocu (AMVALI), é utilizado na gestão do tratamento de água e esgoto dos municípios associados, esses consórcios auxiliam e conscientizam a população no cuidado com a lugar onde vivem.

Os consórcios multissetoriais é uma área com pequeno destaque no estado apenas 11 consórcios ativos em 8 associações, esses consórcios atuam com um objetivo em várias áreas diferentes que precisam de cuidados ao mesmo tempo, esses arranjos multissetoriais trazem agilidade em seus atendimentos, como o consórcio criado pelo estado o Programa SIGA que auxilia os governantes das cidades em diversas áreas de atendimento.

Com o crescimento populacional e das necessidades sociais, verificou que a criação dos consórcios públicos em SC agregou valores e costumes no melhoramento do atendimento

e nas soluções as necessidades apontadas pela população, por meio deste auxílios os governantes redimensionam as prioridades para as áreas que não possuem consórcios públicos utilizando assim as verbas encaminhadas pela União.

Diante do despertar de novos saberes e do objetivo deste estudo, demonstra a necessidade de pesquisas futuras mais detalhas da aceitação e efetivação em regiões especifica do estado de SC, juntamente com as demais áreas do setor, que não foram abordadas nesta oportunidade, com a intenção de ampliar o conhecimento da sociedade na área pública e no que as beneficiam.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, F. L.; FILIPPIM, E. S.; DIEGUEZ, R. C.; Inovação na cooperação intermunicipal no Brasil: a experiência da Federação Catarinense de Municípios (FECAM) na construção de Consórcios Públicos. **Revista Administração Pública,** v. 47, n. 6, p. 1543-1548, 2013.

ABRUCIO, F. L.; SANO, H. A experiência de Cooperação Interestadual no Brasil: formas de atuação e seus desafios. **Cadernos ADENAUER XII**, v. 4, p. 91-110, 2011.

AMARAL, S. M. S.; BLATT, C. R.; Consórcio intermunicipal para a aquisição de medicamentos: impacto no desabastecimento e no custo. **Revista Saúde Pública,** v. 45, n. 4, p. 799-801, 2011.

ANGNES, J. S.; MATTOS, S. M. M.; KLOZOVSKI, M. L.; STURM, M. I.; Consórcio Intermunicipal da Fronteira (CIF): descrevendo as principais ações voltadas ao desenvolvimento regional a partir da perspectiva do poder público municipal. **Revista Administração Pública,** v. 47, n. 5, p. 1165-1188, 2013.

BEUREN, I. M.; MOURA, G. D.; KLOEPPEL, N. R.; Práticas de governança eletrônica e eficiência na utilização das receitas: uma análise nos Estados brasileiros. **Revista Administração Pública, v**. 47, n. 2, p. 421-441, 2013.

BEUREN, I. M.; LONGARAY, A. A.; RAUPP, F. M.; SOUSA M. A. B.; COLAUTO, R. D.; PORTON, R. A. B.; **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade:** teoria e prática. 3. Ed. - 6. Reimpressão. – São Paulo: Atlas, 2012. p. 76 – 96.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br >. Acesso em: 11 out. 2014.

_____. **Lei nº 11.107, de 06 de abril de 2005,** vide decreto nº 6.107, de 17 de janeiro de 2007, Casa Civil, Brasília, DF, 06 abr. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2014.

_____. **Decreto nº 6.017, de 17 de Janeiro de 2007**, Regulamentadora da Lei no 11.107, de 6 de abril de 2005, Casa Civil, Brasília, DF, 17, jan. 2007. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 01 set. 2014.

_____. Medida provisória nº 1.569-9, de 11 de dezembro de 1997. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil,** Poder Executivo, Brasília, DF, 14 dez. 1997. Seção 1, p. 29514.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976 [...]. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 11 dez. 2012.

CAMATTA, A. F. A.; FILHO, A. F. S.; Consórcio público como instrumento da gestão associada para a sustentabilidade ambiental sob a ótica dos afetados. **Revista Jurídica,** v. 1, n. 34, p. 138-154, 2014.

PRATES, A. M. Q.; Os Consórcios Públicos municipais no Brasil e a experiência européia: alguns apontamentos para o desenvolvimento local. CONGRESSO CONSAD DE GESTÃO PÚBLICA, III, 2012, **Painel...** Brasília: CONSAD, 2012.

COSTA, A. R.; LOPES, F. D.; Participação de Empresas Estrangeiras e Consórcios em Leilões de Blocos Exploratórios de Petróleo e Gás no Brasil. **Revista de Administração Contemporânea,** v. 14, n. 5, p. 798-817, 2010.

COSTA, A. C. R.; NASCIMENTO, A. B. F. M.; TINÔCO, D. S.; Análise do consórcio de produção e abastecimento (CINPRA) do maranhão à luz dos teóricos das redes organizacionais. **Revista HOLOS,** v. 3, n. 26, p. 138-155, 2011.

COUCEIRO, L. C.; Os Consórcios Públicos e o Federalismo Cooperativo. **Revista Defensoria Pública da União - DOUTRINA,** nº 34, p. 96-121, 2010.

FECAM – FEDERAÇÃO CATARINENSE DE MUNICÍPIOS. **Consórcio de Informática na Gestão Pública Municipal.** 2015. Disponível em: <https://ciga.sc.gov.br/#>. Acessado em 03. Nov. 2015.

GALINDO, J. M.; CORDEIRO, J. C.; VILLANI, R. A. G.; BARBOSA FILHO, E. A.; RODRIGUES, C. S. Gestão interfederativa do SUS: a experiência gerencial do Consórcio Intermunicipal do Sertão do Araripe de Pernambuco. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 6, p. 1545-1566, 2014.

GERIGK, W.; PESSALI, H. F.; A promoção da cooperação nos consórcios intermunicipais de saúde do estado do Paraná. **Revista de Administração Pública**, v. 48, n. 6, p. 1525-1543, 2014.

GIL. A. C.; **Como elaborar projetos de pesquisa**. 3. ed. São Paulo: Atlas 2010.

MACHADO, J. A.; ANDRADE, M. L. C.; Cooperação intergovernamental, Consórcios Públicos e sistemas de distribuição de custos e benefícios. **Revista Administração Pública,** v. 48, n. 3, p. 695-720, 2014.

MATOS, F.; DIAS, R.; Cooperação intermunicipal na bacia do rio Paraopeba. **Revista Administração Pública,** v. 46, n. 5, p. 1225-1250, 2012.

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M.; **Fundamentos de metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 157 - 165

MARCONI, M. A.; LAKATOS, E. M.; **Técnicas de pesquisa:** planejamento e execução de pesquisas, amostragens e técnicas de pesquisas, elaboração, análise e interpretação de dados. 5. ed. São Paulo: Atlas 2002. p. 92 - 111

NASCIMENTO, A. M.; FERNANDES, A. S. A. Relações de Cooperação em Consórcios Públicos de Regiões Metropolitanas: análises do CONDIAM/PB e Consórcio Grande Recife/PE. **Teoria e Prática em Administração**, v. 5, n. 1, p. 25-52, 2015.

NASCIMENTO, L. P.; **Elaboração de projetos de pesquisa:** monografia, dissertação, tese e estudo e caso, com base em metodologia cientifica. São Paulo: Cengage Learning, 2012.

NETO, P. N.; MOREIRA, T. A.; Consórcio intermunicipal como instrumento de gestão de resíduos sólidos urbanos em regiões metropolitanas: reflexões teórico-conceituais. **Revista Brasileira G&DR.** v. 8, n. 3, p. 239-282, 2012.

OLIVEIRA, C.; GANZELI, P.; Relações intergovernamentais na educação: fundos, convênios, Consórcios Públicos e arranjos de desenvolvimento da educação. **Educação & Sociedade,** v. 34, n.125, p. 1031-1047, 2013.

PINTO, V. P. T.; TEIXEIRA, A. H.; SANTOS, P. R.; ARAUJO, M. W. A.; MOREIRA, M. A. G.; SARAIVA, R. M. S.; Avaliação da acessibilidade ao Centro d e Especialidades Odontológicas de abrangência macrorregional de Sobral. **Revista Brasileira de Saúde Coletiva,** v. 19, n.7, p. 2235-2244, 2014.

ROGÉRIO, A. C. D.; FERRACIOLI, P. L. R. V.; SILVA, A. L.; Satisfação dos usuários de um consórcio intermunicipal de saúde. **Revista de Enfermagem e Atenção à Saúde,** v. 3, n. 1, p. 53-63, 2014.

SOARES, C. S.; FLORES, S. A. M.; CORONEL, D. A. O comportamento da receita pública municipal: um estudo de caso no Município de Santa Maria (RS). **Desenvolvimento em Questão,** v. 12, n. 25, p. 312-338, 2014.

EVIDENCIAÇÃO DO ÍNDICE DE DESENVOLVIMENTO HUMANO (IDH) EM RELAÇÃO AOS GASTOS COM EDUCAÇÃO E SAÚDE EM MUNICÍPIOS DE SANTA CATARINA

Graciele Assmann
Graduanda em Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)
celly@unochapeco.edu.br

Celso Galante
Professor do Curso de Ciências Contábeis (UNOCHAPECÓ)
Mestre em Contabilidade (FURB)
galante@unochapeco.edu.br

Resumo
O objetivo deste estudo é verificar o Índice de Desenvolvimento Humano no estado de Santa Catarina, analisando os investimentos em educação e os gastos com saúde nos anos de 2013 e 2014. Os procedimentos metodológicos caracterizam a pesquisa como descritiva, documental e quantitativa. A coleta dos dados ocorreu por planilhas, verificando os dados dos 295 municípios de Santa Catarina com aplicação em educação e gastos com a saúde nos anos de 2013 e 2014. Os dados coletados foram analisados com base nas Associações de Municípios de Santa Catarina. As análises dos dados apresentaram que os valores investidos na educação ultrapassaram o percentual mínimo de 25% da Constituição (Art. 212 CF) no ano de 2013 e em 2014 teve um investimento maior, ultrapassando os dados positivos de 2013. Os gastos com saúde não foram diferentes no ano de 2013, conforme coleta de dados percebeu-se que todas as associações do estado gastaram mais que o mínimo exigido de 15% da Constituição (Art. 212 CF). Os resultados obtidos mostram várias tabelas elaboradas para as análises dos investimentos, iniciando pela análise de dados habitacionais dos municípios catarinenses, aplicação em educação nos anos de 2013 e 2014, gastos com saúde em 2013 e 2014, diferença de gastos em educação e saúde entre 2013 e 2014 e os dez menores IDHs em educação e saúde do Estado, de modo geral, demonstram que os municípios e as associações do estado de Santa Catarina estão administrando de forma correta e atendendo as leis.

Palavras-chave: Índice de desenvolvimento. Saúde e educação. Gestão pública.

Abstract
The aim of this study is to assess the Human Development Index in the state of Santa Catarina, analyzing investments in education and health spending in the years 2013 and 2014. The methodological procedures characterize the research as descriptive, document and quantitative. Data collection occurred spreadsheets, checking data from 295 municipalities of Santa Catarina with application in education and health spending in the years 2013 and 2014. The data were analyzed based on Associations of Santa Catarina Municipalities. Data analysis showed that the amounts invested in education exceeded the minimum percentage of 25% of the Constitution (Art. 212 CF) in 2013 and in 2014 had a bigger investment, surpassing the positive data of 2013. The health expenditure not They were different in 2013, as data collection was realized that all state associations spent more than the required minimum of 15% of the Constitution (Art. 212 CF). The results show several tables compiled for the analysis of investments, starting with the analysis of housing data from the municipalities of Santa Catarina, application in education in the years 2013 and 2014, health spending in 2013 and 2014, difference in spending on education and health between 2013 and 2014 and the ten

smaller HDIs in education and health of the state, in general, show that municipalities and associations in the state of Santa Catarina are running correctly and given the laws.

Keywords: Development Index. Health and education. Public administration.

1 INTRODUÇÃO

No início da década de 1990 foi criado pela Organização das Nações Unidas (ONU) o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) que se propõe a verificar o grau de desenvolvimento de um país utilizando alguns indicadores de desempenho. O IDH logo passou a ser a mais conhecida medida de desenvolvimento humano (TORRES; FERREIRA; DINI, 2003).

Veiga (2003) avalia que, para tal paradigma de desenvolvimento social, o Produto Interno Bruto (PIB) per capita dos países, era uma medida apropriada para mensurar seus níveis de qualidade de vida e estabelecer uma classificação. Ainda esclarece que em suas afirmações, nos anos 1960, no desenvolvimento social, não faziam discursos e o termo mais comum era o processo econômico. Tem como objetivo atingir padrões de desenvolvimento industrial e econômico dos países centrais, pois necessitam praticar um melhor padrão de vida dinamizando seu setor produtivo. Uma vez que o crescimento econômico era imperativo, conseguia-se com isso atingir os padrões de crescimento.

Na ótica de Pochmann, Blanes e Amorin (2005), países como Brasil e Argentina, por exemplo, cresciam a taxas superiores a 10% ao ano na década de 1970, mas sofriam o decréscimo do poder de compra de sua população e de seu nível de condições de vida, enquanto aumentavam os níveis de desemprego e pobreza.

Segundo, Torres, Ferreira e Dini (2003) o IDH tem proporcionado sucesso para as Nações Unidas, por sinalizar diversos países e regiões em desenvolvimento, hipoteticamente buscando crescimento, o que, na verdade, não é sinônimo de aumento do produto interno bruto.

O surgimento do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) em 1990 passou a direcionar as diferentes dimensões do conceito de desenvolvimento humano. Nesses relatórios são reunidos dados estatísticos temáticos aplicados às dimensões do desenvolvimento humano em destaque para cada edição dos relatórios, além de quadros referentes ao desempenho em ranking mundial dos resultados do IDH. Com isso, tem sido possível constituir um considerável debate internacional a respeito de que, pelo menos, a melhoria das condições de saúde e educação da população, deve também ser considerada parte fundamental do processo de desenvolvimento segundo PNUD (1990).

O IDH, criado no início da década de 1990 para PNUD, combina três componentes básicos do desenvolvimento humano: (i) a longevidade, que reflete, entre outras coisas, as condições de saúde da população, medida pela esperança de vida ao nascer; (ii) a educação, medida por uma combinação da taxa de alfabetização de adultos e a taxa combinada de matrícula nos níveis de ensino fundamental, médio e superior e; (iii) a renda, medida pelo poder de compra da população, baseado no PIB per capita ajustado ao custo de vida local para torná-lo comparável entre países e regiões.

O desenvolvimento humano é um processo que contempla as verdadeiras liberdades que as pessoas gozam, surgindo a possibilidade de escolhas com rendimento financeiro suficiente, condições de vida saudável, ambiente político-democrático e uma sociedade que propicie oportunidades mínimas a seus membros (WAGNER, 2014).

Desta forma, nesta pesquisa buscou-se responder o seguinte problema: Qual a relação entre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e a aplicação de recursos na saúde e educação nos municípios de Santa Catarina? Diante do problema apresentado, tem-se como objetivo analisar o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) relacionando-o à

aplicabilidade dos recursos disponíveis na saúde e na educação nos municípios de Santa Catarina. Vale ressaltar a importância da educação e da saúde na vida dos seres humanos em sua total plenitude. Lima (2015) descreve que nos anos de 1980 e 1990 grandes discussões surgiram em nível mundial com a finalidade de criar ações pontuais e "eficazes" a fim de eliminar o problema do analfabetismo, das desigualdades sociais. Afirma também, que a década de 1980 foi um período marcado por uma queda nos investimentos em educação e ao final dessa década, se ouvia a voz da UNESCO anunciando que 1990 seria o ano de melhorias na educação, da aproximação entre os países, visando atingir avanços significativos na melhoria e qualidade da educação mundial, inaugurando assim, a década da educação.

Da mesma forma a saúde, em sua definição na OMS, abrange tanto a física quanto a mental. Não é possível falar em IDH sem falar em saúde pública e, consequentemente, em qualidade de vida. No Brasil, a partir da Constituição Federal de 1988 e da Lei 8080/90 criou-se e consolidou-se o Sistema Único de Saúde (SUS), oportunizando aos brasileiros o acesso à saúde e conferindo ao Estado o dever de proporcionar acesso a tal direito. É nesse sentido, segundo Almeida, Begnini e Casagrande (2015), que tal sistema precisa atender e garantir proteção à saúde da população, apresentando-se como muito importante para a elevação do nível de bem-estar dos habitantes de determinada região.

A justificativa para essa pesquisa, portanto, com base no comportamento do IDH, propõe-se analisar os gastos com a saúde e os investimentos com a educação, bem como, oportunizar aos gestores públicos com mais um subsídio como ferramenta de análise comparativa dos dados apresentados, apesar dos esforços dos gestores e da constante fiscalização. Faz-se importante verificar, para que seja possível diagnosticar futuros problemas e questionar os gestores, bem como ter uma ferramenta de comparabilidade de crescimento anual. Com as tabelas pode-se perceber a importância dos valores investidos e gastos durante os anos de 2013 e 2014.

Portanto, este artigo pretende abordar a relação do IDH e os investimentos realizados pelos municípios, especificamente nas áreas da educação e da saúde. Assinala também, que tais indicadores podem ser utilizados como preventivos, bem como contribuir para com a transparência da utilização dos recursos e investimentos públicos. Assim, o presente estudo pretende apontar a situação de todos os municípios de Santa Catarina e servir de gerenciador comparativo entre municípios e com a legislação vigente.

A estrutura do artigo, além do resumo, organiza-se em introdução, revisão de literatura, sobre o Índice de Desenvolvimento Humano, comportamentos dos gastos públicos em educação, qualidade de vida, saúde e educação superior no Brasil, estudos correlatos, procedimentos metodológicos, análise e interpretação dos resultados, bem como, os índices de investimentos em educação e saúde, pois com estes dados é possível analisar se estão aplicando de forma positiva e conclusões e pesquisas futuras.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Na revisão de literatura contém os princípios que embasam a pesquisa sobre o Índice de Desenvolvimento Humano em saúde e educação. A pesquisa irá aprofundar o argumento nas questões do índice de qualidade de vida e saúde e ainda, contemplará estudos correlatos com o tema em questão.

2.1 Índices de Desenvolvimento Humano - IDH

O IDH possui variáveis índices. A população, de modo geral, tem-se interessando, em participar da vida política e social de seus municípios. Os cidadãos, de meros expectadores, passam a ativos partícipes e isso só tende a melhorar o papel do Estado, pois, buscando seus direitos e acompanhando os investimentos aplicados nos municípios, os gestores responsáveis

tendem a agir de forma mais ponderada e dentro da legislação. O cidadão, por sua vez, ao saber de seus direitos torna-se um fiscal eficaz e exigente.

Kon (1997) descreve que as políticas públicas podem ser divididas em política de regulamentação e políticas baseadas no mercado. Na regulamentação, o governo pode estabelecer comportamentos exigidos ou proibidos, como exigir que não se jogue resíduo tóxico em mananciais de água ou fazendo leis de controle da poluição. Além da regulamentação, o governo pode trabalhar com impostos ou incentivos privados, tributando as atividades que geram desconformidade com as normas e subsidiando aquelas que geram melhorias.

Mancero (2001) argumenta que o IDH aglutina variáveis de três diferentes dimensões em um único número que se propõe a mensurar o desenvolvimento humano de forma mais precisa que indicadores unidimensionais. Essa metodologia, obviamente contém imperfeições e as maiores críticas ao IDH são referentes à natureza distinta de suas variáveis que poderia resultar em um indicador final sem sentido, à forma de coleta de seus dados, que pode tornar a análise de seus resultados menos eficiente e, finalmente, o uso da média como método de aglutinação de variáveis que apresentam vários limites de análise.

Para Bianchi e Nascimento (2005), na esfera pública municipal, apesar de não haver um proprietário formal do município, existem diversas desordens. Pode-se considerar como proprietários do município os seus habitantes que, por meio de eleições livres, escolhem o seu prefeito. Mas, pode acontecer de o interesse do prefeito não ser o mesmo interesse dos munícipes, fato que, por si só, já caracteriza desordem. Para que o interesse dos munícipes seja alcançado é dever do administrador eleito pela população gerir as finanças públicas de modo que os gastos possam fazer com que haja uma maximização do desenvolvimento, visto que os gastos públicos possuem relação com o desenvolvimento. As finanças devem ser geridas de forma transparente e pontual.

Essa ideia se baseia no pressuposto de que o progresso de um país ou município não pode ser mensurado apenas pelo dinheiro que seus cidadãos possuem (ou carecem), mas também pela sua saúde, a qualidade dos serviços médicos e a educação. Essas medidas devem ser consideradas não só pela disponibilidade, mas também pela qualidade. Também é necessário conhecer as condições de trabalho, de quais direitos legais e políticos usufruem seus cidadãos, que liberdade possui para conduzir suas relações sociais e pessoais, como se estruturam as relações familiares e entre os gêneros, e como tais estruturas promovem ou dificultam outros aspectos da atividade humana (BIANCHI; NASCIMENTO, 2005).

Nos últimos 400 anos, as cidades têm crescido e se modernizado, contribuindo dessa forma, diretamente para o desenvolvimento de suas regiões e indiretamente, a todo seu entorno. Atualmente, as cidades refletem parte de uma sociedade globalizada. Sendo a cidade tão importante é função de o Estado garantir que seus cidadãos possam conviver da forma mais harmoniosa possível uns com os outros e consigo mesmo. Para tanto, há a arrecadação de tributos pelo Estado junto aos cidadãos e o posterior gasto para a maximização do bem-estar da população. Em tese, quanto maior o gasto, maior o nível do bem-estar e a expectativa da população na melhor utilização dos recursos (SCARPIN; SLOMSKI, 2007).

Para Queiroz e Rodrigues (2014) o Estado exercita atividade financeira, entendida como a obtenção, gestão e aplicação dos recursos financeiros, de forma a cumprir suas funções essenciais, umas das quais, é assegurar o acesso à saúde aos seus cidadãos. Da mesma forma, a educação, pela Constituição do Brasil, garante acesso, permanência, qualidade e igualdade de condições a todos os cidadãos, atrelando aos gestores públicos metas a serem alcançadas.

Lima (2015) complementa que, sendo fortemente pressionadas pelo contexto global, as políticas continuaram a ter caráter ainda pontuado no atendimento às solicitações dos

cidadãos, particularmente no âmbito educacional, inferindo na permanência das desigualdades sociais de forma ampla.

De acordo com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD, 2014) na segunda década do século 21, o crescente interesse da população em participar da vida política e, em especial, de temas ligados à área social, possibilitou ao cidadão entender melhor o papel do Estado como agente arrecadador de tributos e distribuidor destes programas de saúde, educação, habitação, entre outros. Essa conscientização da sociedade tem provocado mudanças comportamentais na política, exigindo dos governantes o controle e a transparência dos recursos públicos. Embora o modelo de coleta de dados de atuação social seja o mesmo das empresas privadas, a diferença está na cobrança, inevitavelmente maior na esfera pública, e, mais do que nunca, a empresa pública deve fazer todo o esforço para programar políticas sociais.

Suzart (2015) menciona que a CF/1988 foi responsável pela transição para um regime democrático, implementação de reformas político-administrativas e consolidação de direitos sociais. Essas e outras atribuições vinculadas à criação de um Estado capaz de respeitar a dignidade humana fizeram com que a constituição brasileira fosse considerada a Constituição Cidadã.

Desta forma, a Lei de responsabilidade fiscal, Lei nº 101 de 15 de dezembro de 2000, agrega novas formas de transparência com a criação de relatórios sociais e fiscais de forma simplificada que levam à contenção de gastos e adequação das receitas com as despesas do setor público, o qual conta com a contabilidade pública, que procura com o auxílio da legislação vigente, atingir seus objetivos de registro, controle, transparência, prestação de contas e divulgação de informações.

Scarpin e Slomski (2007) definem que o IDH é uma medida-resumo do desenvolvimento humano. Mede a realização média de um país em três dimensões básicas: (i) vida saudável, alcançada pela esperança de vida à nascença; (ii) informação, ajustada pela taxa de alfabetização de adultos; taxa de escolarização bruta tratada do primário secundário e superior; (iii) nível de vida correto, proporcional pelo PIB *per capita*. Para tanto, a cada período de 15 a 20 anos são estabelecidas novas metas, sendo que o poder público, por meio da aplicação dos recursos e políticas públicas, busca garantir que as metas estabelecidas nas conferências mundiais das Nações Unidas garantam de fato o desenvolvimento humano e social das comunidades, em nível municipal, estadual e nacional.

O IDH do país não é a média municipal do índice, mas um cálculo feito a partir das informações do conjunto da população brasileira em relação aos três indicadores. Por outro lado, o IDH municipal tem critérios diferentes do IDH global. O índice vem crescendo no Brasil e é possível verificar que o melhor IDH é do Estado do Distrito Federal, 0,824, sendo que é o único acima de 0,800. Os demais índices, conforme demonstrado, são de 0,873 abaixo. O Estado que apresenta o menor índice é o de Alagoas com 0,631.

2.2 Comportamentos dos gastos públicos em educação

Dentre os direitos sociais expressos na Constituição Federal encontra-se a educação. Todos têm direito a educação, e também é dever do Estado e família, por isso, o acesso aos diferentes níveis formais de educação precisa estar inserido e implementado pelas políticas públicas formuladas pelos governos nacionais e subnacionais brasileiros. (SUZART, 2015)

O acesso à educação, assim como ocorre com outros direitos sociais, gera a criação de obrigações positivas para os entes públicos (BARCELLOS; SUZART, 2015). Dessa forma, tais entes precisam desenvolver atividades visando à oferta de serviços educacionais à sociedade, implicando a realização de gastos.

A educação como ato político, somente tem sentido quando ultrapassa a esfera do simples conhecimento da realidade e se projeta na busca por transformá-la ao mesmo tempo

em que transforma os sujeitos e suas visões de mundo, segundo Lima (2015). E, prossegue a afirmação esclarecendo que em nível de políticas públicas e de vivências nas unidades educacionais, a educação não pode e nem deve ser trabalhada e vivida por meio de manifestações individualizadas; ao contrário, se entendida como processo que promove a emancipação do sujeito, deve ser planejada e desenvolvida num contexto da consciência coletiva, dos anseios sociais e políticos.

Portanto, para gerar cidadãos honestos e competentes é necessário investir na educação. O Ministério da Educação emprega o Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) para afirmar metas e buscar melhorias nos sistemas educacionais. Os gastos e investimentos públicos em educação devem ser no mínimo de 25% da receita em investimento de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino (MDE) nos municípios.

Segundo Pena, Albuquerque e Daher (2012) necessita-se melhorar a utilização dos recursos públicos, pois ficou constatado por meio de pesquisas, que investimentos extras nem sempre solucionam os problemas. Estes somente são úteis quando usados eficientemente e com inovação. Por isso, é de suma importância que novos estudos sejam feitos e destinados a avaliar a qualidade dos gastos e a eficiência escolar.

Medeiros et al. (2013) avalia que a educação pode ser proporcionada tanto por empresas privadas como públicas, sendo que os países que desejarem uma sociedade desenvolvida terão que investir em estudos e ter a educação como prioridade. Considerando a importância em gerir e aplicar os gastos na educação e MDE corretamente, o município de Santa Maria (RS) analisou os percentuais das receitas que tinham por obrigação aplicar na cidade. Analisado o IDEB fizeram um levantamento na melhoria de estudo no Ensino Fundamental entre a 4ª e 8ª série e obtiveram no levantamento 17% e 13% de aumento.

Segundo Wilbert e Abreu (2013), o estado de Alagoas apresentou o melhor IDEB do Brasil no Ensino Fundamental. Foram selecionados municípios para o levantamento dos dados, em princípio, municípios em condições precárias e os que gastavam pouco na matrícula dos alunos. Percebeu-se que os alunos que receberam mais ajuda foram os que tiveram o pior desempenho no IDEB de 2011. Os autores destacam que a observação dos percentuais e resultados do IDEB é importante para que os estados possam fazer uma análise clara sobre a educação e verificar a necessidade de investimentos.

2.3 Qualidade de vida, saúde e educação superior no Brasil.

Para ter qualidade de vida é necessário que o indivíduo tenha educação e, consequentemente, terá saúde. Todos os cidadãos têm direitos garantidos por lei, no entanto, muitas vezes negligenciados pelo poder público responsável. É dever, portanto, do governo possibilitar que todo brasileiro tenha acesso às condições básicas de vida digna. Sendo o povo "nutrido e alimentado" em educação e saúde, terá, pois, qualidade de vida. Existem vários benefícios que o governo pode e deve fornecer para as pessoas com poucas condições de remuneração: educação e saúde são apenas duas delas.

Sebastiany (2012) descreve que o desenvolvimento humano por muito tempo foi entendido como desenvolvimento econômico. Na década de 1990 as grandezas sociais começaram a criar forma nos índices de mensuração do desenvolvimento humano com vistas ao IDH, com o Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), objetivando maior expectativa de vida e combatendo a mortalidade infantil.

De acordo com o PNUD (2014) a ideia de crescimento econômico permaneceu como sinônimo de melhoria da qualidade de vida para toda a população pela simples lógica de que o progresso econômico girava mais riqueza e, por consequência, todos eram beneficiados. A partir da década de 60, o diagnóstico de desemprego passou a ser medido como índice social.
Araújo et al. (2015) descrevem que o Programa Bolsa Família (PBF) foi criado como aliado ao combate da miséria e da fome no país. O objetivo do governo era beneficiar as famílias

mais podres e acabou atingindo 13,8 milhões de famílias, contabilizado 50 milhões de beneficiários no ano de 2012 em 1.705 municípios do Nordeste.

Os programas sociais brasileiros, especificamente o Bolsa Família, apontaram, segundo Melo Costa et al. (2011) importantes indicadores em relação à educação superior brasileira, como por exemplo, menor taxa de desemprego, o IDH elevado, dados do ensino superior e médio relevantes. Estes levantamentos comprovam que as famílias brasileiras começaram a assemelhar-se em seus gastos, assim, demonstrando o crescimento da educação superior no Brasil.

A educação, não somente no Brasil, mas em qualquer lugar do mundo é fundamental, pois investindo na educação pode-se esperar resultados positivos na geração de bons cidadãos, comprometidos, qualificados, partícipes e co-criadores de sua história. Entende-se que a ideia de crescimento econômico é recíproca com a melhoria da qualidade de vida da população.

2.4 Estudos correlatos

O presente estudo relata o IDH, tendo como base a coleta de dados dos municípios de Santa Catarina, fazendo assim, um levantamento dos recursos que são aplicados na saúde e na educação. Pretende-se que sirva de ferramenta contributiva aos gestores públicos, transparecendo a fiscalização e o destino dos recursos, bem como, que demonstre que podem ser analisados e revistos certos investimentos, muitas vezes, aplicados de forma indevida.

Schneider, Dias e Rezende (2005) relatam que a partir da análise da eficiência dos gastos públicos em correlação com as políticas públicas e o IDH dos municípios do estado de São Paulo, baseando-se em várias técnicas de pesquisas, descobriu-se que os relacionamentos entre investimentos públicos e o IDH não apresentam relacionamento linear, ou seja, os municípios que realizam maiores investimentos, necessariamente não estão em linha com os que possuem melhores IDH. Ao final do estudo os autores delinearam que a técnica multivariada de regressão logística é uma técnica relevante para o desenvolvimento de pesquisas em Ciências Sociais Aplicadas, especialmente nas Ciências Contábeis e na Administração Pública. Ainda, apontaram alguns caminhos para pesquisas futuras, no tocante aos investimentos públicos dos municípios brasileiros, sendo que os estudos podem contribuir para a avaliação da eficiência do gasto público, possibilitando aos gestores a mensuração e avaliação do desenvolvimento social e humano dos respectivos municípios.

Batella e Diniza (2006), cujo estudo se refere ao desenvolvimento humano e à hierarquia urbana, realizam uma análise do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal (IDH-M) entre as cidades mineiras. Na hierarquia urbana mineira, um grupo de cidades tem ganhado popularidade nos estudos realizados, principalmente, por universidades e instituições de planejamento. Tratam-se das cidades médias. Elas se destacam por cumprirem um importante papel, enquanto organismos urbanos intermediários, na configuração da rede urbana estadual. Às características das cidades médias mineiras, somam-se outras que somente ganharam notoriedade nos últimos anos. São aspectos que fazem parte de um conjunto de valores da sociedade contemporânea, sociedade essa que convive com os grandes problemas dos centros urbanos e então se lança na busca de condições que possibilitem uma melhor qualidade de vida. Os estudos dos autores comparam o IDH-M/2000 e seus componentes, entre as diversas classes de cidades mineiras. Ao final da discussão eles apresentam a comparação entre 1991 e 2000 revelando que as cidades médias apresentam crescimento na qualidade de vida da população.

Silva et al. (2012) avalia a análise dos municípios mineiros a fim de examinar a eficiência da distribuição dos investimentos públicos destinados à saúde, educação e habitação e obteve, como resultado, a maioria dos municípios com baixos índices nesse quesito. Com esses números baixos na pesquisa, fica evidenciada a necessidade de melhorar a alocação dos recursos públicos.

Scarpin e Slomski (2007) mencionam o estudo dos fatores condicionantes do IDH-M do estado do Paraná. Nele, analisaram as razões pelas quais são necessários investimentos públicos e também contemplaram aspectos sobre o cálculo do IDH-M. O artigo é baseado em uma pesquisa explicativa e teve como objetivo geral apontar uma modelagem matemática para determinar o valor futuro do IDH-M para os municípios do estado do Paraná, com base em dados contábeis atuais e outras variáveis obtidas junto ao Atlas de Desenvolvimento Humano e ao Tesouro Nacional.

Segundo Boueri e Costa (2013) o estudo teve como objetivo recalcular o peso de cada componente do IDH de uma regressão de felicidade contra os quatro componentes do IDH isolados. Outro objetivo foi construir um novo IDH mediante a reunião dos componentes do IDH, a saber: indicadores de renda, saúde e educação, em suas versões subjetivas. Ao final, o estudo revelou que o brasileiro, em geral, não se importa com educação. Ela aparece em sétimo lugar na ordem das prioridades. Com este dado pode-se sentenciar que um dos principais produtos de uma boa política educacional é revelar ao homem comum o valor da educação, pois educação gera educação.

O desenvolvimento humano tem como objetivo melhorar a qualidade de vida das pessoas. Carmo e Hogan (2014) citam que o desenvolvimento deve ser aplicado em IDH e a outra dedicada ao Índice de Desenvolvimento com a Mulher (IDM). Estes princípios têm como objetivo principal a igualdade entre as pessoas da sociedade, a sustentabilidade das oportunidades de uma geração para a geração seguinte, potenciação, das quais as pessoas começam a participar e se beneficiam com ela, dessa forma, tendo uma vida longa e saudável, digna de ir à busca dos seus direitos. O estudo de Mesquita (2014) teve o intuito de analisar o desempenho do Sistema Único de Saúde (SUS) e o percentual dos gastos investidos na saúde. Os resultados indicam a desigualdade entre as regiões do Brasil, condição que se encontra preocupante. As regiões norte e nordeste têm desenvolvimento baixo e possuem aplicação reduzida de recursos na área da saúde. Já as regiões Sul e Sudeste se contestam, pois apresentam resultados altos e variáveis. Ressaltam, também, que o problema tem mais a ver com a desorganização e ineficiência da aplicação dos recursos do que com a falta de dinheiro.

Macedo et al. (2015) analisaram a eficiência dos recursos públicos direcionados a educação nos municípios do Estado do Paraná, para isso utilizaram uma pesquisa descritiva, com procedimentos documentais e abordagem quantitativa. Ao final do estudo, constataram que 27,25% dos municípios foram eficientes em seus gastos com educação.

Portanto, percebe-se a importância e a efetividade do levantamento do IDH para analisar se as verbas recebem destino adequado e se são investidas realmente como é determinado pela legislação. As contribuições teóricas confirmam a importância do desempenho da educação e da saúde no estado de Santa Catarina, tendo em vistas na pesquisa bons resultados, diferente aos demais estados do Brasil.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Neste tópico são apontados os procedimentos metodológicos que foram elaborados. No entendimento de Raupp e Beuren (2012), é indicada a utilização da pesquisa descritiva para levantamento de problemas e análises contábeis, neste caso, técnicas de estatística. A pesquisa descritiva pode ser detalhada, descrevendo aspectos e levantamentos de determinadas populações. Segundo Raupp e Beuren (2012) o estudo da pesquisa descritiva significa fazer comparações, identificações, entre outros aspectos.

A pesquisa foi realizada em todos os municípios do estado de Santa Catarina. O estudo foi realizado analisado o IDH dos municípios de Santa Catarina, coletando os índices em saúde e educação. Raupp e Beuren (2012) citam que as coletas devem ser retiradas e definidas de alguma região ou população que tem interesse de conhecer-se, ressaltando que nenhuma amostra é perfeita. Ainda, segundo os mesmos autores, mesmo que a pesquisa de

levantamento na contabilidade, muitas vezes não seja tão aprofundada, não quer dizer que a mesma não seja possível.

O instrumento de coleta de dados foi documental e os resultados foram lançados em uma planilha. O período que os dados foram coletados foi de 01 de maio a 28 de junho de 2015. Contemplou-se a saúde e a educação nos municípios de Santa Catarina referente ao exercício de 2013 e 2014, encontrando-se através de um percentual, a situação do IDH dos municípios catarinenses e os valores investidos em educação e gastos com a saúde.

Quanto à abordagem do problema a pesquisa é quantitativa e segundo Raupp e Beuren (2012) as pesquisas quantitativas utilizam ferramentas estatísticas nos seus levantamentos. Destaca-se nos autores a seriedade na exatidão dos dados, efetivando uma segurança nas deduções efetuadas. Normalmente a abordagem quantitativa é aplicada nos estudos descritivos que investem na relação de variáveis e causalidade dos acontecimentos.

A análise dos dados, portanto, ocorreu de forma descritiva, os procedimentos foram documentais e a abordagem de forma quantitativa. Apresentado o instrumento de coleta de dados de todos os municípios do Estado de Santa Catarina, utilizando-se para a análise dos índices e percentuais de investimento itens como: número de habitantes, índice de investimentos em educação e saúde nos anos de 2013 e 2014.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Apresenta-se nesta secção a análise dos resultados obtidos por meio da coleta de dados. Para melhor compreensão dos resultados elaboraram-se tabelas. Cabe ressaltar que a coleta de dados foi executada através de planilhas, coletando-se dados da saúde e educação, nos anos de 2013 e 2014. Portanto, trata-se de um guia que poderá ter seus itens positivos ou negativos.

A Tabela 1 apresenta o número de habitantes e a quantidade de municípios, mínima e máxima, a fim de extrair e analisar quantos municípios possui em determinado número de habitantes.

Tabela 1 – Dados habitacionais dos municípios Catarinenses.

Número de Habitantes	Quantidade municípios	Média	Mínimo	Máximo
Até 5.000	107	3,15	1.414	4.885
5.000 a 20.000	126	10,480	5.054	19.329
20.000 a 50.000	35	30,650	20.024	49.768
50.000 a 100.000	14	63,720	51.416	78.988
100.000 a 150.000	3	112,95	101.284	120.926
150.000 a 200.000	5	172,42	150.623	198.188
Acima de 200.000	5	351,30	202.395	546.981

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 1 demonstra que o estado possui, em sua maioria, municípios com habitantes entre 5.000 a 20.000 com 126 municípios, sendo, até 5.000, Santiago do Sul o município com o menor número de habitantes 1.414 e Ponte Alta com maior número 4.885. Acima de 5.000 tem-se 126 municípios e o município de Guarujá do Sul está com o menor número de habitantes 5.054 e Balneário Piçarras com o maior número 19.329. Pode-se perceber que entre 5.000 a 20.000 habitante há um número maior de municípios totalizando 233, desta forma nota-se que a maioria dos municípios do estado de Santa Catarina possui menor número de habitantes em seus municípios, acima de 20.000 o número de municípios diminui gradativamente, somando, apenas, 62 municípios.

O percentual mínimo necessário para aplicação em Educação nos municípios é de 25%. A Tabela 2 vai demonstrar a aplicação e percentual por associação analisando os anos de 2013 e 2014, podendo desta forma, analisar se houve crescimento.

Tabela 2 – Aplicação em educação nos de 2013 e 2014.

	2013			2014		
Associação	Percentual aplicado em Educação	Percentual	Percentual a mais aplicado	Percentual aplicado em Educação	Percentual	Percentual a mais aplicado
AMAI	28,00	25	3,00	28,54	25	3,54
AMARP	28,97	25	3,97	29,58	25	4,58
AMAUC	29,37	25	4,37	29,78	25	4,78
AMAVI	30,23	25	5,23	30,44	25	5,44
AMEOSC	28,61	25	3,61	29,40	25	4,40
AMERIOS	28,19	25	3,19	28,47	25	3,47
AMESC	28,53	25	3,53	28,76	25	3,76
AMFRI	27,80	25	2,80	28,76	25	3,76
AMMOC	29,13	25	4,13	29,05	25	4,05
AMMVI	29,57	25	4,57	29,18	25	4,18
AMNOROESTE	28,07	25	3,07	28,90	25	3,90
AMOSC	29,41	25	4,41	29,26	25	4,26
AMPLANORTE	29,11	25	4,11	28,58	25	3,58
AMPLASC	30,95	25	5,95	32,62	25	7,62
AMREC	31,34	25	6,34	30,94	25	5,94
AMUNESC	28,30	25	3,30	27,82	25	2,82
AMURC	28,83	25	3,83	30,51	25	5,51
AMUREL	30,60	25	5,60	29,89	25	4,89
AMURES	32,65	25	7,65	31,97	25	6,37
AMVALI	31,34	25	6,34	30,69	25	5,69
GRANFPOLIS	30,10	25	5,10	29,38	25	4,38

Fonte: Dados da pesquisa.

Os municípios que não aplicarem 25% em educação, previsto constitucionalmente, podem sofrer punições, mas quem realmente sai lesado em relação à aplicação é o munícipio, pois em consequência da inadimplência terá seus recursos bloqueados.

Conforme apresentado na Tabela 2 pode-se perceber que todas as associações aplicaram mais que o mínimo de 25% exigido pela Constituição (Art. 212 CF) em educação nos anos de 2013 e 2014. Os gastos com a saúde nos municípios de Santa Catarina tiveram um crescimento comparado ao ano seguinte, isso reflete em uma boa qualidade de vida, pois os percentuais são positivos.

No diferencial dos anos, de 2013 a 2014, percebe-se uma aplicação (somatório) de 47,62% a mais dos 25%, equivalendo a 52,38% dos municípios. Somente 10 associações não tiveram crescimento acima da média.

O percentual mínimo necessário para gastos em Saúde nos municípios exigido pela Constituição (Art. 212 CF) é de 15%. Demonstra-se os nomes das associações, percentual dos gastos em saúde e o percentual da conforme a Constituição Federal, conforme a Tabela 3.

Tabela 3 – Gastos em saúde nos de 2013 e 2014.

	2013			2014		
Associação	Percentual dos gastos em Saúde	Percentual CF	Percentual aplicado a maior	Percentual dos gastos em Saúde	Percentual CF	Percentual aplicado a maior
AMAI	19,85	15	4,85	21,11	15	6,11
AMARP	20,13	15	5,13	21,29	15	6,29
AMAUC	19,49	15	4,49	19,69	15	4,69
AMAVI	19,57	15	4,57	22,23	15	7,23
AMEOSC	19,59	15	4,59	23,39	15	8,39
AMERIOS	18,12	15	3,12	18,98	15	3,98

AMESC	19,86	15	4,86	22,17	15	7,17
AMFRI	21,03	15	6,03	22,54	15	7,54
AMMOC	19,99	15	4,99	21,35	15	6,35
AMMVI	20,93	15	5,93	21,89	15	6,89
AMNOROESTE	19,30	15	4,30	20,40	15	5,40
AMOSC	18,48	15	3,48	18,31	15	3,31
AMPLANORTE	23,33	15	8,33	26,72	15	11,72
AMPLASC	21,68	15	6,68	23,75	15	8,75
AMREC	22,23	15	7,23	24,40	15	9,40
AMUNESC	26,41	15	11,41	29,36	15	14,36
AMURC	22,57	15	7,57	26,86	15	11,86
AMUREL	19,40	15	4,40	18,82	15	3,82
AMURES	18,32	15	3,32	19,56	15	4,56
AMVALI	23,82	15	8,82	24,34	15	9,34
GRANFPOLIS	21,93	15	6,93	20,98	15	5,98

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme apresentado na Tabela 3 os gastos em saúde nos municípios devem ser no mínimo de 15% de acordo com a Constituição (Art. 212 CF) e pode-se perceber que todas as associações tiveram uma aplicação maior nos anos de 2013 e 2014. De um ano para o outro, 85,71%, equivalente a 18 associações, tiveram aplicações maiores. Somente 14,29%, equivalente a 03 associações, tiveram uma diminuição, mas sempre mantendo o valor mínimo obrigatório.

Desta forma percebesse que o Estado de Santa Catarina tem seus percentuais de aumento de gasto de maior relevância, conforme estudos anteriores em relação aos demais estados do Brasil. Algumas associações não tiveram tanto crescimento quanto as demais, em consequência de alguns municípios que pertencem à associação, não terem investido tanto em saúde.

A Tabela 4 apresenta os 10 municípios com os menores Índices de Desenvolvimento Humano IDH Catarinense em Educação.

Tabela 4 – Os dez menores IDHs em educação.

	Municípios	Habitantes	IDH	Investimento em Educação 2013	Investimento em Educação 2014
AMURES	Cerro Negro	3.472	0,621	2.515.026,07	2.969.963,46
AMARP	Calmon	3.416	0,622	3.001.349,80	3.537.333,77
AMPLASC	Vargem	2.718	0,629	2.903.327,51	4.862.972,30
AMURES	São José do Cerrito	9.061	0,636	3.620.739,69	3.861.123,44
AMURES	Campo Belo do Sul	7.419	0,641	3.277.972,41	2.972.012,10
AMPLASC	Monte Carlo	9.604	0,643	3.031.789,40	3.766.392,34
AMURES	Bocaina do Sul	3.393	0,647	3.550.954,94	3.932.064,58
AMARP	Lebon Régis	12.077	0,649	3.394.065,99	3.931.265,47
AMURES	Rio Rufino	2.482	0,653	2.844.880,78	2.918.066,48
AMURES	Capão Alto	2.711	0,654	4.149.014,43	4.873.006,26

Fonte: Dados da pesquisa.

Quanto maior o índice de IDH menor o índice de analfabetismo de uma região. Constam na Tabela 4 os 10 municípios com o menor IDH em educação em SC, mas conforme coleta de dados, 20,68% dos municípios de Santa Catarina têm o IDH abaixo de 0,700 o que equivale, na verdade, a 61 municípios. Os demais municípios, com percentual de 79,32%, têm índice acima de 0,700, o que equivale a 234 municípios. Pode-se perceber que, conforme a tabela, os índices são menores, mas houve aumento de um ano para o outro nos investimentos. Somente no município de Campo Belo do Sul, da associação AMURES, houve diminuição na aplicação, perfazendo uma diferença de R$ 305.951,31 entre um ano e outro. Um dado

relevante é que, a maioria dos municípios com IDH menor fazem parte da mesma associação, AMURES.

A Tabela 5 demonstra os 10 municípios com os menores Índices de Desenvolvimento Humano Catarinense em Saúde.

Tabela 5 – Os dez menores IDH em Saúde.

	Municípios	Habitantes	IDH	Despesas com Saúde 2013	Despesas com Saúde 2014
AMURES	Cerro Negro	3.472	0,621	1.478.658,12	1.788.936,55
AMARP	Calmon	3.416	0,622	1.937.205,14	1.478.025,87
AMPLASC	Vargem	2.718	0,629	1.615.337,29	2.664.859,16
AMURES	São José do Cerrito	9.061	0,636	1.936.901,54	2.045.335,31
AMURES	Campo Belo do Sul	7.419	0,641	2.437.707,84	3.093.458,93
AMPLASC	Monte Carlo	9.604	0,643	3.347.740,51	3.704.578,29
AMURES	Bocaína do Sul	3.393	0,647	1.389.227,58	1.752.176,41
AMARP	Lebon Régis	12.077	0,649	2.794.411,70	3.466.459,14
AMURES	Rio Rufino	2.482	0,653	1.383.411,78	1.708.055,38
AMURES	Capão Alto	2.711	0,654	1.962.385,94	2.220.810,86
AMERIOS	Saltinho	3.948	0,654	1.455.863,77	1.560.517,72

Fonte: Dados da pesquisa.

A Tabela 5 apresenta os dez municípios com os menores índices de desenvolvimento e a referida associação a que pertence e pode-se perceber que apesar dos índices serem menores houve um considerável crescimento de um ano para o outro, ficando, somente, o município de Calmon com uma diminuição de R$ 459.179,27.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

O índice de Desenvolvimento Humano é uma medida para analisar e classificar o grau de desenvolvimento, para avaliar a qualidade de vida e o desenvolvimento econômico de uma população e neste estudo, foram analisadas a saúde e educação. Nesta pesquisa elaborada através de coleta de dados nos 295 municípios do Estado de Santa Catarina e do Índice de Desenvolvimento Humano, foram analisados os investimentos na educação e os gastos em saúde nos anos de 2013 e 2014, sendo possível dessa forma também analisar as variações de um ano para o outro.

Através de pesquisa no site Tribunal de Contas de Santa Catarina e dados do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento foram coletados todos os dados necessários para obter o resultado do valor investido a cada ano, quantidade de municípios no estado de Santa Catarina, nomes dos municípios, número de habitantes, percentual aplicado em educação e gastos com saúde nos anos de 2013 e 2014, os índices do IDH e as associações, possibilitando através deles, a elaboração de formas de analises para verificar se os municípios estavam tendo crescimento no ano seguinte.

Verificou-se que o Estado de Santa Catarina esta em terceiro lugar em relação aos índices dos estados do Brasil com o IDH de 0,774. Pode-se perceber que entre 5.000 a 20.000 habitantes há um número maior de municípios totalizando 233, desta forma, pode-se perceber que a maioria dos municípios do estado de Santa Catarina possui menor número de habitantes em seus municípios, acima de 20.000, o número de municípios diminui gradativamente, somando, apenas, 62 municípios.

Os munícipios têm a obrigatoriedade de investir no mínimo 25% em educação prevista na Constituição (Art. 212 CF), pois os que não aplicarem o valor podem ter punições. Conforme estudo, todos os municípios do estado de Santa Catarina tiveram o investimento mínimo alcançado e também uma aplicação maior de um ano para o outro, sendo desta forma um ponto positivo para o crescimento da educação no Estado. Na saúde não foi diferente, o mínimo que os munícipios precisam gastar é 15% conforme a Constituição (Art. 212 CF), conforme análises, todos os municípios tiverem gastos além do mínimo, analisado como

ponto positivo, maiores gastos em benefício da melhor qualidade de vida dos seus munícipes. Conforme estudo realizado percebeu-se que no Estado de Santa Catarina os munícipios têm bons gestores, pois todos os resultados abordados nestes artigos demonstram crescimento do ano de 2013 para 2014.

Apesar dos esforços dos gestores e da constante fiscalização, é importante planejar e controlar os gastos para poder diagnosticar investimentos na gestão. Portanto, sugere-se que novos estudos sejam realizados constantemente para garantir a correta aplicação dos recursos, para que resultam sempre em qualidade de vida para a população.

Considera-se as oscilações econômicas como fatores de risco e podem, caso não haja fiscalização constante, resultar em desvios e má aplicação, o que também requer e sugere estudos periódicos.

REFERÊNCIAS

ARAUJO, Fábio Resende de et al. Uma avaliação do Índice de Gestão Descentralizada do Programa Bolsa Família. **Revista Administração Pública**, v. 49, n. 2, p. 367-93, 2015.

BATELLA, Wagner B.; DINIZ, Alexandre MA. Desenvolvimento humano e hierarquia urbana: uma análise do IDH-M entre as cidades mineiras. **Revista de Biologia e Ciências da Terra**, v. 6, n. 2, p. 367-74, 2006.

BEGNINI, Sérgio; ALMEIDA, Lirane E. D. Ferreto de; CASAGRANDE, Andreia. Eficiência do Sistema Único de Saúde nas Microrregiões do Estado de Santa Catarina de 2010 a 2012. **Revista Eletrônica Gestão & Saúde**, v. 06, n. 01, 2015, p. 201-17.

BIANCHI, Márcia; NASCIMENTO, Auster Moreira**.** A controladoria como um mecanismo interno de governança corporativa e de redução dos conflitos de interesse entre principal e agente. In: CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, 9., **Anais...** Itapema: 2005.

BRASIL. **Lei Complementar nº 101 de 4 de maio de 2000.** Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm>. 1988. Acesso em: 14 out. 2014.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 nov. 2015.

BOUERI, Rogério; COSTA, Marco Aurélio. **Brasil Desenvolvimento Humano 2013, Estado Planejamento, Desenvolvimento e políticas públicas.** Brasília: IPEA 2013.

CARMO, Roberto Luiz do; HOGAN, Daniel Joseph. O desafio do desenvolvimento humano. **Revista Brasileira de Estudos de População**, v. 12, p. 201-04, 2014.

CNM. **Confederação Nacional de Municípios 2014**. Disponível em: <http://www.cnm.org.br/>. Acesso em: 16 abr. 2015.

COSTA, Danilo de Melo; COSTA, Alexandre Marino; MELO, Pedro Antônio de. A Retroalimentação da Educação Superior no Brasil. **Revista Pretexto**, v. 12, n. 2, p. 62-84, 2011.

DAVIES, Nicholas. Alguns Desafios do Financiamento da Educação. **Revista Pedagógica**, Chapecó, v. 17, n. 33, p. 251-67, jul./dez. 2014.

DIEL, E. H et al. Desempenho de Municípios Brasileiros em Relação à Estratégia de Investimento Público em Educação. **Revista Desenvolvimento em Questão**, v. 2, n.26, p. 79-107, 2014.

DMITRUK, Hilda Beatriz. (Org.) **Cadernos Metodológicos**: Diretrizes do Trabalho Científico. 6.ed. rev. Ampl. e atualChapecó: Argos, 2004.

GOBBI, Gianna Andréia Ferreira. MOREIRA, Nara. Educação Profissional no Brasil: Programas Educacionais em Busca do Desenvolvimento Econômico e Social. **Cadernos da Fucamp**, v. 14, n. 20, p. 36-53, 2015.

JESUS, Anderson Macedo de; MOURÃO, Luciana. Conhecimento organizacional em escolas de governo: um estudo comparado. **Revista de Administração Pública-RAP**, v. 46, n. 4, p. 939-68, 2012.

KON, Anita. Subsídios teóricos e metodológicos ao planejamento econômico público. Eaesp/ FGV/NPP — Núcleo de Pesquisas e Publicações. **Relatório de pesquisa**, n. 2, p.1-153, 1997.

LIMA, Paulo Gomes. (Org.) Políticas e Gestão da Educação: desafios e Recorrências. **Laplage em Revista,** Sorocaba, v. 1, n. 1, p. 4-8, jan./abr. 2015.

MACÊDO, F. F. R. R et al. **Análise da eficiência dos recursos públicos direcionados à educação**: estudo nos municípios do Estado do Paraná. Administração Pública e Gestão Social, v. 7, n. 2, p. 54-62, 2015.

MANCERO, X. **La medición del desarrollo humano:** elemento de un debate. Santiago de Chile: CEPAL, 2001.

MEDEIROS, F. S. B et al. Comportamento dos gastos em educação em Santa Maria – RS (2007-2011). **Revista Eletrônica de Estratégia & Negócios,** v. 6, n. 2, p. 128-57, 2013.

MESQUITA, Monique Santos de**. Influência do percentual aplicado na saúde e do Índice de Desenvolvimento Humano Municipal sobre o desempenho do SUS**. 2013. 51 f. Monografia (Bacharelado em Saúde Coletiva) -Universidade de Brasília, Ceilândia-DF, 2013.

MICHELIS: **Dicionário Prático da Língua Portuguesa**. São Paulo; Melhoramentos, 2008.

PENA, R. C.; ALBULQUERQUE, P. H. M.; DAHER, C.L. Dinâmica da Produtividade e Eficiência dos Gastos na Educação dos Municípios Goianos. **Revista de Administração Contemporânea, RJ**, v. 16, n. 6, art. 5, p. 845-65, 2012.

PNUD – Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Relatório do Desenvolvimento Humano 1999**. Lisboa: Tricontinental, 1999. Disponível em: <http://bibliotecas.utl.pt/cgi-bin/koha/opac-search.pl?q=su:PNUD>. Acesso em: 22 out. 2014.

PNUD - Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. **Relatório sobre o Desenvolvimento Humano no Brasil**. Rio de Janeiro: IPEA/PNUD, 1996. Disponível em:

<http://www.pnud.org.br/Tags.aspx?tag=DesenvolvimentoHumano>. Acesso em: 14 out. 2014.

POCHMAN, Márcio; BLANES, Denise; AMORIN, Ricardo. **Inclusão social:** uma utopia possível. São Paulo: Cortez, 2006.

QUEIROZ, Igor Sanderson de Assis de. RODRIGUES, Adriano. Um Estudo sobre o Gerenciamento da informação contábil dos municípios Fluminenses para Alcance do piso Constitucional de Aplicação em Saúde. **Revista Pensar Contábil, RJ**, v. 16, n. 59, p. 4-9, jan./abr. 2014.

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

SCHNEIDER, Carolina Hirafuji; DIAS, Natália Costa; REZENDE, Denis Alcides. **Protótipo de um sistema de informação para governança municipal e urbana com mapeamento de experiências,** 2005.

SCARPIN, Jorge Eduardo; SLOMSKI, Valmor. Estudo dos fatores condicionantes do índice de desenvolvimento humano nos municípios do estado do Paraná: instrumento de controladoria para a tomada de decisões na gestão governamental. **Revista de Administração Pública**, v. 5, n. 41, p. 909-33, 2007.

SEBASTIANY, G. D. Meio ambiente e saúde: indicadores de qualidade de vida e desenvolvimento humano. **Revista Capital Científico – Eletrônica**, v. 10, n. 2, p. 63-78, 2012.

SILVA, A. A. P et al. Eficiência na alocação de recursos públicos destinados à educação, saúde e habitação em municípios mineiros. **Revista Contabilidade**, Gestão e Governança, v. 15, n. 1, p. 96-114, 2012.

SUZART, Janilson Antônio da Silva. O impacto da desvinculação de receitas nos gastos com educação da União: uma análise entre os anos de 1994 a 2012. **Revista Administração Pública**. Rio de Janeiro, jul./ago. 2015

TORRES, Haroldo da Gama; FERREIRA, Maria Paula; DINI, Nádia Pinheiro**. Indicadores sociais**: por que construir novos indicadores como o IPRS. São Paulo Perspectiva, v. 17, p. 80-90, 2003.

VEIGA, J. E. **Desenvolvimento e crescimento econômico**. São Paulo: Valor Econômico, 2003.

WAGNER C. **IDH no Brasil**. Disponível em: <http://www.brasilescola.com/brasil/o-idh-no-brasil.htm>. Acesso em: 14 out. 2014.

WILBERT, M. D.; D'ABREU, E. C. C. F. Eficiência dos gastos públicos na educação: análise dos municípios do Estado de Alagoas. **Advances in Scientific and Applied Accounting,** v. 6, n. 3, p. 348-72, 2013.

Gastos Públicos Municipais com Educação: Análise Sobre a Relação Entre o Desempenho Medido Pelo IDEB e os Recursos Alocados Para a Educação em Municípios de Santa Catarina

Tatiane Vieira Cipriano (taticipriano94@hotmail.com)
Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Fabrícia Silva da Rosa (fabriciasrosa@hotmail.com)
Doutora em Contabilidade. Professora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC)

Resumo
O objetivo geral do estudo foi analisar a relação dos gastos públicos e o desempenho da educação dos municípios de Santa Catarina relacionado a sua estratégia de investimentos públicos em educação, e justifica-se pela importância da área da educação para o desenvolvimento social e econômico do país e da qualidade com que é alocado os recursos públicos. O método utilizado foi a análise envoltória de dados (DEA), com o modelo Constant *Return Scale* (CRS), e orientação a output. O input foi o valor dos gastos com educação, e os outputs foram as matrículas por habitantes, o número de docentes, o número de escolas e a média de notas escolares. A pesquisa caracteriza-se como descritiva, com abordagem quantitativa dos dados analisados, e de caráter documental. Pode-se concluir que o grupo com maior eficiência é o grupo 6, no qual se apresentaram três municípios com o Score 1; ou seja, os municípios de Blumenau, Brusque e Timbó são considerados 100% eficientes na alocação de recursos na educação. O grupo 3 foi o único que teve apenas um município com score 1, e quase 98% da amostra total com alocação de recursos inferior a 50%. Os grupos 1, 2, 4 e 5 tiveram dois municípios com eficiência 100%, e nestes 4 grupos todos apresentam o último ranqueado com score na faixa de 0,2.

Palavras chave: Educação, Gasto público, Desempenho, Análise envoltória dos dados.

Municipal public spending on education: analysis of the relationship between the performance measured by IDEB and allocated public resources for education in Santa Catarina municipalities

Abstract
The overall objective of the study was to analyze the relationship between public spending and the performance of the education of Santa Catarina municipalities related to public investment strategy in education, this is justified by the importance of the field of education for social and economic development of the country and the quality that is allocated public resources. The method used was the Data envelopment analysis (DEA), model Constant Return Scale (CRS) and orientation output. The input was the amount of spending on education, and the outputs were enrollments by inhabitants, the number of teachers, the

number of schools and the middle school grades. The research is characterized as descriptive, with quantitative approach to data analysis and documentary character. It can be concluded that the group more efficiently is the group 6, which presented three municipalities with the score 1; in other words, cities of Blumenau, Brusque and Timbo are considered 100 % efficient in allocating resources in education. Group 3 was the unique who had only one municipality with score 1, and nearly 98 % of the total sample allocation of resources below 50%. Groups 1, 2, 4 and 5 had two municipalities with 100 % efficiency, and these 4 groups, all have the last ranked with scores in the range of 0.2.
Key-words: Education, Public Spending, Performance, Data envelopment analysis.

1 INTRODUÇÃO

Todo cidadão, diante do artigo 205 da Constituição Federal Brasileira tem direito a educação básica, sendo obrigação do Governo assegurar este direito a todos. Além disso é importante considerar que um dos principais objetivos do Estado é de ofertar bens e serviços públicos.

Conforme Abrahão (2005) a discussão referente à qualidade dos gastos públicos com educação toma importância quando se leva em conta o nível de alocação de gastos públicos em outros países e os resultados obtidos em avaliações internacionais de desempenho escolar conforme avaliação da Organização para Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE), avaliação conhecida como Programme for International Student Assessment (PISA).

O Índice de Desenvolvimento da Educação Básica (IDEB) foi originado em 2007 pelo Inep e representa o primeiro passo para reunir em apenas um indicador dois conceitos muitos importantes para a qualidade da educação: médias de desempenho nas avaliações e fluxo escolar. Este indicador é calculado a partir dos elementos sobre aprovação escolar, obtidos no Censo Escolar, e médias de performance nas avaliações da Prova Brasil (MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO, 2015).

Corroborando com este entendimento os autores Savian, Bezerra, Melo (2013), consideram que analisar a relação dos gastos públicos com indicadores de desempenho é importante, pois se constroem fronteiras de eficiência que permitem detectar situações de ineficiência. Assim, futuramente existirá uma possibilidade de melhorar o desempenho dos municípios ineficientes sem necessitar aumentar a quantidade de recursos empregados nesse setor, apenas utilizando-os de forma mais eficiente.

Este estudo foi realizado pela importância que é dada aos gastos públicos. Nesse sentido Scarpin et al. (2012) espera-se contribuir para que se tenha uma visão dos recursos públicos alocados pelos municípios catarinenses e assim, chamar a atenção de todos os cidadãos para a maneira como o dinheiro público está sendo gasto, de modo que, os administradores desses recursos possam visualizar qual a posição do seu município, se comparado com outros.

Com base neste contexto, e ciente da importância da educação e da qualidade do gasto público, emerge a seguinte pergunta: Qual a relação entre gastos públicos com educação e o desempenho medido no IDEB nos municípios de Santa Catarina?

Para responder esta pergunta, tem-se como objetivo analisar a relação dos gastos públicos e o desempenho da educação dos municípios de Santa Catarina relacionado a sua estratégia de investimentos públicos em educação.

A presente pesquisa justifica-se no sentido de contribuir para a qualidade da alocação dos gastos públicos com educação. A educação é o ponto de partida para o crescimento individual e da comunidade, pois favorece a reflexão e o despertar de uma consciência crítica da sociedade, dos seus valores, e das suas diferenças. É uma área que permite inúmeros cruzamentos de dados, por ser base de todas as relações sociais, e cada vez mais exigida no mercado. Pode-se ainda contribuir com o aumento do conhecimento de assuntos vinculados a área da educação, incentivando a realização de novas pesquisas sobre os diferentes aspectos do gasto público.

O presente artigo está organizado em cinco seções, incluindo esta introdução. A próxima seção apresenta, a revisão da literatura, que aborda de forma breve os gastos públicos com educação e a sua eficiência. Na terceira seção, apresenta-se a Metodologia utilizada para se obter a eficiência dos gastos públicos com educação municipal. Na seguinte são analisados os resultados, e por fim, na quinta seção são destacadas as principais conclusões deste estudo.

2 REVISÃO DA LITERATURA

De acordo com Brunet, Bertê e Borges (2013) a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 afirma, em seu artigo 6º, que a educação é um direito social, o primeiro a ser citado na ordem dos direitos sociais que estabelecem a igualdade entre os brasileiros. E a forma como estes recursos estão sendo alocados é o que mais preocupa a sociedade.

Os investimentos na área da educação estão associados a um conjunto de benefícios, sendo eles econômicos ou não econômicos. Nos benefícios econômicos podemos destacar a melhoria educacional individual, e também no âmbito da economia nacional, onde ambas buscam maiores salários e estabilidade no emprego. Já entre os benefícios não econômicos destacam-se a maior expectativa de vida, diminuição da criminalidade e envolvimento na comunidade (Almeida; Gasparine, 2013).

A educação sem dúvidas é a chave para o desenvolvimento da nação, e é neste entendimento que Savian, Bezerra e Melo (2013) conclui que esta pode contribuir para melhores noções de cidadania, uma população mais culta elege um melhor governo, contribui também para a redução da violência, melhor produtividade no trabalho bem como para a inovação tecnológica.

O ensino básico exerce um papel importante no crescimento do capital humano, possibilitando os governos a definirem metas nítidas para o desenvolvimento de benfeitorias na educação básica, porém, há uma diferença grande entre crianças em sala de aula e um aumento na qualidade do capital humano. Continua em aberto a indagação sobre como aprimorar o desempenho educacional das escolas públicas (Diniz e Corrar, 2011). Conforme Silveira e Teixeira (2012) as questões institucionais e a maneira de execução das políticas públicas influenciam nos resultados do crescimento econômico, mas os principais fatores são as habilidades intelectuais conquistadas pelos alunos.

Através da Emenda Constitucional nº 14, foi instituído o FUNDEF em 1996, que regulamentou o financiamento da educação pública relacionado ao ensino fundamental no Brasil. Implantado em janeiro de 1998, onde alterou os padrões de oferta e de atendimento dos governos estaduais e municipais. Criado com o intuito de reduzir as diferenças regionais, e estabelecer um piso para os gastos estaduais e municipais com ensino fundamental (Savian; Bezerra e Melo, 2013).

Segundo Silva et al (2012, p. 98 e 99):

> O artigo 212 da Constituição Federal determina a competência de cada ente federativo perante a educação e estabelece o percentual dos gastos com esse serviço. Assim, os estados e municípios são obrigados a aplicar em educação 25% de suas receitas de impostos e transferências, contra 18% do governo federal. Por meio da Emenda Constitucional nº 14/96 e, posteriormente, regulamentada pela Lei nº 9.424/96, o financiamento da educação pública no Brasil passou a ser feito pelo Fundo de Manutenção e Desenvolvimento do Ensino Fundamental e de Valorização do Magistério – FUNDEF.

Em 2007, o FUNDEF foi encerrado, dando lugar ao Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (FUNDEB) começou a vigorar como uma das propostas do governo para aumentar o investimento não apenas na educação fundamental, mas também no ensino médio e infantil, tem duração prevista até 2020 (Savian, Bezerra e Melo, 2013).

Em virtude da importância que a educação exerce na sociedade por meio do aperfeiçoamento do capital humano, os recursos devem ser alocados de forma eficiente e de modo que promovam o máximo de benefício possível para a sociedade (Souza, Silva e Araujo, 2012 apud Diel et al 2014, p. 84).

De acordo com Diniz e Corrar (2011) a melhoria das escolas públicas como vetor capaz de aumentar a produtividade, a velocidade de crescimento econômico e a geração de oportunidades socioeconômicas está associada à maneira de como os gestores alocam os recursos públicos.

A essência do conceito de eficiência no setor público é a mesma que no privado, deve-se procurar o maior benefício para a sociedade com o menor custo possível, de modo que não existam desperdícios (Souza; Silva e Araújo, 2012). Para Brunet, Bertê e Borges (2013) os gastos públicos com educação devem promover a eficiência na prestação dos serviços com o objetivo de alcançar o rendimento nos sistemas de ensino, de forma que atinja patamares aceitáveis de desempenho, refletindo no desenvolvimento cognitivo dos estudantes.

Nesse sentido, Silva et al. (2012) salientam que a existência de desigualdades em relação ao setor educacional, sobretudo nos componentes da oferta desse serviço e na ineficiência da aplicação dos recursos públicos, reflete na discrepância e desenvolvimento socioeconômico das regiões e, consequentemente, na qualidade de vida da população.

A eficiência de gastos pode ser vista como um meio para maximizar resultados e minimizar os custos, ou seja, melhorar a relação entre resultados e custos. A essência da eficiência no setor público é a mesma que no privado, porém se destaca que o setor público deve se preocupar com o maior retorno para a sociedade, tendo o menor custo possível, afim de que não existam desperdícios (Souza, Silva e Araujo, 2012).

O crescimento econômico deriva principalmente da educação e, portanto, é necessário investir neste bem, o problema é saber como conduzir os gastos públicos que estão sendo direcionados às diversas esferas administrativas e qual a real eficiência destes gastos (Zanmaria e Castilho, 2006)

Para que os gastos públicos com educação sejam eficientes, é necessário que o aumento dos gastos seja acompanhado de critérios e qualidade, já que na educação para uma melhoria são necessários investimentos de longo prazo. Os gastos com educação devem proporcionar a eficiência e a igualdade nos sistemas de ensino, para que assim o desempenho e o desenvolvimento dos estudantes possam se efetivar (Brunet; Bertê e Borges, 2013).

Conforme Diniz, Macedo e Corrar (2012) uma das grandes dificuldades de se encontrar a eficiência de um município consiste em definir uma medida que consiga reunir vários indicadores em um único indicador capaz de transpor a eficiência. Na circunstancia de insuficiência e maior necessidade de racionalidade na utilização dos recursos disponíveis, ganha destaque o tema da produtividade dos gastos e da eficiência escolar (Rosano-Peña; Albuquerque e Daher, 2012).

3 METODOLOGIA

Para efeito deste trabalho foi utilizada a pesquisa descritiva, que de acordo com Vergara (1998) identifica, descreve e estabelece a existência de associação entre variáveis. Consoante com Raupp e Beuren (2009) é feita uma pesquisa com abordagem quantitativa, que se caracteriza por utilizar instrumentos estatísticos na coleta e no tratamento dos dados, e segundo os autores a importância da pesquisa quantitativa se dá pela garantia de precisão nos resultados, evitando assim distorções de análise e interpretação.

O procedimento utilizado é uma pesquisa documental, que segundo Gil (1999) utilizam-se materiais que ainda não receberam um tratamento analítico, podendo ser reelaboradas de acordo com os objetos da pesquisa. Para atender o objetivo deste trabalho, será feito uma análise da eficiência dos gastos públicos com educação por meio da análise da relação entre gastos públicos e desempenho da educação do ensino fundamental dos municípios catarinenses.

São analisados os municípios catarinense que obtiveram nota no IDEB. Assim, a amostra utilizada é composta pelos municípios de Santa Catarina. Considerando as exclusões de 61 municípios que não obtiveram notas no ano de 2013 no IDEB e/ou os gastos com ensino fundamental divulgados, o total da amostra é composta por 234 municípios.

O período de análise refere-se ao ano de 2013, que pode ser justificado pelo fato de o IDEB ser um índice divulgado a cada 2 anos, sendo 2013 o ano base mais recente quando se trata deste tipo de informação.

A eficiência é analisada por meio da Análise Envoltória de Dados (DEA), que segundo Senra et al. (2007) é um método não-paramétrico, empregado para calcular a eficiência relacionada de unidades de produção, que são chamadas de DMUs (Decision Making Units). Neste artigo foi utilizado o modelo Constant Return Scale (CRS), pois consiste em retornos constantes na escala.

Neste estudo foram utilizadas 4 variáveis para o cálculo da eficiência relativa das DMUs, e foram divididas em inputs (entradas) e outputs (saídas). A eficiência relativa de cada DMU é definida como a razão da soma ponderada de seus produtos (outputs) pela soma ponderada dos insumos necessários para gerá-los (inputs). Mediante essa relação é calculada a eficiência das instituições, relacionando-se os inputs e os outputs, conforme Quadro 1.

Inputs	***Outputs***
Gastos municipais com educação	Médias das notas escolares
	Número de escolas públicas
	Número de professores

	Número de estudantes

Fonte: Próprio autor

Quadro 1 – Inputs e Outputs

Os *Inputs*, gastos públicos com educação, foram divididos pelo número da população, para maior confiabilidade de análise, em função da discrepância gerada pelo número diferenciado de habitantes entre os municípios com menos e mais habitantes. Com a divisão do valor, os resultados gerados pelo DEA para análise se tornam fidedignos. As informações referentes aos gastos municipais com educação de cada município foram retiradas dos dados disponibilizados no site do Tribunal de contas de Santa Catarina.

Os *outputs*, dados das médias das notas escolares foram retirados do site do Ideb. As informações referentes ao número de escolas públicas, número de professores e número de estudantes no ensino público de cada um dos 234 municípios foram coletadas do site do portal IBGE Cidades@.

Para Vilela; Nagano e Merlo, (2007) neste estudo, cada município é considerado como uma unidade DMU, pois as unidades de produção podem ser compostas por um número muito diversificado de variáveis.

Para ser realizada, a análise dos dados foi separada em seis grupos de munícipios, cada um representa uma mesorregião do Estado de Santa Catarina. Fazem parte do Grupo 1, ao todo, 15 municípios, que corresponde a mesorregião da Grande Florianópolis. Do Grupo 2 fazem parte 23 municípios, sendo esta a mesorregião Norte Catarinense. Já o Grupo 3 da mesorregião Oeste Catarinense é composto por 98 municípios, e o Grupo 4 da mesorregião Serrana por 23 municípios. O grupo 5 possui 35 municípios da mesorregião Sul Catarinense, e por fim, o grupo 6 que corresponde a mesorregião do Vale do Itajaí que possui 40 municípios analisados.

O grupo 1 é composto por municípios da mesorregião da Grande Florianópolis, e dentre eles Angelina, Leoberto Leal, Major Gercino, Paulo Lopes, Rancho Queimado e São Bonifácio não tiveram suas notas divulgadas, por insuficiência de número de participantes na Prova Brasil, e por não ter participado ou não atender os requisitos necessários. Da mesma forma alguns municípios da mesorregião Norte Catarinense também não obtiveram a nota, são eles: Bela Vista do Toldo, Major Vieira e Santa Terezinha.

No grupo 3 os municípios que não tiveram nota por não participarem ou não atenderem os requisitos necessários são: Águas de Chapecó, Alto Bela Vista, Arabutã, Bandeirante, Barra Bonita, Coronel Martins, Cunhataí, Lacerdópolis, Macieira, Paraíso, Planalto Alegre, Santiago do Sul, São Miguel da Boa Vista, Seara, União do Oeste e Xavantina. Os municípios de Cordilheira Alta e Ponte Serrada não entraram na amostra por falta de divulgação dos gastos públicos na educação. Já os municípios de Passos Maia e São Carlos não participaram por ambos os motivos.

Já no grupo 4, os municípios não entraram na amostra por não terem participado e/ou não atenderem os requisitos necessários para ter o desempenho calculado, são eles: Campo Belo do Sul, Capão Alto, Cerro Negro, Painel, Rio Rufino, Urupema e Vargem. No grupo 5 os municípios Armazém, Balneário Rincão, Ermo, Laguna, Morro Grande, Pedras Grandes, Pescaria Brava, Sangão, Santa Rosa de lima, São Martinho e Treviso não entraram na amostra pelo mesmo motivo do grupo 4. A mesma coisa aconteceu na mesorregião do Vale do Itajaí, que representa o grupo 6, os municípios de Agronômica, Ascurra, Atalanta, Aurora, Benedito

Novo, Botuverá, Dona Emma, Luiz Alves, Mirim Doce, Pouso Redondo, Presidente Nereu, Rio do Campo, Rio dos Cedros e São João do Itaperi também não entraram na amostra.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Admitindo que os gastos públicos com educação possam influenciar positivamente o desempenho nos sistemas de ensino, busca-se neste tópico analisar a relação entre essas variáveis. A seguir apresentam-se análise dos resultados por grupos, que serão representadas pelos 5 municípios com as melhores eficiências e pelos 5 municípios com menor eficiência, com relação às variáveis analisadas no estudo.

O grupo 1 é formado por 15 municípios da Mesorregião da Grande Florianópolis, das quais os 5 municípios com o melhor e o pior desempenho encontram-se na Tabela 1.

Ranking	Município	Score	Ranking	Município	Score
1º	Biguaçu	1	11º	Tijucas	0,564530
2º	Florianópolis	1	12º	Palhoça	0,507556
3º	São José	0,880969	13º	Nova Trento	0,481179
4º	Canelinha	0,776523	14º	Governador Celso Ramos	0,324830
5º	São João Batista	0,769926	15º	Anitápolis	0,298311

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 1 – Ranking do DEA para os municípios do Grupo 1

Este é o grupo que possui o menor número de amostras, dentre eles, dois municípios tiveram 100% de eficiência, ou seja, atingiram score 1. Os demais foram caindo gradativamente até o último colocado no ranking alcançar o score de 0,298311.

A diferença de score entre os dois primeiros e o terceiro colocados no ranking é de 0,119031, passando do score 1 para 0,880969, ou seja, não houve posição que alcançasse valor mais próximo de 1, na faixa dos 0,9, e sim pulou diretamente para a faixa de score 0,8.

Pode-se concluir que a maior parte dos municípios que compõe esta amostra, tiveram um score superior a 50% da eficiência, ou seja, em uma amostra total de 15 munícipios, 12 apresentaram score igual ou superior a 0,507556.

O Grupo 2 é formado por 23 municípios da Mesorregião do Norte Catarinense, conforme Tabela 2:

Ranking	Município	Score	Ranking	Município	Score
1º	Joinville	1	19º	Araquari	0,336746
2º	Mafra	1	20º	Garuva	0,305109

3º	Massaranduba	0,913816	21º	Itapoá	0,298187
4º	Schroeder	0,866054	22º	Timbó Grande	0,233762
5º	Papanduva	0,759193	23º	Três Barras	0,205247

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 2 – Ranking do DEA para os municípios do Grupo 2

Da mesma forma que aconteceu no grupo 1, neste grupo dois municípios tiveram 100% de eficiência, são eles: Joinville e Mafra. Pode-se observar que um pouco menos da metade desta amostra total apresenta score maior que 50% de eficiência, ou seja, 11 municípios tiveram score igual ou superior a 0,519070.

A partir da sétima posição, os scores dos municípios são estabilizados e ficam em torno de 0,3 e 0,2. E vão estabilizando e caindo pouco a pouco, até o último colocado alcançar o score de 0,205247. Se for comparar os outputs, os valores não têm uma alteração tão significativa.

O Grupo 3 é formado por 98 municípios, da Mesorregião do Oeste Catarinense, conforme Tabela 3:

Ranking	Município	Score	Ranking	Município	Score
1º	São Domingos	1	94º	Lajeado Grande	0,012976
2º	Chapecó	0,912964	95º	Calmon	0,012780
3º	Caçador	0,327818	96º	São Bernardino	0,012718
4º	Concórdia	0,310028	97º	Irati	0,010434
5º	Videira	0,302366	98º	Guatambú	0,008271

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 3 – Ranking do DEA para os municípios do Grupo 3

Este é o grupo que possui a maior amostra, e também a maior discrepância entre o primeiro e o terceiro colocado e, consequentemente, os demais 95 municípios. Apenas o primeiro colocado do grupo atingiu eficiência 100%. A diferença de score entre o segundo e o terceiro colocados no ranking é de 0,585146, passando do score 0,912964 para 0,327818.

Analisando esse resultado obtido pelos cinco municípios com melhor resultado do grupo 3, percebe-se que a diferença entre os dois primeiros colocados é muito grande. A diferença de score entre o primeiro e o terceiro colocado no ranking é de 0,672182. A maior parte da amostra, quase 98% dos municípios não alcançaram nem o score de 0,8.

No que diz respeito à variável utilizada, mesmo dividindo os gastos com educação pela população total para uma análise mais fidedigna, os primeiros colocados conseguem obter índices de eficiência muito superiores aos demais. Logo, São Domingos e Chapecó se

apresentam, com relação a essa variável analisada, muito superiores aos demais municípios do grupo.

A partir da décima quarta posição no ranking, porém, os municípios demonstram comportamento de eficiência parecido, ou seja, os resultados se estabilizaram em suas devidas faixas de score, resultando inclusive em mais municípios na faixa de 0,01 do que municípios na faixa inferior a 0,3. Somente Guatambú obteve score inferior a 0,008; os demais se mantiveram muito próximos à faixa de 0,1.

O Grupo 4 é formado por 23 municípios, da Mesorregião Serrana, conforme Tabela 4.

Ranking	Município	Score	Ranking	Município	Score
1º	Curitibanos	1	19º	Zortéa	0,368814
2º	Lages	1	20º	Celso Ramos	0,367101
3º	Bom Retiro	0,825158	21º	Palmeira	0,366315
4º	São Joaquim	0,703586	22º	Bocaina do Sul	0,297606
5º	Urubici	0,667888	23º	Abdon Batista	0,289866

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 4 – Ranking do DEA para os municípios do Grupo 4

Neste grupo sucedeu quase a mesma coisa aconteceu no grupo 1, onde apenas dois municípios, Curitibanos e Lages tiveram score igual a 1, ou seja, foram 100% eficientes. A diferença de score entre os dois primeiros e o terceiro colocados no ranking é de 0,174842, passando do score 1 para 0,825158, ou seja, não houve posição que alcançasse valor mais próximo de 1, na faixa dos 0,9, e sim pulou diretamente para a faixa de score 0,8.

A partir do resultado deste grupo, verifica-se que um pouco mais da metade dos municípios tiveram eficiência maior que 50%, e a outra metade foi diminuindo sucessivamente, até o ultimo município ranqueado chegar no score de 0,289866.

O Grupo 5 é formado por 35 municípios, da Mesorregião Sul Catarinense, conforme Tabela 5.

Ranking	Município	Score	Ranking	Município	Score
1º	Criciúma	1	31º	Turvo	0,351436
2º	Tubarão	1	32º	Morro da Fumaça	0,316436
3º	Gravatal	0,984611	33º	Rio Fortuna	0,305417
4º	Braço do Norte	0,861327	34º	Nova Veneza	0,261505
5º	Grão Pará	0,732782	35º	Passo de Torres	0,218631

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 5 – Ranking do DEA para os municípios do Grupo 5

No grupo 5 ocorre quase a mesma coisa que aconteceu com o grupo 4, dois municípios tiveram a eficiência de 100%, e até o quinto colocado com score de 0,732782 não fica tão longe do primeiro. Já nos cinco últimos colocados podemos observar que ficam na casa do score 0,3 e continuam a diminuir gradativamente.

Analisando o resultado obtido pode-se perceber que apenas a metade dos municípios deste grupo tiveram eficiência igual ou superior que 50%. A outra metade composta por 17 municípios teve seu score inferior, e foram se estabilizando pouco a pouco.

A partir do resultado deste grupo, verifica-se que alguns municípios demonstraram trabalhar melhor com os recursos, do que outros, pois de um modo geral tiveram os valores de inputs muito parecidos.

O Grupo 6 é formado por 40 municípios, da Mesorregião do Vale do Itajaí, conforme Tabela 6:

Ranking	Município	Score	Ranking	Município	Score
1º	Blumenau	1	36º	José Boiteux	0,413598
2º	Brusque	1	37º	Ilhota	0,406277
3º	Timbó	1	38º	Itapema	0,382202
4º	Rodeio	0,984058	39º	Braço do Trombudo	0,315608
5º	Gaspar	0,890699	40º	Chapadão do Lageado	0,208814

Fonte: Dados da pesquisa

Tabela 6 – Ranking do DEA para os municípios do Grupo 6

Na situação evidenciada na Tabela 6 existem três cidades com score 1, ou seja, todos os três municípios possuem 100% de eficiência, fato que não ocorreu nos outros grupos analisados. O modelo DEA calcula o desempenho, e cria uma linha topo com as unidades 100% eficientes, partindo dessa linha para compor as demais classificações.

O grupo 6 obteve a maior parte dos municípios com alocação de recursos eficientes em mais de 50%, no montante de 33 municípios dentre a amostra total, o que corresponde a 82,5% dos municípios. Nos últimos 7 municípios, os scores ficaram em torno de 0,4 e 0,3, e apenas o último ranqueado ficou com score de 0,208814. Pode-se destacar que os municípios que tiveram a menor eficiência, foram os que gastaram mais em educação.

De acordo com os resultados obtidos, foi possível observar que os municípios que gastaram menos com educação demonstraram lidar melhor com os recursos disponíveis, entregando os serviços relacionados à educação com maior eficiência à população, do que os municípios que gastaram mais.

Como em todos os grupos analisados um dos municípios atingiu desempenho superior aos demais, fica visível que é possível ter um desempenho muito melhor. E por este motivo,

os municípios que não atingiram eficiência de 100% devem trabalhar melhor, principalmente, com as variáveis utilizadas neste estudo, e se esforçar para aumentar seus resultados, alcançando score superior e também para se aproximar dos primeiros colocados.

É possível verificar que os municípios mais bem ranqueados, tiveram valores de inputs parecidos, ou seja, não houve diferença expressiva nos gastos com educação, se divididos pela população. Portanto, em todos os casos analisados, fica claro que os municípios podem utilizar condutas que levem a uma melhor gestão dos Gastos com Educação com intenção de melhorar os serviços referentes à educação pública, no que se refere ao Número de docentes, Número de escolas, Matrículas por habitantes e Média de notas escolares.

5 CONCLUSÃO

Este estudo teve como objetivo geral analisar a relação dos gastos públicos e o desempenho da educação dos municípios de Santa Catarina, relacionando a sua estratégia de investimentos públicos em educação.

O método utilizado para elaborar este estudo foi a Análise Envoltória de Dados (DEA), onde todos os municípios de Santa Catarina foram divididos em seis grupos, e cada grupo representa uma mesorregião. O Grupo 1 foi composto pelos municípios da mesorregião da Grande Florianópolis, totalizando 15 municípios. O Grupo 2 abrange 23 municípios da mesorregião Norte Catarinense. Já o Grupo 3 é composto por 98 municípios da mesorregião Oeste Catarinense, e o Grupo 4, por 23 municípios da mesorregião Serrana. O grupo 5 é composto por 35 municípios que representam a mesorregião Sul Catarinense. Por fim, o Grupo 6 abrange 40 municípios da mesorregião do Vale do Itajaí.

De forma geral, pode-se concluir que os grupo com maior eficiência é o grupo 6 da mesorregião do Vale do Itajaí, pois apresenta três cidades com o score máximo. E o grupo com menor eficiência é o grupo 3, que corresponde a mesorregião do Oeste Catarinense, pois apenas 1 dentre uma amostra de 98 municípios obteve 100% de eficiência.

Pode-se concluir que na maioria dos grupos existem esporádicos municípios com 100% de eficiência, e poucos municípios próximos a eficiência de 100%. Isso revela que os demais municípios ainda precisam melhorar muito a forma como trabalham com as variáveis utilizadas neste estudo, para que tenham eficiência apropriada com os municípios mais bem ranqueados.

Desta forma, demonstra-se que a maioria dos municípios pode empregar práticas que levem a uma melhor gestão dos Gastos com Educação a fim de ampliar e melhorar as saídas de serviço educacional público à população. Em todos os grupos analisados, os municípios que gastaram menos com educação são os mesmos que tiveram score 1, ou seja, atingiram 100% de eficiência. Isso deixa claro que nem sempre os municípios que gastam mais com educação, são os mesmos que possuem notas maiores no Ideb.

Recomenda-se para estudos futuros, que se realize uma análise em relação a diferentes serviços públicos, e não exclusivamente à educação, no qual foi o objeto desta pesquisa, pois todas as políticas públicas são construídas pela aplicação de recursos públicos, sendo interesse da população como um todo. Futuros estudos feitos na área da educação podem utilizar variáveis diferentes das usadas na presente pesquisa, fato que pode ter contribuído para gerar limitação. Também deve ser realizado um trabalho longitudinal, onde a análise poderá ser feita com base em anos diferentes.

6 REFERÊNCIAS

ABRAHÃO, J. Financiamento e gasto público da educação básica no Brasil e comparações com alguns países da Ocde e América Latina. Centro de Estudos Educação& Sociedade, n. 92, v. 26, p. 841-858, 2005.

ALMEIDA, T. C.; GASPARINI, C. E. Gastos públicos municipais e Educação Fundamental na Paraíba: uma avaliação usando DEA. Disponível em: <http://www.bnb.gov.br/projwebren/exec/artigoRenPDF.aspx?cd_artigo_ren=1276>. Acesso em: 27 jun. 2015.

BRUNET, J. F. G.; BERTÊ, A. M. A.; BORGES, C. B. Qualidade do gasto públicoem educação nas redes públicas estaduais e municipais. Disponível em: <http:// www.seplag.rs.gov.br/upload/qualidade_do_Gasto_Publico_em_Educacao.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2015.

DIEL, E.H.; DIEL, F. J.; SCHULZ, S. J.; CHIARELLO, T. C.; ROSA, F. R. Desempenho De Municípios Brasileiros em Relação à Estratégia de Investimento Público em Educação.

DINIZ, J. A.; CORRAR, L. J. Alocação de recursos públicos na educação fundamental: uma relação entre os gastos e desempenhos dos alunos da rede pública municipal. CONGRESSO USP DE CONTROLADORIA E CONTABILIDADE, 11., 2011, São Paulo. Anais... São Paulo, SP, 28 e 19 julho 2011.

DINIZ, J. A.; MACEDO, M. A. S.; CORRAR, L. J. Mensuração da eficiência financeira municipal do Brasil e sua relação com os gastos nas funções de governo.
GIL, A. C. *Métodos e técnicas de pesquisa social*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO. Instituto Nacional de Estudos e Pesquisas Educacionais Anísio Teixeira. Índice de desenvolvimento da educação básica – resultados e metas. 2013. Disponível em: < http://ideb.inep.gov.br/>. Acesso em: jun. 2015.

RAUPP, F. M.; BEUREN, I. M. Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais.
In: BEUREN, I. M. (Org.). *Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade*:
teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas. 2009.

ROSANO-PEÑA, C.; ALBUQUERQUE, P. H. M.; DAHER. Dinâmica de produtividade e eficiência dos gastos na educação dos municípios Goianos. RAC – Revistade Administração Contemporânea, Rio de Janeiro, v. 16, n. 6, p. 845-865, 2012.

SAVIAN, M. P. G.; BEZERRA, F. M.; MELO, C. O. Análise de eficiência dos gastos públicos com educação no Ensino Fundamental nos municípios do Estado do Paraná: evidências para os anos de 2005 e 2009. Disponível em: <http://www.pucrs.br/eventos/encontroeconomia/download/mesas/EficienciaDosGastosPublicos.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2015.

SCARPIN, J. E. et al. Análise da eficiência dos recursos públicos direcionados à educação estudo dos municípios do Estado de Santa Catarina.

SENRA, L. F. A. C. et al. Estudo sobre métodos de seleção de variáveis em DEA.

SILVA A. A. P. et al. Eficiência na alocação de recursos públicos destinados à educação, saúde e habitação em municípios mineiros.

SILVEIRA, A. S.; TEIXEIRA, A. M. C. O efeito do gasto público na qualidade da educação.

SOUZA, F. J. V.; SILVA M. C; ARAUJO A. O. Análise da eficiência dos gastos públicos em educação dos municípios do estado do Estado do Rio Grande do Norte nos anos de 2007 e 2009.

VERGARA, S. C. *Projeto e relatórios de pesquisa em administração*. São Paulo: Atlas, 1998.

VILELA, D. L.; NAGANO, M. S.; MERLO, E. M. Aplicação da análise envoltória de dados em cooperativas de crédito rural.

ZANMARIA, N. A.; CASTILHO, M. L. Gastos públicos com educação e seus reflexos no crescimento econômico brasileiro. Revis*ta Faz Ciência*, Unioeste, v. 8, n.1, p. 123-148, 2006.

GESTÃO PÚBLICA: ANÁLISE DA TRANSPARÊNCIA NA PRESTACÃO DE CONTAS NOS PORTAIS ELETRÔNICOS DOS ESTADOS DO SUL DO BRASIL

Cristina Martins Feldberg
Graduanda em Ciências Contábeis - UNOCHAPECÓ
crismf@unochapeco.edu.br

Celso Galante
Mestre em Ciências Contábeis e Controladoria - FURB
galante@unochapeco.edu.br

Resumo
Esta pesquisa teve por objetivo verificar e analisar os níveis de transparência fiscal eletrônica que estão sendo apresentados aos usuários conforme os índices de transparência com o amplo direito de acesso a informação que está garantido a todo cidadão, o direito à informação das atividades da gestão pública, para também poder participar das decisões que influência a toda sociedade. O ambiente investigado para a coleta de informações são os dados divulgados nos sites referentes aos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná no período de 2010 a 2014, a pesquisa caracteriza-se como descritiva, quanto aos procedimentos como de levantamento e sua abordagem é qualitativa, foi realizada em Janeiro de 2015. A construção do modelo de análise levou em consideração indicadores de transparência de dados e disponibilização das informações de prestação de contas, cujos dados foram classificados com notas de acordo com o desempenho das informações apresentadas nos portais eletrônicos para a consulta de todos os usuários. Os resultados demonstraram que as informações divulgadas nos sites eletrônicos necessitam de maior transparência nos três estados pesquisados, para que esteja de acordo com a *accountability*, pois não existe padronização das informações de um site para outro, dificultando a obtenção de informações para a tomada de decisão.

Palavras-chave: Transparência. Gestão Pública. Prestação de contas. Portais eletrônicos.

Abstract
This research aimed to verify and analyze the levels of electronic tax transparency being presented to users as transparency indexes with the broad right of access to information that is guaranteed to every citizen the right to information of the activities of public management, to also be able to participate in decisions that influence the entire society. The atmosphere investigated for collecting information is the data disclosed in sites related to the states of Santa Catarina, Rio Grande do Sul and Paraná in the period 2010 to 2014, the research is characterized as descriptive, as the procedures as lifting and its approach is qualitative, was held in January 2015. the construction of the analysis model took into consideration data transparency indicators and availability of accounting information, whose data were classified with notes according to the performance of the information presented in portals electronics to query all users. The results showed that the information disclosed in the electronic sites require greater transparency in the three states surveyed, that is according to accountability, because there is no standardization of information from one site to another, making it difficult to obtain information for decision making.

Keywords: Transparency. Public administration. Accountability. homepages.

1 INTRODUÇÃO

O governo tem buscado estar de acordo com as regras de responsabilidade social e fiscal, agindo com transparência nas informações aos usuários para que sejam supridas as carências da sociedade, buscando evidenciar relatórios do setor público que apresentem resultados transparentes, ajudando na tomada de decisão e que promovendo a inclusão social.

Conforme Mendes, Bessa, Silva (2015), a ética pública tem trabalhado com o pressuposto de explicar a moral humana a partir de princípios e valores, evidenciando a liberdade, o compromisso, a responsabilidade, a equidade e a justiça social como princípios éticos eu refletem na relação do estado com a sociedade.

Ter ética e responsabilidade na divulgação das atividades realizadas pela gestão pública utilizando abordagens da *accountability* para proporcionar a criação de maiores condições de confiança entre governantes e governados, com a transparência nas ações públicas, contribuindo com a redução da corrupção no espaço público e tornando as relações entre o Estado e a sociedade civil mais democráticas.

Com a evolução tecnológica, um dos métodos mais utilizados na divulgação das informações são os portais eletrônicos, para proporcionar de maneira precisa mais transparência e acesso no processo de prestação de contas do governo com a sociedade.

Divulgar informações que apresentem benefícios de maneira clara e objetiva atendendo as necessidades dos cidadãos, para que ocorra maior interação entre o estado e a sociedade, tem sido o principal objetivo do governo, que tem implantado no setor público uma gestão mais responsável, mais eficaz e que interaja com a sociedade, visando a importância de um governo próximo a população, em que todos tenham acesso às informações e ações tratadas pelo governo, existindo assim mais desenvolvimento econômico para o país, de acordo com (RAUPP e PINHO 2011).

Segundo Bairral, Silva e Alves (2015), a transparência é um elemento da comunicação entre cidadão e gestor público que o principal (cidadão) delega ao agente (gestor público) uma atividade de seu interesse e monitora sua realização, tornando o processo de transparência do setor público mais pertinente, pois a divulgação de informação pública proporciona um valioso *feedback* para os órgãos de controle e principalmente para o cidadão (controle social).

Cruz, Silva, Santos (2009), evidenciam a transparência como uma maneira de caracterizar as atividades praticadas pelos gestores públicos disponibilizadas a todos os cidadãos, em que todos possam compreender o trabalho realizados pelos gestores públicos, permitindo um acompanhamento claro e transparente das ações realizadas pelo governo, sendo as informações divulgadas capazes de comunicar o sentido real que expressam, e não serem enganosas.

Para Pinho e Sacramento (2009), a ideia de transparência como a possiblidade da democracia para que contribua de forma mais decisória e eficiente na prestação de contas, viabilizando transparência em maior âmbito nos municípios, elaborando as medidas adotadas e tendo a participação da sociedade.

Diante disso tem-se como problema de pesquisa: Quais os níveis de transparência na prestação de contas nos portais eletrônicos estão sendo apresentados aos usuários? Esta pesquisa tem como objetivo analisar a transparência na prestação de contas nos portais eletrônicos dos estados do Sul do Brasil: Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul.

O artigo 5º da Constituição Federal de 1988, garante aos cidadãos o direito a receber dos órgãos públicos informações de interesse particular, coletivo ou geral, prestadas no prazo da lei sob forma de responsabilidade social, dando amplo direito ao acesso de informação e transparência para a sociedade, e os portais eletrônicos estão sendo a maior ferramenta utilizada para a divulgação das informações públicas, conforme artigo 48 da Lei de

Responsabilidade Fiscal, para facilitar o acompanhamento da sociedade em tempo real, em meios eletrônicos de acesso público.

De acordo com a Lei da transparência fiscal, esta pesquisa tem a finalidade de apresentar a análise da gestão fiscal dos estados do Sul do Brasil: Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná, avaliar a divulgação das prestações de contas e a transparência apresentada por meio dos portais eletrônicos, sua divulgação de acordo com a lei e com os prazos determinados. Na construção da *accountability,* dando aos usuários o direito de acompanhar a integridade e responsabilidade fiscal das informações divulgadas pelo governo.

A pesquisa justifica-se com o amplo direito de acesso a informação que está garantido a todo cidadão, o direito a informação das atividades da gestão pública, para também poder participar das decisões que influencia a toda sociedade. Os meios fornecidos pela administração pública que vem aprimorando o exercício da cidadania, fornecendo informações mais adequadas as necessidades da sociedade e apresentando a transparência necessária para o julgamento da mesma.

Este artigo está estruturado em cinco seções, além da introdução, na segunda seção apresenta-se a revisão de literatura, acerca da *accountability* e a transparência na gestão pública, e a divulgação de prestação de contas, em seguida, observa-se estudos que foram realizados com o objetivo de analisar a veracidade e transparência das informações públicas e a qualidade das informações. A seção três irá abordar os procedimentos metodológicos que foram utilizados para o estudo e o instrumento de coleta de dados que foram analisados, na sequência, na seção quatro a análise dos resultados encontrados e na última seção, por fim, contempla as considerações finais acompanhadas de sugestões para novas pesquisas.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Com a necessidade por transformações que levem a maior interação entre governantes e a sociedade, pela responsabilidade e transparência na gestão dos recursos públicos, evidenciando a responsabilidade fiscal, Zuccolotto e Teixeira (2014), destacam a importância da existência de diversas diretrizes legais no sentido de estimular a transparência fiscal seguindo a tendência das pesquisas empíricas internacionais, como um fator necessário à *accountability* para divulgar os níveis de transparência fiscal dos governos, sobretudo, de decisões políticas internas e/ou fatores externos, estabelecendo que o acesso à informação pública seja a regra e não a exceção.

Frey, Marcuzzo, Oliveira (2008), relatam a importância do controle no estado, que possui como objetivo final a responsabilidade social, a prática de políticas públicas traz para a sociedade condições de desenvolvimento econômico sustentado, trazendo qualidade de vida igual para todos, colocando em atividade sua responsabilidade social sendo uma ação que contribua para melhoria da qualidade de vida da sociedade, suprindo as carências em todos os setores, com benefícios que abranja a educação, saúde, economia, transporte, segurança, cultura, habitação, promovendo a inclusão social e prestando contas dos resultados alcançados perante os cidadãos.

2.1 *Accountability* e a transparência na gestão pública

A constituição da república federativa do Brasil de 1988 garante no artigo 5º inciso XXXIII o direito à transparência das informações públicas, de interesse particular ou coletivo prestado a sociedade. No inciso XXXIV, expressa o direito à informação dado a todos, independentemente do pagamento de taxas.

Na busca de fortalecer a transparência na administração pública, os recursos públicos, sejam financeiros, humanos ou de qualquer natureza, devem evidenciar a relação entre o estado e a sociedade, analisando o progresso no desenvolvimento econômico social e

democrático, tornando mais eficaz, por meio do acesso do cidadão as informações governamentais. Observando o desenvolvimento econômico, social e a consolidação da democracia que a transparência na administração pública torna eficaz. Rausch e Soares (2010).

Facilitar o acesso à informação e aumentar a transparência das ações praticadas pela administração pública, concretiza a cidadania e a democracia na sociedade. Mendes, Oleiro, e Quintana, (2008), acrescentam ainda a transparência como um princípio de gestão responsável, pois tais ações permitem o controle social dos serviços prestados na divulgação das informações sejam recentes ou de períodos anteriores podendo permitir na comparação de resultados para uma tomada de decisão adequada.

A lei de responsabilidade fiscal, lei nº 101, de 04 de maio de 2000, no capitulo IX, regulamenta a maneira de prestar contas instituindo uma ação planejada e mais transparente, que contempla maior acesso social, com ampla divulgação do acesso público para observância e controle dos atos da gestão. No que tange à responsabilidade fiscal, a lei prevê o incentivo a participação da sociedade nas audiências públicas, ao acompanhamento das informações divulgadas para verificar o processo de prestação de contas, disponibilizados a qualquer pessoa seja física ou jurídica.

Para Raupp e Pinho (2011), a *accountability* pode ser pensada como transparência na prestação de contas e também na responsabilização dos governantes pelos seus atos gerando obrigação daquele que administra os recursos demonstrando o bom uso de sua gestão e desses recursos, afim de tornar mais públicas e legitimas as decisões tomadas. *Accountability* é um processo de prestação de contas que deve considerar informações que vão além das exigidas pela legislação, sendo acessível aos cidadãos, apresentando clareza e objetividade, evidenciando transparência dos atos governamentais.

Rocha (2013) afirma que o nível de complexidade dos estudos sobre *accountability* não é simples, pois envolvem responsabilidades e responsabilização na prestação de contas do serviço público que possibilita meios democráticos de monitorar e controlar a conduta dos governantes, por prevenir concentrações de poder, aumentando a capacidade de aprendizado e a efetividade da administração pública e a transparência de suas ações. A *accountability* não parte por si apenas, e sim por uma relação entre estado e sociedade que vem avançando com o desenvolvimento democrático para atender às necessidades e interesses da sociedade, informando e justificando suas atividades, cumprindo a lei e submetendo-se a sanções se não o fizer.

Conforme Klann et al. (2014) o *accountability* resulta na obrigação da prestação de contas dos serviços realizados, onde deve ser legitimo as informações prestadas entre as duas partes, dos responsáveis que divulgam a informação e das pessoas que recebem a informação, para que a informação possa satisfazer as expectativas e seja confiável.

De acordo com Cavalcante e Luca (2013), a lei de responsabilidade fiscal programa mudanças na administração pública brasileira evidenciando novos princípios como: da transparência, da *accountability* e da responsabilidade fiscal, determinando melhorias na fiscalização e acompanhamento dos relatórios de gestão do estado.

Xuedong (2010) ressalta a importância da *accountability* evidenciando a integridade e responsabilidade fiscal do governo, pois o mesmo possui obrigações que enriquecem o desenvolvimento social e econômico. Atender as necessidades de maneira adequada e apresentar melhorias no processo de prestação de contas promovendo uma gestão pública de qualidade e fortalecendo o sistema de gestão fiscal relacionadas ao *accountability*.

Conforme Xuedong (2010) o *accountability* nos dias atuais tem visado proporcionar grandes benefícios à sociedade, fazendo com que o governo se responsabilize das contas prestadas da organização pública a sociedade, dando aos usuários recursos necessários para participarem das ações de gestão do governo, em que a sociedade esteja mais próxima e

presente nas atividades do governo, o *accountability* é uma ferramenta essencial na governança e na ética dos instrumentos de responsabilidade social, que aproxima o estado da população para que sejam sanadas as necessidades existentes e os problemas encontrados.

2.2 Divulgação de prestação de contas

No que tange ao processo de prestação de contas do governo, conforme Reis, Dacorso e Tenório (2015), o gestor governamental tem a responsabilidade de prestar contas de suas ações, apresentar o que faz, como faz e por que faz, e responder por seus atos ou omissões perante o contexto social no qual está inserido, a prestação de contas nos Estados democráticos de direito é dever de todo aquele que assume o poder.

De acordo com Angélico e Teixeira (2012), os benefícios que se pretende com a adoção de mecanismos de transparência a partir de uma lei geral servem para o combate à corrupção, enfrentamento de abusos por parte de agentes governamentais não comprometidos com a democracia e o bem comum, defesa dos direitos humanos, eficiência na gestão pública, melhoria do debate público e reforço na participação do cidadão desde que os mecanismos de transparência forem disponibilizados e utilizados de maneira adequada.

A Lei de responsabilidade Fiscal prevê no artigo 1º a transparência e a ação planejadas nas ações da gestão fiscal, onde a gestão pública deve prevenir riscos e corrigir os desvios que possam tirar o equilíbrio das contas públicas, os resultados das receitas e despesas devem estar de acordo com as metas de compromisso a renúncia de receita e geração de despesas com pessoal, seguridade social e outras dívidas, concessão de garantia e os restos a pagar.

A transparência exigida pela Lei de Responsabilidade Fiscal não é considerada apenas uma simples divulgação, mas a responsabilidade da administração pública em divulgar as informações como obrigação de informar de maneira útil e compreensiva a todos os usuários, não restringindo penas a apresentação de relatórios com valor econômicos, mas evidenciar também os demais fatores que envolvem a gestão pública.

A Lei de Responsabilidade Fiscal orienta a divulgação de relatórios da gestão fiscal que tragam maior transparência das ações prestadas e que possuam ampla divulgação, assegurando a participação da sociedade como apresenta o artigo 48, onde planos, orçamentos, leis e diretrizes orçamentárias para prestação de contas devem ser divulgados inclusive em portais eletrônicos de acesso público, em tempo real e com informações detalhadas sobre a execução orçamentaria e financeira, conforme conceito de transparência fiscal, assegurando a todos a informação e o incentivo a participação da população na discussão de planos nas audiências públicas realizadas.

De acordo com a Lei Complementar 131/2009 é obrigatória à adoção de um sistema que o padrão mínimo de qualidade estabelecido pelo poder executivo da União eu deverão ser disponibilizadas as informações relativas aos atos praticados pelas unidades gestoras no decorrer da execução, inclusive por meio de portal eletrônico, atendendo os padrões tecnológicos possibilitando o acesso a informações disponibilizadas em tempo real, ou seja, até o primeiro dia útil subsequente a data do registro contábil.

2.3 Estudos correlatos

Muitos estudos têm sido realizados com o objetivo de analisar a veracidade e transparência das informações públicas divulgadas aos usuários, com a função de divulgar informações verdadeiras, sem distorções, praticando a responsabilidade social que o estado possui com a sociedade, com uma gestão pública mais responsável no processo de prestação de contas transparente e de acordo com as exigências legais.

Frey, Marcuzzo e Oliveira (2008) realizaram uma pesquisa sobre Balanço social como ferramenta de transparência para o setor público municipal, investigando a prática da responsabilidade social do estado na estrutura do balanço social da administração pública de

acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. O modelo proposto traz uma serie de informações reunidas em um só relatório, evidenciando as ações do setor público voltadas aos seus servidores, á comunidade, e ao meio ambiente, sendo considerado um eficiente instrumento de transparência da gestão governamental.

Cruz e Ferreira (2008) realizaram um estudo sobre a transparência na elaboração, execução, e prestação de contas do orçamento municipal em um município brasileiro. Com o objetivo de identificar as ações realizadas pelo município para tornar transparente o processo de elaboração do orçamento, contribuindo para o aumento de *accountability* no trato com os recursos públicos consolidados por meio do processo orçamentário. Os resultados revelam que a transparência como aspecto político do processo orçamentário do município pode ser melhorada, exigindo mais transparência e responsabilidade dos gestores na administração dos recursos públicos.

Cruz et al. (2011) verificaram a transparência da gestão pública municipal a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. Com uma amostra de 96 municípios mais populosos do Brasil. As evidencias apontam para baixos níveis de transparência considerados incompatíveis com o nível de desenvolvimento socioeconômico dos municípios, os níveis de transparência na divulgação de informações acerca da gestão pública não são completos e para pesquisas futuras sugere-se que sejam agregados diferentes indicadores ao modelo de investigação com vistas a aperfeiçoar as tentativas de mensurar a divulgação de informações acerca da gestão pública em meios eletrônicos.

Araujo e Souza (2011) realizaram uma pesquisa sobre o aumento da transparência do governo por meio da transformação de dados divulgados na internet, apresentando um projeto "ligado nos políticos" para criar um conjunto de dados dos políticos brasileiros com suas informações coletadas de diferentes fontes. A publicação dessas informações baseia-se nos exemplos bem sucedidos de outros países ampliando a transparência entre cidadãos e o governo.

Suzart (2011) pesquisou o nível de transparência fiscal dos processos orçamentários públicos nacionais, pois o orçamento público além dos outros papéis que desempenha, é considerado como um excelente instrumento para avaliar o nível de transparência fiscal. A pesquisa aborda as principais características dos processos orçamentários de cinquenta e nove países, incluindo o Brasil, por meio da análise de conglomerados hierárquica. Os dados utilizados são originados da aplicação do questionário *Open Budget Initiative 2006* pela organização não governamental *Center on Budget and Policy Priorities*, no *International Budget Project*. Compreende-se com os estudos apresentados que há uma necessidade na divulgação das informações públicas transmitidas aos usuários, enquanto que para algumas pesquisas estas informações nem são evidenciadas.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

Evidenciar os relatórios apresentados pela gestão fiscal dos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná, confrontando suas informações apresentadas em portal eletrônico de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, onde foi analisada a responsabilidade da gestão pública na prestação de contas e divulgação das informações a sociedade, não apenas como método formal, mas para que permita aos usuários visualizar todas as ações dos gestores públicos, podendo assim cobrar pelos atos praticados pela administração do governo.

A pesquisa realizada para analisar os dados apresentados nos portais eletrônicos dos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio grande do Sul como meio de investigação, segundo Lakatos e Marconi (2007, p. 157), a pesquisa pode ser considerada "um procedimento formal com método de pensamento reflexivo que requer um tratamento científico e se constitui no caminho para se conhecer a realidade ou para descobrir verdades parciais" É utilizada como instrumento de investigação para descobrir respostas e apresentar soluções com a análise no

desenvolvimento científico na busca de conhecimento em determinada área de atuação com a finalidade de descobrir respostas para problemas mediante o emprego de procedimentos científicos.

De acordo com Gil (2010, p.17) "A pesquisa é desenvolvida mediante o concurso dos conhecimentos disponíveis e a utilização cuidadosa de métodos, técnicas e outros procedimentos científicos. Na realidade, a pesquisa desenvolve-se ao longo de um processo que envolve inúmeras fases, desde a adequada formulação do problema até a satisfatória apresentação dos resultados".

Quanto aos objetivos a pesquisa caracteriza-se como descritiva, que de acordo com Gil (2010, p. 42), "tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis". Neste estudo, visando descrever a transparência na prestação de contas da gestão pública nos portais eletrônicos dos estados do sul do Brasil, avaliando a transparência das informações divulgadas e o dever de prestar contas conforme a lei de responsabilidade fiscal.

Quanto aos procedimentos caracteriza-se como de levantamento, pois possui caráter documental, por meio da leitura de leis, decretos e normas como meio de complementar as informações, na qual a pesquisa documental conforme Lakatos e Marconi (2003, p.174), "a fonte de coleta de dados está restrita a documentos escritos ou não, constituindo o que se denomina de fontes primárias. Estas podem ser feitas no momento em que o fato ou fenômeno ocorre, ou depois".

Cabe ressaltar que para Gil (2010, p. 45), "a pesquisa documental assemelha-se muito a pesquisa bibliográfica, sendo a diferença essencial entre ambas a natureza das fontes". Neste estudo foram pesquisados a Lei de Responsabilidade Fiscal, disponibilizado em meio eletrônico, e arquivos disponibilizados nos sites Tribunal de Contas de Santa Catarina, Tribunal de Contas da União, IBGE, documentos relacionados às prestações de contas e outras informações relativas à avaliação e cumprimento das metas estabelecidas de pesquisa.

Quanto à abordagem caracteriza-se uma pesquisa qualitativa, pois segundo Beuren (2008, p. 92) na pesquisa qualitativa "concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo". Esta pesquisa visa conhecimento teórico sobre o tema para assim poder analisar se as praticas realizadas estão de acordo com a transparência das informações divulgadas.

Os instrumentos de coleta de dados é o ambiente de estudo que são os portais eletrônicos, onde foram investigadas as informações apresentadas relacionadas à prestação de contas e a transparência dos dados divulgados nos sites, referente aos estados de Santa Catarina, Rio Grande do Sul e Paraná.

Os dados foram analisados e coletados em Janeiro de 2015. Os portais analisados são apresentados no Quadro 1.

Quadro 1 – Portais analisados para coleta de dados

Estados analisados	**Endereço portal eletrônico**
Estado de Santa Catarina	http://www.sef.sc.gov.br/transparencia/ http://sc.transparencia.gov.br/
Estado do Rio Grande do Sul	http://www.transparencia.rs.gov.br/ http://rs.transparencia.gov.br/
Estado do Paraná	http://www.portaldatransparencia.pr.gov.br/ http://pr.transparencia.gov.br/

Fonte: Dados da pesquisa

O Quadro 1 apresenta os portais utilizados para a coleta de dados, da análise dos indicadores de prestação de contas com os requisitos obrigatórios que devem ser considerados de acordo com a Lei Complementar de Transparência, nº 131/2009.

Ser transparente vai além do ato de apenas divulgar, mas de se fazer compreender de acordo com o que está sendo divulgado, apresentando informações úteis e valorosas a sociedade, observando que essas informações devem ser confiáveis, claras, completas e oportunas, abrangendo todas as atividades realizadas e permitindo que seus usuários possam compará-las e avaliá-las.

A transparência das informações divulgadas no portal eletrônico de cada estado foi analisada conforme a lei, e constam informações institucionais, ferramenta de busca e pesquisa, seção de acesso para contato, seção de perguntas mais freqüentes, acessibilidade do conteúdo para pessoas com deficiência, autenticidade e integridade de informações e possibilitar gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos disponíveis, para serem comparadas com as informações de cada site conforme a lei.

Os dados investigados e informações apresentadas conforme a publicação em tempo real, a prestação de contas com o parecer prévio do Tribunal de Contas e as versões simplificadas. Os indicadores foram analisados com classificação em quatro notas, conforme apresentado no Quadro 2.

Quadro 2 - Análise da transparência de dados e disponibilização das informações de prestação de contas

Transparência nas informações do portal eletrônico	
Informações Institucionais. Ferramenta de busca e pesquisa. Seção de acesso para contato. Seção de Perguntas mais freqüentes. Acessibilidade do conteúdo para pessoas com deficiência. Autenticidade e Integridade das Informações. Possibilitar gravação de relatórios em diversos formatos eletrônicos.	
Disponibilização das informações de prestação de contas	
As informações devem possibilitar o acompanhamento da publicação em tempo real. A prestação de contas deve ser acompanhada do parecer prévio do Tribunal de Contas e de versões simplificadas.	
Classificação	
0	Sem informações divulgadas
3	Informações parcialmente divulgadas e fora do prazo
7	Informações parcialmente divulgadas dentro do prazo
10	Informações divulgadas dentro do prazo e simplificadas

Fonte: Elaborado pela autora

O Quadro 2 engloba a análise da transparência dos dados, e da disponibilização de informações de prestação de contas. As informações devem possibilitar o acompanhamento da publicação em tempo real conforme previsto na Lei complementar 131/2009.

Os estados pesquisados foram classificados com notas de acordo com o desempenho das informações apresentadas e disponíveis para a consulta de todos os usuários. Receberão nota 0 quando não apresentarem informações divulgadas, nota 3 quando as informações forem parcialmente divulgadas mas estiverem fora do prazo para a divulgação, nota 7 quando as informações forem parcialmente divulgadas mas estiverem dentro do prazo, sendo divulgadas em tempo real, e nota 10 quando forem divulgadas todas as informações dentro do prazo e também informações simplificadas.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O objetivo desta seção é analisar os dados coletados com a pesquisa que foi realizada no mês de Janeiro de 2015, nos portais eletrônicos, referente as informações divulgadas de transparência e prestação de contas dos indicadores nos anos de 2010 a 2014.

O estado do Paraná divide-se em 399 municípios, com uma população estimada em 11.081.692 no ano de 2014, conforme dados divulgados no site do IBGE, sua Capital é a

cidade de Curitiba com maior população estimada em 1.864.416 no ano de 2014, em segundo encontra-se a cidade de Londrina com 543.003 habitantes. Do total de municípios, 18 possuem população na faixa de 100.000 a 400.000 habitantes.

O estado de Santa Catarina divide-se em 293 municípios, com uma população estimada em 6.727.148 no ano de 2014, conforme dados divulgados no site do IBGE, sua Capital é a cidade de Florianópolis com população estimada em 461.524 no ano de 2014, a cidade com maior população do estado é Joinville com 554.601 habitantes, superando a capital. Do total de municípios, apenas 10 possuem população na faixa de 100.000 a 400.000 habitantes.

O estado do Rio Grande do Sul é o maior em quantidade de municípios no sul do país com 497 municípios, com uma população estimada em 11.207.274 no ano de 2014, conforme dados divulgados no site do IBGE, sua Capital é a cidade de Porto Alegre com maior população estimada em 1.472.482 no ano de 2014, em segundo encontra-se a cidade de Caxias do Sul com 470.223 habitantes. Do total de municípios, 17 possuem população na faixa de 100.000 a 400.000 habitantes.

A Tabela 1 apresenta os resultados de transparência encontrados nos portais eletrônicos selecionados referente aos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, de acordo com os dados divulgados para cada indicador analisado. Foram utilizados para a pesquisa indicadores de acesso as informações institucionais, disponibilidade da informação em tempo real, autenticidade da informação, orientação de localização da informação, informações gerais de anos anteriores, informações sobre a política da entidade, serviços prestados pela entidade, notícias, vídeos, mapa do site, links para outros sites, cadastro de autoridades, rádio e agilidade na navegação do site.

Tabela 1 – Indicadores de transparência nos portais selecionados

Indicadores	Paraná	Santa Catarina	Rio Grande do Sul
Acesso as informações Institucionais	10	7	7
Disponibilidade da informação em tempo real	7	10	10
Autenticidade da Informação	10	10	10
Orientação de Localização da Informação	7	10	10
Informações Gerais atualizadas	10	10	10
Informações Gerais de anos anteriores	10	10	10
Informações sobre a política da entidade	7	3	3
Serviços prestados pela entidade	7	10	7
Noticias	10	3	3
Vídeos	7	3	0
Mapa do site	10	0	0
Links para outros sites	10	10	10
Cadastro de Autoridades	10	3	0
Rádio	0	0	0
Agilidade na navegação do site	3	10	10

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme a Tabela 1, pode-se analisar que o indicador acesso as informações institucionais foram encontradas em todos os estados pesquisados, no estado do Paraná as informações são completas e claras ao cidadão, nos outros estados as informações são muito básicas e com poucos esclarecimentos. No indicador orientação de localização de informação ao cidadão encontra-se disponível nos sites dos três estados de forma prática e objetiva.

A disponibilização das informações em tempo real deixa a desejar no estado do Paraná, nos demais estados estão sendo divulgadas corretamente. A autenticidade das informações verificadas nos três estados atingiram nota máxima. O indicador informações gerais de anos

anteriores possui relatórios de todos os anos pesquisados. Indicadores de informações sobre a política da entidade deixam muito a desejar, praticamente inexistente, apenas um indicador em comum nos três estados que não foi encontrado nos sites pesquisados, que foi o indicador rádio. O indicador vídeo possui informações desatualizadas, e não são divulgados vídeos no site do Rio Grande do Sul.

As informações gerais e informações atualizadas tiveram nota máxima, pois todos os relatórios pesquisados foram encontrados. Todos possuem links de acesso para outros sites importantes e a agilidade da navegação foi ruim apenas no estado do Paraná. O indicador notícias deixa a desejar pois apresenta poucas informações aos usuários.

Pode-se analisar que o processo de utilização das informações básicas contidas nas nos sites eletrônicos não estão de acordo com a prestação de contas desejada, dispensando a importância do *accountability* em vários aspectos, falta clareza e ferramentas que possibilitem o acesso das informações de maneira mais objetiva que facilite na navegação da página de forma ágil e transparente.

A Tabela 2 apresenta os resultados segundo as normas e procedimentos de transparência no acesso das informações na prestação de contas nos portais selecionados, para os estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, observando a divulgação dos documentos de acordo com a lei de responsabilidade fiscal, evidenciando o *accountability*.

Foram utilizados para a pesquisa indicadores de documentos da administração do patrimônio público, documentos de utilização de recursos públicos, downloads de documentos e licitações, downloads de contratos administrativos, implementação de programas e projetos, acompanhamento de programas e projetos, resultado de programas e projetos, downloads de documentos de auditorias, prestações de contas atualizadas e prestações de contas de exercícios anteriores.

Tabela 2 – Indicadores de prestação de contas nos portais selecionados

Indicadores	Paraná	Santa Catarina	Rio Grande do Sul
Documentos da Administração do Patrimônio Publico	10	10	10
Documentos de utilização de Recursos Públicos	7	7	7
Downloads de documentos de Licitações	7	10	10
Downloads de Contratos Administrativos	10	10	10
Implementação de Programas e Projetos	0	0	0
Acompanhamento de Programas e Projetos	0	0	0
Resultado dos Programas e Projetos	0	0	0
Downloads de documentos de Auditorias	7	10	10
Prestações de Contas atualizadas	7	10	10
Prestações de Contas de exercícios anteriores	7	10	10

Fonte: Dados da pesquisa.

Pode-se analisar na Tabela 2 que os documentos da administração do patrimônio público estão divulgados nos sites dos três estados, atingindo nota máxima. O indicador documentos de utilização de recursos públicos possuem divulgação parcial e algumas divulgadas fora do prazo. A divulgação de documentos de licitações e contratos administrativos foram apresentados em todos os sites pesquisados.

Informações de implementação de programas e projetos, acompanhamento e resultados dos programas e projetos realizados pelo governo não foram divulgadas nos sites pesquisados, obtendo nota zero. Downloads de relatórios de auditorias, prestações de contas atualizadas e de exercícios anteriores foram encontradas na pesquisa do site, mas muitas vezes parcialmente.

Constatou-se que os relatórios apresentam uma divulgação razoável, mas não completa de todos os indicadores pesquisados, deixando a desejar em algumas informações

importantes que deveriam ser de fácil acesso a sociedade, no esforço e vontade da gestão pública em transmitir com mais clareza e transparência as informações aos cidadãos, melhorando o relacionamento entre governo e sociedade.

Nesta análise foram pesquisados indicadores foram divididos em: indicadores de endereços e telefones das unidades do estado, indicadores de endereços de e-mail, informações de horários de atendimento ao público, informações de perguntas e respostas mais frequentes, informações de ferramenta de pesquisa de conteúdo, indicador de serviço de informações prestadas ao cidadão, indicador de chats, de blog para debates, de ouvidoria, de serviços on-line e serviços de fale conosco, indicadores de divulgação de informações em facebook ou twitter.

A Tabela 3 apresenta os resultados segundo as normas e procedimentos de transparência na participação da sociedade nos portais eletrônicos selecionados para os estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, investigando a existência de informações que estejam de acordo com a necessidade da sociedade.

Tabela 3 – Indicadores de participação da sociedade nos portais selecionados

Indicadores	Paraná	Santa Catarina	Rio Grande do Sul
Endereços e Telefones das Unidades no estado	10	10	10
Endereço de e-mail	0	0	0
Horários de atendimento ao público	0	0	0
Perguntas e respostas mais frequentes	10	10	10
Ferramenta de pesquisa de conteúdo	7	10	10
Serviço de Informações ao cidadão	7	7	7
Chats	0	0	7
Blog para debates	0	0	0
Ouvidoria	7	10	0
Serviços on-line	7	7	3
Fale conosco	10	10	10
Divulgação em Facebook/Twitter	0	10	0

Fonte: Dados da pesquisa.

Conforme os indicadores apresentados na Tabela 3 de participação da sociedade nos portais eletrônicos, pode-se analisar o indicador endereções e telefones das unidades do estado podem ser encontradas em todos os portais, facilitando na busca e na informação divulgada. O indicador endereços de e-mails de órgãos para esclarecimento de dúvidas não estão presentes em nenhum dos sites pesquisados. Quanto ao horário de atendimento ao público também não está divulgado em nenhum nos sites pesquisados. O indicador de perguntas e respostas frequentes são de fácil acesso em todos os sites pesquisados, e a ferramenta de pesquisa de conteúdo encontra-se disponível para busca. O indicador fale conosco está presente nos sites pesquisados.

Indicadores de chats, blog para debates, não existem em nenhum dos sites pesquisados. A divulgação de informações em páginas muito utilizadas como facebook e twitter encontra-se apenas no estado de Santa Catarina, nos demais estados são inexistentes. Indicador ouvidoria encontra-se em nos sites de dois estados, no site do Rio Grande do Sul não foi encontrado.

Constatou-se que nenhum dos sites pesquisados demostra interesse real na participação da sociedade, ao foi encontrado em nenhum site qualquer indicativo de dúvidas, sugestão ou reclamação feita da parte da sociedade para ser observada. A realidade na divulgação de informações e no interesse do governo com a participação do cidadão não

contribui com o objetivo do *accountability*, demostrando fragilidades no que vem sendo apresentado ao cidadão nos portais eletrônicos.

A Tabela 4 apresenta a média das notas dos indicadores apresentados de cada estado do sul do Brasil.

Tabela 4 – Média das notas dos Indicadores nos portais eletrônicos

Indicadores	Paraná	Santa Catarina	Rio Grande do Sul
Indicadores de Transparência	7,8	6,6	6
Indicadores na divulgação de Prestação de Contas	5,5	6,7	6,7
Indicadores na participação da sociedade	4,8	6,2	4,7

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 4 apresenta-se uma análise dos resultados demonstrando a média dos indicadores pesquisados em cada estado, evidenciando o nível de transparência que vem sendo apresentada ao cidadão quando o mesmo consulta em portais eletrônicos estaduais. No indicador de transparência o estado que obteve a nota mais alta foi Paraná, com 7.8, conforme ficou evidenciado a transparência da gestão fiscal ainda não está totalmente divulgada como deveria conforme a legislação existe restrições na divulgação das informações para o cidadão que é o principal interessado.

Nos sites do estado de Santa Catarina para o indicador de transparência a nota obtida foi 6.6, evidenciando mais ausência de informação do que nos sites do estado do Paraná, dificultando o acesso das informações divulgadas ao cidadão. Nos sites do estado do Rio Grande do Sul a nota obtida foi 6,0 para o indicador de transparência, apresentando ainda mais fragilidade na divulgação de informações prestadas a sociedade.

O indicador referente a divulgação de prestação de contas nos sites pesquisados no estado de Santa Catarina e Rio Grande do Sul obtiveram nota 6.7, e nos sites do estado do Paraná nota 5.5, evidenciando a baixa e média capacidade na prestação de contas com a sociedade, observando se a necessidades de melhorias e interesse por parte da gestão pública para que mudanças sejam realizadas para transmitir a devida clareza das informações fiscais.

Constatou-se que todos os estados pesquisados possuem falhas na prestação de contas em seus sites eletrônicos e na divulgação das informações aos cidadãos, evidenciando o atraso na disponibilização dos relatórios e das informações parcialmente divulgadas, não estando em acordo com as regras do *accountability* e da lei de transparência que determina que a administração pública possua responsabilidade fiscal quanto a transparência de seus atos para o benefício da sociedade.

O indicador de participação da sociedade mostra-se bastante frágil nos sites de todos os estados pesquisados, a nota mais alta foi no estado de Santa Catarina, com 6.2, nos sites do estado do Paraná a nota obtida foi de 4.8, e nos sites do estado do Rio Grande do Sul a nota obtida foi de 4.7, evidenciando a grande distância entre o estado e a sociedade na troca de informações por meio de participação popular, reforçando a importância da ação da população para a construção de melhorias de interesse público na tomada de decisões.

Com a tecnologia o nível de informação tem se expandido cada vez mais a todos, mas para que todos tenham acesso amplo e disponibilização de informações em tempo real e de maneira clara e objetiva, necessita-se de mais empenho da gestão pública em apresentar mecanismos que possibilitem atender as normas da lei de transparência fiscal, simplificando o acesso para as informações ao cidadão garantindo seus direitos, e disponibilizando amplo acesso público.

As informações divulgadas nos sites eletrônicos públicos precisam evoluir e estar de acordo com o *accountability*, com padronização nas informações quando pesquisadas em sites de estados diferentes, evidenciando a comunicação com a população, valorizando o cidadão e interagindo com o mesmo, trazendo consigo novas responsabilidades para a gestão pública e

também para a sociedade que possui a obrigação de cobrar e exigir melhorias nas decisões tomadas pelos seus governantes.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Conforme ficou evidenciado a transparência da gestão fiscal no contexto do setor público, não é surpreendente que os estudos cheguem a resultados diferenciados para cada indicador analisado, e também para cada estado analisado, mostrando a dificuldade ou o desinteresse dos órgãos públicos em divulgar as informações de acordo com o que seria desejado.

Este estudo objetivou analisar o nível de transparência pública apresentado nos portais eletrônicos dos estados de Santa Catarina, Paraná e Rio Grande do Sul, na divulgação e prestação de contas de informações aos cidadãos para maior transparência. Para alcançar o objetivo, foram analisados indicadores de transparência, indicadores de prestação de contas e indicadores de participação da sociedade nos portais eletrônicos.

A disponibilização de informações divulgadas nos sites apresenta resultados bem diferenciados em cada estado, mostrando que cada estado faz como quer, sem padronização e responsabilidade na divulgação de suas informações, existe muita desigualdade nos indicadores pesquisados e nos níveis de transparência fiscal.

Para os indicadores de transparência o estado do Paraná ficou em evidencia aos demais estados, com uma qualidade melhor na divulgação de suas informações. Para os indicadores de prestação de contas Santa Catarina e Rio Grande do Sul estão com um padrão parecido, porem os resultados encontrados são razoáveis, podendo melhorar e muito a qualidade na prestação de serviços ao cidadão. Os indicadores na participação da sociedade são os que mais chamam atenção na maneira do governo lidar com a população, os resultados foram ruins para todos os estados, evidenciando o desinteresse do governo em ouvir o povo, saber o que o mesmo pensa, quer e necessita.

A investigação da divulgação das informações da gestão pública por meio de portais eletrônicos nos estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul apresentam baixa ou média capacidade de acordo com as notas atingidas durante a pesquisa, mostrando a desigualdade dos indicadores e a dificuldade na adequação das informações para que as mesmas estejam de acordo com a *accountability,* as informações divulgadas ainda encontram-se em um estágio de desenvolvimento e requerem uma maior reflexão pelos gestores públicos, os portais eletrônicos observados não possuem a condição desejada na divulgação das informações e na prestação de contas, não sendo claro e objetivo de maneira que torne a informação simples e de fácil acesso ao cidadão.

Sugere-se, em futuras pesquisas esclarecer se a disponibilização de informações nos portais eletrônicos dos estados que foram pesquisados e também em mais estados do Brasil possam estar melhorando e observando as mudanças necessárias que correspondem com a lei, prestando assim um serviço com mais qualidade melhorando o processo do *accountability,* com uma gestão pública qualificada e preparada para que a sociedade torne-se cada vez mais participativa e ativa junto com o governo na tomada de decisões futuras para nosso estado e país.

REFERÊNCIAS

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 04 maio 2014.

_____**Lei complementar nº 101, 4 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças

públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp101.htm>. Acesso em: 04 maio 2014.

_____**Lei complementar nº 131, de 27 de maio de 2009.** Acrescenta dispositivos à Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, que estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp131.htm>. Acesso em: 20 jan. 2015.

ANGÉLICO, F.; TEIXEIRA, M. A. C. Acesso a informação e ação comunicativa: Novo trunfo para a gestão social. **Unijuí,** v. 10, n. 21, p.7-27, 2012.

ARAÚJO, L. R.; SOUZA, J. F. Aumento a transparência do governo por meio da transformação de dados governamentais abertos em dados ligados**. Revista Eletrônica de Sistemas de Informação**, v.10, n.1, p.1-15, 2011.

BAIRRAL, M. A. C.; SILVA, A. H. C.; ALVES, F. J. D. S. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 3, p. 643-675, 2015.

BEUREN, Ilse Maria. **Como elaborar trabalhos monográficos em Contabilidade: Teoria e Prática.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CAVALCANTE, M. C. N.; LUCA, M. M. M. Controladoria como instrumento de Governança no Setor Público. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 1, p. 73-90, 2013.

CRUZ, C. F.; SILVA, L. M.; SANTOS, R. Transparência da gestão fiscal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios do Estado do Rio de Janeiro. **Contabilidade, Gestão e Governança**, v. 12, n. 3, p. 102-115, 2009.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S. Transparência na elaboração, execução, e prestação de contas do orçamento municipal: um estudo em um município brasileiro. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ**, v.13, n.2, p.1-14, 2008.

CRUZ, C. F.; FERREIRA, A. C. S.; SILVA, L. M.; MACEDO, M. A. S. Transparência da gestão pública municipal: um estudo a partir dos portais eletrônicos dos maiores municípios brasileiros. **Revista de Administração Pública-RAP,** v. 46, n.1, p.153-176, 2012.

FREY, M. R.; MARCUZZO J. L.; OLIVEIRA C. O Balanço Social como ferramenta de transparência para o Setor Público Municipal. **Revista Universo Contábil,** v. 4, n. 2. p. 75-92, 2008.

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

KLANN, R. C.; GOMES, E. C. O.; GREUEL, M. A.; BEZERRA, F. A. Influência do Risco Moral e da *Accountability* nas tomadas de decisões. **Contabilidade Vista & Revista**, v. 25, n. 1, p. 99-118, 2014.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria**. Metodologia Cientifica.** 5. ed. São Paulo: Atlas. 2007.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria**. Fundamentos de Metodologia Cientifica.** 5. ed. São Paulo: Atlas. 2003.

MENDES, R. C.; OLEIRO, W. N.; QUINTANA, A. C. A contribuição da contabilidade e auditoria governamental para uma melhor transparência na gestão pública em busca do combate contra a corrupção. **SINERGIA**, v. 12, n. 2, p. 37-48, 2008.

MENDES, A. V. C.; BESSA, L. F. M.; SILVA, S. A. M. Gestão da Ética: a experiência da administração pública brasileira. **Administração Pública e Gestão Social**, v. 7, n. 1, p. 2-8, 2015.

PINHO, J. A. G.; SACRAMENTO, A. R.S. *Accountability*: já podemos traduzi-la para o português? **Revista de Administração Pública,** v.43, n.6, p. 1343-1368, 2009.

RAUSCH, R. B.; SOARES, M. Controle social na administração pública: a importância da Transparência das Contas Públicas para inibir a corrupção. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 4, n. 3, p. 23-43, 2010.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G.; Prestação de Contas por meio de Portais Eletrônicos de Câmaras Municipais: Um estudo de caso em Santa Catarina antes e após a Lei de Transparência. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ,** v. 16, n. 3, p. 81-98, 2011.

RAUPP, F. M.; PINHO, J. A. G.; Construindo a *accountability* em portais eletrônicos de câmaras municipais: um estudo de caso em Santa Catarina. **Cadernos EBAPE.BR,** v. 9, n. 1, p. 116-138, 2011.

REIS, A. F. D.; DACORSO, A. L. R.; TENÓRIO, F. A. G. Influência do uso de tecnologias de informação e comunicação na prestação de contas públicas municipais — um estudo de caso no Tribunal de Contas dos Municípios do estado da Bahia. **Revista de Administração Pública**, v. 49, n. 1, p. 10-32, 2015.

ROCHA, A. C. A realização da *accountability* em pareceres prévios do Tribunal de Contas de Santa Catarina. **Revista de Administração Pública**, v. 47, n. 4, p. 901-925, 2013.

SUZART, J. A. S. Avaliando o nível de transparência fiscal dos processos orçamentários públicos nacionais. **REUNA,** v.16, n.3, p. 93- 106, 2011.

XUEDONG, Y. Responsabilidades, *accountability*, economicista, politizado, reforma e abertura democrática. **Cadernos Gestão Pública e Cidadania,** v. 15, n. 57, p. 197-214, 2010.

ZUCCOLOTTO, R.; TEIXEIRA, M. A. C. As Causas da Transparência Fiscal: Evidências nos Estados Brasileiros. **Revista Contabilidade & Finanças - USP**, v. 25, n. 66, p. 242-254, 2014.

Evidenciação de Responsabilidade Social em Organizações Com Fins Não Econômicos

Isabela Laíse Nogara (isanogara@hotmail.com)
Graduanda em Administração – Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões

Rosane Maria Seibert (rseibert@santoangelo.uri.br)
Doutoranda em Ciências Contábeis – Universidade do Vale do Rio dos Sinos; Mestre em Administração de Empresas – Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro

Resumo:
As Organizações Com Fins Não Econômicos – OCFNE tem ganhado espaço no mercado, por buscarem oportunizar desenvolvimento sustentável e socialmente responsável nas comunidades em que estão inseridas. Desta forma, esta pesquisa buscou caracterizar as OCFNE, bem como identificar os indicadores de evidenciação de responsabilidade social utilizados pelas organizações para prestarem contas de suas atividades aos *stakeholders*. Para isso realizou-se uma revisão de literatura e documental, utilizando-se de análise de conteúdo para tratamento dos dados. Os resultados observados referendam que a evidenciação voluntária de aspectos sociais e ambientais realizada pelas OCFNE consolida a sua missão de promover a melhoria da qualidade de vida. Também, a relação de indicadores de responsabilidade social proveniente do Instituto Ethos, SA8000 e Diretrizes GRI apresentam de forma comum uma ênfase a temas relacionados a público interno, ética e governança, meio ambiente, consumidores, aspectos legais, sociais, econômicos e financeiros, representando comprometimento com a comunidade e similaridade com os objetivos das OCFNE.

Palavras-chaves: Evidenciação, Indicadores, Responsabilidade Social, OCFNE.

Social Responsibility Disclosure in Nonprofit Organizations

Abstract
Nonprofit Organizations have gained space in the Market, because they seek to create opportunities of sustainable and socially responsible development in the communities in which they operate. So, this study aimed to characterize the Nonprofit Organizations and to identify the social responsibility indicators used by organizations to account their activities to stakeholders. For this, a literature and documentary review was done, using analysis of content for data processing. The observed results defend that the voluntary disclosure of social and environmental aspects used by the Nonprofit Organizations consolidates their mission to improve the quality of life. Also, the relation of social responsibility indicators from the Instituto Ethos, SA8000 and Diretrizes GRI show an emphasis on issues related to internal public, ethics and governance, environment, consumers and legal, social, economic and financial aspects, representing commitment to the community and similarity with the objectives of Nonprofit Organizations.

Key-words: Disclosure, Indicators, Social Responsibility, Nonprofit Organizations.

1 INTRODUÇÃO

O cenário econômico vivenciado atualmente tem causado transtornos inesperados nas organizações, fazendo com que estas repensem seus planos e estratégias de atuação num

período cada vez menor de tempo. A sociedade passou a exigir transparência das ações desenvolvidas e dos resultados obtidos, principalmente a medida em que a preocupação com o meio natural passou a ser questão central de debates nas comunidades. Desta forma, as empresas precisam se adaptar, deixando de ter foco apenas financeiro, e investindo em responsabilidade social e sustentabilidade.

Sendo uma das formas de transmitir preocupação com o meio onde estão inseridas, as organizações têm adotado práticas de evidenciação voluntária de informações relacionadas a conteúdo de responsabilidade social e ambiental, buscando aumentar os níveis de credibilidade e atrair recursos econômicos e financeiros. Estas informações devem demonstrar que as organizações adotam em sua gestão estratégias, medidas que auxiliem na melhoria da qualidade de vida dos públicos interno e externo, e minimize os impactos causados pelas atividades que realiza, permitindo um desenvolvimento social e sustentável.

A carência da sociedade por empresas engajadas em causas sociais, fez com que as organizações com fins não econômicos – OCFNE – ganhassem espaço no mercado. Elas têm como missão fazer a diferença na vida das pessoas, oportunizando crescimento, desenvolvimento e aumentando a qualidade de vida, além de servirem como complemento às obrigações do estado e contribuem para a redistribuição de renda.

Desta forma, esta pesquisa teve como objetivo caracterizar as OCFNE e identificar os principais indicadores de evidenciação de informações referentes à responsabilidade social, os quais são utilizados pelas organizações como forma de prestação de contas de suas atividades para os diversos públicos interessados nelas.

O restante deste artigo apresenta a revisão de literatura, sobre o que são as OCFNE, transparência organizacional, evidenciação, responsabilidade social e indicadores de evidenciação de informações representativas de responsabilidade social. Também, apresenta os procedimentos metodológicos e os resultados da pesquisa com os indicadores como relevantes para a prestação de contas das OCFNE.

2 REVISÃO DE LITERATURA

A seguir aborda-se conteúdos como as OCFNE, transparência organizacional, evidenciação de informações das organizações, responsabilidade social e indicadores de responsabilidade social.

2.1 Organizações com fins não econômicos – OCFNE

As OCFNE são caracterizadas como uma mistura dos setores clássicos da sociedade, o público e o privado, assim a definição de terceiro setor surgiu já na primeira metade do século XX, nos Estados Unidos (MELO NETO; FROES, 2001).

> O primeiro e segundo setor não possui plena capacidade para atender os anseios da sociedade, diante deste cenário, o terceiro setor aparece com a função primordial de resolver questões relacionadas à saúde, educação, moradia, transportes, emprego e tantas outras que a população carece (TRIGUEIRO; DOS SANTOS, 2012, p. 01).

"As instituições do terceiro setor são essenciais à qualidade de vida, à cidadania e, na verdade, trazem consigo os valores e tradição da sociedade como um todo" (DRUCKER, 2001, p.15). Estas buscam oferecer oportunidades de crescimento e desenvolvimento, tanto pessoal quanto comunitário.

> A sua composição é lastreada por organizações, institutos e associações sem fins lucrativos, criadas e mantidas pela participação voluntária, que tem objetivos sociais e/ou de interesse público, cujo objetivo é proporcionar benefícios à sociedade e promover a melhoria na qualidade de vida (LUCA, 2008, p. 11-12).

As organizações de terceiro setor caracterizam-se por não possuírem fins econômicos, visando apenas o bem-estar e retorno social. "As instituições sociais existem para fazer a diferença na vida das pessoas e na sociedade. Fazer a diferença constitui a sua missão – o propósito de uma organização de terceiro setor e sua própria razão de ser" (DRUCKER, 2001, p.28).

Nos últimos anos fatores como o aumento das necessidades socioeconômicas, crise do setor público, maior adesão ao serviço voluntário e da participação das empresas na busca pela cidadania empresarial, tem provocado crescimento significativo de instituições do terceiro setor. Assim, estas têm movimentado recursos cada vez mais volumosos, e estão conseguindo ampliar as ações que desenvolvem, abrangendo uma área maior e impactando mais pessoas (MELO NETO; FROES, 2001, p. 10).

O crescimento dessas organizações, fez com que fosse preciso criar uma legislação específica para sua regulamentação. Desta forma, em 15 de maio de 1998 foi sancionada a lei 9.637, a qual dispõe sobre as organizações sociais, qualificando-as como "pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos, cujas atividades sejam dirigidas ao ensino, à pesquisa científica, ao desenvolvimento tecnológico, à proteção e preservação do meio ambiente, à cultura e a saúde" (BRASIL, 1998).

A organização social deve também, estabelecer um contrato de gestão com o Poder Público, o qual discriminará as atribuições, responsabilidades e obrigações de cada parte, devendo ser observado os princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e economicidade. O contrato deve expressar com clareza o programa proposto pela organização, às metas a serem atingidas e os prazos para a execução, bem como os critérios e indicadores de avaliação de desempenho. Ainda, devem estar claros os limites e critérios para despesa com remuneração, de dirigentes e empregados das organizações sociais (BRASIL, 1998).

A Lei 9.790 de 23 de Março de 1999 qualifica as pessoas jurídicas de direito privado, sem fins lucrativos como aquela que não distribui eventuais excedentes operacionais, dividendos, bonificações, participações ou parcelas de seu patrimônio. Assim, todo retorno financeiro advindo mediante o exercício de suas atividades deve ser aplicado integralmente na consecução do objeto social, buscando melhoria e otimizando o trabalho (BRASIL, 1999).

Para que uma organização seja qualificada de direito privado sem fins lucrativos, deve ter como finalidade pelo menos um dos itens: promoção da assistência social; promoção gratuita da educação; promoção gratuita da saúde; promoção do desenvolvimento econômico e social, combate à pobreza; promoção da ética, paz e cidadania; estudos e pesquisas, desenvolvimento de tecnologias alternativas, entre outros (BRASIL, 1999).

A seguir, aborda-se o tema transparência organizacional.

2.2 Transparência organizacional

Ao longo de sua existência, as organizações buscam desenvolver ações que contribuem para a sua longevidade utilizando-se muitas vezes dos mecanismos da governança corporativa. As boas práticas de governança convertem princípios em objetivos, alinhando os interesses com a finalidade de preservar e otimizar o valor da organização, pois através deste sistema estas são

dirigidas, monitoradas e incentivadas, envolvendo as práticas e relacionamentos entre proprietários, conselho de administração, direção e órgãos de controle (IBCG, s.d.).

As organizações utilizam os mecanismos da governança na busca de suas metas e realizações, sendo que esta "fornece a estrutura através da qual os objetivos da empresa são definidos, os meios para alcançar esses objetivos e acompanhamento dos resultados obtidos" (OECD, 2004, p.11). Além, de ser uma ferramenta de desenvolvimento em seu sentido mais amplo, abrangendo as dimensões econômica, ambiental e social, sendo determinante para o crescimento sustentável (ANDRADE; ROSSETTI, 2004, p. 20).

Para que se possa desenvolver boas práticas de governança corporativa são mantidos alguns princípios como diretrizes, os quais ao serem seguidos, se tornam fatores importantes nas decisões de investimentos (OECD, 2004). Segundo o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa - IBGC (s.d) são quatro princípios mais importantes que norteiam esse sistema, sendo eles: transparência, equidade, prestação de contas e responsabilidade corporativa. Estes buscam transmitir com seriedade as ações desenvolvidas, transparecendo as responsabilidades assumidas e os resultados obtidos, garantindo a imparcialidade e tratamento justo dos *stakeholders*, e zelando "pela sustentabilidade das organizações, visando à sua longevidade, incorporando considerações de ordem social e ambiental na definição dos negócios e operações" (IBCG, s.d.).

O princípio da governança foco deste estudo é a transparência organizacional. Esta vem sendo muito utilizada como uma ferramenta estratégica, atendendo a crescente demanda por informações concretas, potencializando a gestão e alavancando os resultados e a imagem da organização. Adotar o conceito de transparência como um princípio a ser vivido ao conduzir as ações tem levado ao aumento dos níveis de confiança, aperfeiçoando o relacionamento e comunicação com os clientes e trazendo desta forma vantagens competitivas, pois de maneira geral a sociedade opta por investir em empresas que mantenham disponíveis informações e dados, claros e precisos (VIANNA et al., 2010). A transparência organizacional é uma forma de prestação de contas e contribui para a legitimação da organização.

2.3 Evidenciação de informações das organizações

A evidenciação de informações é uma forma de transparência organizacional e tem auxiliado as organizações a transmitirem confiabilidade a sociedade. Evidenciar significa tornar-se evidente, apresentar de forma que se compreenda facilmente, tornar público. Assim, é a transmissão clara e legítima do que foi mensurado, utilizando de uma linguagem adequada e uniforme a todos os interessados, a qual é aplicada na transparência organizacional, no momento em que a empresa faz a divulgação de aspectos relevantes (FERREIRA, 2001).

Por imposição legal, as organizações devem divulgar algumas informações as quais são elaboradas ao fim de cada exercício social com base em sua escrituração mercantil. A primeira legislação a tratar do assunto foi a Lei 6.404 de 15 de Dezembro de 1976, dispondo que no final de cada exercício social as sociedades por ações devem divulgar as seguintes demonstrações financeiras: balanço patrimonial, demonstração do lucro ou prejuízo acumulado e demonstração do resultado do exercício (BRASIL, 1976).

Em 28 de Dezembro de 2007 foi sancionada a Lei 11.638, alterando a lei 6.404/76, e adicionando o fluxo de caixa e demonstração do valor adicionado, no caso de companhia aberta, como informações financeiras que devem ser obrigatoriamente divulgadas ao final de cada exercício social (BRASIL, 2007). Desta forma tem-se o balanço patrimonial,

demonstração do lucro ou prejuízo acumulado, demonstração do resultado do exercício, demonstração de fluxo de caixa e, se companhia aberta demonstração do valor adicionado, as quais por imposição legal devem exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mudanças ocorridas no exercício, devendo ser publicadas de maneira comparativa com os resultados do ano anterior, demonstrando facilmente a movimentação ocorrida.

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC – também dispõe de normas que regulamentam a divulgação de informações contábeis, como a norma NBC T 6, que no item 6.1.1.1 salienta que: "A divulgação é o ato de colocar as demonstrações contábeis da Entidade à disposição dos usuários". Porém, cabe salientar que as demonstrações contábeis passam a ser evidenciação voluntária quando divulgadas por outros meios, como por exemplo, as páginas de internet das organizações.

Segundo Di Domenico; Lavarda e Varela (2012, p.2-3) a divulgação de informações contábeis aumenta a eficiência do mercado, na medida em que o provê com informações úteis, diminuindo o grau de incerteza dos investidores, sejam sociais ou não, a respeito dos resultados futuros da organização. A evidenciação é uma das mais eficientes formas de os gestores se comunicarem com os públicos interessados, transmitindo com transparência os resultados de suas ações.

Embora muitas informações sejam divulgadas como requisitos a serem cumpridos por legislação, nos últimos anos tem se percebido que as organizações sentem uma necessidade de evidenciar além do que lhes é imposto, incrementando voluntariamente o volume de informações, principalmente de conteúdo social e ambiental. Estas tem se tornado cada vez mais complexas e menos vinculadas aos padrões normativos, aumentando desta forma o valor das informações e a transparência organizacional. Dando ênfase ao que se considera mais relevante aos interessados, por meio da evidenciação voluntária, possibilita-se que os usuários tenham maior visibilidade da situação da empresa em relação aos aspectos não obrigatórios (DIAS FILHO, 2012).

Diante da diversidade de informações as quais poderiam ser divulgadas voluntariamente, nota-se que muitas empresas optam por enfatizar as Demonstrações dos Fluxos de Caixa, Demonstração de Valor Adicionado, Balanço Social, Demonstração de Valor Agregado e aspectos relativos ao Ativo Intangível (SOUZA, et al., 2008). A partir do crescimento da competitividade no mercado a publicação de relatórios de sustentabilidade vem ganhando destaque, refletindo o grau de amadurecimento e transparência das organizações, por não se deterem apenas na área financeira, apresentando informações quanto às estratégias e perspectivas futuras (BARCELOS; MARCON; MELLO, 2011).

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC – em sua norma NBC T 15 de 2004, trata também sobre a divulgação de informações de natureza social e ambiental. A elaboração e divulgação desse tipo de informação não é obrigatória, mas vem sendo utilizada por empresas que desejam transparecer a sociedade sua responsabilidade social. Segundo a norma, as informações de natureza social e ambiental referem-se "a geração e a distribuição de riqueza, os recursos humanos, a interação da entidade com o ambiente externo e a interação com o meio ambiente" (NBC T 15, 2004).

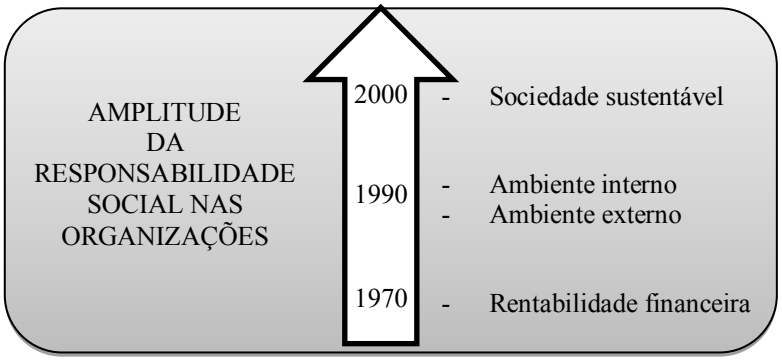
Destaca-se, portanto que existem informações voluntárias e meios de divulgação de informações, voluntários, como as páginas de internet e os relatórios, dentre outros.

2.4 Responsabilidade social

As organizações são geralmente consideradas as grandes propulsoras do progresso das nações, devido ao seu poder de inovar. Esse progresso e prosperidade resultam numa série de desafios ambientais, sociais e econômicos, tendo as empresas grande papel na concretização de um mundo mais sustentável. O desempenho financeiro não é mais o único foco, sendo cada vez mais reconhecida a importância de uma conduta voltada à sustentabilidade e responsabilidade social (THIJSSENS, 2008).

Com o decorrer do tempo aspectos que eram considerados como ações de cumprimento de responsabilidade social passaram a ser vistos como obrigações mínimas necessárias. Gerar empregos e movimentar a economia deixou de ser suficiente, a partir do avanço tecnológico e ampliação de recursos, aspectos como cuidado com o meio ambiente, benefícios trabalhistas, melhoria da qualidade de vida e envolvimento em projetos sociais passaram a ser questionados (BORGER, 2001).

A preocupação com o meio social e sustentável foram os principais propulsores para que a responsabilidade social passasse a ter maior relevância nas tomadas de decisão, aumentando a competitividade no mercado e o valor percebido pelos *stakeholders.* A partir do crescimento da discussão sobre o tema nos anos 90, muito se tem pensado acerca da evolução e da perspectiva da questão (ASHLEY et al., 2005).



Fonte: Adaptada de Ashley et al., (2005, p. 47).

Figura 01: Tendências da Responsabilidade Social nas Organizações

A partir da figura 01, acima, percebe-se que nos anos 70 as organizações buscavam apenas atender as expectativas dos acionistas por meio do retorno financeiro. Aos poucos se passou a envolver a comunidade e os colaboradores nas ações desenvolvidas, pensando em responsabilidade social no ambiente interno e externo. Com a relevância que o tema tomou, as organizações ampliaram sua visão, passando a considerar também a natureza, o governo, os fornecedores e consumidores, dentre outros *stakeholders*. A percepção da responsabilidade social, a partir dos anos 2000, começou a integrar planos e estratégias das organizações em todos os seus níveis, envolvendo todos os atuais e futuros *stakeholders* na busca por uma sociedade sustentável. (ASHLEY et al., 2005).

A responsabilidade social implica em práticas de diálogo e engajamento da organização com todos os públicos ligados e interessados nela, a partir de um relacionamento ético e transparente (INDICADORES ETHOS DE RSE, 2013, p. 3). Desta forma, "hoje em dia as organizações precisam estar atentas não só a suas responsabilidades econômicas e

legais, mas também a suas responsabilidades éticas, morais e sociais" (ASHLEY et al., 2008, p.5).

Segundo Melo Neto e Froes (2001), na hora do planejamento de ações e estratégias, fatores como o apoio ao desenvolvimento da comunidade, preservação do meio ambiente, investimento no bem-estar dos colaboradores, sinergia com parceiros, comunicações transparentes e satisfação dos clientes, devem ser levados em conta, para que assim a organização possa ser considerada socialmente responsável.

A implantação de um programa de responsabilidade social não acontece por imposição, mas sim pela mudança de mentalidade da organização, resultante da consciência de responsabilidade adquirida. A certeza de que nada pode crescer isoladamente, faz com que a organização busque meios de desenvolver também o ambiente, a partir da realização e impacto do seu trabalho (GOUVEIA FILHO et al., s.d).

O debate acerca de responsabilidade social então deixou de ser uma conveniência e passou a ser ponto indispensável, pois

> organismos internacionais, a evolução de métodos de controle sobre poluição ambiental, a internacionalização de atividades e a consequente universalização de direitos trabalhistas e o ideal do desenvolvimento sustentável passaram a estabelecer regras, ou parâmetros mínimos, para que uma empresa possa atuar numa determinada atividade em determinada região (BORGER, 2001).

2.5 Indicadores de evidenciação da responsabilidade social

As organizações socialmente responsáveis procuram meios de monitorar os resultados de suas atividades e verificar se os objetivos estão sendo atingidos. Desta forma, tendo a finalidade de avaliar como as organizações se comportam e oferecer ferramentas para a sua gestão social são criados indicadores, desenvolvendo métodos críticos e construtivos e apoiando as organizações na incorporação da sustentabilidade e da responsabilidade social em suas estratégias de negócios (QUEIROZ, 2014).

Os indicadores são ferramentas utilizadas pelas organizações na busca pela eficiência e excelência organizacional. Possibilitam o controle da qualidade do desempenho social da organização, auxiliando os gestores a definirem estratégias e políticas de atuação, demonstrando compromisso de suas atividades junto à sociedade (SILVEIRA, 2008).

Tendo como missão contribuir na gestão dos negócios de forma socialmente responsável, no ano 2000 o Instituto Ethos lançou sua primeira versão de indicadores, visando fornecer as empresas "uma ferramenta que auxilie no processo de aprofundamento, contribuindo como instrumento de conscientização, aprendizado e monitoramento de responsabilidade social empresarial" (TORRES, s.d., p.8).

Os Indicadores Ethos estão estruturados em forma de questionário, dividido em questões de profundidade, binárias e quantitativas.

> A estrutura do questionário permite que a empresa planeje o modo de fortalecer seu compromisso com a responsabilidade social. A disposição em escala dos indicadores de profundidade fornecem parâmetros para os passos subsequentes e, juntamente com os indicadores binários e quantitativos, aponta diretrizes para o estabelecimento de metas de aprimoramento dentro do universo de cada tema (INDICADORES ETHOS DE RSE, 2013, p. 6).

As questões abrangem temas relacionados a valores e transparência, meio ambiente, relações de trabalho, comunidade, sociedade e governo. Cada tema é dividido em um conjunto de indicadores, buscando identificar e explorar qual o desempenho da empresa em cada aspecto, o que proporciona um diagnóstico mais completo e perspectivas de como a empresa pode melhorar seu comportamento naquele aspecto (INDICADORES ETHOS DE RSE, 2013).

Levando em conta a relevância de as empresas terem de fato em suas gestões planos e práticas socialmente responsáveis, o *The Council on Economic Priorities Accreditation Agency* (CEPAA), criou em 1997 a Social *Accountability* 8000 – SA 8000. Esta norma objetiva por meio de seus indicadores, atestar a responsabilidade social da organização, comprovando as ações de seu exercício, e conferindo-lhe a condição de organização-cidadã, demonstrando que seus produtos são socialmente corretos (MELO NETO; FROES, 2001).

A Social *Accountability International* (2001, p.3) especifica requisitos referentes à norma SA 8000, possibilitando a organização:

> a) desenvolver, manter e executar políticas e procedimentos com o objetivo de gerenciar aqueles temas os quais ela possa controlar ou influenciar;
> b) demonstrar para as partes interessadas que as políticas, procedimentos e práticas estão em conformidade com os requisitos desta norma.

A SA 8000 foi desenvolvida com base em diversas convenções da Organização Mundial do Trabalho – OIT, Declaração Universal dos Direitos Humanos e Convenção das Nações Unidas, além de a organização dever respeitar leis e normas nacionais aplicáveis. Alguns requisitos de responsabilidade social são definidos na SA 8000, sendo eles: trabalho infantil, trabalho forçado, saúde e segurança no trabalho, liberdade de associação e direito a negociação coletiva, discriminação, práticas disciplinares, horário de trabalho remuneração e sistemas de gestão (SAI, 2014).

Ainda têm-se os indicadores estabelecidos pelo *Global Reporting Initiative* (GRI) em 2004, criados para auxiliar as organizações a estabelecer metas, medir desempenho e gerir mudanças. As diretrizes G4 de sustentabilidade estabelecidas pelo GRI são hoje utilizadas por mais de 60 países e consideradas referência mundial nesse campo (BITARELLO, 2012).

As diretrizes são divididas nas categorias econômica, ambiental e social, envolvendo aspectos relacionados a cada área. Busca-se determinar questões como o impacto econômico que a organização causa no ambiente, sendo este consequência de suas práticas e políticas de gestão, os quais determinam o desempenho e a presença da organização no mercado. Na categoria ambiental são evidenciadas as consequências causadas pelos processos, através do uso de materiais e descarte de resíduos. No que se refere ao social, a mais ampla das diretrizes, são analisadas questões de práticas trabalhistas e trabalho decente, direitos humanos, sociedade e responsabilidade pelo produto (GRI, 2013).

Os indicadores GRI buscam auxiliar na gestão das organizações, visando impactos futuros e oferecendo subsídios para a tomada de decisão. Assim, é possível identificar falhas e corrigi-las, o que torna a organização sustentável e socialmente responsável (BITARELLO, 2012).

3 METODOLOGIA

A presente pesquisa caracteriza-se como uma pesquisa de revisão de literatura e documental. Para a revisão da literatura, a coleta das evidências foi realizada por meio de pesquisa bibliográfica em diversas fontes consideradas de qualidade acadêmica. A pesquisa documental foi feita em leis e regulamentações de organizações que estabelecem diretrizes para a evidenciação das organizações, bem com definem as OCFNE.

Para analisar as evidências utilizou-se da técnica de análise de conteúdo, que consiste em interpretar o que foi coletado em livros, artigos, outros materiais bibliográficos, assim como o que foi coletado nos documentos orientativos e legislações (BARDIN, 1977). Dessa forma, se identifica diversos indicadores utilizados para a evidenciação da responsabilidade social das organizações. A partir disso, continuando com a técnica de análise de conteúdo se criou a lista de indicadores para as OCFNE apresentada na sequencia.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Os diferentes indicadores objetivam facilitar aos gestores o uso integrado das sinergias existentes. Assim, é possível maximizar os resultados das ações voltadas à responsabilidade social, otimizando processos e a utilização dos recursos (INDICADORES ETHOS DE RSE, 2013).

Desta forma, buscou-se identificar os temas mais apontados nos indicadores, presentes em quase todas as iniciativas da área, delineados a partir de dos Indicadores Ethos (2013), SA8000 (2014) e as diretrizes GRI (2013), os quais se apresentam no quadro 01.

Os indicadores encontrados na literatura normalmente são subdivididos em categorias. As principais categorias são a econômica e financeira, ética e governança, social, legal, consumidores, meio ambiente e público interno. Na categoria econômica e financeira são evidenciadas as questões relativas a demonstrações contábeis, análise das demonstrações contábeis, composição do endividamento, rentabilidade dos ativos, rentabilidade do patrimônio líquido, transparência na prestação de contas, evolução do capital, resultado do exercício e presença de mercado. A categoria de ética e governança evidencia questões como missão, visão, valores éticos, compromisso com a cultura organizacional, código de conduta, conselho administrativo, conselho fiscal, comitês, diretorias, construção de cidadania, liderança social, balanço social, diálogo com *stakeholders* e compromisso com as políticas públicas.

A categoria social busca evidenciar questões relativas a projetos sociais, investimentos e envolvimento em ação social, investimentos em filantropia, envolvimento com organizações locais, apoio ao desenvolvimento local, promoção da sustentabilidade, interação com a comunidade, liderança e influencia social. A categoria legal evidencia aspectos como o código do consumidor, legislação ambiental e trabalhista e regimento interno. Na categoria relativa a consumidores evidencia-se questões como políticas de comunicação, relações comerciais e transparentes, excelência de atendimento, canal de ouvidoria, conscientização sobre responsabilidade social, privacidade do cliente, políticas de venda e comunicação de marketing.

Na categoria meio ambiente evidencia-se questões como projetos ambientais, compromisso com a melhoria da qualidade ambiental, tratamento de resíduos, investimento com a recuperação de ambientes degradados, investimento em preservação ambiental,

minimização do consumo de água e redução do consumo de energia. A categoria público interno evidencia questões relativas a saúde, segurança e condições de trabalho, políticas de remuneração, plano de carreira, oportunidade de crescimento e desenvolvimento profissional, compromisso com a não discriminação, igualdade de oportunidades, relações com sindicatos, liberdade de associação e negociação coletiva, treinamento e educação, nível de escolaridade dos colaboradores, total de empregados, total de admissões e demissões, benefícios concedidos, processos trabalhistas movidos contra a entidade e indenizações trabalhistas.

A seguir, no quadro 01 são apresentados os indicadores identificados em cada categoria que devem ser evidenciadas pelas OCFNE.

(continua)

INDICADORES DE RESPONSABILIDADE SOCIAL PARA OCFNE	
CATEGORIA	INDICADORES
ECONÔMICA E FINANCEIRA	- demonstrações contábeis; - análise das demonstrações contábeis; - composição do endividamento; - rentabilidade do ativo; - rentabilidade do patrimônio líquido; - transparência na prestação de contas; - evolução do capital; - resultado do exercício; - presença no mercado;
ÉTICA E GOVERNANÇA	- missão; - visão; - valores éticos; - compromisso com a cultura organizacional; - código de conduta; - conselho administrativo; - conselho fiscal; - comitês; - diretorias; - construção da cidadania; - liderança social; - balanço social; - diálogo com *stakeholders;* - compromisso com as políticas públicas locais;
SOCIAL	- projetos sociais; - investimento em ação social; - envolvimento com ação social; - investimento em filantropia; - envolvimento com organizações locais; - apoio ao desenvolvimento local; - promoção da sustentabilidade; - interação com a comunidade; - liderança e influência social;
LEGAL	- código do consumidor; - legislação ambiental; - legislação trabalhista; - regimento interno;
CONSUMIDORES	- políticas de comunicação; - relações comerciais transparentes; - excelência de atendimento; - canal de ouvidoria; - conscientização sobre responsabilidade social;

(conclusão)

	-privacidade do cliente; - políticas de venda; - comunicação de marketing;
MEIO AMBIENTE	- projetos ambientais; - compromisso com a melhoria da qualidade ambiental; - tratamento de resíduos; - investimento com a recuperação de ambientes degradados; - investimentos em preservação ambiental; - minimização do consumo de água; - redução do consumo de energia;
PÚBLICO INTERNO	- saúde, segurança e condições de trabalho - políticas de remuneração - plano de carreira - oportunidade de crescimento e desenvolvimento profissional - compromisso com a não discriminação; - igualdade de oportunidades; - relações com sindicatos; - liberdade de associação e negociação coletiva; - treinamento e educação - nível de escolaridade dos colaboradores - total de empregados - total de admissões - total de demissões - benefícios concedidos - processos trabalhistas movidos contra a entidade - indenizações trabalhistas

Com essa relação de indicadores as organizações estariam prestando contas sobre a sua responsabilidade social aos seus principais públicos de interesse, o que possibilitaria a sua legitimação para a continuidade de inserção na comunidade.

5 CONCLUSÕES

A busca pelo aumento dos níveis de confiança demandados pelos *stakeholders* tem incentivado as organizações a serem mais transparentes, fazendo com que estas divulguem um número maior de informações (VIANNA et al., 2010). A preocupação por um desenvolvimento sustentável e socialmente responsável tem feito com que ações com esse foco ganhem maior ênfase, tanto em relação ao planejamento organizacional, como em relação a divulgação dos resultados. Desta forma, percebe-se que as organizações tem buscado agregar valor as suas ações a partir da evidenciação voluntária de informações, principalmente em relação a sua responsabilidade social.

A evidenciação voluntária de aspectos sociais e ambientais provenientes das OCFNE demonstram a consolidação de sua missão de promover a melhoria da qualidade de vida de todos os *stakeholders*. As respostas destas organizações acerca dos anseios sociais, oportunizando crescimento e um desenvolvimento comunitário, tem se tornado cada vez mais premente. Estes fatos também as levam a prestação de contas de suas ações institucionais que refletem na comunidade (LUCA, 2008; TRIGUEIRO; DOS SANTOS, s.d.).

A relação de indicadores permitiu identificar os temas mais apontados e monitorados, facilitando o uso integrado dos mesmos e maximizando os resultados das ações voltadas a responsabilidade social. O Instituto Ethos, SA8000 e Diretrizes GRI, apresentam de forma

comum, uma ênfase aos temas relacionados ao público interno, meio ambiente, consumidores, ética e governança, e aspectos legais, sociais econômicos e financeiros. Assim, o trabalho atingiu o objetivo de caracterizar as OCFNE e identificar os principais indicadores de evidenciação de responsabilidade social

Percebe-se que os critérios de avaliação das ações através dos indicadores, busca atender as demandas dos *stakeholders,* de forma a desenvolver os colaboradores, os consumidores e a comunidade de maneira sustentável e socialmente responsável, que são dimensões similares ao objetivo das OCFNE, comprometidas com as comunidades onde estão inseridas.

Destaca-se que este trabalho é o início de um estudo sobre os indicadores de responsabilidade social para as OCFNE e que, portanto, não tem a pretensão de esgotar o tema, mas sim colaborar com as discussões.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Adriana; ROSSETTI, José Paschoal. **Governança Corporativa:** fundamentos, desenvolvimento e tendências. São Paulo: Atlas, 2004.

ASHLEY, Patricia Almeida et al. **Ética e Responsabilidade Social nos Negócios.** 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

BARCELOS, Luciana; MARCON, Rosilene, DE MELLO, Rodrigo Bandeira. Evidenciação de Recursos e Capacidades Organizacionais: Um Estudo à Luz da RBV. **Revista de Negócios,** v. 16, n. 3, 2011. Disponível em: < http://proxy.furb.br/ojs/index.php/rn/article/view/1755>. Acesso em: 24 set. 2015.

BARDIN, Laurence. **Análise de Conteúdo**. 70 ed. Lisboa, 1977.

BITARELLO, Maria. **Qual a importância dos relatórios de sustentabilidade?** 2012. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/mundo/noticias/qual-e-a-importancia-dos-relatorios-de-sustentabilidade>. Acesso em: 17 nov. 2015.

BORGER, Gabriela Franco. **Reponsabilidade Social**: efeitos da atuação social na dinâmica empresarial. 2001. 258 f. TESE Universidade de São Paulo. Disponível em: <http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/12/12139/tde-04022002-105347/en.php#referencias>. Acesso em: 31 mar. 2016.

BRASIL, **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 13 out. 2015.

BRASIL, **Lei nº 9.637, de 15 de maio de 1998.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9637.htm>. Acesso em: 09 out. 2015.

BRASIL, **Lei nº 9.790, de 23 de março de 1999.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9790.htm>. Acesso em: 09 out.. 2015.

BRASIL, **Lei nº 11.638 de 28 de dezembro de 2007.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/lei/l11638.htm>. Acesso em: 13 out. 2015.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC 737/92.** Norma Brasileira de Contabilidade-NBC T 06. 1992. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t6.htm>. Acesso em: 06 out. 2015.

_____. **Resolução CFC 1003/04.** Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 15. 2004. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/t15.htm>. Acesso em: 06. out. 2015.

DIAS FILHO, José Maria. A Pesquisa Qualitativa sob a Perspectiva da Teoria da Legitimidade: uma alternativa para explicar e predizer políticas de evidenciação contábil. **Revista Interface** v. 9 n.1 2012. Disponível em: <http://ccsa.ufrn.br/ojs/index.php?journal=interface&page=article&op=view&path%5B%5D=257>. Acesso em: 23 nov. 2015.

DI DOMENICO, Daniela; LAVARDA, Carlos Eduardo Facin; VARELA, Patricia Siqueira. Fatores Determinantes da Evidenciação Obrigatória dos Ativos Intangíveis das Empresas com Governança Corporativa Listadas na Bovespa. In: SIMPOSIO DE ADMINISTRAÇÃO DA PRODUÇÃO, LOGISTICA E OPERAÇÕES INTERNACIONAIS, 15, 2012, São Paulo. **Anais Eletrônicos.** São Paulo, 2012. Disponível em: <http://www.simpoi.fgvsp.br/arquivo/2012/artigos/E2012_T00265_PCN97391.pdf>. Acesso em: 14 out. 2015.

DRUCKER, Peter F. **Terceiro Setor**: exercícios de auto avaliação para empresas. São Paulo: Futura, 2001.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Miniaurélio do Século XXI.** Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2001.

GLOBAL REPORTING INITIATIVE. **G4 Diretrizes para Relato de Sustentabilidade** 2013. Disponível em: <http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/a-bmfbovespa/download/GRI-G4-Principios-para-Relato-e-Conteudos-Padrao.pdf> Acesso em: 09 nov. 2015.

GOUVEIA FILHO, Saturnino Clementino et al. **Responsabilidade Social**: um enfoque sobre o balanço social da empresa brasileira de correios e telégrafos. s.d. Disponível em: <http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/479.pdf> Acesso em: 24 mar. 2016.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GOVERNANÇA CORPORATIVA – IBGC. Disponível em: < http://www.ibgc.org.br/index.php> Acesso em: 14 set. 2015.

INSTITUTO ETHOS. Disponível em < http://www3.ethos.org.br/ >. Acesso em: 22 set. 2015.

_____. **Indicadores Ethos de Responsabilidade Social.** 2013. Disponível em:

<http://www3.ethos.org.br/wpcontent/uploads/2013/07/IndicadoresEthos_2013_PORT.pdf> Acesso em: 03 nov. 2015.

LUCA, Camila de Almeida. **O Terceiro Setor na Economia Brasileira.** 2008. 90 f. Monografia apresentada como pré-requisito para conclusão do Curso de Graduação em Ciências Econômicas, Universidade Federal de Santa Catarina. Florianópolis, 2008. Disponível em:< http://tcc.bu.ufsc.br/Economia292158 > Acesso em: 10 nov. 2015.

MELO NETO, Francisco Paulo de; FROES, César. **Responsabilidade Social e Cidadania Empresarial:** a administração do terceiro setor. 2 ed. Rio de Janeiro: Qualitymark, 2001.

ORGANISATION FOR ECONOMICCO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. **Principles of Corporate Governance,** 2004. Disponível em: <file:///C:/Users/Isabela/Desktop/Projeto/OECD%20%20Princípios%20de%20GC%202008.pdf>. Acesso em: 06 out. 2015.

QUEIROZ, Adriana dos Santos; ALECANCAR, Luís Carlos. **Responsabilidade Social Empresarial com Público Interno**: um estudo baseado nos indicadores do Instituto Ethos. 2014. 30 f. Centro de Ensino Superior do Ceará, Fortaleza. Disponível em: <http://www.faculdadescearenses.edu.br/biblioteca/TCC/ADM/RESPONSABILIDADE%20SOCIAL%20EMPRESARIAL%20COM%20PUBLICO%20INTERNO.pdf>. Acesso em: 22 mar. 2016

SILVEIRA, Natani Carolina. **Aplicação dos Indicadores Ethos de Responsabilidade Social Empresarial**: estudo de caso com uma empresa da Economia de Comunhão. 2008. 226 f. DISSERTAÇÃO Universidade de São Paulo. Disponível em: <https://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=19&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwi3-c-n4qLMAhUFh5AKHcIqA4k4ChAWCF4wCA&url=http%3A%2F%2Fwww.teses.usp.br%2Fteses%2Fdisponiveis%2F96%2F96132%2Ftde-28042009-104752%2Fpublico%2FNataniCarolinaSilveira.pdf&usg=AFQjCNG5KOxF1rJfbDeei-kO1MrBNk2OgA&bvm=bv.119745492,d.Y2I>. Acesso em: 04 abr. 2016.

SOCIAL ACCOUNTABILITY INTERNACIONAL. **Responsabilidade Social 8000**. 2001. Disponível em: <http://www.cpfl.com.br/institucional/fornecedores/Documents/Norma-Responsabilidade-Social-SA8000.pdf>. Acesso em: 04 nov. 2015.

_____. **Responsabilidade Social 8000**. 2014. Disponível em:< http://www.sa-intl.org/index.cfm?fuseaction=Page.ViewPage&PageID=937>. Acesso em: 20 mar. 2016.

SOUZA, Marcos Antonio. et al. Evidenciação Voluntária de Informações Contábeis por Companhias Abertas do Sul Brasileiro**. Revista Universo Contábil,** Blumenau, v. 4, n. 4, 2008. Disponível em: <http://repositorio.furg.br/bitstream/handle/1/845/Evidencia%C3%A7%C3%A3o%20voluntaria%20de%20informa%C3%A7%C3%B5es%20cont%C3%A1beis.pdf?sequence=1>. Acesso em: 30 set. 2015.

THIJSSENS, Thomas. **Environmental Disclosure:** A Study of Disclosure Choise. 2008. Disponível em: <http://backup.oikos-international.org/fileadmin/oikos-international/international/oikos_PhD_summer_academy/Papers_2008/Thijsen_Paper.pdf>. Acesso em: 23 nov. 2015.

TORRES, Mônica Ferreira. **Aprendendo Responsabilidade Social numa empresa de transportes**. s.d. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos11/61714811.pdf> Acesso em: 25 mar. 2016

TRIGUEIRO, Francisco Mirialdo Chaves; SANTOS Fagner Araújo. Um Estudo sobre Terceiro Setor na Cidade de Cuiabá-MT. In: **Congresso Virtual Brasileiro de Administração,** 2012. Disponível em: <http://www.convibra.org/upload/paper/2012/40/2012_40_4884.pdf> Acesso em: 03 set. 2015.

VIANA, William Barbosa. et al. Avaliação de Desempenho e Transparência Organizacional: Um estudo exploratório numa empresa Benchmark da Bovespa. In: **Encontro Nacional de Engenharia de Produção,** 2010, São Carlos. Disponível em: <http://www.abepro.org.br/biblioteca/enegep2010_TN_STO_134_851_16926.pdff>. Acesso em 22 set. 2015.

Sustentabilidade Ambiental no Cultivo da Erva-Mate e no Processo de Produção de uma Ervateira

Diego Federle
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
Graduado do Curso de Ciências Contábeis – UNOCHAPECÓ
diegofederle@unochapeco.edu.br

Daniela Di Domenico
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
Mestre em Ciências Contábeis – FURB
didomenico@unochapeco.edu.br

Sady Mazzioni
Universidade Comunitária da Região de Chapecó – UNOCHAPECÓ
Doutor em Ciências Contábeis e Administração - FURB
Professor do Mestrado em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ
sady@unochapeco.edu.br

Mauro Lizot
Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ
Mestrando em Engenharia de Produção e Sistemas – UTFPR
mauro.lizot@unochapeco.edu.br

RESUMO:
O presente trabalho teve como objetivo analisar os possíveis impactos ambientais no cultivo da erva-mate e no processo de produção de uma ervateira. Para a realização do referido estudo foi utilizado como metodologia de coleta de dados a aplicação de um questionário contendo vinte perguntas, para vinte produtores de erva-mate localizados na região de Erval Grande – RS, e o outro questionário contendo treze perguntas, aplicado para o proprietário da Ervateira Ervalense Ltda, localizada na BR 480, Km 21, na cidade de Erval Grande – RS. Na compilação dos dados colhidos, foi possível identificar indícios de impacto ambiental no cultivo da erva-mate, em relação aos métodos de limpeza, quando da utilização de agrotóxicos, e na adubação dos ervais, quando feito de dejetos suínos. Quanto aos dados coletados do proprietário da empresa, observou-se que o mesmo está ciente da importância da preservação do meio ambiente e a sua organização já utiliza meios para reduzir o impacto ambiental no decorrer do processo produtivo.

Palavras-chaves: Erva-mate, Impacto ambiental, Sustentabilidade.

ABSTRACT:
This study aimed to analyze the potential environmental impacts on yerba mate cultivation and production of a ervateira process. For the realization of this study was used as data collection methodology to apply a questionnaire containing twenty questions for twenty yerba mate producers located in the region of Erval Grande - RS, and the other questionnaire with thirteen questions, applied to the owner Ervateira Ervalense Ltda, located at BR 480, Km 21,

in the city of Erval Grande - RS. In the compilation of the data collected, it was possible to identify environmental impact of evidence in the cultivation of yerba mate, in relation to cleaning methods, when the use of pesticides, and fertilizers of herbal when made from pig manure. The data collected from the business owner, it was observed that it is aware of the importance of preserving the environment and your organization already uses means to reduce the environmental impact during the production process.

Keywords: Yerba Mate, Environmental Impact, Sustainability.

1 INTRODUÇÃO

É possível notar que não só as empresas do Brasil, mas do mundo todo, estão focando suas atenções para o desenvolvimento sustentável. Conforme Lunardi, Simões e Frio (2014), as diversas questões que envolvem os problemas ambientais, bem como a escassez de recursos naturais não renováveis e o crescimento econômico das empresas, sem o cuidado com o desenvolvimento sustentável, vem sendo nos últimos anos, uma grande preocupação do mundo. Essa preocupação vem chamando a atenção e fazendo com que os governantes, a sociedade civil e as próprias organizações comecem a adotar várias medidas para preservação do meio ambiente, com o objetivo de garantir a sobrevivência das gerações futuras (SANTOS; CANDIDO, 2013; SOARES; PORTO, 2007).

Para Martins et al. (2010), administrar uma empresa conduzindo-a para obtenção da competitividade e ao mesmo tempo colaborar com a sustentabilidade socioambiental tem se tornado um dos maiores desafios na gestão empresarial.

Ainda de acordo com o pensamento de Martins et al. (2010), os impactos ambientais acumulados durantes anos, fizeram aparecer vários movimentos e ações que ressaltam as políticas socioeconômicas juntamente com a busca do combate ao desrespeito ambiental, exemplo disso, foi em junho de 1972 quando ocorreu a primeira Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente, na cidade de Estocolmo, aonde foi fixado os aspectos ambientais nas agendas oficiais mundiais.

A sustentabilidade nas organizações não é somente um apelo da sociedade civil, mas também um diferencial competitivo diante das empresas concorrentes. Os consumidores estão cada vez mais atentos ao consumo de mercadorias de empresas que visam o crescimento de forma sustentável, ou seja, buscando alcançar seus objetivos com o menor impacto ambiental possível (SANTOS; CANDIDO, 2013, COSTA et al., 2013).

Segundo Sydow (2010), são três os fatores predominantes nos impactos ambientais associados à produção de erva-mate: 1) roçada; 2) uso de agrotóxicos e 3) presença de animais domésticos. A utilizada da roçada causa somente o raleamento da vegetação do sub-bosque. O uso do agrotóxico tem o objetivo de ralear e eliminar o sub-bosque, mais seu efeito e muito intensivo, pois ocorre uma grande mortalidade das plantas impactando sobre os animais que vivem naquele local. E a criação de animais domésticos causa enorme impacto sobre todos os componentes, desde a diminuição da regeneração do sub-bosque até a compactação do solo (SOARES; PORTO, 2007).

Diante deste contexto emerge o questionamento central da pesquisa: Quais são os possíveis impactos ambientais no cultivo da erva-mate e no processo de produção de uma ervateira?

O objetivo geral do estudo é analisar os possíveis impactos ambientais no cultivo da erva-mate e no processo de produção de uma ervateira. Justifica-se a elaboração desta

pesquisa, por poder ser fonte de informação para ajudar a empresa e os produtores na orientação com o cuidado que se deve ter em relação aos prováveis impactos ambientais no processo que envolve o cultivo e a produção de erva-mate cancheada e para chimarrão. Assim foi fornecido um questionário aos participantes da pesquisa, para identificar se existe ou não algum possível dano causado no meio ambiente, caso for encontrado, serão propostas ações mais eficientes e que diminuam o impacto causado, assim trazendo uma melhoria na qualidade ambiental das propriedades e da empresa.

Este artigo está estruturado da seguinte forma: em primeiro momento foi descrito o resumo; em segundo momento a introdução, onde abordou a temática discutida, fazendo uma breve apresentação sobre o impacto ambiental causado no processo produtivo e a sustentabilidade ambiental diante das empresas, e uma breve percepção dos consumidores frente a este problema; em terceiro momento, é feita uma contextualização dos conceitos referentes ao desenvolvimento sustentável e o impacto ambiental; após isso, são apresentados os aspectos metodológicos para a realização da pesquisa; e por final, foi realizada a tabulação e análise dos dados coletados nas entrevistas com os produtores rurais e com o proprietário da ervateira.

2 REVISÃO DE LITERATURA

Para o embasamento para o problema aqui apresentado e justificar a pesquisa, seguem dois subitens sobre a Sustentabilidade ambiental e o Impacto ambiental na produção de erva-mate.

2.1 Sustentabilidade ambiental

Sustentabilidade ambiental é uma preservação do meio ambiente, onde as empresas devem desenvolver suas atividades buscando sempre atender a necessidade da conservação do meio ambiente, sem dizimar os recursos naturais do planeta (CRISOSTOMO et al., 2012).

Para Canepa (2007), Sustentabilidade Ambiental é caracterizada não como um estado fixo de reconciliação, mas sim como um processo de mudanças, onde compatibiliza a exploração de recursos, com a administração de investimentos tecnológicos e as mudanças institucionais com o presente e o futuro.

De acordo com Silveira, Pfitscher e Uhlmann (2012), a população a cada dia vem obtendo conhecimento de que a prevenção do meio ambiente é a melhor maneira de garantir um futuro promissor. Preservar o meio em que se vive tornou-se uma das principais autoridades sociais de cada ser humano, com a pressão da população, da mídia e dos órgãos fiscalizadores, as empresas estão cada vez mais voltadas para o controle da eliminação dos seus resíduos no meio ambiente, e estão procurando sempre o aperfeiçoamento de alternativas que gerem menor impacto ambiental (ABDALA; TAKIMURA, 2012).

Para o Oliveira Filho, Gomes e Disperati (2008), é possível perceber facilmente que as empresas estão procurando se destacar em todos os quesitos, bem como fornecer produtos com maior qualidade, oferecer preços mais atrativos aos clientes, oferecer qualidade no atendimento, agradar e fidelizar os clientes. Porém, é notável também a crescente preocupação das empresas em oferecer todos os seus produtos trabalhando de maneira sustentável. Os clientes também estão mais informados e atentos a questão da sustentabilidade, os mesmos estão procurando comprar produtos de empresas que trabalham com o comprometimento ao cuidado ao meio ambiente (BATTISTELLA, et al. 2012).

Lundberg, Barlsfors e Folkeson (2009), mencionam que além das exigências da sociedade, também ocorre à pressão do governo, no que implica em um maior esforço das entidades para a avaliação do seu desempenho ambiental e das melhorias efetivas dos resultados encontrados. De maneira adicional, muitos modelos para avaliação de desempenho ambiental estão sendo colocados para atingir tais objetivos (CRISOSTOMO et al., 2012).

Diante do pensamento de Pereira e Rosires (2012), a sustentabilidade ambiental obteve atenção, uma vez que está associado ao impacto das atividades organizacionais sobre a sociedade, o que inclui saúde, bem-estar, ambientes urbanos, qualidade do ar e da água, congestionamento, impactos ecológicos, esgotamento ou manutenção dos recursos e poluição. Com isso as organizações têm se preocupado em monitorar os impactos ambientais causados pelas suas atividades produtivas, procurando assim a proteção do meio ambiente.

De acordo com Cabestre, Graziadei e Filho (2008), com a necessidade de se fazer algo a favor do meio ambiente, no ano de 1987 a Comissão mundial do meio ambiente, dirigida pela primeira ministra da Noruega *Gro Harlem Brundtland*, que expôs o Relatório *Brundtland,* o primeiro que utilizou o termo de desenvolvimento sustentável, o qual lida com problemas ambientais e sugere um inventário de táticas para sua análise.

Diante dos conceitos, é possível dizer que a sustentabilidade ambiental é o desenvolvimento econômico e material sem prejudicar o meio ambiente, ou seja, são ações e atividades humanas que procuram suprir necessidades atuais da humanidade sem comprometer as gerações futuras, seguindo essa idéia pode-se garantir o desenvolvimento sustentável. Entretanto, observa-se**,** a partir desta conceituação, que existem vários desafios a serem superados, sendo eles os poderes públicos, ou a própria sociedade, a fim de alcançar a sustentabilidade das relações homem e meio ambiente (ABDALA; TAKIMURA, 2012).

2.2 Impactos ambientais na produção de erva-mate

Impacto ambiental pode ser definido como qualquer alteração das propriedades físicas, químicas e biológicas do meio ambiente resultantes de atividades humanas que, direta ou indiretamente afetem a saúde, a segurança, e o bem-estar da população; as atividades sócias e econômicas; a biota; as condições estéticas e sanitárias do meio ambiente e a qualidade dos recursos ambientais (Resolução CONAMA nº 01 de 23/01/86).

Segundo Marinho et al. (2012), o impacto ambiental é um instrumento de caráter prévio, antecipatório e preventivo que almeja o equacionamento do combate entre a necessidade de apropriação e consumo dos recursos naturais, por meio da utilização de procedimentos e atividade sequenciais para chegar a manutenção do padrão de qualidade ambiental.

Segundo Oliveira Filho, Gomes e Disperati (2008), existe grande aumento do interesse pelo cultivo da erva-mate, buscando maiores ganhos com esse produto ocorreu a domesticação da cultura da erva-mate, retirando a espécie do seu habitat natural no interior de Florestas de Araucária, e cultivando-as em lugares puros a céu aberto. Diante disto, os ervais expostos a grande luminosidade alteram seus processos metabólicos, assim ele se torna mais frágil e ocorre mais facilmente o ataque de pragas e doenças, além de gerar um produto de qualidade inferior.

Ainda segundo Oliveira Filho, Gomes e Disperati (2008), o cuidado em relação ao impacto ambiental na extração de ervais vem tendo a devida importância de pouco tempo para cá, porém, mesmo sem saber, já se podia ter certa atenção em relação a extração de ervais e diminuição do impacto ambiental, pois a extração não exigia a derrubada de matas fechadas,

dado que a erva de melhor qualidade é aquela que se desenvolve na sombra de árvores nativas, pois mantém um gosto mais saboroso e suave no consumo final da erva.

Para tentar identificar se no cultivo dos ervais e no processo de produção da erva-mate na empresa, existe alguma situação que possa ser definida como impacto ambiental foi elaborado questões para obtenção de respostas que ajudem a identificar se ocorre algum impacto ambiental neste processo.

3 METODOLOGIA

A pesquisa realizada caracterizou-se por ser uma pesquisa descritiva, pois a mesma possui técnicas para a coleta de dados, que conforme Andrade (2002a) a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, o pesquisador poderá estudar o mundo físico e humano sem intervir nos dados coletados. O instrumento de coleta de dados utilizado foi o questionário, que foi aplicado para vinte produtores de erva-mate localizados na região de Erval Grande - RS, o questionário continha vinte perguntas; foi aplicado também um questionário, com treze perguntas, para o proprietário da empresa Ervateira Ervalense Ltda, localizada na cidade de Erval Grande – RS.

No questionário aplicado aos produtores de erva-mate, foram elaboradas perguntas que buscou identificar a quantidade de ervais por propriedade, e em seguida foram elaboradas questões para investigação de métodos usados no cultivo dos ervais. No questionário aplicado ao proprietário, foi feito perguntas direcionadas ao processo produtivo relacionando a preservação ambiental.

Quanto aos procedimentos, o método utilizado para a condução deste artigo foi mediante um levantamento, por meio de uma pesquisa de campo, e uma entrevista semi-estruturada onde foram aplicadas questões predeterminadas aos sujeitos da pesquisa, que conforme Raupp e Beuren (2012), os dados pertencentes a esse tipo de pesquisa podem ser recolhidos com base em uma amostra coletada de determinados indivíduos ou meio que se deseja conhecer. Segundo Mattos (2005), na entrevista semi-estruturada, o investigador terá uma lista de questões para serem respondidas ou preenchidas, onde a entrevista possui flexibilidade, suas questões não precisam seguir a ordem prevista e também poderão ser formuladas novas questões no decorrer da entrevista.

A abordagem do problema de pesquisa foi desenvolvida sob característica qualitativa, onde segundo Turato (2005), o método qualitativo não abre mão de recursos como números, cálculo de percentagem, técnicas estatísticas, tabelas, amostra numericamente representativo.

Para análise dos dados obtidos através da coleta de dados, foram utilizadas tabelas por meio do auxílio do Microsoft Excel que facilitou o processo de análise.

4 ANÁLISE E INTERPRETAÇÃO DOS RESULTADOS

Neste ponto será apresentada a análise e a interpretação dos resultados da pesquisa, que teve como objetivo analisar e identificar os possíveis impactos ambientais no cultivo da erva-mate e no processo de produção de uma ervateira. Por meio da aplicação do questionário a alguns produtores da região de Erval Grande, e ao proprietário da empresa Ervateira Ervalense Ltda, foi possível realizar a pesquisa, com a abordagem de questões pertinentes ao assunto, proporcionando a apuração das práticas relacionadas ao cultivo da erva-mate pelo produtor rural e ao processo de produção da erva-mate na empresa.

Os resultados adquiridos na pesquisa foram elaborados em tabelas, onde os dados foram distribuídos em cinco subitens para que estes possam ser compreendidos mais facilmente, e em seguida foram analisados e interpretados.

4.1 Características das propriedades e análise dos dados

O estudo realizado teve como população vinte produtores de erva-mate da região de Erval Grande- RS, estes sendo de pequeno e médio porte, onde foram escolhidos de forma aleatória, e também uma ervateira, com razão social Ervateira Ervalense Ltda, com sede na RST 480, Km 21, na cidade de Erval Grande - RS.

Em primeiro momento da pesquisa, os produtores foram questionados a respeito da quantidade de área destinada para a plantação de erva-mate e qual o tipo de erva é encontrado em sua propriedade, se é erva-mate Nativa ou erva-mate Plantada, isso está representado na Tabela 1.

Tabela 1- Quantidade de área destinada para a plantação e tipificação de erva-mate cultivada, pesquisado em junho de 2015.

Quantidade de Hectares	Quantidade de propriedades	% das propriedades	Classificação	Quantidade de propriedades	% de propriedades
1 há	4	20,00%	Nativa	3	15,00%
2 há	3	15,00%	Plantada	17	85,00%
3 há	8	40,00%			
Acima de 3 há	5	25,00%			
TOTAL	**20**	**100,00%**	**TOTAL**	**20**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 1, é possível identificar, em primeiro momento à quantidade de propriedades e quanto de área são destinados para a produção de erva-mate, além do percentual que todas as propriedades alcançam a respeito da quantidade; e em segundo momento é possível saber a espécie de erva-mate que é produzida em cada propriedade, bem como seu percentual.

Diante das informações coletadas na pesquisa e relacionadas na Tabela 1, das vinte propriedades, quatro possuem até um hectare de área destinada ao cultivo de erva-mate, correspondendo a 20% do total, três propriedades possuem dois hectares, isso equivale a 15% do total, oito propriedades possuem três hectares, o que equivale a 40% do total, e cinco propriedades possuem acima de três hectares de produção de erva-mate, correspondendo a 25% do total. Portanto, pode-se dizer que a quantidade destinada pelos produtores para o cultivo da erva-mate é pequena, a maioria tem entre um a três hectares cultivados.

Na mesma tabela é possível perceber também qual é a espécie de erva-mate produzida em cada propriedade, das vinte propriedades 15%, ou seja, três propriedades produzem erva-mate nativa e 85%, ou seja, dezessete propriedades produzem erva-mate plantada. Pode-se dizer que o percentual de erva-mate que foi plantado através de um processo natural é menor do que aquele que utiliza a prática do plantio. As ervateiras costumam pagar mais pelo erval nativo, devido à grande procura, isso porque o sabor da erva é mais suave, o chimarrão fica espumante e cremoso, pode-se dizer que a folha da erva-mate nativa é resultado de um processo harmônico que só a natureza consegue produzir.

O cultivo da erva-mate vem ganhando força na região nos últimos quatro anos devido ao aumento dos preços que as ervateiras pagam por sua matéria prima. Apesar de o crescimento da planta ser demorado, aproximadamente cinco anos para a primeira poda, ainda

assim existem produtores investindo na plantação de ervais, pois o mesmo pode ser feito de forma manual e em terras não favoráveis para plantio de outras cultivares.

4.2 Características quanto a limpeza dos ervais

A Tabela 2 informa a quantidade de propriedades e os métodos utilizados para a limpeza da área destinada aos ervais, e também informa quantas vezes por ano é realizado à limpeza da área.

Tabela 2- Método de limpeza e periodicidade de realização, pesquisados em junho de 2015.

Descrição	Quantidade de propriedades	% de propriedades	Utilização anual	Utilização de agrotóxico	Utiliza de roçadas
Sim, ocorre o uso de agrotóxicos.	9	45,00%	Uma vez ao ano	2	2
Utilização de roçadas	11	55,00%	Uma vez a cada dois anos	5	6
			Uma vez a cada três anos	2	3
TOTAL	**20**	**100,00%**	**TOTAL**	**9**	**11**

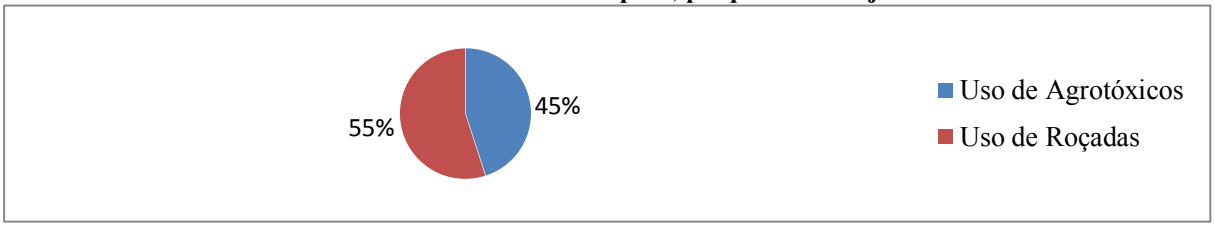
Fonte: Dados da pesquisa.

Diante dos dados apresentados na Tabela 2 é possível perceber que para a limpeza da área dos ervais, nove propriedades utilizam agrotóxicos, e onze propriedades usam o método de roçadas. Em relação às nove propriedades que usam agrotóxicos, duas delas utilizam esse recurso somente uma vez por ano, cinco utilizam uma vez a cada dois anos e duas propriedades utilizam uma vez a cada três anos. Com base nisso, é possível afirmar que as duas propriedades que utilizam agrotóxicos anualmente estão aplicando agrotóxicos de forma exagerada o que acaba agredindo muito o meio ambiente, onde estão deixando as terras expostas sem proteção vegetal.

Nota-se também, que 55% dos produtores utilizam a roçada como método de limpeza de seus ervais, o que é possível afirmar ser um ponto positivo ao meio ambiente, pois isso tem um menor impacto ambiental se comparado com o uso de agrotóxicos, além do menor custo que esse método de limpeza gera aos produtores. Para a limpeza desse tipo de planta pode ser utilizada apenas a roçada, não existe a necessidade de agrotóxicos, pois os ervais não são prejudicados pela vegetação do local. E conforme o autor Andrade (2002b), para favorecer o desenvolvimento das plantas e o melhor aproveitamento da mão-de-obra deve-se ter como prática geral a utilização de roçadas na vegetação de menor porte, fazer raleamento, realizar um replantio nas clareiras existentes e recuperar as plantas decadentes, pois dessa maneira não causam tanto impacto ambiental e aumentam a produtividade dos ervais.

O Gráfico 1, evidencia, do total das áreas que possui erva-mate, quanto dela é feito roçada e quanto faz o uso de agrotóxicos como método de limpeza.

Gráfico 1- Percentual de cada método utilizado na limpeza, pesquisados em junho de 2015



Fonte: Dados da Pesquisa.

Conforme o Gráfico 1, notou-se que 45% das propriedades utilizam agrotóxicos e 55% utilizam roçadas para a limpeza de suas plantações de erva-mate. Os agricultores que usam agrotóxicos acham esse método mais fácil, mas com isso o impacto ambiental causado se torna muito grande, pois acabam com todas as espécies de plantas desde as maiores até as menores, sendo que algumas não teriam necessidade de serem eliminadas.

Para minimizar este impacto os órgãos ambientais e poder público, poderiam auxiliar estes produtores, fornecendo cursos, palestras e treinamentos com o objetivo de mostrá-los a importância da preservação ambiental e ajudá-los na escolha do método de limpeza que causa o menor impacto ambiental possível ao meio ambiente.

Segundo Soares e Porto (2007), os agrotóxicos agem de duas formas, acumulando-se no ecossistema, e contaminando a água e o solo. Onde segundo os autores a dissipação de agrotóxicos no meio ambiente pode causar instabilidade no ecossistema. A outra via de impacto ambiental é vista como a principal preocupação da agricultura em relação ao meio ambiente, por causar uma degradação da qualidade da água subterrânea e superficial. No que diz respeito à contaminação do solo, segundo Soares e Porto (2007), o acumulo dos agrotóxicos pode debilitar e provocar absorção de elementos minerais, onde os principais são os solos desnudos, ocasionando uma baixa de fertilidade do mesmo, assim os agricultores que utilizam agrotóxicos em suas terras podem estar perdendo a fertilidade, fazendo com que seus ervais diminuam sua produção.

Portanto é de suma importância fazer um controle adequado nos métodos utilizados para a limpeza dos ervais, pois assim os produtores conseguirão preservar os recursos naturais existentes em suas propriedades.

Outro ponto importante que foi coletado na pesquisa é em relação ao trafego de animais na área dos ervais, onde os proprietários utilizam da pastagem existente nessa área para alimentar seus gados. Foi possível identificar que em sete propriedades existe o trafego de animais entre os ervais, o que acaba compactando o solo, deixando-o com baixa capacidade de crescimento da vegetação, e dificultando com que as águas da chuva penetrem no solo. Em doze propriedades não acontece o trafego de animais. Conforme o estudo de Bertol et al., (2000), o manejo de animais sobre pastagens causa alterações das propriedades físicas do solo, com as pressões que os animais causam com o seu pisoteio, ocasionam alterações na consistência e na permeabilidade do solo, fazendo com que o solo perca sua produtividade e capacidade de regeneração da vegetação.

4.3 Características quanto ao método de adubação do solo

A Tabela 3 informa quantas propriedades fazem o uso de dejetos de animais para adubação do solo, e quantas vezes por ano são utilizadas.

Tabela 3- Aplicação de dejetos de animais no solo e quantas vezes por ano, pesquisados em junho de 2015.

Aplicação de dejetos no solo	Quantidade de propriedades	Aplicação Adubo	Quantidade de propriedades	% de propriedades
Sim	17	Uma vez por ano	6	35,29%
Não	3	A cada dois anos	8	47,06%
		Acima de três anos	3	17,65%
TOTAL	**20**	**TOTAL**	**17**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 3 pode-se observar que das vinte propriedades, dezessete delas fazem o uso de dejetos animais para a adubação dos ervais e três não utilizam esse método. Das dezessete propriedades que utilizam, seis delas fazem a adubação com dejetos animais uma vez por ano, o que equivale a 35,29% do total, oito propriedades fazem a cada dois anos, o que equivale a 47,06%, e três propriedades disseram que fazem a adubação a cada três anos ou mais, o que equivale a 17,65%.

Ainda segundo as propriedades rurais analisadas, são dois os tipos de adubação utilizados nas áreas dos ervais, os quais são a cama aviária, e os dejetos suínos, estes são provindos dos próprios aviários e pocilgas de suas propriedades e ou dos agricultores da região de Erval Grande –RS.

Percebeu-se também que das dezessete propriedades que fazem o uso de desejos de animais para a adubação, quinze delas utilizam cama aviária, o qual causa um menor impacto ambiental; e dois produtores rurais utilizam dejetos de suínos, que causa um maior impacto ambiental, pois se aplicado de forma exagerada pode comprometer os cursos d'água da propriedade, devido os dejetos se infiltram na terra ou correrem sobre o solo, além em decorrência das chuvas após a aplicação do adubo, pois acaba levando estes dejetos para as fontes de água contaminando-as. Segundo Ceretta, Durigon e Girotto (2005), a utilização de dejetos suínos para a adubação existe, pois é uma fonte de nutrientes para as plantas, mas sabe-se que a aplicação exagerada de dejetos suínos no solo, pode ocasionar a contaminação das águas da propriedade.

O melhor método de adubação seria a cama aviária que de acordo com Henry e White (1993), pela riqueza em matéria orgânica e nutriente para o sistema e o solo-planta, o composto de cama de frango ou cama aviária apresenta características que o recomenda para o uso agrícola.

Assim segundo Santos, Bellingieri e Freitas (2008) são vários os benefícios adquiridos com o uso do material orgânico na adubação, pois estes proporcionam uma estrutura física do solo, evitando sua compactação, permitindo ao solo melhores condições de produtividade, e com o custo mais baixo para o produtor.

4.4 Características quanto a cursos d'água nas propriedades

A Tabela 4 informa quantas propriedades possuem algum de curso d'água, e se possui algum tipo de proteção.

Tabela 4- Cursos d'água ou fontes nas propriedades, pesquisadas em junho de 2015.

Descrição	Quantidade de propriedades	% de propriedades	Preservação	% de propriedades
Rio	3	15,00%	Sim	35,00%
Córrego	5	25,00%	Não	65,00%
Nascente	1	5,00%		
Açude	11	55,00%		
TOTAL	**20**	**100,00%**	**TOTAL**	**100,00%**

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 é possível ver que existem cursos de água ou fontes nas vinte propriedades analisadas. Em três propriedades existem rios, em cinco propriedades existem córregos, onze propriedades possuem açudes e apenas uma propriedade possui nascente.

Das propriedades que possuem rios, nascente e três propriedades das cinco que possuem córrego, se encontram em meio à floresta nativa, possuindo uma proteção natural,

porém estes produtores relataram que não fazem nenhum monitoramento para ver se os cursos de água não estão sendo contaminados de outra forma.

É possível notar também que apenas 35% das propriedades possuem uma proteção natural de suas fontes e cursos d'água, e 65% não possuem nenhum tipo de proteção, onde estes são representados pelas propriedades com açudes e duas propriedades que possuem córrego.

Ainda segundo informações da pesquisa com os produtores de erva-mate, sete propriedades possuem suas Áreas de Preservação Permanente (APP) preservadas. Conforme a Lei 12.727/2012, a preservação de florestas e da vegetação nativa é essencial, pois essas áreas têm como função, a preservação dos recursos hídricos e a biodiversidade, assim está por sua vez mantém a integridade do sistema para o bem-estar das gerações presentes e futuras. Conforme o estudo de Castro (2005), o grande desmatamento que está ocorrendo aliado com um novo sistema agropecuário, gerou vários impactos ambientais como o comprometimento da biodiversidade, o surgimento de processos erosivos junto com a contaminação dos solos e dos cursos d'água pelo uso de fertilizantes e agrotóxicos.

Dos vinte produtores que participaram da pesquisa, nenhum faz análise do solo, porém todos eles acham necessário cuidar do meio ambiente, segundo eles porque a natureza responde para nós como a gente cuida dela. Todos também se dispuseram a modificar o que está de forma incorreta para melhorar a qualidade do ambiente e diminuir o impacto ambiental causado pelo método que cada um utiliza no cultivo de seus ervais.

4.5 Análise do processo produtivo da ervateira ervalense

De acordo com as informações obtidas na entrevista aplicada ao proprietário da empresa Ervateira Ervalense, identificou-se que a quantidade da erva-mate cancheada produzida mensalmente é em média 35.000kg.

Para a secagem da erva-mate, conforme o proprietário é utilizado aproximadamente 100 m³ de cavaco, esse sendo somente da espécie de eucalipto, comprado de outra empresa que só fornece cavacos de madeira de reflorestamento. A Ervateira tem como regra a compra de cavacos somente de empresa que utilizam madeira de reflorestamento.

Em relação ao processo produtivo segue tabela abaixo:

Tabela 5 - Controles do processo produtivo, pesquisados em junho de 2015.

Descrição	Sim ou Não	Cite a destinação
Existem sobras das fornalhas?	Sim	Incorporação ao solo
Existe Controle de perda de Matéria-Prima?	Não	
Existe resíduo na produção?	Sim	Incorporação ao solo

Fonte: Dados da Pesquisa.

Percebe-se que no processo produtivo da erva-mate o proprietário tem o cuidado com o meio ambiente, pois as sobras das fornalhas, ou seja, a cinza, e também os resíduos do processo produtivo, citando como exemplo as folhas da erva e a erva que cai da máquina de trituração, tudo isso já tem um destino, eles são utilizados para incorporação ao solo, pois servem para adubação na horta que o proprietário tem próximo a ervateira. Porém, a empresa ainda não tem um controle de perda de matéria-prima, o que em relação ao meio ambiente pode se dizer que não causa danos, pois a matéria-prima é a erva-mate, e o que cai no chão durante o processo na empresa é usado para adubação das terras do proprietário.

Ainda sobre a pesquisa na Ervateira Ervalense, foi questionado sobre a existência de controle de água, energia e emissão atmosférica, os quais seguem na Tabela 6 os resultados coletados:

Tabela 6- Controle do consumo de água, energia e emissão atmosférica, pesquisados em junho de 2015

Descrição	Positivo	Negativo
Controle de consumo de água?	Sim	
Controle de consumo de Energia?	Sim	
Existe um controle de emissão atmosférica?		Não Possui

Fonte: Dados da pesquisa.

Na Tabela 6, foi possível identificar que na empresa existe o controle de consumo de água e o controle de consumo de energia, isso significa um menor impacto na natureza. Conforme o proprietário a preocupação com o meio ambiente está presente na empresa, por isso quando é necessário adquirir novos equipamentos, o mesmo procura aqueles que têm um gasto menor de energia, além de preservar o meio ambiente ele gera um menor custo para a organização.

Ainda na Tabela 6, pode-se notar que a empresa não possui um controle de emissão atmosférica, pois no processo de secagem da erva-mate existe a emissão da fumaça ao meio ambiente o qual causa um impacto na natureza devido a fumaça que é formada na fornalha ser expelida para o meio ambiente sem controle algum. Mas o proprietário sabe da importância do controle de emissão atmosférica e está sempre em busca de novos métodos que ajudem a diminuir a carga de fumaça ao meio ambiente, prova disso é a implantação de um novo método de secagem da erva-mate, o qual diminui a emissão de gases na natureza, pois para a produção de 40.000 kg de erva cancheada, consumia-se, pelo método antigo de secagem 112 m³ de lenha, com o novo método implantado este ano, ela consome em média 98 m³ de cavaco, ou seja, uma diminuição de 14m³.

Em outra questão aplicada ao proprietário ele respondeu que a empresa oferece cursos e treinamentos para os funcionários para enfatizar a importância do uso racional da energia elétrica e de matérias-primas utilizadas no dia-a-dia da empresa. Isso mostra a preocupação que o proprietário tem em relação ao conhecimento dos funcionários sobre a preservação ambiental, passando para eles através das palestras, qual atitude se deve ter dentro da empresa para diminuir o desperdício de matérias primas, e para diminuir o uso de energia e o consumo de água.

A empresa também possui o Cadastro Técnico Federal das Atividades Potencialmente Poluidoras e Utilizadora de Recursos Ambientais junto ao IBAMA, onde segundo este cadastro a empresa Ervateira Ervalense encontra-se em conformidade com as suas obrigações cadastrais e de prestação de informações ambientais sobre as atividades desenvolvidas sobre controle e fiscalização do IBAMA. Isso demonstra que a empresa cumpre seu dever perante as leis de preservação ambiental.

Assim Segundo Battistella et al. (2012), os consumidores hoje em dia estão cada vez mais buscando comprar produtos e serviços de empresas que possuem um comportamento empresarial socioambiental responsável, com isto a empresa pesquisada está fazendo sua parte para tentar diminuir o impacto causado pelo seu processo, fazendo melhorias em seus equipamentos e utilizando-se de um controle do seu consumo de água e energia, em contrapartida esperando que esse seu esforço seja reconhecido pelos seus clientes.

5 CONCLUSÕES E PESQUISAS FUTURAS

Nos últimos anos a preocupação e o cuidado com o meio ambiente vêm aumentando consideravelmente, as pessoas e as empresas estão se conscientizando que a preservação é necessária para a sobrevivência da geração futura. Na maioria das empresas de hoje, o processo produtivo é analisado e repensado para causar o menor impacto possível, caso

contrário existem multas que as obrigam a cumprir seu dever. Neste sentido, o estudo teve como principal objetivo analisar e identificar os possíveis impactos ambientais no cultivo da erva-mate e no processo de produção de uma ervateira.

Como principais características apresentadas pela pesquisa, pode-se observar que todas as propriedades utilizam de mão de obra familiar, onde todas as amostras utilizadas são de propriedades de pequeno porte como características da região, onde o cultivo da erva-mate é utilizado como uma fonte de renda extra na família.

Com o estudo pode-se notar que a maioria dos produtores enfrentam dificuldades em relação à preservação do meio ambiente quando realizado o cultivo de erva-mate. Também se identificou que 100% dos produtores entrevistados responderam que concordam que a preservação é importante para a sociedade, e sabem que é necessário mudar alguns comportamentos para poder preservar os recursos naturais. Ainda conforme os produtores o governo precisa, junto com o órgão ambiental, dispor de recursos para facilitar o cultivo de ervais de forma que a não agredir o meio ambiente.

Portanto, com a pesquisa realizada com os produtores, notou-se que existe impacto ambiental no cultivo de erva-mate, porém não se pode classificar com um impacto elevado, pois foi possível perceber que a poluição do meio ambiente encontra-se nos métodos de limpeza e adubações dos ervais; na limpeza quando alguns produtores fazem o uso de agrotóxicos, e esse ser aplicado de forma exagerada pode poluir ás águas existentes na propriedade, e na adubação, quando feito de dejetos suínos, podendo poluir rios, córregos e nascentes, se aplicado de forma incorreta.

Já no processo produtivo dentro da ervateira, observou que o proprietário tem conhecimento da importância da preservação ambiental, e a empresa trabalha de maneira que o impacto ambiental não seja muito elevado, prova disso é a realização de controle de energia elétrica e de consumo de água; os resíduos da produção e as cinzas que sobram das fornalhas são utilizados para adubação das terras; o cavaco utilizado para secagem da erva é somente de eucalipto, planta de reflorestamento. Com isso, percebeu-se que a empresa não causa um impacto ambiental elevado.

Com a elaboração desta pesquisa, observou-se as perspectivas de novos estudos sobre o tema, possibilitando um maior aprofundamento, com novas formas de abordagem agregando todos os processos de cultivo, não só o da erva-mate. Também verificar se os agricultores, após esta pesquisa tomaram consciência e mudaram seus métodos não só no cultivo da erva-mate, mas também em relação a outros produtos cultivados nas propriedades. Assim, como sugestão para futuras pesquisas, recomenda-se a realização de novos trabalhos englobando todos os produtos produzidos nas propriedades em confrontação com as leis ambientais vigentes, e os custos que os produtores terão diante estes ajustes.

REFERÊNCIAS

ABDALA, E. C.; TAKIMURA, M. T. Estratégia e responsabilidade socioambiental: uma análise de conteúdo em instituições financeiras nacionais e estrangeiras instaladas no Brasil. **Revista Eletrônica de Negócios Internacionais da ESPM**, v. 7, n. 2, p. 156-186, 2012.

ANDRADE, M. M.. Como Preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas. 5ed. São Paulo: atlas, 2002a.

ANDRADE, F. M. de. Exploração, manejo e potencial socioeconômico da erva-mate. IN: SIMÕES, L.L.; LINO, C. F. (Org.). **Sustentável Mata Atlântica**: a exploração de seus recursos florestais. São Paulo: SENAC, 2002b.

BATTISTELLA, L. F., VELTER, A. N., GROOHMANN, M. Z., COSTA, V. M. F. Avaliação da importância percebida e da recompensa atribuída pelos consumidores a empresa com responsabilidade socioambiental. **Revista Alcance**, v. 19, n. 1, p. 35-51, 2012.

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

BERTOL, I.; ALMEIDA, J. A. de; ALMEIDA, E. X.;KURTZ, C. Propriedades físicas do solo relacionadas a diferentes níveis de oferta de forragem de capim-Elefante-Anão cv. Mott. **Pesquisa Agropecuária Brasileira**, v.35, n.5, p.1047- 1054, 2000.

BRASIL. **Lei n° 12.727 de 17 de outubro de 2012** – Proteção da vegetação nativa. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/L12727.htm> Acesso em 24 de Outubro de 2015.

CABESTRE, A. S.; GRAZIADEL, M. T.; FILHO, P. P. Comunicação estratégica, sustentabilidade e responsabilidade socioambiental: um estudo destacado os aspectos teórico-conceituais e práticos. **Conexão- comunicação e cultura**, v. 7, n. 13. 2008.

CANEPA, C. **Cidades Sustentáveis**: **o município como lócus da sustentabilidade**. São Paulo: Editora RCS, 2007.

CASTRO, S.S. Erosão hídrica na alta bacia do Rio Araguaia: Distribuição, condicionantes, origem e dinâmica atual. **Revista do Departamento de Geografia-USP**, v. 17, p. 38-60, 2005.

CERETTA, C. J. B. C. A.; DURIGON, R.; GIROTTO, N. P. E.. Dejeto líquido de suínos: II–perdas de nitrogênio e fósforo por percolação no solo sob plantio direto. **Ciência Rural**, v. 35, n. 6, 2005.

COSTA, M. I.; TORRES, L. S.; VASCONCELOS, A. C.; LUCA, M. M. M. Classificação do conteúdo dos relatórios de sustentabilidade de empresas premiadas por suas práticas de Responsabilidade Socioambiental. **Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade**, v. 7, n. 2, p. 147-166, 2013.

CRISÓSTOMO, V. L.; SOUZA, J. L.; PARENTE, P. H. N. Possível efeito regulatório na responsabilidade socioambiental da empresa brasileira em função da Lei n°10.165/2000. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 6, n. 3, p. 157-170, 2012.

HENRY, S. T.; WHITE, R. K.Compostagem de cama de frango dois sistemas de manejo. **Transações da ASAE** ,Saint Joseph, v.36 , n.3, p.873-877 , 1993 .

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. **Censo agropecuário brasileiro 2006**. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/economia/agropecuaria/censoagro/2006/default.shtm > Acesso em: 27 de dezembro de 2015.

LUNARDI, G. L.; SIMÕES, R.; FRIO, R. S. TI Verde: uma análise dos principais benefícios e práticas utilizadas pelas organizações. **Revista Eletrônica de Administração**, v. 20, n. 1, p. 1-30, 2014.

LUNDBERG. K.; BALFORS, B.; FOLKESON, L. **Quadro de medição de desempenho ambiental de uma organização sueca setor público**.2009. 239 f. Dissertação (Mestrado em ciências da engenharia ambiental) - escola de engenharia ambiental, universidade de São Paulo, São Carlos, 2010.

MATTOS, P.; LINCOLN, C. L.: A entrevista não estruturada como forma de conversação: razões e sugestões para sua análise. **Rev. adm. Publica**, 2005.

MARINHO, M. M. O.; AGRA FILHO, S. S.; ORRICO, S. R. M.; SANTOS, F. C. Avaliação de impacto ambiental como instrumento de estímulo à produção limpa: desafios e oportunidades no Estado da Bahia.**Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 6, n. 3, p. 132-144, 2012.

MARTINS, E. S.; ROSSETTO, C. R.; ROSSETTO, A. M.; FERREIRA, E. Estudo da sustentabilidade empresarial: o caso de uma cooperativa gaúcha. **Revista Eletrônica de Gestão Organizacional**, 2011.

OLIVEIRA FILHO, P. C.; GOMES, G. S.; DISPERATI, A. A.. O geoprocessamento como suporte ao manejo sustentável da erva-mate (Ilexparaguariensis A. ST.-HIL.) em ambiente natural. **Floresta**, v. 38, n. 1, 2008.

PEREIRA, S. S.C.; ROSIRES C. Meio ambiente impacto ambiental e desenvolvimento sustentável: conceituações teóricas sobre o despertar da consciência ambiental. **Revista de Administração, Contabilidade e Sustentabilidade**, v. 2, n. 4, p. 35-57, 2012.

RESOLUÇÃO Conama Nº. 01 de 23 de janeiro de 1986, disponível em:< www.mma.gov.br> Acessado em 18 de Novembro de 215.

SANTOS, J. G.; CÂNDIDO, G. A. Sustentabilidade e agricultura familiar: um estudo de caso em uma associação de agricultores rurais. **Revista de Gestão Social e Ambiental**, v. 7, n. 1, p. 69-85, 2013.

SANTOS, C. C.; BELLINGIERI, P. A.; DE FREITAS, J. C. Efeito da aplicação de compostos orgânicos de cama de frango nas propriedades químicas de um Latossolo Vermelho Escuro cultivado com sogro granífero [Sorghum bicolor (L.) Moench]. **Científica**, v. 32, n. 2, p. 134-140, 2008.

SILVEIRA, E.; PFITSCHER, E. D.; UHLMANN, V. O. Análise de sustentabilidade ambiental em uma biblioteca universitária. **Revista Pretexto**, v. 13, n. 4, p. 50-65, 2012.

SOARES, W. L.; PORTO, M. F. Atividade agrícola e externalidade ambiental: uma análise a partir do uso de agrotóxicos no cerrado brasileiro. **CienSaudeColet**, v. 12, n. 1, p. 131-143, 2007.

SYDOW, V. G.. **Vegetação de sub-bosque em monocultura de EucalyptussalignaSm. (Myrtaceae)**. 2010. 61 f. Dissertação (Mestrado em ecologia) - Instituto de Biociências, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2010.

TURATO, E. R. Métodos qualitativos e quantitativos na área da saúde: definições, diferenças e seus objetos de pesquisa Qualitative and quantitative methods in health: definitions, differences and research subjects. **Rev Saúde Pública**, v. 39, n. 3, p. 507-14, 2005.

Tratamento dos efluentes da indústria serigráfica: Um estudo de caso

Camila Adam (adam.camila11@gmail.com)
Acadêmica do Curso de Ciências Contábeis na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC/CEAVI

Ana Flavia Costa (anaflavia.c20@gmail.com)
Acadêmica do Curso de Engenharia Sanitária na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC/CEAVI

Sergio Marian (sergio.marian@udesc.br)
Mestre e professor na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC/CEAVI

Luciano André Deitos Koslowski (luciano.koslowski@udesc.br)
Mestre e professor na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC/CEAVI

Marines Lucia Boff (marines.boff@udesc.br)
Mestre e professora na Universidade do Estado de Santa Catarina – UDESC/CEAVI

Resumo:
Ao longo das últimas décadas, vários acontecimentos trouxeram mudanças no cenário empresarial e muitas das práticas adotadas causaram impactos ao meio ambiente, onde a realidade atual exige a readequação de processos e produtos para atender à legislação ambiental vigente e às novas necessidades do mercado. Diante deste cenário, o presente artigo tem como foco uma pequena empresa do setor serigráfico do Alto Vale do Itajaí visando demonstrar, por meio de um estudo de caso, a viabilidade do tratamento dos efluentes oriundos de seus processos produtivos com o uso da eletrooxidação. Para tanto, foram efetuados testes para identificar qual a técnica mais adequada para o tratamento do efluente, bem como o levantamento dos materiais necessários para este tratamento. Com base nestes dados foram identificadas três opções que a empresa pode adotar, sendo duas delas com investimentos iniciais que oscilam entre R$ 4.133,00 e R$ 18.000,00 e gastos mensais entre 150,00 reais e 200,00 reais, e na terceira alternativa não há investimento inicial somente um gasto mensal de R$ R$300,00.

Palavras-chave: Análise de investimentos, Eletrooxidação, Efluente de serigrafia.

Treatment of affluent from serigraphy industry: A case study

Abstract
Over the past decades, several happenings have brought changes in the business environment and many of the adopted practices have caused impacts to the environment, where the present reality require the upgrading of processes and products to serve environmental regulations and the new market needs. In this context, this article has in focus a small company in the serigraphy industry localized in the "Alto Vale do Itajaí" order to demonstrate, through a case

study, the feasibility of the treatment of effluents from its production processes with the use of Electro-oxidation. Therefore, tests were performed to identify the most appropriate technique for the treatment of wastewater, and the lifting of the materials needed for this treatment. Based on these data it was identified three options that the company can to take, two of them with initial investments ranging from R$ 4,133.00 and R$ 18,000.00 and monthly expenses between R$ 150.00 and R$ 200.00, and the third alternative haven't an initial investment, only monthly expenses of R$ 300.00.

Key-words: Analysis of Investments, Electro-oxidation, Effluent from the silk screen process.

1 INTRODUÇÃO

A questão da sustentabilidade tem ganhado cada vez mais espaço nas produções acadêmica e científica bem como pelos governos, empresários e sociedade em geral. Esse crescente interesse pelo uso sustentável dos recursos naturais e a redução dos impactos da ação humana no meio ambiente são decorrentes, dentre outros fatores, dos eventos climáticos e desastres ambientais (ALMEIDA, 2007).

As produções acadêmica e científica proporcionam ao campo universitário uma difusão de conhecimentos e resultados a sociedade, não somente em forma de informações, mas de soluções e alternativas que promovam o desenvolvimento sustentável do planeta. Assim, quanto mais estudos e pesquisas são efetuadas referentes à preservação e à recuperação do meio ambiente, maiores serão as possibilidades de encontrar soluções, reduzir ou sanar os impactos que estão sendo causados pela ação humana.

Além do campo universitário, a questão ambiental também tem gerado interesse no setor empresarial, pois com o crescente interesse pelo modo de vida sustentável na sociedade a população tem se mostrado cada vez mais exigente quando se fala de produtos e modo de produção ecologicamente corretos, não esquecendo que os órgãos ambientais aumentaram à fiscalização e atualizaram as regulamentações exigidas das empresas (ALMEIDA, 2007).

Com essa nova realidade, o setor empresarial tem atualmente um novo desafio: readequar seus processos e produtos à legislação ambiental vigente, e num nível mais avançado recriar até mesmo sua visão e missão de mercado, para se adequar às novas necessidades que surgiram e atender os desejos dos clientes. Além disso, o meio empresarial também tem conseguido gerar novos produtos e negócios a partir do reaproveitamento de materiais do próprio processo produtivo, criando subprodutos que acabam gerando novas fontes de renda (CORAL, 2002).

A geração de fluxo de caixa positivo para a empresa pode ser resultado do aumento nas receitas ou redução de gastos. No que tange ao meio ambiente pode vir, por exemplo, da venda de produtos novos ou na melhoria de processos que façam uso de matérias primas sustentáveis e que não gerem resíduos nocivos ao meio ambiente. Já a redução de gastos pode ser efetuada simplesmente pela adequação dos procedimentos da empresa às normas ambientais, evitando desta maneira o pagamento de multas (RIBEIRO, 2010).

O presente estudo tem como foco o setor serigráfico, trata-se de um estudo de caso numa serigrafia de pequeno porte localizada no alto valo do Itajaí, em Santa Catarina. O estudo tem como objetivo a análise de três propostas de investimento referentes a destinação

correta do efluente serigráfico da empresa em estudo e a partir da análise das projeções de custos e investimentos apresentar a proposta mais viável para o negócio. Foram expostas três sugestões, uma levando em consideração o uso da eletrooxidação para o tratamento dos efluentes provenientes do seu processo produtivo, a outra considerando a aquisição de um sistema de tratamento de efluentes e pôr fim a terceirização do sistema de tratamento de efluentes.

O estudo teve início com a análise técnica para identificar o método de eletrooxidação mais adequado e eficiente, após esta análise foi efetuado o levantamento dos materiais e procedimentos necessários para implantação do projeto.

2 REVISÃO DA LITERATURA

Aqui serão abordados aspectos do desenvolvimento sustentável e das questões ambientais referentes às empresas e o papel importante que a sustentabilidade possui para o crescimento e desenvolvimento das organizações de uma forma geral. Além disso, será tratado nesta seção a importância da informação contábil para a gestão das organizações, a situação do setor serigráfico no Brasil e uma breve elucidação referente ao processo de eletrooxidação utilizado no tratamento dos efluentes serigráficos.

2.1 Desenvolvimento Sustentável

O termo "sustentável" tem origem do latim e significa "sustentar, manter ou suportar". O emprego da palavra data no século XIII, porém seu uso somente se tornou frequente a partir do século XX, período em que as questões ambientais começaram a ganhar força e credibilidade no mundo todo (KAMIYAMA, 2011).

O conceito de desenvolvimento sustentável surgiu a partir do termo ecodesenvolvimento, apresentado na Primeira Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento, na Suécia, no ano de 1972. A ONU ao relacionar o desenvolvimento econômico à preservação ambiental, define desenvolvimento sustentável como a forma de suprir às necessidades presentes, sem afetar a capacidade das gerações futuras, por meio de um complexo processo de mudanças, que permitam a harmonia e a valorização do potencial do meio ambiente (RIBEIRO, 2010).

O desenvolvimento sustentável é um conceito que se desdobra basicamente em três dimensões que se relacionam: econômica, ambiental e social. Neste sentido, incorpora-se no desenvolvimento sustentável a ideia de crescimento econômico juntamente com as ideias de preservação ambiental e de qualidade de vida da população. Assim, procura-se atender as necessidades atuais dos indivíduos sem inviabilizar ou comprometer o bem-estar e as necessidades das gerações futuras (AZEVEDO, 2011).

Segundo Philippi (2001), uma atividade é considerada sustentável a partir do momento em que consegue ser mantida em pleno funcionamento sem esgotar os recursos naturais num longo período de tempo, e consequentemente não afetar a qualidade de vida dos indivíduos, que dependem desses recursos.

2.2 Empresa sustentável

De acordo com Azevedo (2011), uma empresa sustentável deve introduzir de forma perspicaz os conceitos e objetivos preconizados pelo desenvolvimento sustentável em suas atividades, processos e na própria política interna da empresa. A visão da empresa precisa estar engajada à longo prazo, sendo que as decisões e metas precisam estar planejadas não

apenas sob os custos e benefícios presentes, mas levando em consideração as condições futuras do negócio, evidencia-se nesta visão o que preza a contabilidade com o princípio da continuidade da empresa.

Nesta perspectiva, o objetivo fundamental da empresa deve estar voltado em atingir efetivamente as práticas sustentáveis, para alcançar estratégias de negócios que sejam capazes de atender às necessidades empresariais da atualidade. Entre as estratégias destacam-se a construção de sistemas de produção que não provoquem impactos ambientais ou que minimizem seus efeitos, produção de produtos e serviços ecologicamente corretos e medidas socioambientais de recuperação ou preservação do meio ambiente (CORAL, 2002).

2.3 Incorporação da sustentabilidade aos negócios

Ao longo das últimas décadas, vários acontecimentos trouxeram mudanças no cenário empresarial, como a globalização e a revolução informacional, acontecimentos que afetaram decisivamente todos os setores da sociedade, promovendo uma nova estrutura de produção e desenvolvimento econômico. Esse processo não gerou apenas crescimento econômico, mas também poluição e degradação do meio ambiente. Com esse novo cenário, o conceito de desenvolvimento sustentável começou a ser disseminado dentro da sociedade e passou a vigorar desde então (RIBEIRO, 2010).

De acordo com TACHIZAWA (2014), os novos tempos evidenciaram que os clientes têm a expectativa de interagir com empresas de boa imagem no mercado e que agem dentro do parâmetro ecologicamente responsável. Assim, as organizações que mudarem suas estratégias voltadas à questão ambiental, terão relevantes vantagens competitivas além da redução de custos e aumento nos lucros em médio e longo prazo.

Como ressaltado anteriormente, o meio empresarial tem um grande desafio no que se refere às questões ambientais, em que é preciso desvincular o lucro como objetivo máximo das organizações e usá-lo como meio para alcançar a missão empresarial que deve promover o desenvolvimento sustentável no planeta (AZEVEDO, 2011).

A produção industrial, quando não cumpre as regulamentações, aumenta a degradação ambiental e provoca diversos impactos negativos ao meio ambiente, como lixo tóxico, mudanças climáticas e poluição das águas, do ar e do solo (AZEVEDO, 2011). E é por isso que as empresas devem urgentemente rever suas atividades, conscientizando-se da responsabilidade que possuem diante dos problemas ambientais e que tem a opção de mudar essa situação.

Muitas empresas, principalmente as de pequeno porte têm dificuldades em adotar práticas sustentáveis ao seu negócio, movidas basicamente pela ideia de que a readequação demandará um alto investimento inicial e por estes custos precisarem ser incorporados no processo produtivo, os preços finais se elevariam, causando queda nas vendas. Porém, essa ideia justamente pode gerar perda de competitividade a médio e longo prazo quando se fala num mercado em que cada vez mais é valorizada uma produção mais limpa e ecologicamente correta (ALMEIDA, 2007).

As empresas são pressionadas por diversos segmentos, quanto os seus processos produtivos. As principais pressões, segundo RIBEIRO (2010, p. 19) ocorrem pelas:

> - Legislações: tratam da obrigatoriedade de acondicionamento dos resíduos tóxicos. Sua implementação consome relevante soma de recursos, pois para tal acondicionamento, exigem tecnologias avançadas e caras.

- Os produtos biodegradáveis, que demandam estudo e desenvolvimento de tecnologias não agressivas à natureza.
- As exigências quanto ao tratamento dos resíduos tóxicos, antes do seu lançamento ao meio ambiente, têm resultado no desenvolvimento e aquisição de tecnologias caríssimas e, em alguns casos, na reutilização daqueles que são tratados no próprio processo produtivo, como no caso das águas residuais que recebem tratamento e são utilizadas para gerar energia interna.
- Os EIAs (Estudo de Impacto Ambiental) e os RIMAs (Relatório de Impacto Ambiental) são documentos que condicionam uma empresa a funcionar em determinados setores econômicos.
- As sanções penais aos administradores e proprietários de empresas estão comprometendo sua liberdade e seus bens particulares.
- Os investimentos adicionais (pesquisa, desenvolvimento e insumos) em algumas situações são compensados com economias de custos para as empresas e para o patrimônio natural humano.

Adotando uma readequação no processo produtivo e nas atividades internas da empresa, novas oportunidades de negócio podem surgir, como a substituição de serviços e a venda de subprodutos gerados no processo. Além disso, ao minimizar a produção de resíduos a empresa ganha com a economia de matérias-primas e energia, evita penalidades da legislação ambiental e reduz o risco de indenização por danos a terceiros e preserva a sua imagem perante os clientes, divulgando suas boas práticas ambientais (RIBEIRO, 2010).

2.4 Importância da qualidade da informação contábil

Devido às intensas transformações no cenário econômico global, as empresas têm se exigido cada vez mais realizar a atualização de suas práticas gerenciais para se adequarem ao novo modelo de mercado que está surgindo. Essas mudanças ocorrem desde o âmbito tecnológico até o socioambiental, o que obriga as empresas adotarem um sistema que obtenha informações estratégicas sobre a empresa em curto espaço de tempo, proporcionando vantagem competitiva e melhor controle financeiro para as organizações (PASSOS, 2010).

De acordo com Porton e Longaray (2006), a Contabilidade que era compreendida apenas como uma forma de cumprir as obrigações tributárias e gerar relatórios meramente burocráticos passou a ser um instrumento gerencial, repassando informações de grande importância para o crescimento e desenvolvimento das empresas, justamente por informar a situação econômica e financeira de cada entidade. A contabilidade como uma ciência social se constitui como parte integrante das organizações, sendo a fonte primordial para a tomada de decisões, pois os gestores utilizam suas informações como parâmetro de observação e planejamento.

Contudo, para que os administradores consigam direcionar à um patamar diferenciado e assim promover um diferencial competitivo a entidade, as informações contábeis necessitam ser de qualidade, ou seja, precisam ser primordialmente compreensivas, relevantes, confiáveis, completas, convenientes, apropriadas e verificáveis. Além disso, as informações para serem úteis e válidas precisam atender as necessidades dos administradores, isto é, devem estar dentro do contexto requisitado, capazes de responderem as dúvidas e os problemas dos gestores (PORTON; LONGARAY, 2006).

Conforme Passos (2010), as técnicas de análise de investimento são umas das ferramentas contábil-gerenciais utilizadas pelas empresas como parâmetro para a tomada de decisão. As técnicas de análise de investimento são comumente utilizadas pelas empresas que almejam realizar investimentos para aumentar a sua competitividade no mercado. Essa ferramenta auxilia o gestor basicamente na questão da viabilidade do projeto de investimento,

isto é, se é viável investir ou não em um projeto ou até mesmo qual dos projetos selecionados possui maior custo benefício para a empresa.

2.5 Indústria Serigráfica

A indústria gráfica brasileira possui significativa participação no crescimento socioeconômico do país. Em 2008o setor tinha participação de 1 % do PIB nacional, empregava cerca de 200 mil pessoas em aproximadamente 19 mil gráficas em todo o território nacional e seu faturamento anual girava em torno de R$ 23 bilhões (BARBOSA et al, 2009). Já em 2015, seu faturamento foi estimado em R$ 45 bilhões, contando com mais de 20 mil gráficas no país todo (ABIGRAF, 2016).

Em relação aos produtos oferecidos tanto no mercado interno quanto externo pela indústria gráfica no Brasil estão: embalagens, publicações (livros, revistas, manuais e guias), impressos promocionais, impressos de segurança/fiscais/formulários, etiquetas, cadernos, pré-impressão, cartões e envelopes (ABIGRAF, 2016).

Como tantas outras, a indústria gráfica também possui aspectos ambientais evidentes, como o consumo de recursos naturais, geração de resíduos sólidos e efluentes líquidos e emissões atmosféricas. Sendo assim, necessita-se prestar contas por meio de uma gestão ambiental, seja por meio de ações preventivas quanto corretivas pela empresa (SOUZA, 2009).

De acordo com Souza (2009), nas indústrias gráficas do Estado de Santa Catarina, o controle ambiental é constituído fundamentalmente pelo Licenciamento Ambiental e a aplicação adequada do Plano de Gerenciamento de Resíduos. Dentre as medidas impostas estão: tratamento de efluentes e resíduos, redução do uso de matérias tóxicos no processo produtivo, recuperação de área contaminada etc.

2.6 Eletrooxidação

A competitividade e a busca por produtos de qualidade consequentes da revolução industrial implicaram em resíduos industriais de maior complexidade e de difícil remoção de poluentes por processos tradicionais. Ao mesmo tempo, as legislações ambientais se tornaram mais rigorosas a fim de minimizar o despejo de poluentes e descargas residuais em corpos hídricos. Dessa forma, há a necessidade de se estudar novas tecnologias de tratamento de efluentes industriais.

Em indústrias que utilizam tintas e corantes em seu processo produtivo, como é o caso de serigrafias, o efluente produzido pode apresentar carga orgânica, cor e turbidez altas, prejudiciais ao meio ambiente. Pesquisas indicam que o processo de eletrocoagulação é uma tecnologia alternativa para efluentes com essas características, pois é um processo de fácil operação que permite grande remoção de carga orgânica, com pouca ou nenhuma adição de produtos químicos, menor produção de lodo, menor tempo de detenção hidráulico e rápida sedimentação de flocos (BOUAMRA et al, 2012).

O processo de eletrocoagulação consiste na desestabilização das moléculas presentes no efluente através da diferença de potencial elétrico aplicado aos eletrodos (TAUCHERT, 2012). A aplicação de energia desestabiliza partículas coloidais presentes no efluente, oxida os compostos, induz a substituição iônica entre eletrólitos inorgânicos e sais orgânicos e reduz a concentração de matéria orgânica dissolvida (MONEGO, 2007).

A eletrocoagulação envolve a oxidação do eletrodo de sacrifício com respectiva formação de coagulante, a desestabilização de contaminantes da solução, suspensão das

partículas, e finalmente a formação de flocos a partir da agregação de partículas desestabilizadas. Paralelamente, ocorre o processo de eletroflotação, no qual a água sofre eletrólise e produz bolhas de oxigênio e hidrogênio capazes de atrair os flocos formados fazendo-os flotar até a superfície do líquido. Dá-se o nome de eletrofloculação quando os dois processos, eletrocoagulação e eletroflotação, ocorrem ao mesmo tempo (MENESES et al, 2012).

O aumento na intensidade de corrente aplicada na solução propicia aumento da taxa cinética da reação, pois há maior migração de cátions da solução para o cátodo e de ânions da solução para o ânodo. Essa maior densidade de corrente permite maior porcentagem de remoção de DQO por kwh, e consequente aumento na eficiência do processo de tratamento (DENARO, 1974).

O aumento na concentração de eletrólito no efluente a ser tratado aumenta a condutividade da solução até certo ponto, a partir do qual uma maior concentração de eletrólito diminui a condutividade. A adição de eletrólito também resulta num aumento da velocidade de reação e aumento da densidade de corrente, permitindo maior oxidação em menos tempo (DENARO, 1974). Os chamados eletrólitos fortes, como o cloreto de sódio e o cloreto de potássio, de fórmula química NaCl e KCl respectivamente, exibem valores bastante altos de condutividade molar em toda faixa de concentrações consideradas. Os eletrólitos conhecidos como fracos necessitam de grandes diluições para que a condutividade molar aumente significativamente. Denaro (1974) expõe também que, quanto maior a agitação da solução, maior a velocidade da reação, pois há aumento na migração de íons da solução para o eletrólito.

Para analisar a eficiência do processo de eletrocoagulação aplicado em efluentes proveniente de serigrafia, mediu-se os parâmetros turbidez, pH e sólidos suspensos. Estes, foram comparados com legislações vigentes brasileiras, sendo estas a Resolução do CONAMA 357/2005, que "Dispõe sobre a classificação dos corpos de água e diretrizes ambientais para o seu enquadramento, bem como estabelece as condições e padrões de lançamento de efluentes, e dá outras providências"(CONAMA, 2005, p. 1) e a Resolução 430/2011, que "Dispõe sobre as condições e padrões de lançamento de efluentes, complementa e altera a Resolução n° 357"(CONAMA, 2011, p. 1).

3 METODOLOGIA

A abordagem de um problema pode ser tanto na forma de uma pesquisa quantitativa quanto qualitativa. Conforme Silva e Menezes (2000, p. 20), "considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las. Requer o uso de recursos e de técnicas estatísticas, como a percentagem, a média, a moda, a mediana, o desvio-padrão etc.".

Levando em consideração a pesquisa quanto aos seus objetivos pode ser: descritiva, explicativa ou exploratória. De acordo com Gil (2008), a pesquisa descritiva visa descrever quais são as características de uma determinada população ou fenômeno. Este tipo de pesquisa utiliza como ferramentas, técnicas padronizadas para a coleta de dados, que geralmente se apresentam na forma de questionários e observações sistemáticas. São exemplos de pesquisa descritivas, trabalhos que apresentem estudo de caso e análise documental.

Para a análise da viabilidade econômico e financeira, a pesquisa caracteriza-se como descritiva envolvendo um estudo de caso. Para a análise dos dados foram utilizadas planilhas eletrônicas do Microsoft Excel para tabulação, cálculo e análise das propostas apresentadas como soluções ecologicamente corretas para o destino dos efluentes serigráficos. Ao todo foram analisadas três propostas, sendo elas: tratamento do efluente por meio do processo de eletrooxidação, aquisição de um sistema de tratamento de efluentes e a terceirização do sistema de tratamento de efluentes.

Para a primeira proposta, a de tratar o efluente por meio do processo de eletrooxidação, foi necessário cumprir primeiramente duas etapas, a realização do teste de redução da turbidez e a execução dos testes de redução do pH, turbidez e sólidos sedimentáveis ambos para avaliar se o efluente tratado estava de acordo com as normas ambientais exigidas e assim provar a eficiência do tratamento. Os referidos testes foram realizados por meio do reator eletroquímico que é constituído de um sistema bipolar com celas em paralelo, contendo 6 eletrodos de alumínio, 2 de alimentação (chamados de placas condutoras) e 4 de sacrifício (colocados sem interconexão elétrica entre as placas condutoras), e essa configuração recebe o nome de colméia. Os eletrodos são conectados em uma fonte do tipo conversor Corrente Alternada/Corrente Contínua (CA/CC). O monitoramento do desempenho do sistema será realizado a partir da caracterização do efluente bruto proveniente de uma indústria de serigrafia, de forma a verificar sua qualidade em relação aos seguintes parâmetros: turbidez, pH, remoção de cor e sólidos sedimentáveis. Visando otimizar o desempenho, será promovido o aumento da condutividade por meio da adição de um eletrólito (Cloreto de sódio) e com a mesma finalidade será realizada a variação de outros parâmetros (concentração do eletrodo e tempo de detenção hidráulico (TDH)). Após a realização das etapas acima foram selecionados quais os equipamentos ideais para a realização do tratamento dos efluentes pela eletrooxidação e em seguida a pesquisa e a tabulação dos preços de cada item.

Para as três propostas apresentadas (tratamento do efluente por meio do processo de eletrooxidação, aquisição de um sistema de tratamento de efluentes e a terceirização do sistema de tratamento de efluentes) foram identificados os valores referentes aos investimentos iniciais e os gastos necessários para os meses seguintes a implantação/aquisição. Para a coleta de dados foram utilizadas informações quantitativas obtidas por meio de observação diretamente com a empresa objeto de estudo, além de informações quantitativas referentes aos preços de cada equipamento, obtidas diretamente pelos fornecedores dos materiais, por meio de uma série de orçamentos realizados via contato eletrônico.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo serão apresentados detalhadamente os resultados das três propostas de investimento com suas respectivas descrições e tabulação de preços.

4.1 Proposta 1 (Tratamento do efluente por meio do processo de eletrooxidação)

A proposta 1 sugere o tratamento dos efluentes por meio do processo de eletrooxidação, ou seja, os efluentes serão tratados por um processo cujas técnicas e equipamentos foram identificados a partir de um estudo técnico previamente realizado e que constatou eficiente os resultados. Assim, o sistema de tratamento será montado pela própria

empresa a partir das informações apresentadas pelo estudo, desde os equipamentos e materiais a serem utilizados até os métodos a serem empregados.

4.1.1 Resultado dos testes de eletrooxidação

Os resultados deste estudo são divididos em duas etapas, conforme planejamento metodológico. Na primeira etapa, conforme a Tabela 1, são apresentados os resultados oriundos da redução de turbidez nos experimentos por meio da aplicação de uma voltagem de 25 v e intensidade de corrente de 5 A em 500 mL de efluente de serigrafia em agitação constante.

Experimento	Eletrodo	TDH (minutos)	Eletrólito [NaCl]	$Turbidez_0$ (UNT)	$Turbidez_f$(UNT)	Eficiência (%)
1	Alumínio	15	4 g.500mL^{-1}	471,00	17,10	96,37
2	Alumínio	20	2 g.500mL^{-1}	>1000	35,29	96,47
3	Alumínio	20	4 g.500mL^{-1}	452,00	18,20	95,97
4	Alumínio	23	2 g.500mL^{-1}	437,00	11,00	97,48

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Tabela 1 – Resultado da redução da turbidez conforme planejamento experimental

$Turbidez_0$: Turbidez inicial; $Turbidez_f$: Turbidez 24 horas após a aplicação do processo de eletrocoagulação.

Para os ensaios cujo valor da turbidez inicial ultrapassou o valor detectável pelo equipamento, foi adotado o valor de 1000 UNT como referência para o cálculo de eficiência. De acordo com a Resolução 357/2005, a turbidez deve apresentar no máximo 100 UNT. Segundo esse parâmetro, os quatro experimentos encontram-se de acordo com o previsto na Resolução, sendo possível o descarte no corpo hídrico. O experimento 4 teve maior eficiência (97,48 %), ficando perceptível que a adição de 2 g.500mL^{-1} de NaCl e um maior tempo de detenção (23 minutos) favorece a redução de turbidez. Na segunda etapa, conforme a Tabela 2, são apresentados os resultados referentes ao pH, turbidez e sólidos sedimentáveis (S.S).

Experimento	pH_0	pH_f	$Turbidez_f$ (UNT)	S.S. (mL.L^{-1})	Situação
1	10,96	10,08	17,10	0	*pH
2	2,86	7,74	35,29	0	Sim
3	11,40	10,10	18,20	0	*pH

4	10,57	9,65	11,00	0	*pH

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Tabela 2 – Parâmetros analisados e sua aprovação para descarte

pH_0: pH inicial; pH_f: pH 24 horas após a eletrocoagulação; S.S: Sólidos sedimentáveis 24 horas após a eletrocoagulação; Sim: O efluente tratado se enquadra a legislação; *pH: O efluente tratado se enquadra a legislação, porém é necessária a correção de pH.

Analisando os resultados, é possível verificar grande eficiência empregando o eletrodo de alumínio, que pode ser resultado da migração de íons Al^{3+}, do eletrodo para a solução com a formação de íons OH^- na solução de coagulante. De acordo com Pernitski (2003), as reações de hidrólise da espécie Al^{+3}, são favorecidas e, dessa forma, a formação das espécies monoméricas e poliméricas passam a ocorrer diretamente na solução de coagulante auxiliando na redução da turbidez. Conforme a Resolução 357/2005 do CONAMA, o pH final do efluente para despejo em corpo hídrico de classe 2 deve estar compreendido entre 6 e 9. Neste caso, apenas o experimento 2 se enquadrou na legislação, porém isso pode ser resolvido com uma simples correção de pH.

Quanto a análise de sólidos sedimentáveis, a Resolução CONAMA 430/2011 estabelece que o valor não deve ser maior que 1 $mL.L^{-1}$. Na etapa final do processo de eletrocoagulação, todos os experimentos obtiveram valores dentro do permitido.

4.1.2 Valores referentes ao investimento inicial e custos mensais da Proposta 1

A seguinte proposta de tratamento tem como base o estudo técnico realizado neste trabalho, que definiu como equipamentos e elementos necessários os listados nas tabelas 3 e 4 abaixo. A vantagem desse método de tratamento é o baixo custo inicial de investimento comparado com outros sistemas de tratamento, ou seja, com o baixo valor de dispêndio inicial a implantação do sistema se torna mais rápida e fácil.

Na tabela 3, estão os gastos inicias do projeto que basicamente são compostos pelo Retificador, Agitador e o Tanque. Na tabela 4, estão os gastos variáveis do projeto, sendo o NaCl (sal de cozinha), a energia, o funcionário, a depreciação, a chapa de alumínio e o serviço de corte da chapa.

O valor mensal de energia foi calculado a partir da potência do motor do Agitador que chega a 0,5 cv, convertidos em Watts a potência chega em 367,749 W. Levando em consideração que o processo de tratamento leva em média 2,5 horas e que o processo acontecerá uma vez por semana, calculou-se o consumo de 3,68 kWh por mês, que multiplicado pelo valor do kWh pago pela empresa em questão atinge os R$ 2,30.

O salário do operador foi calculado considerando um salário base de R$ 1.500,00 e uma jornada de trabalho estimada de 40 horas semanais. A partir desses valores foi calculado seu salário hora que relacionado com 2,5 horas por semana de trabalho operando os equipamentos equivale a R$ 21,31 de sua remuneração total.

O valor de depreciação mensal dos equipamentos foi calculado a partir do preço total dos três equipamentos R$ 4.133,00, considerando uma vida útil de 10 anos, sem valor residual.

Item	Preço (R$)
Retificador	R$ 498,00
Agitador	R$ 1.775,00
Tanque	R$ 1.860,00
Total	R$ 4.133,00

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Tabela 3. Proposta 1 - Valor total do investimento inicial

Item	Preço (R$)
Chapa de Alumínio	R$ 77,50
NaCl (sal de cozinha)	R$ 4,50
Energia	R$ 2,30
Corte da chapa	R$ 50,00
Salário operador	R$ 21,31
Depreciação dos equipamentos	R$ 34,44
Total	R$ 190,05

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Tabela 4. Proposta 1 - valor total de gastos mensais

A proposta 1 apresenta um investimento inicial de R$ 4.133,00 e para efetuar os procedimentos exigidos par ao tratamento a empresa terá de arcar com gastos mensais de R$ 190,05.

4.2 Proposta 2 (Aquisição de um sistema de tratamento de efluentes)

Esta proposta de investimento se fundamenta na aquisição de um sistema de tratamento de efluentes industriais totalmente pronto, com tecnologia avançada e que também atende as exigências ambientais/legais exigidas pelos órgãos competentes, além de apresentar alta durabilidade e resistência. O investimento inicial é de aproximadamente R$ 18 mil e o custo mensal de aproximadamente R$ 148,08. O custo mensal referente aos insumos é calculado a partir do custo de R$ 3,00 para tratar 1 m³, valor fixado pela empresa, sendo que por semana serão tratados 150 litros. E a depreciação leva em consideração uma vida útil de 10 anos com valor residual de 10% sobre o valor de 18.000,00 referente ao sistema de tratamento.

O salário do operador foi calculado considerando um salário base de R$ 1.500,00 e uma jornada de trabalho estimada de 40 horas semanais. A partir desses valores foi calculado seu salário hora que relacionado com 1 hora semanal de trabalho operando os equipamentos equivale a R$ 9,38 de sua remuneração total.

O valor mensal de energia foi calculado a partir da potência do motor utilizado que chega a 1cv, convertidos em Watts a potência chega em 735,499 W. Levando em consideração que o processo de tratamento leva em média 1 hora e que o processo acontecerá uma vez por semana, calculou-se o consumo de 2,94 kWh por mês, que multiplicado pelo valor do kWh pago pela empresa em questão atinge os R$ 1,84.

Item	Preço (R$)
Construção e Implantação do Sistema	R$ 18.000,00
Total	R$ 18.000,00

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Tabela 5. Proposta 2 - Valor do investimento inicial para a implantação do sistema de tratamento de efluentes

Item	Preço (R$)
Insumos	R$ 1,80
Energia Elétrica	R$ 1,84
Salário operador	R$ 9,38
Depreciação	R$ 135,00
Total	R$ 148,02

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Tabela 6. Proposta 2 - Custo mensal para o tratamento dosefluentes

A proposta 2 apresenta um investimento inicial de R$ 18.000,00, bem superior a proposta 1, porem os procedimentos necessários para executar o tratamento é mais simples, uma vez que o equipamento faz todo o processo, nesta proposta os gastos mensais são inferiores a proposta 1, pois ficam em R$ 148,02.

4.3 Proposta 3 (Terceirização do Sistema de Tratamento dos Efluentes)

A referida proposta é a terceirização do tratamento dos efluentes, sendo que dada empresa efetuaria a coleta do efluente na gráfica e levaria o material para tratamento em outro local. A coleta se daria mensalmente e o efluente gerado semanalmente seria reservado e acumulado em um recipiente adequado até a coleta.

Item	Preço (R$)
Coleta e tratamento do efluente líquido	R$ 300,00
Total	R$ 300,00

Fonte: Elaborado pelo próprio autor

Tabela 7. Proposta 3 - Valor mensal cobrado por uma empresa para coletar o efluente e tratá-lo

Esta proposta apesar de ter um custo mensal baixo, não tem a possibilidade de num outro momento a gráfica utilizar o material sólido que resulta do processo de tratamento como incremento na renda da empresa, pois nenhum subproduto será gerado.

Assim, o presente trabalho obteve os seguintes resultados referentes as três propostas apresentadas.

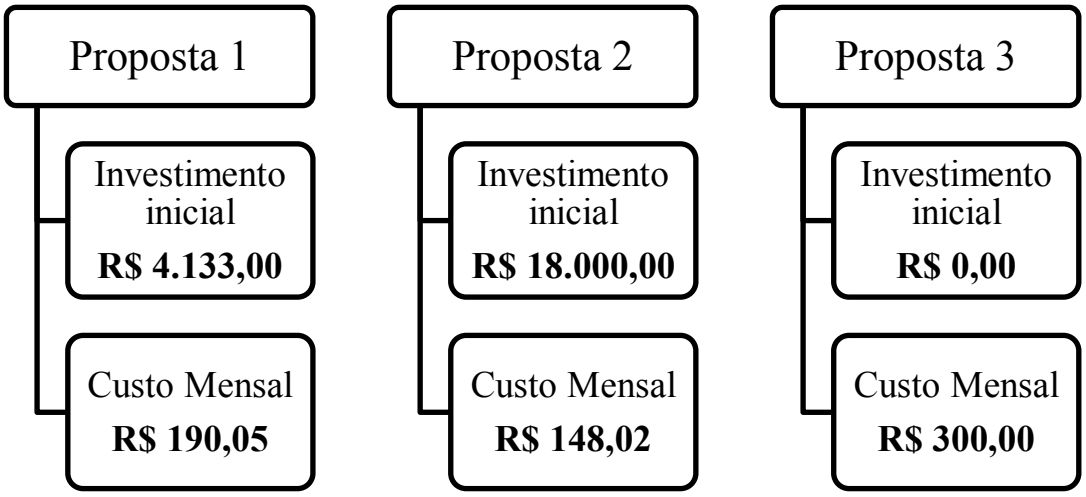


Figura 1- Resumo das 3 propostas de investimento

A proposta 1 identifica os valores necessários ao tratamento de efluentes pela eletrooxidação, a proposta 2 apresenta os valores necessários para a aquisição de um sistema de tratamento e a proposta 3 os valores necessários para a terceirizar o processo de tratamento.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em virtude do que foi mencionado no presente trabalho, conclui-se que a adoção da questão ambiental nas empresas é de extrema importância, tanto para seu desenvolvimento e crescimento quanto para o futuro do planeta. A empresa que não se adequar às mudanças do mercado e não atender as novas exigências ambientais está sujeita ao fracasso e até mesmo a falência, pois a nova situação mundial demanda empresas engajadas com a sustentabilidade e informatizadas que satisfaçam as necessidades dos clientes.

Tendo em vista os resultados expostos pode-se afirmar que dentre as soluções apresentadas, a referida proposta 1 apresenta um nível de oportunidade mais abrangente do que as demais, pois de acordo com os testes técnicos realizados em detrimento do tratamento do efluente obteve-se ótimos resultados na questão da turbidez e do pH, o que comprova sua eficiência. Além disso, apresenta um custo de investimento relativamente compatível a situação econômica/financeira da empresa ao contrário da proposta 2 que demanda alto investimento inicial, o qual seria viável a uma empresa de maior porte. Outra questão importante é a possibilidade de reaproveitamento do material sólido que resulta do tratamento do efluente, a partir do emprego de um subproduto para incrementar a renda da empresa. Esta possibilidade não seria possível mediante a proposta 3, por isso, mesmo apresentando baixo custo para sua execução foi deixada em segundo plano.

O reaproveitamento dos sedimentos não possui estudos preliminares, porém acredita-se que sua implantação seria de grande valia para o resultado da empresa, sendo que ainda proporcionaria a destinação correta de mais um material nocivo ao meio ambiente. Assim, o presente trabalho deixa como possibilidade de uma nova proposta de estudo, a utilização dos sedimentos provenientes do tratamento do efluente serigráfico como subproduto, para ser reaproveitado na própria atividade produtiva da empresa ou comercializado para outra destinação.

6 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, F. **Os desafios da sustentabilidade.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DA INDÚSTRIA GRÁFICA [ABIGRAF]. **Números da Indústria Gráfica Brasileira.**Disponível em: <http://www.abigraf.org.br/>. Acesso em: 15 abr. 2016.

AZEVEDO, A. L. V. **Indicadores de sustentabilidade empresarial no Brasil: uma avaliação do relatório do CEBDS.** Revista Iberoamericana de Economia Ecológica, v. 5, p. 75-93, 2011. Disponível em: <http://www.redibec.org/IVO/rev5_06.pdf>. Acesso em: 14 dez. 2015.

BARBOSA, D. O. et al.**Guia Técnico Ambiental da Indústria Gráfica**. 2. ed. São Paulo: CETESB: SINDIGRAF, 2009. Disponível em <http://www.cetesb.sp.gov.br/Tecnologia/producao_limpa/documentos.asp>. Acesso em: 15 set. 2015.

BOUAMRA, F; DROUICHE, N; AHMED, D. S.; LOUNICI, H.; **Treatmen of water loaded with orthophosphate by Eletrocoagulation**. Procedia Engineering 33. 2012. pág. 155 – 162.

CONSELHO NACIONAL DO MEIO AMBIENTE [CONAMA]. **Resolução CONAMA nº 357, de 17 de março de 2005.** Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/conama/legiabre.cfm?codlegi=459>. Acesso em: 25 nov. 2015.

CONSELHO NACIONAL DO MEIO AMBIENTE [CONAMA]. **Resolução CONAMA nº 430, de 13 de maio de 2011.** Disponível em: <http://www.mma.gov.br/port/conama/legiabre.cfm?codlegi=646>. Acesso em: 25 nov. 2015.

CORAL, E. **Modelo de planejamento estratégico para a sustentabilidade empresarial**. 2002. 282f. Tese (Doutorado em Engenharia da Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis – SC, 2002.

DENARO A. R. **Fundamentos de eletroquímica**. 1ª edição, Edgard Blücher, São Paulo, SP. 1974.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

KAMIYAMA, A. Desenvolvimento sustentável. In: SÃO PAULO (ESTADO). SECRETARIA DO MEIO AMBIENTE/COORDENADORIA DE BIODIVERSIDADE E RECURSOS NATURAIS. **Agricultura sustentável**. São Paulo: SMA, 2011.

MENESES, J. M. de; VASCONCELOS, R. de F; FERNANDES, T. de F; ARAUJO, G. T.de. Tratamento do efluente do biodiesel utilizando a eletrocoagulação/flotação: investigação dos parâmetros operacionais. *Quím. Nova* [online]. 2012, vol.35, n.2, pp. 235-240. ISSN 0100-4042.

MONEGO, M. L. C. D. **Degradação eletroquímica de corantes e efluentes da indústria têxtil**, 2007, Dissertação (Mestrado em Engenharia) -Programa de Pós-graduação em Engenharia Mecânica e de Materiais, Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Curitiba, 89p.

PASSOS, Q. C. dos. **A importância da contabilidade no processo de tomada de decisão nas empresas.** Curso de Ciências Contábeis, Universidade Federal do Rio Grande do Sul,

Porto Alegre, 2010. Disponível em: <http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/25741/000751647.pdf>. Acesso em: 14 mar. 2016.

PERNITSKY, D. J.; EDZWALD, J. K. **Solubility of polyaluminium coagulants. Journal of Water Supply: Research and Technology**, v. 52, n. 3, p. 395-406, 2003.

PHILIPPI, L.S. A Construção do Desenvolvimento Sustentável. In.: LEITE, Ana Lúcia Tostes de Aquino; MININNI-MEDINA, Naná. Educação Ambiental (Curso básico à distância) **Questões Ambientais – Conceitos, História, Problemas e Alternativa**. 2. ed, v. 5. Brasília: Ministério do Meio Ambiente, 2001.

PORTON, R. A. de B; LONGARAY, A. A. **Relevância do uso das informações contábeis nos processos decisionais.** Revista Angrad, v. 7, p. 88-110, 2006. Disponível em: <http://extensao.fecap.br/artigoteca/Art_011.pdf>**.** Acesso em: 14 mar. 2016.

RIBEIRO, M. de S. **Contabilidade Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVA, E. L., MENEZES, E. M. (2000) **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação.** Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2000, 118p.

SOUZA, C. R. **Guia Ambiental da Indústria Gráfica Catarinense**. ABRIGRAF, 2009. Disponível em <http://www.abigrafsc.org.br/biblioteca_upload/808/GUIA%20DA%20INDUSTRIA%20GRAFICA%20CATARINENSE.pdf >. Acesso em: 15 set. 2015.

TACHIZAWA, T. **Organizações não governamentais e terceiro setor: criação de ONGs e estratégias de atuação.** 6.ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TAUCHERT, T. A. **Desenvolvimento de um Sistema de Eletrocoagulação Aplicado ao Tratamento de Efluentes de Curtume**. Monografia para Conclusão de Curso. Novo Hamburgo. 2012. Disponível em: <http://ged.feevale.br/bibvirtual/Monografia/MonografiaTitoTaucher.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2016.

Auditoria do Ativo Imobilizado em uma Cooperativa de Credito no Oeste de Santa Catarina

Elisandra Henn Diel (hennelisandra@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professora da Faculdade Santa Rita, Palmitos - SC

Maira Gregiani Stefeni (mairagregianin@hotmail.com)
Graduação em Ciências Contábeis Universidade Faculdade Santa Rita Palmitos - FAP

Fabio José Diel (f_diel@hotmail.com)
Mestre em Ciências Contábeis pela Fundação Universidade Regional de Blumenau-FURB
Professor da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - UNOCHAPECÓ

Resumo:
Com o objetivo de verificar se o sistema patrimonial da empresa em estudo reflete a real situação dos bens patrimoniais, foi realizado um estudo de caso em uma cooperativa de credito no oeste de Santa Catarina. Com base no conhecimento teórico desenvolvido no decorrer deste trabalho, foi efetuado a conciliação dos bens alocados no relatório patrimonial e os bens localizados fisicamente, a fim de verificar a eficiência e eficácia dos controles do ativo imobilizado. Depois de efetuada a conciliação, com base nos itens localizados fisicamente e também no relatório patrimonial, foi analisada 40 itens da amostra, com o objetivo de verificar se os mesmos encontravam-se depreciados corretamente. Ao final dos trabalhos concluiu-se que devido a algumas anomalias detectadas, os controles do ativo imobilizado da empresa em estudo necessitam de aperfeiçoamentos. A fim de atender o exposto, foram sugeridas algumas melhorias, as quais seguem descritas ao longo do presente trabalho.

Palavras chave: Controle Interno, Auditoria, Cooperativa de Crédito.

Audit of Fixed Assets in a Credit Cooperative in western Santa Catarina

Abstract

In order to check whether the balance system of the company under study reflects the real situation of capital assets, we conducted a case study on a credit cooperative in western Santa Catarina. Based on theoretical knowledge developed in the course of this work, the reconciliation of the assets allocated in the balance report and the goods physically was performed in order to verify the efficiency and effectiveness of property, plant controls. After making the reconciliation based on physically and also items in the balance report was analyzed 40 sample items, in order to verify that they found themselves depreciated correctly. After the work was concluded that due to some deficiencies, controls the fixed assets of the company under study need improvements. In order to meet the above it was suggested some improvements, which follow described throughout this work.

Keywords: Internal Control, Audit, Credit Cooperative.

1 INTRODUÇÃO

A contabilidade possui o objetivo de estudar, registrar e interpretar os fatos econômicos e financeiros que afetam a situação patrimonial da empresa, com a finalidade de gerar informações fidedignas para tomada de decisão (GRECO; AREND; GÄRTNER, 2006).

Dentre os diversos setores de atuação da contabilidade encontra-se a auditoria, que auxilia e investiga a transparência das demonstrações contábeis. Devido as frequentes notícias de praticas de fraude, gerando incertezas quanto à fidedignidade das informações apresentadas, as empresas cada vez mais estão se utilizando da auditoria para assegurar as informações.

Conforme Attie (2011) a auditoria surgiu da necessidade de confirmação das informações por parte dos investidores e proprietários em relação ao patrimônio da empresa. Ainda conforme o autor na auditoria das demonstrações contábeis busca-se expressar uma opinião sobre as demonstrações, ou seja, verificar se representam adequadamente o conjunto da posição patrimonial e financeira, juntamente com o resultado das operações.

Conforme o CPC 27 (2009) o ativo imobilizado pode ser conceituado como um item tangível que é mantido pela empresa para o uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, que se espera que gera benefícios econômicos presentes ou futuros.

A forma de contabilização dos ativos imobilizados deve ser feito com muito cuidado, pois qualquer erro poderá trazer sérios prejuízos para a empresa. Para garantir a forma correta desta contabilização os contadores contam a NBC TG 27 e também o CPC 27/2009.

As cooperativas são um importante instrumento de organização social e econômico, sendo que ao longo da historia as mesmas começaram a se inserir em todos os tipos de mercado e segmento econômicos, dentre eles o mercado financeiro. As cooperativas de credito atingiram um âmbito e publico nunca atingidos por outras instituições financeiras (FREITAS; AMODEO; FREITAS, 2016).

Diante do exposto foi elaborado o seguinte problema de pesquisa: O sistema de controle patrimonial utilizado pela Cooperativa em estudo demonstra a real situação dos bens existentes na empresa? A partir do problema tem-se o seguinte objetivo de pesquisa: Verificar se o sistema de controle patrimonial utilizado pela Cooperativa em estudo demonstra a real situação dos bens existentes na empresa.

No presente trabalho, pretende-se demonstrar à empresa a importância do correto controle patrimonial através da auditoria dos mesmos, verificando se seus bens estão sendo registrados de forma correta e também se estão sendo depreciados conforme as normas brasileiras de contabilidade.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

No referencial teórico estão apresentados os tópicos de auditoria, ativo imobilizado, bem como o processo de auditoria do ativo imobilizado e os estudos relacionados a área de auditoria do ativo imobilizado.

2.1 Auditoria

Há indícios do surgimento da auditoria na Itália pelo clero Italiano, já que os mesmos eram os principais empreendedores da Europa e foram os precursores da contabilidade, ocorridos no século XV ou XVI (PEREZ JUNIOR, 2004).

Conforme relata Perez Junior (2004, p. 11):

> A prática da auditoria surgiu provavelmente no século XV ou XVI, na Itália. Os precursores da contabilidade foram os italianos, principalmente o clero italiano que a essa época era o responsável pelos principais empreendimentos estruturados da Europa moderna ou medieval.

Veneza, na Itália, foi palco do reconhecimento oficial da prática de auditoria conforme afirma Perez Junior (2004, p. 11) "O reconhecimento oficial da prática de auditoria também ocorreu na Itália (Veneza), onde, em 1581, foi constituído o primeiro Colégio de Contadores [...]".

Inicialmente o trabalho do auditor era muito limitado conforme Perez Junior (2004, p. 11) "Inicialmente, os trabalhos realizados como auditoria eram bastante limitados, restringindo-se, em regra, à verificação dos registros contábeis, com vistas à comprovação de sua exatidão".

Com a expansão dos negócios os administradores não conseguiam mais manter o controle sobre todas as áreas da empresa, aumentando desta forma a importância do acompanhamento dos procedimentos e normas internas (COSTA, 2010).

Conforme afirma Costa (2010, p. 3):

> Com a expansão dos negócios, a administração das empresas sentiu uma maior necessidade de dar mais ênfase às normas ou aos procedimentos internos, já que o administrador, ou em alguns casos, o proprietário, não conseguia supervisionar todas as atividades da empresa, com isso não adiantaria a implantação de procedimentos internos se não houvesse acompanhamento para verificar se estavam sendo seguidos.

Com a grande evolução da contabilidade, consequentemente a auditoria deixou de ser somente instrumento de observação (PEREZ JUNIOR, 2004).

No Brasil acredita-se que a auditoria tenha iniciado com Arthur Andersen, que em meados de 1909 instalou-se no Rio de Janeiro (COSTA, 2010).

Segundo Costa (2010, p. 4):

> No Brasil não temos registros que identifiquem o início da auditoria. Sabe-se que a extinta firma de auditoria Arthur Andersen S/C e a, atualmente denominada, Price Waterhouse Coopers já mantinha estabelecimentos no Rio de Janeiro com outros nomes, desde 1909 e 1915, respectivamente.

A auditoria passou a ser mais conhecida no Brasil devido a investimentos internacionais, os quais eram obrigados a ter suas demonstrações contábeis auditadas (ATTIE, 2011).

Para Attie (2011) a evolução da auditoria esta relacionado a instalação das empresas internacionais de auditoria independente, sendo que com a implantação de empresas internacionais que eram obrigadas a terem auditoria das demonstrações contábeis.

Segundo Crepaldi (2013, p. 3): “De forma bastante simples, pode-se definir auditoria como o levantamento, estudo e avaliação sistemática das transações, procedimentos, operações, rotinas e das demonstrações financeiras de uma entidade”.

A realização de uma auditoria contábil tem por objetivo, que o profissional expresse sua opinião quanto à propriedade das demonstrações contábeis garantindo que em determinado período as mesmas estejam relatando fidedignamente seu estado patrimonial e financeiro estando dentro das normas estabelecidas (CREPALDI, 2013).

Conforme Crepaldi (2013, p. 4):

> O objetivo do exame das demonstrações financeiras é expressar uma opinião sobre a propriedade das mesmas e assegurar que elas representem adequadamente a posição patrimonial e financeira, o resultado de suas operações e as origens e aplicações de recursos correspondentes aos períodos em exame, de acordo com os princípios de contabilidade, aplicados com uniformidade durante os períodos.

E ainda segundo Crepaldi (2013, p. 4): “[...] o objetivo principal da auditoria pode ser descrito, em linhas gerais, como o processo pelo qual o auditor se certifica da veracidade das demonstrações financeiras preparadas pela companhia auditada [...]”.

Após o levantamento e estudo das informações, o auditor emite parecer contendo sua opinião sobre as demonstrações contábeis, a qual deve ser clara e objetiva visando adequabilidade da empresa as normas exigidas (CREPALDI, 2013).

O objeto da auditoria consiste na análise de todos os elementos de controle do patrimônio de uma empresa, sendo alguns deles: documentos, registros contábeis, fichas e anotações (DANTAS, 2010).

Segundo Dantas (2010, p. 2):

> O objeto da auditoria é o conjunto de todos os elementos de controle do patrimônio administrado, os quais compreendem registros contábeis, papéis, documentos, fichas, arquivos e anotações que comprovem a veracidade dos registros e a legitimidade dos atos da administração, bem como sua sinceridade na defesa dos interessados patrimoniais.

Podem ser considerados também como objetos da auditoria: relatos de funcionários, diretores e demais pessoas envolvidas com a empresa (DANTAS, 2010). Ainda para Dantas (2010, p. 2):

> A auditoria pode ter por objeto, inclusive, fatos não registrados documentalmente, mas relatados por aqueles que exercem atividades relacionadas com o patrimônio administrado, cuja informação mereça confiança, desde que tais informações possam ser admitidas como seguras pela evidência ou por indícios convincentes.

Segundo Crepaldi (2013, p. 5): “Pode a auditoria, inclusive, basear-se em informações obtidas fora da empresa, tais como as relativas a confirmação de contas de terceiros e de saldos bancários, por exemplo”.

A profissão do auditor requer muita responsabilidade, pois é a opinião deste profissional que balizará as várias decisões envolvidas (ATTIE, 2011).

Conforme afirma Attie (2011, p.13):

> A pessoa do auditor deve ser a de alguém com profundo equilíbrio e propriedade, uma vez que sua opinião influenciará outras pessoas, principalmente em relação a interesses financeiros e comerciais que eventuais acionistas, proprietários, clientes e fornecedores, dentre outros, possam ter.

O auditor precisa apoiar-se em alicerces, a fim de tornar seu trabalho confiável e digno de reconhecimento (ATTIE, 2011).

Pode-se perceber que o trabalho deste profissional precisa acima de tudo, seriedade e comprometimento, pois muitas das decisões de empresas e pessoas são baseadas na opinião deste profissional.

A auditoria se subdivide em auditoria interna, quando realizada internamente na empresa e externa quando a empresa contrata um profissional, auditor independente, que não tenha vínculos com a empresa para realizar este trabalho (ATTIE, 2011).

2.2 Ativo Imobilizado

O ativo imobilizado é conceituado como a parte da empresa que é destinada ao uso, são elementos que fazem parte do ciclo operacional da empresa, e podem perdurar por longos períodos (IUDÍCIBUS *et al.* 2008).

Conforme Iudícibus *et al.* (2008, p. 207):

> O Ativo Imobilizado é a parcela do Ativo que se compõe dos bens destinados ao uso (não à venda – apesar de poderem vir a ser vendidos, normalmente após seu uso) e à manutenção da atividade da empresa, inclusive os de propriedade industrial ou comercial. São elementos que servem a vários ciclos operacionais da empresa, às vezes por sua vida toda.

Já segundo Attie (2011, p.476):

> Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.

Também são considerados como ativo imobilizado, os elementos que estão à espera de uso, ou seja, que estão destinados ao ciclo operacional futuro (IUDÍCIBUS *et al.*, 2008).

Conforme Iudícibus *et al.* (2008, p. 207):

> Estão incluídos entre tais elementos, também, aqueles que, pertencem à empresa, se destinam a servir no futuro ao processo operacional, caso estejam à espera de utilização no lugar de outros em operação, ou estejam sendo preparados para serem utilizados.

Ainda em relação aos elementos destinados ao ciclo operacional futuro, segundo Gonçalves e Baptista (2007, p. 253) podem ser divididos em dois grupos:

> - imobilizado em operação constituído pelos bens e direitos que se encontram em utilização normal, de conformidade com o objeto social da empresa.
> - Imobilizado em andamento formado pela aplicação de recursos em imobilizações que ainda não estão operando.

Constata-se a partir da concepção de Gonçalves e Baptista (2007) que o ativo imobilizado é parte extremamente importante para a sobrevivência da empresa, ele compreende os bens da empresa que são utilizados para garantir que ela produza bens e serviços de qualidade, e que perduram na empresa em vezes por longos períodos.

A maioria dos bens, exceto terrenos e obras de arte, sofrem desvalorização seja pelo uso ou pela ação do tempo, isso é chamado de depreciação, amortização e exaustão.

Os bens de uma empresa com exceção dos terrenos e obras de arte tem uma vida útil limitada, a depreciação consiste no cálculo do desgaste destes bens os quais devem ser registrados na contabilidade (MARION, 2007).

Conforme destaca Marion (2007, p. 330):

> A maior parte dos ativos imobilizados (exceção feita praticamente a terrenos e Obras de Arte) tem vida útil limitada, ou seja, serão úteis à empresa por um conjunto de períodos finitos, também chamados de Períodos Contábeis. À medida que esses períodos forem decorrendo, dar-se-á o desgaste dos bens, que representam o custo a ser registrado.

Segundo Attie (2011, p. 476): "Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil".

E também conforme definem Greco, Arend e Gärtner (2006, p. 304): "Depreciação corresponde à diminuição do valor dos elementos classificáveis no Ativo Permanente Imobilizado, resultante do desgaste pelo uso, ação da natureza ou obsolescência normal".

A depreciação dos bens do imobilizado é conceituada como despesa, conforme relata Marion (2007, p. 330): "A depreciação é uma despesa porque todos os bens e serviços consumidos por uma empresa são Despesas". A depreciação não é obrigatória para fins de imposto de renda, porem sua aplicação torna o resultado mais verdadeiro, refletindo dados mais reais possíveis. MARION (2012). Sendo assim, o cálculo da depreciação é procedimento de extrema importância, pois relata o verdadeiro valor dos bens do ativo imobilizado.

Ao definir o valor depreciável, precisa-se levar em consideração duas formas de cálculo, o descrito no CPC 27 e também o normativo emitido pela Receita Federal do Brasil.

Conforme descreve o Portal de contabilidade (2015):

> Na regra tributária, conforme art. 309 do RIR/1999, a despesa deve ser calculada mediante a aplicação da taxa de depreciação sobre o custo de aquisição dos bens depreciáveis, portanto, o valor depreciável é igual ao valor do ativo. A regra contábil exige a atribuição de valor residual para o bem, consequentemente, seu valor depreciável é determinado após a dedução de seu valor residual.

Segundo o CPC 27 (2009), pode-se definir valor depreciável como o valor do custo do bem adquirido, deduzido do seu valor residual e o mesmo deve ser depreciado conforme sua vida útil. A legislação, a taxa de depreciação deve ser baseada na tabela de taxas definida conforme a Receita Federal. (GRECO, 2010). A fim de efetuar o cálculo da depreciação, deverá ser analisada a estimativa de vida útil, levando em consideração causas físicas e funcionais, conforme relata Marion (2012, p. 356):

> Para cálculo da Taxa de Depreciação Anual é necessário estimar a vida útil do bem, isto é, quanto ele vai durar, levando em consideração as *Causas Físicas* (o uso, o desgaste natural e a ação dos elementos da natureza) e as *Causas Funcionais* (a inadequação e o obsoletismo, considerando o aparecimento de substitutos mais aperfeiçoados).

Segue o Quadro 1 com as descrições das taxas de depreciação fixadas pela legislação do imposto de renda.

Taxas de Depreciação Anual fixadas pela Legislação do Imposto de Renda	
Grupos de bens do Imobilizado	**% a. a**
Bens Móveis em geral	10
Edifícios e construções	4
Biblioteca	10
Ferramentas	20
Maquinas e Instalações Industriais	10
Veículos em geral	20
Tratores	25
Computadores e Periféricos (hardware)	20

Fonte: Adaptado de MARION (2012, p. 356).

Quadro 1 - Taxas de depreciação conforme legislação do Imposto de Renda

Já as normas contábeis regem que a escolha deve ser baseada no padrão de consumo dos benefícios econômicos futuros gerados pelo bem. Este método deverá ser reavaliado no mínimo ao findo de cada exercício, e em caso de mudanças significativas neste padrão de consumo o método deve ser alterado para refletir a sua realidade (GRECO, 2010).

2.3 Auditoria do Ativo Imobilizado

Diante do conceito de Ativo Imobilizado, define-se como o objetivo da auditoria do Ativo Imobilizado, conforme Attie (2011, p. 474):

> - determinar sua existência física e a permanência em uso;
> - determinar se pertence à empresa;
> - determinar se foram utilizados os princípios de contabilidade;
> - determinar se o imobilizado não contem despesas capitalizadas e, por outro lado, as despesas não contêm itens capitalizáveis;
> - determinar se os bens do imobilizado foram adequadamente depreciados e atualizados em bases aceitáveis;
> - determinar a existência de imobilizado penhorado, dado em garantia ou com restrição de uso; e
> - determinar se o imobilizado está corretamente classificado no balanço patrimonial e se as divulgações cabíveis foram expostas por notas explicativas.

A auditoria do ativo imobilizado é conceituada também conforme Franco e Marra (2013, p. 432):

> O objetivo deste programa é: 1) assegurar-se de que os bens do ativo imobilizado estão corretamente avaliados, isto é, que o custo corrigido não está super-avaliado e/ou a depreciação acumulada não está subavaliada; 2) verificar a existência, posse e propriedade dos bens e existência de ônus sobre esses bens; se houver ônus, sua natureza e extensão; 3) verificar a forma de contabilização dos bens, seu custo e correção, a classificação contábil, feita a distinção entre bens de capital e despesas do período, a natureza e o tempo de vida útil dos bens; 4) verificar o cálculo das depreciações, observada a existência, avaliação, utilização e vida útil dos bens.

Os controles internos são ferramentas indispensáveis no bom funcionamento de uma empresa, e nos trabalhos de auditoria do ativo imobilizado não poderia ser diferente, a revisão dos controles internos tem como fim, garantir que este mecanismo exista e que o mesmo esteja sendo eficaz, aumentando a confiabilidade nas análises feitas, e auxiliando na definição

da extensão dos trabalhos do auditor, conforme Crepaldi (2013, p. 665): "A revisão do controle interno tem a finalidade de determinar ao auditor qual a confiabilidade depositada no controle interno, para a definição dos procedimentos de auditoria, a extensão dos trabalhos e o momento da aplicação."

Para Franco e Marra (2013, p. 428): "Também na área do Imobilizado o auditor deve dedicar algum tempo à revisão dos controles internos existentes na empresa, para avaliar sua eficiência."

Na área do imobilizado pode-se encontrar diversos tipos de controle, conforme descreve Crepaldi (2013, p. 665):

> [...], seguem abaixo alguns pontos de controle interno que podem ser comumente encontrados na área do imobilizado:
> - contagens físicas periódicas;
> - balancete periódico entre as fichas individuais do imobilizado com os registros contábeis;
> - sistema de autorização para aquisições e vendas de bens do imobilizado;
> - sistema de comunicação para os casos de transferências, obsolescência ou baixas de bens do imobilizado;
> - limites de capitalização quanto a valores e tempo de vida útil; e
> - segregação de funções entre o setor de compras e a recepção dos bens do imobilizado.

A forma de contabilização dos ativos imobilizados deve ser feito com muito cuidado, pois qualquer erro poderá trazer sérios prejuízos para a empresa. Para garantir a forma correta desta contabilização os contadores contam a NBC TG 27 e também o CPC 27/2009, o qual descreve:

> O objetivo deste pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações [...].

Em muitas empresas o ativo imobilizado corresponde à grande parte do total de ativos investidos, ou seja, problemas em relação a esta área poderá trazer grandes riscos para a empresa, é por isso que uma auditoria permanente torna-se ferramenta indispensável a fim de garantir dados mais próximos do real possível, contribuindo desta forma na tomada de decisões (ATTIE, 2011).

2.4 Estudos relacionados

O sistema patrimonial de uma empresa representa em alguns casos grande parte de seu ativo, sendo assim a mesma deve dedicar atenção extra à esta área da empresa.

Segundo Peres (2014) os controles internos de uma empresa garantem o bom funcionamento da mesma, bem como evitar fraudes e detectar erros. Ao aplicar a auditoria na conta do ativo imobilizado na empresa Radio Alfa, a autora concluiu que a empresa possui pontos do sistema do controle interno que precisam ser melhorados e aprimorados desta forma foram recomendadas medidas de melhorias para que a empresa possa minimizar os riscos e aperfeiçoar o sistema de controle interno.

Durante a aplicação do mesmo método de auditoria na empresa Transportes ZM LTDA, no estudo de Zanin (2013) a autora concluiu que a empresa apresenta um bom

controle interno, foi apresentado à empresa como sugestão que a mesma crie um plano de manutenção preventiva para evitar possíveis atrasos nas entregas de cargas e eventuais perdas de receitas, concluiu também que a empresa necessita que seja aplicada a nova norma de contabilidade NBC TG 27 - Ativo Imobilizado

Ao analisar o ativo imobilizado de uma indústria, Ongaro e Trindade (2010) destacam o crescimento econômico e o quanto este indicador influencia na necessidade dos empresários em possuírem controles internos adequados, diante desta analise os autores aplicaram auditoria por amostragem e concluíram que a indústria necessita de ajustes nos controles dos bens patrimoniais, principalmente na integração entre os sistemas contábil e patrimonial e também problemas com baixas de bens, porem no geral os controles internos atendem as necessidades da empresa.

3 METODOLOGIA

Para que os objetivos propostos fossem atingidos abordou-se no referencial teórico sobre auditoria, imobilizado e auditoria do imobilizado. As pesquisas são delineadas dentro das diversas tipologias, ou seja, o tipo de pesquisa a ser desenvolvido. Sendo assim, podem ser classificados quanto aos objetivos, procedimentos e a abordagem do problema.

A pesquisa apresentada caracterizou-se, quanto aos objetivos, como um estudo de caráter descritivo. A pesquisa descritiva, segundo Gil (2002, p.42), "[...] tem como objetivo primordial a descrição de características de determinada população ou fenômeno, ou então, o estabelecimento de relações entre as variáveis".

Quanto aos procedimentos adotados na pesquisa, é classificada como um estudo de caso, que segundo Martins (2008, p.10) "o estudo de caso possibilita a penetração em uma realidade social, não conseguida plenamente por um levantamento amostral e avaliação exclusivamente quantitativa".

Porém, Yin (2010, p. 39) conceitua estudo de caso como sendo:

> Estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo em profundidade e em seu contexto na vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não são claramente evidentes.

Quanto à abordagem do problema, a pesquisa é considerada qualitativa, que segundo Chizzotti (2003, p. 221):

> A pesquisa qualitativa recobre, hoje, um campo transdisciplinar, envolvendo as ciências humanas e sociais, assumindo tradições ou multiparadigmas de análise, derivadas do positivismo, da fenomenologia, da hermenêutica, do marxismo, da teoria crítica e do construtivismo, e adotando multimétodos de investigação para o estudo de um fenômeno situado no local em que ocorre, e enfim, procurando tanto encontrar o sentido deste fenômeno quanto interpretar os significados que as pessoas dão a ele.

Verifica-se assim, que a pesquisa qualitativa conseguiu o seu espaço na pesquisa científica. Conforme Strauss e Corbin (2008, p. 17) a "análise qualitativa oferece um conjunto de procedimentos muito úteis - essencialmente diretrizes, técnicas sugeridas, *mas* não preceitos. Também oferece uma *metodologia*, uma maneira de pensar sobre a realidade social e estudá-la".

O trabalho foi desenvolvido através de um estudo de caso, aplicado em uma instituição financeira do Oeste Catarinense. Foi utilizada a técnica da auditoria para realizar o estudo, devido à extensão dos dados a serem analisados, foi utilizado o método de amostragem. Foram utilizados como amostra os bens alocados na Unidade Administrativa da instituição financeira. O presente estudo teve como técnica a abordagem quantitativa, e foi realizado apenas nos bens tangíveis.

Para o desenvolvimento da pesquisa foram seguidos os seguintes passos:

Primeiro passo é a emissão do relatório patrimonial da empresa e posteriormente na medida em que os bens vão sendo localizados os mesmos foram sinalizados positivamente no relatório patrimonial;

Foram selecionados aleatoriamente bens que foram localizados tanto fisicamente como no sistema de controle patrimonial, buscando identificar se foram contabilizados de forma correta, também aplicando testes nos cálculos de depreciação e nos devidos registros contábeis;

Com base nos dados levantados, foi sugerido um manual de procedimentos a fim de facilitar o trabalho do profissional responsável garantindo que os registros e cálculos estejam corretos.

Após o termino do levantamento foi apresentado à empresa o resultado obtido com as análises feitas a fim de demonstrar para a mesma como está funcionando o controle dos bens patrimoniais.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

O presente trabalho foi aplicado entre os dias 03 (três) à 07(sete) do mês de agosto de 2015, na Unidade Administrativa de uma cooperativa de crédito no oeste de Santa Catarina, a mesma possui além da Unidade Administrativa mais 09 (nove) Pontos de Atendimento (PA) localizados na região.

Devido a mesma não possuir um único relatório com todas as informações necessárias, foi preciso a junção de vários relatórios, segue Quadro 2 contendo informações sobre o levantamento:

Descrição da situação	Estado
Total de itens analisados	1.091
Itens localizados no relatório e fisicamente	487
Itens localizados no relatório e não fisicamente	303
Itens localizados fisicamente e não no relatório	158
Itens localizados sem placa de identificação	143

Fonte: dados da pesquisa

Quadro 2 - Informações sobre levantamento

A aplicação do trabalho contou com a colaboração do setor contábil da empresa, o qual deu suporte e esteve à disposição para que a realização do mesmo pudesse ocorrer da melhor forma possível.

No Quadro 2 pode-se verificar que foram analisados 1.091 bens, dentre eles 487 itens foram encontrados tanto fisicamente quanto no relatório patrimonial, 303 itens constavam no

relatório porem não foram detectados fisicamente, 158 bens localizados fisicamente, porém não constavam no relatório patrimonial e 143 bens localizados fisicamente porem sem placa de identificação impossibilitando sua localização no relatório.

Durante o levantamento dos bens físicos, foram detectados itens que se encontravam fisicamente, porém não constavam no relatório patrimonial da empresa, foi identificado que tais itens estavam em uso em um dos Pontos de Atendimento, e que devido a ociosidade, obsolescência, valor econômico ou ser impossível sua recuperação o responsável pelo PA enviou o bem à Unidade Administrativa (UAD), sem que tenha sido preenchida a guia de transferência de bens.

Foram detectados também itens que se encontravam no relatório patrimonial porem não foram localizados fisicamente, montante este que soma um valor de aquisição de R$ 553.915,08 e valor de depreciação acumulado de R$ 116.363,28. Pode haver vários motivos para que isso ocorra, entre eles: o responsável pelo setor onde o bem estava localizado o enviou para utilização de um dos PA's sem que tenha sido preenchida a guia de transferência de bens; devido a impossibilidade de utilização o bem foi descartado sem que o responsável tenha preenchida a guia de baixas, entre outros.

Ainda, itens que foram localizados fisicamente, porém não possuíam a placa de identificação patrimonial, impossibilitando a localização no relatório, nestes casos também pode-se citar possíveis motivos: a placa tenha caído, o bem não ter sido registrado no sistema patrimonial. Estes bens foram catalogados separadamente dos demais, ou seja, não foram incluídos nas demais análises.

E por fim, foram encontrados 487 itens no relatório patrimonial os quais foram detectados também fisicamente, somando um valor de aquisição de R$ 3.396.721,05 e valor de depreciação acumulado de R$ 235.695,80, percebe-se que o valor acumulado de depreciação é expressamente menor que o valor total de aquisição, tal fenômeno é explicado devido à construção da nova sede da cooperativa no ano de 2013 o qual necessitou de um investimento de R$ 2.844.285,46, e possui até o presente momento uma depreciação acumulada de R$ 56.547,10.

Com base nos bens encontrados tanto fisicamente quanto no relatório patrimonial, foi aplicado por amostragem, 40 itens para a verificação dos cálculos de depreciação.

Dentre os itens amostrados identificou-se alguns casos em que o Valor Atual está com valor 0,00 (Zero), isto se dá devido ao bem já estar totalmente depreciado, porém, continua em uso. Com base nos itens separados pelo método de amostragem, foi efetuada a conferencia dos cálculos de depreciação, e verificou-se que os mesmos apresentam informações corretas e que atendem à legislação vigente.

Durante as análises identificou-se que no relatório patrimonial da UAD estão cadastrados os bens em uso, bem como os bens em estoque e foi sugerido que fosse criado a UAD estoque para que pudesse ser cadastrado neste relatório somente os bens que estão em estoque, exemplo: autenticadoras, leitores, monitores.

Ao final dos trabalhos foi sugerido também, que fosse criado um manual de procedimentos para que o controle patrimonial apresente um padrão de registros e movimentações.

Diante de artigos lidos os quais relatam analises de sistemas patrimoniais de diferentes empresas, verifica-se que em alguns aspectos a empresa em estudo possui características

similares, como na análise de Peres (2014) no qual a autora conclui que a empresa precisa aprimorar seus controles internos a fim de evitar erros e detectar possíveis fraudes, assim como no presente estudo, também foram sugeridas algumas melhorias.

Já no estudo de Zanin (2013), a autora relata que a empresa possui um controle interno satisfatório, porem necessita a aplicação da NBC TG 27 - Ativo Imobilizado, norma que rege a forma de tratamento dos bens de uma empresa, em se tratando da empresa em estudo da mesma forma que na empresa analisada por Zanin (2013), a mesma apresenta divergência à NBC TG 27, uma vez que é utilizada para depreciação a tabela divulgada pelo Regulamento do Imposto de Renda.

Durante suas analises, Ongaro e Trindade (2010), relatam que na empresa alvo de seus estudos, a ligação entre os sistemas é falha, devido ao sistema patrimonial não estar interligado diretamente ao sistema contábil, situação esta que ocorre também na empresa em estudo, todas as movimentações ocorridas devem ser controladas paralelamente, e posteriormente lançadas no sistema patrimonial.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o objetivo de verificar se o sistema patrimonial da empresa em estudo apresenta a real situação dos bens existentes, foi realizado um estudo de caso no qual foi efetuado um levantamento físico de todos os bens da empresa para verificar a real situação desses bens.

Como primeiro passo foi analisado o sistema patrimonial da empresa, e verificou-se que a mesma possui sistema paralelo ao sistema contábil, logo após foi efetuada a conciliação dos bens encontrados fisicamente e os bens constantes no relatório patrimonial, foram criadas planilhas para demonstrar as diferenças encontradas, sendo assim, esse estudo foi de encontro com o estudo de Peres (2014) que também verificou a necessidade de melhoramento no sistema de controle interno.

A partir dos bens encontrados fisicamente e também no relatório patrimonial, foram aplicados testes em 40 itens, e foi concluído que a depreciação está sendo calculada e registrada conforme tabela do Imposto de Renda. A partir dos levantamentos efetuados e análises feitas conclui-se que a empresa não atende integralmente as Normas Internacionais de Contabilidade, devido a utilizar como parâmetro a tabela do Imposto de Renda para atribuir prazo e taxas de depreciação à seus bens.

Ao final dos trabalhos foram sugeridas melhorias, como a criação do relatório UAD estoque o qual tem a finalidade de contemplar apenas bens que não estão em uso e que serão utilizadas caso algum dos itens em uso necessite de manutenção ou mesmo não apresentar mais condições de uso. Foi sugerido também que seja criado um manual de procedimentos a fim de padronizar o registro e controle dos bens patrimoniais da empresa.

Este estudo atendeu as expectativas pois foi possível confrontar conhecimentos teóricos com os práticos, neste contexto evidenciou-se a importância do presente trabalho para a cooperativa em estudo, bem como a contribuição acadêmica e profissional. Através da aplicação deste trabalho foi possível verificar a importância do controle patrimonial de uma empresa.

Após a conclusão das análises foram demonstrados os resultados à diretoria executiva, e sugerido melhorias no controle de bens que se encontram em estoque, bem como a implantação de um manual a fim de padronizar as movimentações dos bens patrimoniais.

Sugere-se para pesquisas futuras, a replicação dos estudos nos pontos de atendimentos, ou também em outras empresas.

REFERÊNCIAS

ATTIE, William. **Auditoria:** conceitos e aplicações. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2011.

CHIZZOTTI, Antonio. A pesquisa qualitativa em ciências humanas e sociais: evolução e desafios. **Revista Portuguesa de Educação**. Braga, Portugal. v. 16, n. 2, p. 221-236, 2003.

COSTA, José Manoel da. Auditoria. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

CPC - Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento Técnico CPC 27 – Ativo imobilizado**. Brasília, 26 jun. 2009. Disponível em: http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/316_CPC_27_rev%2006.pdf. Acessado em: 07 jul. 2015.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil teoria e prática**, 9 ed., São Paulo: Atlas, 2013.

DANTAS, Paulo. **Auditoria**. Publicado em: 06 nov. 2010. Disponível em: <http://www. paulodantas.com.br/revisao_auditoria.pdf>. Acesso em: 01 mar. 2015.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria contábil**. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2013.

FREITAS, Alair Ferreira de; AMODEO, Nora Beatriz Presno; FREITAS, Alan Ferreira de Mecanismos Sociais na Regulação de Operações Financeiras em Cooperativas de Crédito. **Desenvolvimento em Questão**, v. 14, n. 33, p. 267-300, 2016.

GIL, Antonio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. São Paulo: Atlas, 2010.

GONÇALVES, Eugênio Celso; BAPTISTA, Antônio Eustáquio. **Contabilidade geral**. 6. ed., São Paulo: Atlas, 2007.

GRECO, Alvísio; AREND, Lauro; GÄRTNER, Günther. **Contabilidade teoria e prática**. São Paulo: Saraiva, 2006.

GRECO, Marcus Vinicius Derito. Publicado em: 14 Jul. 2010. **A depreciação do ativo imobilizado. Métodos**. Disponível em: http://coad.jusbrasil. com.br/noticias /2280815/a-depreciacao-do-ativo-imobilizado-metodos. Acesso em: 12 set. 2015.

IUDÍCIBUS, Sérgio de *et al*. **Contabilidade introdutória**. 10. ed., São Paulo: Atlas, 2008.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 13. ed., São Paulo: Atlas, 2007.

MARION, José Carlos. **Contabilidade empresarial**. 16. ed., São Paulo: Atlas, 2012

MARTINS, Gilberto de Andrade. Estudo de caso: uma reflexão sobre a aplicabilidade em pesquisas no Brasil. **Revista de Contabilidade e Organizações**, v. 2, n. 2, p. 8-18, jan./abr. 2008.

PERES, Cassia de Ramos. **Controle Interno do Imobilizado:** Um estudo de caso na Rádio Alfa. Soledade, 2014.

PEREZ JUNIOR, José Hernandez. **Auditoria de demonstrações contábeis:** normas e procedimentos**.** 3. ed., São Paulo: Atlas, 2004.

STRAUSS, Anselm.; CORBIN, Juliet. **Pesquisa qualitativa:** técnicas e procedimentos para o desenvolvimento de teoria fundamental. 2. ed. Porto Alegre: Artmed, 2008.

YIN, Robert K. **Estudo de caso:** planejamento e métodos. 4. ed. Porto Alegre: Bookman, 2010.

ZANIN, Juliane. **Auditoria Interna do Ativo Imobilizado**: Um estudo de caso na empresa Transportes ZM LTDA. Passo Fundo. 2013.

GESTÃO DE COMPRAS NOS SUPERMERCADOS DE GRANDE PORTE DA CIDADE DE CHAPECÓ – SC: UMA COMPARAÇÃO COM A CIDADE DE CASTRO - PR

Anderson José Cassol (a.kssol@unochapeco.edu.br)
Acadêmico de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS

Amanda Battisti (amandinhaa_battisti@hotmail.com)
Acadêmica de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul - UFFS

Elaine Paini (elaine_paini@hotmail.com)
Acadêmica de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Moacir Francisco Deimling (moacir.deimling@uffs.edu.br)
Doutorado em Engenharia de Produção pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS
Professor de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Resumo:
O presente estudo apresenta o perfil dos profissionais de compras dos grandes supermercados da cidade de Chapecó – SC, em comparativo com supermercados da cidade de Castro – PR é possível identificar as similaridades e diferenças entre os profissionais de uma cidade e outra. Sabe-se a importância de manter uma gestão de compras bem organizada, rentável e que atenda as necessidades dos clientes. Mediante a esse entendimento e com os dados coletados nos supermercados, é possível identificar como os mesmos fazem esse processo, como controlam isso e como se preparam para enfrentar a concorrência e as fortes oscilações da economia nacional. É uma abordagem qualitativa de comparação e que demonstra as variações e as preocupações quanto a lucratividade e atendimento aos clientes nos supermercados estudados.
Palavras-chave: Compras, supermercados, perfil, profissionais de compras.

Purchasingmanagement in supermarketslargeof Chapecó city-SC

Abstract:
This study presents the profile of procurementprofessionalsoflargesupermarkets in thecityof Chapecó - SC , in comparison with supermarkets in the city of Castro - PR is possible to identify the similarities and differences between the professionals of one city and another . It is known the importance of maintaining a well-organized purchasing management , cost effective and meets the needs of customers . Through this understanding and with the data collected in supermarkets , you can identify how they do this process , they control it and as they prepare to face competition and the strong fluctuations of the national economy . It is a qualitative approach of comparison and shows the variations and concerns about profitability and customer service in the studied supermarket
Key-words: Shopping, supermarkets, profile, purchasing professionals.

1. INTRODUÇÃO

Com as rápidas mudanças tecnológicas e com a dinâmica do mercado global, as empresas precisam estar em constate transformação e acompanhamento das melhorias e das novas tecnologias. Manter-se competitiva e firme no mercado requer grandes esforços dos gestores para com a redução de custos e desperdícios.

O setor de compras tem a importante função de manter os estoques disponíveis, criando relações harmônicas com os fornecedores ao mesmo tempo em que precisam cotar e

fechar a compra com os fornecedores que atendam a demanda com melhor qualidade e menor preço.

O ramo dos supermercados vem, nos últimos anos, transformando-se em um negocio de alta tecnologia, pois a dinâmica do mercado e a exigência dos clientes são cada vez mais fortes com a qualidade, diversidade, praticidade e conveniência dos produtos. A alta variedade e quantidade de produtos que os supermercados utilizam para atender a demanda dos clientes, reflete em uma gestão de compras bem feita e que utilize de tecnologias e ferramentas modernas para que os erros sejam mínimos e os custos reduzidos.

Mediante a grande importância do setor de compras e tendo em vista a grande competitividade dos supermercados na cidade de Chapecó, vê-se a necessidade de avaliar a gestão de compras nos dois principais supermercados de grande porte da cidade mostrando assim, que a gestão de compras num fluxo bem organizado e informatizado, juntamente com a qualificação dos compradores pode ser um diferencial para que os mesmos consigam reduzir seus custos e se manter competitivo no mercado.

O objetivo geral do presente estudo é demonstrar e avaliar a gestão de compras de dois supermercados de grande porte da cidade de Chapecó. Mais especificamente descrever a função compras; identificar o processo de compras nos maiores supermercados de Chapecó; avaliar o processo de compras e comparar o processo com outro estudo já realizado.

Mediante o cenário competitivo, manter uma boa gestão de compras é imprescindível para a sobrevivência de uma empresa, ainda mais se for no ramo de supermercados. Entender o processo, verificar os erros, corrigi-los e implementar as melhorias, é algo que todo profissional do ramo deve saber. Por isso esse tema será abordado e apresentado neste estudo, a fim de apresentar melhorias e contribuições benéficas aos supermercados estudados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para que haja maior e melhor compreensão sobre o tema a ser tratado no decorrer do estudo, apresenta-se a seguir na visão de alguns autores, um enfoque sobre gestão de compras, supermercados e estratégias de compras.

2.1 FUNÇÃO COMPRAS

“A função compras é um seguimento essencial do Departamento de Materiais ou Suprimentos, que tem por finalidade suprir as necessidades de materiais ou serviços.” (DIAS, 2010, p. 271). É um setor operacional e estratégico fundamental nas organizações e para Arnold (2011), esta função ampla e complexa envolve todos os departamentos da empresa. Obter o material certo, nas quantidades certas, com a entrega correta, das fontes certas, no preço certo e no momento oportuno são funções de compras.

Na prática empresarial, a gestão de compras e suprimentos refere-se à administração dos processos que envolvem a aquisição de materiais e coordenação do relacionamento com fornecedores. (MATOS, 2011).

Para Baily (2000) a "compra é vista pela organização bem-sucedida de hoje como uma atividade de importância estratégica considerável". Compras atualmente ocupa uma importante posição na maioria das organizações, pois as mercadorias comercializadas pela empresa representam de 40 a 60% do valor final das vendas de qualquer produto. (BALLOU, 2004, p.357, apud, CACZMAREKI, 2008, p.39).

O setor de compras necessita ter acesso direto a informação vinda da alta gerência para que possa atuar de forma estratégica. Christopher (1997) relata que a cooperação na troca de informações é um pré-requisito para a orientação e rapidez na cadeia de fornecimento. Visto

isso, a tecnologia de informação exerce um importante papel, pois proporciona maior rapidez no fluxo de informações.

Para Arnold (2011), escolher o material certo exige informações dos departamentos de marketing, engenharia, produção e compras. Dias (2010), garante que todos os departamentos funcionais dentro de uma empresa geram informações para o sistema de compras ou requerem informações por causa do mesmo.

A falta de comunicação direta entre os setores da empresa impede que as informações estratégicas sobre o mercado sejam trabalhadas pela gerência. O órgão de compras, que constitui o elemento de ligação entre a empresa e seu ambiente externo, é o responsável pelo suprimento dos insumos e materiais necessários ao funcionamento do sistema empresarial (CHIAVENATO, 1991).

Para Arnold (2011), os objetivos da função de compras podem ser subdivididos em quatro categorias:

a. Obter um fluxo contínuo de suprimentos a fim de atender aos programas de produção;
b. Coordenar esse fluxo de maneira que seja aplicado um mínimo de investimento que afete a operacionalidade da empresa
c. Comprar materiais e insumos aos menores preços, obedecendo a padrões de quantidade e qualidade definidos;
d. Procurar sempre dentro de uma negociação justa e honesta as melhores condições para empresa, principalmente em condições de pagamento;

2.2 SUPERMERCADOS

Existem várias modalidades de comércio varejistas de alimentos, e os supermercados representam a mais complexa e ampla. Essa complexidade e amplitude são confirmadas, quando se associa as diferentes marcas e categorias dos produtos. As categorias de produtos agrupam os com características e comportamento semelhante como, por exemplo, os de mercearia seca, mas se for analisado o conjunto, verifica-se o elevado grau de complexidade dentro dessas organizações, nas quais são operacionalizadas muitas decisões, dentre elas a de compra dos produtos a serem vendidos aos consumidores/clientes. (CHAVES, 2002).

Além dessas características, segundo Parente (2000) existem alguns fatores determinantes para o local de instalação de um supermercado, quais sejam:

a) potencial e densidade da demanda;
b) o tráfego de pedestre;
c) o acesso e o fluxo de veículos;
d) facilidade de estacionamento;
e) concorrentes;
f) as características e vocação da região para lojas sofisticadas ou populares;
g) a compatibilidade com outros varejistas;
h) localização específica, visibilidade e ambientação da loja.

Na busca por um conceito ideal de supermercados, encontra-se vários autores que abordam o mesmo.

Para Saab e Gimenez (2000, p. 1)

> Os supermercados caracterizam-se pela venda predominante de alimentos frescos ou mercearias e artigos de higiene e limpeza, apresentam alto giro e baixa margem, mantém preços competitivos, trabalham com o conceito de auto-serviço e contemplam um mínimo de dois *"checkouts"* e uma área de vendas superior a 350m².

Segundo Kotler (2000, p. 541)

> Supermercado é o "auto-serviço que desenvolve operações relativamente grandes, de baixo custo, baixa margem e alto volume, projetado para atender a todas as necessidades de alimentação, higiene e limpeza doméstica.

O conceito de supermercado vai além do que se encontra nos livros, no dia a dia das pessoas é um ambiente muito frequentado e solicitado, pois é ali que as pessoas adquirem seus mantimentos. Por isso, manter os produtos em estoque e à disposição corretamente é algo de suma importância, papel esse que os compradores devem desempenhar de forma assertiva.

2.3 O PAPEL DO COMPRADOR NA AQUISIÇÃO DE MATERIAIS

O comprador tem papel fundamental para a empresa na alavancagem de vantagem competitiva dentro do mercado. Para Dias (2010, p. 280) "compradores de boa qualificação profissional fornecem a empresa condições de fazerem bons negócios […] constituindo o comprador uma força vital, que faz parte da própria vida da empresa".

Ao contrário do que se via há algumas décadas atrás, a importância do profissional de compras dentro da organização é algo que ganha destaque nos últimos anos, principalmente devido a busca por vantagem competitiva e lucratividade, com redução de custos. Santângelo (2011, p. 232), complementa que "a responsabilidade do comprador transcende o simples fato de adquirir materiais, e sim dar retorno à organização da qual faz parte".

Desse modo, o comprador passa a ter um papel estratégico dentro da organização. Esse papel pode ser visto tanto de modo reativo, quanto proativo. O comprador reativo reflete a posição mais simplista da atividade de compras, consistindo apenas em encontrar um fornecedor e fechar com ele, já o proativo mostra a posição mais atual, numa visão de parcerias com fornecedores, quepermite compartilhar ideias e conhecimentos, a fim de fechar uma boa compra (BATISTA; MALDONADO, 2008).

É papel do comprador o "gerenciamento, o controle e a direção dos negócios pertinentes a organização da qual é parte, buscando os melhores resultados em termos de lucratividade e produtividade" (SANTÂNGELO, 2011, p. 232).

O desenvolvimento de habilidades únicas, desenvolvidas para cada empresa, contribuem para o desenvolvimento e aprimoramento de vantagens competitivas. É fundamental que o profissional conheça as melhores práticas de gestão para assim, empregá-las de forma eficaz.

2.4 O PERFIL DO PROFISSIONAL DE COMPRAS

Ao passo em que a importância da área de compras cresce, o trabalho e as responsabilidades dessa área tendem a ser mais estratégicos, concentrando-se em atividades de negociação, desenvolvimento de fornecedores e redução do custo total, ao invés da simples execução de atividades rotineiras (LIMA e MARX, 2008).

Para Viana (2011, p. 179), "o padrão atual exige que o comprador possua qualificações, demonstrando conhecimento dos procedimentos a serem adotados, das características dos materiais, bem como da arte de negociar, essencial na prática das transações". É fundamental que o comprador demonstre conhecimentos a respeito das características dos produtos, dos processos, bem como das fases de fabricação dos itens, isso dá o subsídio necessário para discutir de igual para igual com fornecedores (DIAS, 2010).

É desse modo, que o perfil e a atuação dos profissionais de compra são definidos como um conjunto de competências e qualificações adquiridos pelo indivíduo dentro da organização e fora dela, pela aprendizagem organizacional, educacional e no relacionamento com outras entidades (LIMA e MARX, 2008).

A profissão exige uma variedade de conhecimentos, além de responsabilidade por seus atos, acompanhada de autoridade na tomada de decisão, demonstrando assim as características de um bom negociador, iniciativa e capacidade de decisão, que são fundamentais para se maximizar resultados (SANTÂNGELO, 2011).

O desempenho do comprador exige cada vez mais uma maior qualificação em termos de escolaridade, conhecimento internacional, capacidade de liderança intergrupal e visão holística, para que seja possível pensar na organização como um todo na busca por vantagens competitivas (LIMA e MARX, 2008).

Outra característica fundamental de um bom comprador, segundo Dias (2010, p. 280), "é estar perfeitamente identificado com a política e os padrões de ética definidos pela empresa". Isso é extremamente importante ao se considerar que "o comprador representa a empresa mediante o mercado fornecedor, espelhando valores, conceitos, políticas e objetivos comerciais da organização" (SANTÂNGELO, 2011. p. 232).

3 METODOLOGIA

Apresenta-se aqui a metodologia a ser utilizada na realização dessa pesquisa. Destaca-se o tipo da pesquisa, o objeto de estudo, o plano de coleta de dados e o plano de análise e interpretação dos dados.

A pesquisa será qualitativa, com a abordagem descritiva, será feita através de estudo de caso. Nessa pesquisa será utilizado o método qualitativo, pois segundo Godoy (1995), tem um enfoque mais amplo pela obtenção de dados descritivos, mediante contato direto e interativo do pesquisador com o objeto de estudo, obtendo-se assim maior profundidade e detalhes do objeto de estudo. Sobre pesquisas descritivas, Gil (2005)diz que são aquelas que têm por objetivo explicar e proporcionar maior entendimento de um determinado problema. Nesse tipo de pesquisa o pesquisador procura um maior entendimento sobre o tema em estudo.

Segundo Goldenberg (1999), estudo de caso será o circunscrito a uma ou poucas unidades, entendidas essas como uma pessoa, uma família, um produto, uma empresa, um órgão público, uma comunidade ou mesmo um país. Tem caráter de profundidadee detalhamento. Pode ou não ser realizado no campo.

Os objetos de estudo utilizados foram os dois maiores supermercados da cidade de Chapecó. Os instrumentos de coleta de dados foram questionário aplicado aos profissionais na área de compras dos supermercados e visita *in loco*.

A técnica de análise utilizada nessa pesquisa será análise de conteúdo, pois Godoy (1995), afirma que a análise de conteúdo, segundo a perspectiva de Bardin, consiste em uma técnica metodológica que se pode aplicar em discursos diversos e a todas as formas de comunicação, seja qual for à natureza do seu suporte. Nessa análise, o pesquisador busca compreender as características, estruturas ou modelos que estão por trás dos fragmentos de mensagens tornados em consideração. O esforço do analista é, então, duplo: entender o sentido da comunicação, como se fosse o receptor normal, e, principalmente, desviar o olhar, buscando outra significação, outra mensagem, passível de se enxergar por meio ou ao lado da primeira.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Aqui será apresentada a análise dos resultados, ressaltando o principal sobre o perfil dos compradores e suas afirmações sobre a função compras.

4.1 DO PERFIL DOS COMPRADORES

Buscando verificar aspectos relacionados ao perfil dos profissionais de compra dos supermercados de grande porte da cidade de Chapecó- SC, realizou-se entrevistas com os compradores de dois supermercados da cidade, que neste estudo serão tratados como X e Y, que respectivamente serão comparados com estudo similar realizado na cidade de Castro- PR.

Após a realização das entrevistas verificou-se que no supermercado X a responsável é do sexo feminino, com idade entre 31 e 40 anos, sendo pós-graduada. No supermercado Y o responsável é do sexo masculino, com mesma faixa etária e sendo também pós-graduado. Em comparação com o outro estudo, há uma maior qualificação em termos de escolaridade na cidade de Chapecó. Já em relação à idade ambos são similares nas duas cidades, já o gênero há similaridade entre o supermercado X e a cidade de Castro, o supermercado Y difere-se nesse quesito.

Posteriormente, verificou-se se os profissionais eram funcionários contratados ou diretor/proprietário. A resposta foi unânime ao se tratarem de profissionais contratados, o que configura uma característica que vai de encontro ao que acontece na cidade de Castro, em que todos também são profissionais contratados. Porém, o tempo em que os mesmos estão dentro da organização varia nessas cidades. Enquanto que no Paraná, todos os compradores estão na empresa há mais de 10 anos, exercendo outras funções até tornarem-se compradores, em Santa Catarina, no supermercado X, a compradora em questão foi contratada há três anos, exclusivamente para essa função, sendo que já trabalhou na mesma função em outras organizações. Nessa mesma situação, no mercado Y também foi contratado o profissional de compras há aproximadamente cinco anos para a função, sendo que o mesmo já possuía experiência de outras empresas.

Também em divergência está o acumulo de funções, sendo que em Chapecó isso não é visto, o comprador é especificamente comprador, não acumulando outras funções. Já na cidade de Castro o comprador acumula outras funções nos supermercados.

Ao serem questionados sobre a importância de sua função perante seus supervisores, ambos os compradores destacaram que a função é essencial dentro da organização e que são reconhecidos por isso. Como destaca a compradora do supermercado X: "a função é considerada essencial dentro da empresa, pois é considerada estratégica na formação de preço e rentabilidade dos produtos". Isso vai de encontro ao que é visto na cidade do Paraná, onde os compradores foram unânimes ao afirmar que os seus supervisores consideram o setor de compras como o principal dentro do supermercado.

4.2 A FUNÇÃO COMPRAS

A próxima pergunta teve o intuito de verificar a percepção dos entrevistados pela sua função. Nesse sentido teve-se uma ideia de que os compradores de Chapecó percebem a importância de sua função, bem como de seu adequado desempenho e atualização quanto às novidades do mercado. Isso pode ser observado em uma das respostas obtidas: "o setor é uma fonte de economia e competitividade para a empresa, pois se é comprado bem, se vende bem e com preço justo, consequentemente a imagem da empresa é bem vista e o cliente opta pela melhor compra no melhor lugar."

Isso é visto também na cidade de Castro, onde os funcionários destacam a importância do seu papel dentro da organização.

Do mesmo modo, ao se tratar de acompanhar tendência de mercado, em ambas as cidades e por todos os compradores isso é visto como um requisito fundamental para a

função, bem como acompanhar o mercado nacional e também o internacional. Além de acompanhar as tendências, eles destacam que é fundamental participar de eventos e cursos voltados para o setor, de modo a agregar conhecimento àquele que já possuem.

Quando indagados sobre a decisão de compras, a entrevistada do supermercado X afirmou ter autonomia na decisão, porém se a compra for muito grande e de alto valor ela precisa de um aval da gerencia ou da direção, nessa mesma questão o entrevistado do supermercado Y destacou ter total independência para fazer aquisição de mercadorias, independente do valor da compra, claro que sempre consultando o setor financeiro, assim também são os setores de compras dos supermercados de Castro. Os entrevistados de Chapecó enfatizaram que a compra é feita por mix de produtos e que o fornecedor vem uma vez por mês fazer visita nos mercados e os mix são previamente definidos. Os estabelecimentos X e Y, geralmente compram direto da indústria, assim firmando "parceiras" e fidelidade com os fornecedores, essa prática também adotada na cidade do Paraná. Em ambos os estados há controle de estoque informatizado, que define a velocidade do giro do produto e o preço médio. Todos, também, observam a tributação e a legislação vigente para efetuar a compra. "Por falta de viabilidade não se fez associações com outros mercados para a importação de produtos em grande quantidade", destacou uma entrevistada da cidade de Chapecó e é a mesma análise nos dois mercados catarinenses. Já no Paraná, todos os entrevistados afirmaram que não existe nada a respeito sobre a associação, afirmam que devido à cultura da região acreditam que não funcionaria esta modalidade de compras.

A entrevista encerrou com os profissionais de compras assegurando que as empresas estão prontas para enfrentar a concorrência e que estratégias estão sendo estudadas perante o ambiente que se apresenta e vêem que podem sair fortalecidos desta situação.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A gestão de compras é um fator crucial para o bom desempenho de qualquer organização que necessita de materiais e produtos para venda. Nos dias atuais é necessário uma gestão bem informatizada e atualizada que acompanhe as tendências e mudanças do mercado.

O estudo realizado nos grandes supermercados da cidade de Chapecó- SC em comparação com os supermercados de Castro-PR mostrou que ambos se preocupam com a informatização dos sistemas de controle de estoque. Cada cidade possui algumas diferenciações quanto ao perfil de seus compradores, porém em sua maioria se assemelham.

Contudo, pode-se dizer que os supermercados precisam estar atentos às demandas dos clientes, buscando sempre equilíbrio entre a compra de produtos de forma viável e a disposição dos mesmos na prateleira a ser vendido. Não é uma tarefa fácil estar à frente desse controle, porém é de suma importância a melhoria nos processos e a qualificação do pessoal para realização dessas funções.

6. REFERÊNCIAS

ARNOLD, J. R. Tony. **Administração de materiais**: uma introdução. 1.ed. São Paulo, Atlas, 2011.

BATISTA, Marco Antonio Cavalcanti; MALDONADO, José Manuel Santos V. **O papel do comprador no processo de compras em instituições públicas de ciência e tecnologia em saúde (C&T/S)**. Revista de Administração Pública, Rio de Janeiro, v. 42, nº 4, 2008. Disponível em: <>. Acesso em novembro de 2015.

BAILY, Peter. **Compras**: princípios e administração. São Paulo: Atlas, 2000.

CACZMAREKI, Tiago José. **Análise do processo de compras e da gestão de estoques no varejo de vestuário**. UFRGS. Porto Alegre, 2008. Disponível em: < http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/18096/000686103.pdf?...1>. Acesso em Novembro de 2015.

CHAVES, A. F. A. R. **Estudo das variáveis utilizadas na decisão de compras no comércio varejista de alimentos de auto-serviço – supermercados.** São Paulo: USP, 2002.

CHIAVENATO, Idalberto. **Iniciação à administração de materiais**. São Paulo: McGraw-Hill, 1991.

CHRISTOPHER, Martin. **Logística e gerenciamento da cadeia de suprimentos**: Estratégias para redução de custos e melhorias dos serviços. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2001.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de Materiais**: uma abordagem logística. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DIAS, Marco Aurélio P. **Administração de Materiais**: uma abordagem logística. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Gestão de compras no supermercados de médio porte da cidade de Castro no Paraná. Disponível em: http://monografias.brasilescola.uol.com.br/administracao-financas/gestao-compras-nos-supermercados-medio-porte.htm. Acesso em 28 de novembro de 2015.

GIL, Antonio Carlos**. Como elaborar projetos de pesquisa.** São Paulo: Atlas,2005.

GODOY, A. S. Pesquisa qualitativa: tipos fundamentais. **Revista de Administração de Empresas**. São Paulo, v. 35, n. 3, p. 20-29, mai/jun. 1995.

GOLDENBERG, Mirian. **A arte de pesquisar.** Rio de Janeiro: Record, 1999.

KOTLER, P. **Administração de marketing**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

LIMA, José Carlos de Souza; MARX, Roberto. **A configuração da área de compras e o trabalho do comprador nas montadoras**: novas atribuições e perfil. Revista GEPROS: Gestão da Produção, Operação e Sistemas, São Paulo, v. 3, nº 1, 2008. Disponível em: <>. Acesso em novembro de 2015.

MATOS, E. **Gestão:** Uma visão estratégica. São Paulo: Makron Books, 2011.

PARENTE, J. **Varejo no Brasil:** gestão e estratégia.São Paulo: Atlas, 2000.

SAAB, W. G. L.; GIMENEZ, L. P.; RIBEIRO, R. M. Supermercados no Brasil – O movimento das empresas menores. Área de Operações Industriais.**Gerência Setorial de Comércio e Serviços,** nº. 24, 2000. Disponível em < http://www.bndes.gov.br/ SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt /Galerias/Arquivos/conhecimento/ setorial/get4is24.pdf>. Acesso em 28 de novembro de 2015.

SANTÂNGELO, Caio César Ferrari. Perfil do Profissional de Compras. In: JACOBSEN, Mércio (Org.). **Administração de Materiais**: um enfoque logístico. Itajaí: Univali, 2011. p. 232.

VIANA, João José. **Administração de Materiais**: um enfoque prático. São Paulo: Atlas, 2011.

SPED Bloco K: Dificuldades a serem enfrentadas pelas nas pequenas e medias empresas

Sergio Murilo Petri

Resumo
A pesquisa tem como objetivo geral identificar as principais mudanças operacionais que acontecerão nas pequenas e medias empresas com a implantação do Bloco K do SPED ICMS/IPI. Metodologicamente, este estudo é enquadrado como descritivo, de abordagem qualitativa e tipificado como bibliográfico. Foram realizadas buscas em artigos sobre a implementação de outras partes do SPED e também foram pesquisadas as informações que serão necessárias para o preenchimento do Bloco K, a partir dessas informações a pesquisa descreveu as dificuldades. Como resultado, entende-se que o Bloco K trará alguns desafios para as pequenas e médias empresas, tais como a necessidade de qualificação da mão-de-obra, investimento na aquisição/implantação e/ou manutenção/adaptação de sistemas de controle e gestão de estoques, bem como da internalização da importância das informações prestadas para fins de gerenciamento do negócio. Com o Bloco K, o Fisco poderá atuar de forma mais ágil e eficiente no que diz respeito à autuação e imputação de multa para empresas sonegadoras. Por fim, outra vantagem da implementação desta obrigação acessória é que as pequenas e médias empresas tendem a, em um mercado em que todas as organizações atuam dentro da lei, competirem de forma igual e justa, sem a necessidade de utilização de métodos ilícitos para obter algum tipo de vantagem competitiva.

Palavras chave: Contabilidade Tributária, Obrigações Acessórias, SPED.

Abstract
The research has the general objective to identify the key operational changes that happen in small and medium enterprises with the implementation of Block K SPED ICMS / IPI. Methodologically, this study is framed as a descriptive, qualitative approach and typified as bibliographic. Searches were carried out in articles on the implementation of other parts of the SPED and were also surveyed the information that will be needed to fill the Block K, from this information the survey described the difficulties. As a result, it is understood that the block K will bring some challenges for small and medium-sized enterprises, such as the need for hand labor skills, investment in the acquisition / development and / or maintenance / adaptation of control and management systems stocks and the internalization of the importance of the information provided for business management purposes. With the Block K, the tax authorities can act more quickly and efficiently with regard to assessment and fine allocation for sonegadoras companies. Finally, another advantage of the implementation of this accessory obligation is that small and medium-sized enterprises tend to, in a market in which all organizations operate within the law, to compete equally and fairly, without the need for use of illegal methods to obtain some kind of competitive advantage.

Keywords: Tax Accounting, Ancillary obligations, SPED.

1 INTRODUÇÃO

As pequenas e médias empresas apresentam uma função econômica importante para o país. Sozinhas, elas representam aproximadamente 27% do Produto Interno Bruto (PIB) e uma fonte de receitas para a Administração.

De acordo com Geron et al (2011) a carência de auditores fiscais da receita federal fez com que o Brasil procurasse uma nova forma de controle sobre os recursos, que contribuíram para centralização de informações e fiscalização sobre a arrecadação dos órgãos da Administração Pública direta, autárquica e fundacional. Com isso por meio do Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, foi instituído o Sistema Público de Escrituração Digital, baseado em modelos de governo eletrônico como os que já existiam na Espanha e Chile, (BRASIL, 2007).

Antes disso, em 15 de dezembro de 2006 foi instituído, por meio do convenio de ICMS nº 143/2006, a Escrituração Fiscal Digital (EFD), que determina que todos os contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS), bem como sobre as Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, deverão transmitir, por meio do software PVA EFD fornecido pela Receita Federal, os seguintes registros: (i) Registro de Entradas; (ii) Registro de Saídas; (iii) Registro de Inventário; (iv) Registro de Apuração do IPI; e (v) Registro de Apuração do ICMS.

Este sistema, de acordo com a cláusula sétima do convenio ICMS nº143/2006, substitui a impressão dos seguintes livros. (SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL, 2006).

A informatização desses livros e documentos possibilitou ao governo alcançar um novo patamar na fiscalização das empresas, possibilitando a utilização de ferramentas de tecnologia da informação, sem que os auditores necessitem fiscalizar manualmente cada empresa, otimizando assim processos e recursos públicos.

Anos depois, em 23 de outubro de 2014, foi publicado no Diário Oficial da União (DOU) regulamento que estabeleceu que empresas industriais ou equiparados deveriam, obrigatoriamente, realizar a escrituração do Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque também conhecido como Bloco K do EFD-ICMS/IPI, a partir de 1º de janeiro de 2016.

A implantação total foi adiada em outubro de 2015, sendo gradativa (SINEF 08/15), conforme faturamento: A partir de 1º de janeiro de 2016 para em com faturamento anual igual ou superior a R$ 300.000.000,00 nas divisões 10 a 32 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE); em 1º de Janeiro de 2017 para estabelecimentos da divisão 10 a 32 do CNAE com faturamento anual igual ou superior a R$78.000.000,00 e; em 1º de Janeiro de 2018 para os demais estabelecimentos industriais e estabelecimentos atacadistas classificados nos grupos 462 a 469 do CNAE.

No entanto, por meio do ajuste 13 de 15 de dezembro de 2015, houve nova prorrogação dos prazos – agora em um ano, ficando a obrigação inicial das empresas com faturamento superior a R$300.000.000,00 apenas para 2017 seguindo gradativamente até 2019.

Podem-se verificar algumas informações obrigatórias no guia prático da escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI (2015 p.121). Para introduzir a importância desse registro, serão exigidas informações sobre cada produto que está em estoque, inclusive produtos em posse de terceiros e produtos de terceiros em posse da empresa, bem como informações sobre itens produzidos como código do item e quantidade de produção acabada. Será exigida também a especificação, a quantidade de cada insumo que saiu do estoque e a data de saída do mesmo, inclusive no caso de industrialização efetuada por terceiros.

Com a exigência de prestar estas informações, as empresas basicamente estarão obrigadas a possuir um sistema ERP a fim de controlar os detalhes da produção, visto a necessidade de rastrear os insumos de produção que foram utilizados no período, como também de exigir o alinhamento entre empresas, principalmente no que diz respeito ao estoque em terceiros, fato que exigira um aumento de custos e uma grande mudança na rotina das pequenas e medias indústrias que estão obrigadas a essa escrituração.

Posto isto, surge o problema da pesquisa: **Quais as principais mudanças causadas pela escrituração do Bloco K do EFD-ICMS/IPI nas pequenas e medias indústrias**?

A fim de responder essa pergunta, o trabalho tem como objetivo identificar as principais mudanças operacionais que aconteceram nas pequenas e medias indústrias com a implantação deste sistema.

Com a intenção de atender a esse objetivo se tem os seguintes objetivos específicos, buscar as informações necessárias para atender ao Bloco K e levantar quais mudanças e no que elas podem acarretar ao cotidiano da empresa.

Esta pesquisa procura demonstrar como as obrigações acessórias estão mudando a forma de gerir as empresas, tornando-as mais burocráticas e caras, afim de reduzir a evasão fiscal e a corrupção na área privada e aumentando a arrecadação de impostos do governo brasileiro. É um sistema que apesar de aumentar o custo das empresas, também poderá gerar profissionalização por parte dos administradores que serão possuidores dessa informação para sua gestão.

A criação de tantas obrigações acessórias vem afetando o cotidiano dentro das empresas que cada vez necessitam de mais tempo para atende-las. A falta de pesquisas envolvendo as obrigações acessórias rotineiras das empresas, e a necessidade de esclarecimento sobre esse sistema incluindo as modificações dia a dia empresarial para que estas informações possam ser fornecidas justificam essa pesquisa.

A delimitação dessa pesquisa são os decretos e instruções normativas até a data de 15 de dezembro de 2015, as informações contidas no Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital ICMS/IPI do dia 10 de janeiro de 2014.

Este artigo está divido em cinco seções sendo a primeira a introdução em que estão descritos os objetivos gerais e específicos, tema e problema, a justificativa as delimitações da pesquisa e a sua importância, a segunda seção trata do referencial teórico que aborda a importância dos controles de estoques tanto para a entidade quanto para a fiscalização e como as obrigações acessórias tem ajudado o fisco a exercer sua função. A terceira sessão trata dos procedimentos metodológicos. A quarta sessão nos trás os resultados encontrados por meio da busca de informações no guia pratico do SPED e a quinta sessão é a conclusão obtida com base nessas informações.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Essa etapa trata de assuntos relacionados ao tema proposto, tratando da legislação do SPED, controle de estoque e fatores que propiciem um arquivo próximo a realidade que não acabe comprometendo a empresa.

2.1 Evolução da Contabilidade de dos Controle de Estoque

Conforme Jochem (2008), as escritas cuneiformes das antigas civilizações já propiciavam um controle rudimentar sobre os bens de um grupo de pessoas. Ao longo dos anos nota-se grandes mudanças na contabilidade como descrito por Marion (2012) em 1494 quando o frade franciscano Luca Pacioli publicou um tratado de contabilidade que até hoje é

aceito no mundo contábil, essa publicação tratava sobre as partidas dobradas que são utilizadas como padrão até a atualidade.

Com base na visão em que as civilizações antigas já mantinham controles sobre os bens que possuíam pode-se concluir que de certa forma havia um controle sobre os bens que pretendiam ser vendidos ou trocados afim de manter família. O que é muito próximo da definição de estoque explanada pelo comitê de pronunciamentos contábeis – CPC (2009), estoques são ativos, mantidos para venda, em processo de produção para venda ou ainda materiais ou suprimentos que serão consumidos ou transformados na produção ou prestação de serviços.

Os estoques são de fundamental importância para as companhias segundo Iudícibus et al. (2010, p. 72), "Os estoques estão intimamente ligados às principais áreas de operação das companhias e envolvem problemas de administração, controle, contabilização e, principalmente, avaliação. ". Iudícibus et al. (2010, p. 72) ainda se refere aos estoques de companhias industriais e comerciais como um dos ativos mais importantes do capital circulante e da posição financeira e que sua correta determinação no início e fim do período são indispensáveis para apuração do lucro líquido do exercício.

Nos dias atuais os estoques passaram a envolver diversas contas que permitem segregar cada material utilizado na produção, as contas importantes para esse trabalho são produtos acabados, que segundo Iudícibus et al. (2010, p. 75) "Deve representar aqueles já terminados e oriundos da própria produção da empresa e disponíveis para vendas, estando estocados na fábrica, ou em depósitos, ou em filiais, ou ainda com terceiros em consignação", a conta produtos em elaboração é responsável por (Iudícibus et al. 2010, p. 75) representar todas as matérias-primas já que estão no processo de transformação ou que já foram requisitadas para o mesmo e também todos os custos diretos e indiretos da produção ainda não concluída no período do balanço, esses custos serão transferidos para a conta produtos acabados vista anteriormente, outra conta de fundamental importância para indústria é as matérias primas conta essa que (Iudícibus et al. 2010, p. 75) "Abria todas as matérias-primas, ou seja, os materiais mais importantes e essenciais que sofrem transformações no processo produtivo. Sua composição e natureza é extremamente diversificada e depende de cada tipo de indústria. ".

Com essas informações fica claro com o estoque é de fundamental importância para as empresas, visto que esse é uma peça essencial para apurar o lucro que serve de base para o cálculo dos impostos essencialmente o Imposto de Renda e a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido nas empresas optantes pelo Lucro Real, o avanço tecnológico chegou ao ponto que ele permitirá o governo a fiscalizar as movimentações do estoque afim de evitar a sonegação, melhorando a arrecadação de impostos e melhorando a competição para empresas que sempre mantiveram suas operações na legalidade.

2.2 Obrigações acessórias

Os auditores fiscais do Brasil se utilizam de diversas declarações que devem ser efetuadas pelos empresários de acordo com forma de tributação, e atividade. O sistema SPED de acordo com Portal SPED 2012 (2015):

> (i) Iniciou-se com três grandes projetos: Escrituração Contábil Digital, Escrituração Fiscal Digital e a NF-e - Ambiente Nacional. Atualmente está em produção o projeto EFD-Contribuições. E em estudo: e-Lalur, EFD-Social e a Central de Balanços; (ii) Representa uma iniciativa integrada das administrações tributárias nas três esferas governamentais: federal, estadual e municipal; (iii) Mantém parceria

> com 20 instituições, entre órgãos públicos, conselho de classe, associações e entidades civis, na construção conjunta do projeto; (iv) Firma Protocolos de Cooperação com 27 empresas do setor privado, participantes do projeto-piloto, objetivando o desenvolvimento e o disciplinamento dos trabalhos conjuntos; (v) Possibilita, com as parcerias fisco-empresas, planejamento e identificação de soluções antecipadas no cumprimento das obrigações acessórias, em face às exigências a serem requeridas pelas administrações tributárias; (vi) Faz com que a efetiva participação dos contribuintes na definição dos meios de atendimento às obrigações tributárias acessórias exigidas pela legislação tributária contribua para aprimorar esses mecanismos e confira a esses instrumentos maior grau de legitimidade social; (vii) Estabelece um novo tipo de relacionamento, baseado na transparência mútua, com reflexos positivos para toda a sociedade.

Todos esses pontos trouxeram alguns aspectos que o governo cita como benefício ao contribuinte, porém para Fugini, Maggiolini e Pagamici (2005, p. 306):

> Um dos principais motores do Governo-eletrônico tem sido a grande expectativa da acentuada redução de custos. Na prática esta expectativa tem se mostrado ilusória. Se bem que isoladamente possam ser verificadas algumas economias, no geral tem sido difícil converter as reduções de custo em economias globais.

Fugini, Maggiolini e Pagamici (2005, p. 306) ainda ressaltam que serviços e declarações eletrônicas normalmente são adicionadas as já existentes e acabam não substituindo os anteriores. Alguns benefícios citados no Portal SPED 2012 (2015) são é a redução nos custos com papel, a simplificação das obrigações acessórias, uniformização das informações prestadas, redução de envolvimento em práticas fraudulentas, redução nos custos administrativos, redução do "Custo Brasil" e aperfeiçoamento do combate a sonegação.

A informatização das declarações possibilita à Administração fiscalizar um numero maior de empresas apenas com o processamento de dados, sem que seja necessária a presença de um agente público para tal procedimento. Os dados são obtidos por meio das Notas Fiscais Eletrônicas, do EFD, Sintegra, DIME, DCIP, DEFIS, das aquisições governamentais, dos arquivos fornecidos por empresas credenciadores de cartão de crédito e débito e ainda das operadoras de telecomunicação e energia elétrica cedidas por meio do convenio ICMS 115/2003. Com estas informações, de acordo com a Secretaria do Estado da Fazenda de Santa Catarina (2014, p. 03), é possível aferir:

> 1) Saídas efetivas (soma dos repasses de cartão de crédito e débito, informações de saídas apresentadas nas Notas fiscais eletrônicas, na EFD e no Sintegra, compras governamentais e as informações apresentadas na DCIP); 2) Suprimento de caixa sem comprovação da origem do numerário, quer esteja escriturado ou não (Art. 49, inciso I, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 3) Diferença apurada entre as saídas registradas e o valor das saídas a preço de custo acrescido de margem de lucro fixado na Ordem de Serviço 01/71 (Art. 49, inciso II, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 4) Despesas, pagas ou arbitradas, em limite superior ao lucro bruto auferido pelo contribuinte (Art. 49, inciso III, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 5) Saídas em montante inferior ao

obtido pela aplicação de índices de rotação de estoques levantados no local em que situado o estabelecimento, por meio de dados coletados em estabelecimentos do mesmo ramo (Art. 49, inciso IV, da Lei Estadual nº 10.297/1996); 6) Falta de registro de documentos fiscais referentes à entrada de mercadorias ou bens ou à utilização de serviços, na escrita fiscal ou na contábil, quando existente esta (Art. 49, inciso VII, da Lei Estadual nº 10.297/1996).

Acredita-se que após a implantação completa do SPED e do Bloco K, será possível identificar e autuar as empresas que infrinjam os princípios citados a cima, aumentando a efetividade da fiscalização governamental por meio da geração de padrões de estocagem dos mercados em que as organizações estão inseridas e do cruzamento dos dados.

2.3 Pesquisas Correlatas

Esta pesquisa utiliza-se de trabalhos correlatos sobre a implantação de outros sistemas e seus impactos nas empresas, obtidos por meio da consulta nos principais eventos e periódicos de contabilidade do Brasil. O parâmetro utilizado foi localização de artigos que possuam a sigla SPED em seu título. Dentre estas, foram selecionadas as que mais se enquadraram ao objetivo deste trabalho, que compõe o quadro 01.

Autor (ano)	Objetivo	Resultado	Instrumento de Pesquisa ou Observações
Lenita Teixeira de Almeida Campos, Antonio Benedito Silva Oliveira e Levi Gimenez - 2012	Demonstrar que o SPED Contábil contribuirá para a profissionalização das pequenas e médias empresas, assim como a compreensão que o SPED Contábil impulsionará a uma melhoria da gestão e conhecimento dos profissionais da área contábil nas pequenas e médias empresas.	As empresas tiveram que investir em seus processos e controles internos, na capacitação dos profissionais e em seus sistemas ERP´s e contábeis	20 empresas de pequeno e médio porte do município de São Paulo.
Adilson Cordeiro e Roberto Carlos Klann - 2014	Verificar o estágio de institucionalização de hábitos e rotinas em organizações de serviços contábeis com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).	Aumento na participação regular em cursos, atualizações, capacitações, treinamentos entre outros.	Empresas de serviços contábeis registradas no conselho regional de contabilidade de Santa Catarina
Luciano Alves Nascimento, Antônio Augusto Gonçalves, Marco Aurélio CarinoBouzada e Cláudio Pitassi - (2015)	Identificar os fatores que impactam a adoção e implementação do SPED na avaliação dos gestores de empresas brasileiras.	O componente do contexto ambiental demonstrou ser o principal vetor que impacta decisões sobre a adoção e implementação.	345 empresas de todas as regiões do país sendo estas segregadas em pequeno, médio e grande porte.
Giberto Magalhães da Silva Filho, Maria Audenôra Rufino, Luiz Felipe de Araújo Pontes Girão e Guilherme Henrique Costa da	Analisar o impacto dos custos decorrente da adoção ao SPED em empresas do município de João Pessoa.	87,5% dos participantes afirmaram que houve aumento na quantidade de recursos aplicados.	56 questionários eletrônicos respondidos por empresas de João Pessoa.

Silva. - 2013			
Luciana Fontes Barbariole, Adriano Rodrigues, Leonardo Dutra Resende Dutra Dutra e Luzia Zorzal - 2010	Analisar a participação dos gestores das empresas atacadistas e distribuidoras de embalagens do estado do Espírito Santo no processo de implantação de Nota Fiscal Eletrônica com enquadramento até abril de 2010.	Baixo envolvimento dos empresários entrevistas.	19 Empresas do comércio atacadista de embalagens no estado do Espírito Santo.
Eloi Prata Alves Junior, Marcos Fernando Machado de Medeiros e Manoel Veras de Sousa Neto. - 2012	Identificar que mudanças impactaram os processos de negócios envolvidos, e, os requisitos da Tecnologia da Informação (TI) necessários para o apoio a essas mudanças.	Todas as empresas pesquisadas tiveram mudanças significativas.	3 Empresas que implantaram o SPED no estado do Pará
Gilberto Magalhães da Silva Filho e Paulo Amilton Maia Leite Filho - 2015	Medir o conhecimento dos profissionais de contabilidade do município de João Pessoa a respeito do SPED.	Constatou dificuldade nas orientações observadas na elaboração da ECD e no processo de arquivamento.	209 Profissionais de contabilidade de João Pessoa.
Albino João Delay - 2015	Verificar se as empresas industriais ou equiparadas a industriais estão preparadas para atender à exigência do Bloco K no SPED Fiscal ICMS-IPI em Curitiba e região metropolitana.	Conclui-se que nenhuma das empresas alvo da pesquisa estavam plenamente preparadas para atender as exigências do Bloco K do SPED	20 Empresas filiadas ao Sindimetal
Marcia Erna Ruschel, Ricardo Frezza e Mara Jaqueline Santore Utzig - 2011	Analisar qual o impacto do SPED na contabilidade, identificando os desafios e as perspectivas dos profissionais contábeis frente a este sistema.	Constatou-se que o maior impacto do SPED para os contadores relaciona-se à fidedignidade e qualidade dos dados.	41 Profissionais contábeis inscritos no conselho regional de contabilidade de Santa Catarina.

Fonte: Dados da Pesquisa (2015).

Quadro 1 – Pesquisas similares.

Dentre os trabalhos citados acima, destaca-se o de Albino João Delay que verifica dentro de uma amostra se as empresas estão preparadas para atender ao bloco K. As demais pesquisas demonstraram de forma cientifica a pratica vivida pelos contadores ao longo dos anos de implantação do SPED, as pesquisas refletem a realidade das mais diversas regiões do país em relação ao atendimento das obrigações acessórias retratando as dificuldades que se tem por vários fatores que variam desde a falta de interesse dos gestores nestas obrigações, outros informações importantes encontradas nos artigos foram referentes a custos de implantação por meio da necessidade de capacitação, novos sistemas e maior demanda de funcionários.

3 MATERIAIS E MÉTODOS

Esta sessão é responsável por descrever os métodos de pesquisa dividindo-se no enquadramento da pesquisa os instrumentos utilizados e os procedimentos metodológicos.

3.1 Enquadramento da pesquisa

Para realização do objetivo foi realizado uma pesquisa descritiva, pois visa descrever o funcionamento do Bloco K e as dificuldades encontradas durante a implantação de sistemas semelhantes. De acordo com Gil, "as pesquisas descritivas têm como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis". (GIL, 2002 p. 41).

A abordagem da pesquisa é qualitativa, pois descreve a funcionalidade do Bloco K e as dificuldades que o mesmo pode causar em empresas em empresas que não possuem métodos de controle de estoque adequados para o preenchimento do mesmo.

3.2 Instrumentos Utilizados

Em relação aos instrumentos utilizados, este estudo é tipificado como bibliográfico, que de acordo Gil (2002), é desenvolvido com base em material já elaborado, como livros e artigos científicos. Ainda de acordo com o autor, embora em quase todos os estudos seja exigido algum tipo de trabalho dessa natureza, há pesquisas desenvolvidas exclusivamente a partir de fontes bibliográficas.

O estudo se baseou nos artigos mencionados na seção 2.3 que trazem as dificuldades e custos apresentados nas etapas anteriores da implantação do SPED, como também um guia prático fornecido pela secretaria da fazenda, sendo que este contém todas as informações que deverão ser fornecidas ao fisco.

3.3 Procedimentos Metodológicos

A partir dos artigos selecionados com base nos critérios definidos pelos autores, identificaram-se os principais fatores que apontam as vantagens e desvantagens encontradas com a implantação das obrigações acessórias. Entre elas, destacam-se: (i) a existência ou não aumento de custos para atender as novas obrigações, oriundos da obrigatoriedade de implantação de sistemas de controle e gestão informatizados e; (ii) a necessidade de cursos de uma maior profissionalização por parte da empresa, ou de escritórios prestadores de serviços contábeis, para fornecer as informações requeridas.

Após o reconhecimento destes fatores, houve a classificação dos mesmos nas seguintes categorias: (i) se o SPED gerou benefícios a empresa; (ii) se houve aumento de custos; (iii) se houve necessidade de adequações; (iv) quem foram os envolvidos na implantação dos sistemas necessários para gerar a informação a ser fornecida ao fisco e; (v) a relação do empresário com as novas obrigações acessórias.

Importante salientar que algumas informações não foram encontradas em todos os artigos devido à escassez de pesquisas na linha de pesquisa adotada neste estudo. Foi realizado um cruzamento com as informações encontradas em todos os artigos referente aos tópicos selecionados, a fim de demonstrar se as vantagens e desvantagens são semelhantes a todas as pesquisas.

4 RESULTADOS

O Bloco K é dividido em nove registros diferente. Composta por informações iniciais, o K001 indica se os blocos posteriores deverão ser preenchidos ou não. Caso não houver informações a serem declaradas, a empresa deverá preencher apenas os registros de encerramento K990. Outro registro que faz parte da origem desse bloco é o K100, que

representa as datas que a apuração de ICMS ou do IPI. Se a empresa possuir um período inferior a um mês, deverá haver um K100 para cada um desses períodos, não podendo haver dadas que se sobreponham.

O K200 tem por objetivo informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos. Já o K220 é responsável pelas informações que não se enquadram nos próximos registros.

Em seguida, apresentam-se dois registros que funcionam em conjunto: o K230, que trata dos itens produzidos, e o K235, responsável pelos insumos consumidos com esses registros. Com estes, o fisco conseguirá monitorar a distância os estoques da entidade e a forma que eles se movimentam, mais precisamente, a eficiência que a empresa possui em transformar sua matéria-prima em produto acabado e, por meio de métodos de análise estatística, identificar possíveis fraudes.

Por meio do K230 existem apenas duas informações obrigatórias a serem fornecidas no momento, o código do produto produzido e a quantidade que foi produzida, ainda há a possibilidade de informar dados da ordem de produção, como seu código data inicial e final do processo. Deverão ser informadas nesse registro guia prático da escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI (2015 p. 123):

> a) as OP iniciadas e concluídas no período de apuração (K100);
> b) as OP iniciadas e não concluídas no período de apuração (OP em que a produção ficou em elaboração), em que haja informação de produção e/ou consumo de insumos (K235);
> c) as OP iniciadas em período anterior e concluídas no período de apuração;
> d) as OP iniciadas em período anterior e não concluídas no período de apuração, em que haja informação de produção e/ou consumo de insumos.

Via de regra, todos os insumos utilizados deverão estar vinculados a um registro K230, independente de ele ter resultado ou não em um produto acabado no período. Nesse caso o guia prático da escrituração fiscal digital – EFD ICMS/IPI (2015 p. 123), instrui que é necessário informar uma quantidade produzida de zero.

O K235 é composto de apenas três informações obrigatórias: a data de saída, a quantidade e o código do item – em outras palavras, ele informa a quantidade de matéria-prima que foi destinada a produção, mesmo aquelas que não resultaram em produtos acabados no mesmo período.

Após esses registros, tem-se o K250 e K255, que também são registros dependentes entre si. Eles correspondem ao K230 e K235, porém referem-se à industrialização efetuada por terceiros e envolvem, basicamente, as informações obrigatórias do K230 e K235 resumindo-se a datas e quantidades. Finalizando o Bloco K, existe o registro K990 – Encerramento do Bloco K onde constará apenas a quantidade de linhas utilizadas para escriturar o bloco K.

4.1 Impacto nas rotinas de controle e gestão de estoques

O Bloco K não dependera somente da implantação de um sistema que gere estas informações. Com ele passa a ser exigido maior detalhamento das atividades da entidade, bem como que seja aprimorado o método de controle de estoques.

Porém, para implantar um sistema para controle de estoques que auxilie a empresa, existem inúmeras dificuldades. Oliveira e Hatakeyama (2012) ressaltam algumas, a saber: (i)

a identificação e adaptação dos processos de negócios; (ii) os altos custos de implantação; (iii) a dificuldade para tornar o sistema amigável e de fácil acesso e; (iv) falta de qualificação técnica dos funcionários.

Além desses fatores, entende-se que os processos administrativos serão afetados, uma vez que será necessário mais tempo para o registro de informações, bem como a conferência destes dados quando forem enviados ao SPED.

4.2 Riscos previstos

Diversos portais de notícias de contabilidade vêm trazendo reportagens que ressaltam alguns riscos quanto a esse sistema. De forma geral, cita-se o risco relativo a segredos de fabricação e a composição de produtos, pois com os dados informados possibilitaram saber exatamente qual o insumo utilizado na produção e em que quantidade o mesmo foi utilizado, mesmo estas informações estarem protegidas pelo 198 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966.

Além do risco de má conduta de servidores da Fazenda Pública, ainda há o risco das dos arquivos informações do Bloco K sofram ataques de *hackers*, uma vez que carregam grande quantidade de informação relevante. Esta situação ressalta a importância de proteger as informações, desde em pequenas indústrias que utilizam formulas próprias para determinados produtos, como em grandes indústrias farmacêuticas.

4.3 Vantagens e Desvantagens

Para o Fisco, a grande vantagem do Bloco K é a possibilidade de monitorar a distância os estoques das indústrias por meio de *software* e, por meio dele, identificar, a partir de critérios pré-estabelecidos, as empresas que possuem indícios de irregularidades, otimizando o tempo e os recursos humanos, tecnológicos e financeiros.

Para o empresário, como visto nos artigos apresentados na seção 2.3, desde a Nota Fiscal Eletrônica até a Escrituração Fiscal houve um aumento significativo nos custos das empresas. As pesquisas demonstraram também que as empresas necessitaram de tempo para poder organizar seus sistemas, rotinas e processos a fim de atender essas obrigações. No caso do Bloco K, pode-se esperar dificuldades maiores ainda, uma vez que ele exige informações mais detalhadas que não podem ser geradas por meio das Notas Fiscais, fato que demandará boa integração entre os mecanismos de controles contábeis de internos da empresa, principalmente se a figura do contador não é membro da organização, uma vez que existe um distanciamento físico natural entre ambos. Desta forma, a Contabilidade passa a servir apenas o Fisco e não o empresário, trazendo a visão que a contabilidade é apenas uma despesa para empresa e não um instrumento de controle.

O Bloco K poderá gerar benefícios aos empresários que atuam de forma profissional integrando a contabilidade com a administração da empresa e que atuam de maneira licita. Estes poderão concorrer de forma mais igualitária com seus concorrentes, sem perder clientes devido à concorrência praticar surreais pelo não recolhimento de impostos, gerando benefícios aos empresários, ao governo, pois melhora sua arrecadação e à sociedade, que passa a receber melhores tratamentos pela partilha de renda.

4.4 Análises dos Resultados

Dentre os topicos pesquisados nos artigos, o que mais se encontrou foi a necessidade de adequação da empresa para que possa gerar os arquivos, seja com cursos, treinamentos ou contratação de software. Este fator também gera grandes influencias no fator custo, visto que

estes acarretam em um aumento de despesas e também em maior gasto com funcionarios. De acordo com Silva Filho (2013 p. 8)

> A adoção do SPED representa uma grande mudança na área contábil com impactos legais e operacionais, nesse contexto o profissional contábil que serve de intermediador entre o fisco e as empresas passa a ser exigido de forma mais latente pelas empresas.

Outra informação encontrada foi sobre a Nota Fiscal Eletronica, parte fundamental do SPED. Segundo Barbariole et al (2010), cem por cento dos empresários que participaram da implantação da NFe participaram de cursos, palestras ou necessitaram de ajuda profissional para orientações iniciais. Segundo Silva Filho (2013), aproximadamente 90% dos participantes afirmaram haver aumento nos recursos aplicados e 75% dos pesquisados que houve aumento nos responsáveis pelo cumprimento das obrigações acessórias. Claramente um aumento no número de funcionários e recursos aplicados significam um aumento no custo para empresa, o que possibilita o entendimento que a redução de custos citada como benefício no site do SPED está sendo válida apenas para o Fisco e não para as empresas brasileiras.

Outro fator que gera bastante preocupação durante a implantação dos novos sistemas é a relação entre empresário e contador. Para Barbariole et. al (2010), a maior parte das empresas foram informadas pelo contador a respeito da NFe; os contadores foram os principais responsáveis pela implantação do SPED nas empresas em ¼ das empresas. Outro dado relevante é que, dentre os empresários da amostra selecionada pelos autores, qu cerca de 26% desconheciam o fornecedor de seu Certificado Digital e 35% até mesmo o tipo de certificado utilizado para emitir NFe, fatores julgados inquietantes para os pesquisadores. Esses fatores podem demonstrar um descaso dos empresários para com as obrigações acessórias, mesmo afirmando seu envolvimento no projeto.

5 CONCLUSÃO

A pesquisa buscou explanar detalhadamente o funcionamento do Bloco K a fim de encontrar as informações que serão requeridas para o preenchimento do mesmo, procurando localizar se essas informações estão à disposição da entidade ou se a empresa necessitara criar novos controles para obter essas informações, assim buscando a resposta da pergunta de pesquisa: Quais as principais mudanças causadas pela escrituração do Bloco K do EFD-ICMS/IPI nas pequenas e medias empresas?

Com base em pesquisas feitas sobre a implantação de outras partes do SPED, percebe-se que as obrigações acessórias geram aumento nos custos das empresas, necessidade de aperfeiçoamento profissional e diversas modificações nos processos de gerenciamento da empresa, podendo envolver alterações em sistemas de controle, implantação de ERP, entre outros. Porém, para que o Bloco K possa cumprir com o seu objetivo, as ferramentas de gerenciamento de estoques precisarão estar alinhadas com a contabilidade, em especial, nas pequenas e médias empresas, que possuem papel importante para a economia do país.

Após a descrição do Bloco K, percebe-se que as informações requeridas não são tão simples e em muitos casos não estão presentes no cotidiano das empresas, principalmente nas pequenas e médias, uma vez que o controle exagerado dos estoques pode até gerar benefícios para empresa, mas o custo destas informações muitas vezes não é viável e contribui para o aumentando do Custo Brasil.

Para atender o objetivo e responder a pergunta de pesquisa, compararam-se as informações necessárias às duvidas que repetidamente aparecem para profissionais da área em sites especializados. A partir destas informações, chega-se à conclusão que o Bloco K trará

alguns desafios para as pequenas e médias empresas: qualificação da mão-de-obra, investimento na aquisição/implantação e/ou manutenção/adaptação de sistemas de controle e gestão de estoques, bem como da internalização da importância das informações prestadas para fins de gerenciamento do negócio.

Pode-se ressaltar, como benefício para a sociedade, que com as novas informações existentes no Bloco K, o Fisco poderá atuar de forma mais ágil e eficiente no que diz respeito à autuação e imputação de multa para empresas sonegadoras. Ademais, as pequenas e médias empresas tendem a, em um mercado em que todas as organizações atuam dentro da lei, competirem de forma igual e justa, sem a necessidade de utilização de métodos ilícitos para obter algum tipo de vantagem competitiva.

Em relação às limitações da pesquisa, a falta de artigos teóricos e empíricos sobre o Bloco K e o SPED que, apesar de fazer parte do cotidiano dos contadores, ainda é pouco estudado no meio cientifico. Os artigos da seção 2.3 tratam de partes diferentes do sistema, em contrapartida existem um grande número de notícias em diversos informativos contábeis que trazem diversas perguntas sobre como os novos sistemas do governo funcionaram. Em resumo, existem diversas perguntas sobre o SPED sem respostas cientificas que poderiam auxiliar não apenas nesse trabalho como em trabalhos futuros.

Para os trabalhos futuros, sugerem-se estudos de caso sobre a implantação de sistemas de controle e gestão a fim de atender as características do Bloco K na pratica e os custos que podem ocorrer para atender as informações que serão necessárias para atendê-lo.

5 REFERENCIAS

ALVES JUNIOR, Eloi Prata. **Mudança dos processos de negócios e adequação da TI nas empresas em decorrência da implantação do sistema público de escrituração digital SPED: um estudo de casos múltiplos.** 2010. 132 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração, UFRN, Natal, 2010.

BARBARIOLE, L. F.; RODRIGUES, A.; DUTRA, L. R.; ZORZAL, L. O impacto da implantação da nota fiscal eletrônica na gestão das empresas atacadistas no estado do Espírito Santo. In: XVII Congresso Brasileiro de Custos, 2010, Belo Horizonte. **Anais...**Belo Horizonte: Associação Brasileira de Custos, 2010.

BRASIL. **Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, Institui o Sistema Público de Escrituração Digital** - SPED. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 15 dez. 2015.

BRASIL. Decreto nº 7.979, de 08 de abril de 2013, Altera o Decreto no 6.022, de 22 de janeiro de 2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital - SPED. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Decreto/D6022.htm>. Acesso em: 15 dez. 2015.

BRASIL. **GUIA PRÁTICO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL – EFD ICMS/IPI.** Disponível em: < http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/SPED-fiscal/download/GUIA_PRATICO_DA_EFD-Versao_2.0.17.pdf >. Acesso em: 15 dez. 2015.

CAMPOS, Lenita Teixeira de Almeida; OLIVEIRA, Antonio Benedito Silva; GIMENEZ, Levi. O SPED Contábil e a Profissionalização de Pequenas e Médias Empresas. In: Congresso Brasileiro de Cursos, 19, 2012, Foz do Iguaçu. **Anais...**: XIX CBC. 2012.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 16 (R1) - Estoques, 2009**. Disponível em: < http://static.cpc.mediagroup.com.br/Documentos/243_CPC_16_R1_rev%2003%20(2).pdf >Acesso em: 25 nov. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 02/09, de 03 de abril de 2009. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD.** Disponível em: http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/ajustes/2009/aj_002_09.htm Acesso em: 25 de nov. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 08/15, de 02 de outubro de 2015. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD.** Disponível em: https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/aj_008_15. Acesso em: 19 out. 2015.

CONSELHO NACIONAL DE POLÍTICA FAZENDÁRIA. Ajuste SINIEF 13/15, de 11 de dezembro de 2015. **Dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital – EFD.** https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/ajustes/2015/ajuste-sinief-13-15. Acesso em: 22 dez. 2015.

FUGINI, M. G.; MAGGIOLINI , P.; PAGAMICI, B. Por que é difícil fazer o verdadeiro "Governo Eletrônico"? **Revista Produção**, v. 15, n. 03. 2005.

GERON, C. M. S.; FINATELLI, J. R.; FARIA, A. C.; ROMEIRO, M. C. SPED Sistema Público de Escrituração Digital: Percepção dos contribuintes em relação os impactos de sua adoção. REPEC - Revista de Educação e Pesquisa em Contabilidade, v. 5, p. 44-67, 2011.

GIL, Antônio Carlos. **Como Elaborar Projetos de Pesquisa**. 4. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2002.

JOCHEM, Laudelino. **O contabilista e a responsabilidade social**. Curitiba: Conselho Regional de Contabilidade do Paraná. 2008

KLANN, Adilson Cordeiro. Institucionalização de hábitos e rotinas com a implantação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo em organizações de serviços contábeis. **Revista Gestão Organizacional,** Chapeco, v. 1, n. 7, p.79-93, jan. 2015.

LIZOTE, Suzete Antonieta; MARIOT, Diego Menin. A estrutura do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED): um estudo das novas obrigações. **Navus-Revista de Gestão e Tecnologia**, v. 2, n. 2, p. 17-25, 2012.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial.** 16. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a., 2012. 531 p.

MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo; IUDÍCIBUS, Sérgio de et al. **Manual de Contabilidade Societária**. 5. Ed. São Paulo: Editora Atlas, 2015.

MOTA, Irenilce Farias; CIRINO, Elizângela da Silva. A Era do Conhecimento e a adoção do SPED - Sistema Público de Escrituração Digital - como impacto na Contabilidade. **Revista Razão Contábil & Finanças**, v. 1, n. 1, 2010.

NASCIMENTO, Luciano Alves**. Fatores que impactam na adoção e implementação do SPED na avaliação dos gestores das empresas brasileiras**. 2013. 98 f. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Administração e Desenvolvimento Empresarial, Universidade Estácio de Sá, Rio de Janeiro, 2013.

OLIVEIRA, Lindomar Subtil de; HATAKEYAMA, Kazuo. Um estudo sobre a implantação de sistemas ERP: pesquisa realizada em grandes empresas industriais. **Produção**, Francisco Beltrão, v. 22, n. 3, p.596-611. 2012.

RODRIGUES, Ana Tercia Lopes; LEMOS, Ilsa Solka de. Ferramentas de gestão para organizações contábeis. **ConTexto**. Vol. 9, n. 16, p. 1-20, 2009.

RUSCHEL, Marcia Erna; FREZZA, Ricardo; UTZIG, Mara Jaqueline Santore. O impacto do SPED na Contabilidade desafios e perspectivas do profissional contábil. **Revista Catarinense da Ciência Contábil**, v. 10, n. 29, p. p. 09-26, 2011.

SEBRAE. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira. Jul. 2014.Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf.>Acesso em: 22 set. 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL - SRF. **Convenio ICMS 143/06,** de 20 de dezembro de 2006. Institui a Escrituração Fiscal Digital - EFD**.** Disponível em: < http://www1.fazenda.gov.br/confaz/confaz/convenios/icms/2006/CV143_06.htm>. Acesso em: 14 set. 2015.

SILVA FILHO, G. M.; RUFINO, M. A.; GIRAO, L. F. A. P; SILVA, G. H. C. Impacto nos custos decorrente da adoção do SPED: uma análise da percepção dos empresários no município de João Pessoa. In: Congresso Brasileiro de Cursos, 20, 2013, Uberlândia. **Anais...**: XX CBC. 2013.

SILVA FILHO, Gilberto Magalhães; LEITE FILHO, Paulo Amilton Maia. Nível de Conhecimento dos Contadores em Relação ao SPED: Um Estudo Exploratório por Meio da Teoria de Resposta ao Item. In: Congresso USP de Controladoria e Contabilidade, 15, 2015, São Paulo. Anais...São Paulo: XV Congresso USP, 2015.

SOUZA, M. F. K. ; PETRI, S. M. ; CASAGRANDE, M. D. H. ; CASAGRANDE, J. L. *Operational Changes in Implementation of SPED Book Study in a Company Products for Diagnostics*. In: 11th CONTECSI - International Conference on Information Systems and Technology Management, 2014, São Paulo. 11th CONTECSI Proceedings. São Paulo: FEA - USP, 2014. v. CDROOM. p. 1044-106

VOESE, Simone Bernardes; DELAY, Albino João. O Governo no controle de custos das empresas: o Bloco K do SPED
Fiscal como forma de controle de produção e estoque nas
empresas. In: Congresso Brasileiro de Custos, 22, 2015, Foz do Iguaçu. **Anais...**Foz do Iguaçu: XXII CBC, 2015.

ZLUHAN, C. L.; PETRI, S. M.; ROSA, M. M. Escrituração Fiscal Digital-Contribuições: Um Estudo Teórico-Empírico sobre os Impactos e Dificuldades Percebidos pelos Profissionais da Área de Contabilidade de Florianópolis, SC. **Revista de Administração e Contabilidade da FAT**, v. 06, p. 85-105, 2014.

Uma investigação dos estágios de Desenvolvimento Moral nos estudantes de graduação em Ciências Contábeis

Dulciane Alves Luczkiewicz (dulciane.alves@ifam.edu.br)
Mestre em Ciências Contábeis

Resumo:
Esta pesquisa teve como objetivo investigar os estágios de Desenvolvimento Moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior. Para tanto, utilizou-se como base a Teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, que postula em sua teoria três níveis de desenvolvimento moral: o pré-convencional (estágios 1 e 2), o convencional (estágios 3 e 4) e o pós-convencional (estágios 5 e 6). Os resultados foram obtidos através de análise descritiva. Constatou-se que o estágio predominante nas IES das regiões Sudeste, Centro-Oeste e Norte é o 4. Já na IES da região Sul, o estágio predominante foi o estágio 5. Conclui-se que é necessária uma reflexão profunda sobre o tema, especialmente neste momento de internacionalização da contabilidade brasileira, levando as práticas contábeis a serem muito mais baseadas em princípios do que em regras.

Palavras chave: Contabilidade. Desenvolvimento Moral. Região.

An Investigation of the Moral Development stages in undergraduate students in Accounting

ABSTRACT
The objective of this study was investigate the Moral Development stages of undergraduate students in accounting of different Higher Education Institutions. The study was based on Kohlberg's moral development Theory, which presents three stages of moral development: pre-conventional (stages 1 and 2), conventional (stages 3 and 4) and post-conventional (stages 5 and 6). The results were obtained through a descriptive analysis. It was found that the predominant stage in IES in the Southeast, Midwest and North is 4. In the IES of the South, the predominant stage was the stage 5. The conclusion is that a deep reflection on the subject is needed, especially at this time of the internationalization of Brazilian accounting, leading accounting practices to be more based on principles rather than rules.
Key-words: Accounting. Moral Development. Regions.

1 INTRODUÇÃO

Na contemporaneidade, deparamo-nos constantemente com as mais intrincadas questões sobre como devemos viver e agir em sociedade. Somos desafiados a pensar acerca das ideias morais mais razoáveis para reger nossos deveres e obrigações, bem como o que nos torna plenamente capazes de sermos movidos a atendê-los.

A atividade do profissional contábil ganha em significado e contribui de maneira efetiva com a prosperidade e o desenvolvimento social de um país quando os sujeitos estabelecem entre si e junto à sociedade relações mediadas por condutas profissionais assentadas em valores éticos e morais. Ao considerarmos a atuação do profissional contábil de extrema relevância social, toda e qualquer ação ou conduta antiética desse sujeito resultará em efeitos extremamente negativos para a sociedade.

A atual conjuntura econômica apresenta enormes desafios de ética tanto para as empresas quanto para os profissionais, entretanto a preocupação com a ética ou até mesmo com a falta dela não é de hoje (FERREIRA et al., 2013), mas nesta virada de milênio tornaram-se mais evidentes. Não há como negar que os escândalos ocorridos no final do ano de 2001 na empresa Enron e, mais tarde, os casos que foram divulgados e que ganharam notoriedade mundial, tendo causado prejuízos incomensuráveis ao envolver diversas empresas americanas, despertaram a atenção da sociedade em geral para o assunto e denegriram a imagem do profissional da área contábil perante a sociedade.

A literatura define a ética de um modo geral como o estudo sistemático da conduta baseada em princípios morais que se aplica a uma profissão ou grupo de indivíduos. Como ética geral, o comportamento ético do ponto de vista profissional envolve fazer escolhas baseadas nas consequências das ações alternativas, muitas vezes referidas aos dilemas éticos. Assim, as teorias gerais de ética podem ser usadas para ajudar a explicar e a compreender a conduta profissional. Estudos anteriores têm procurado determinar quais variáveis influenciam no comportamento ético. (BURKS; SELLANI, 2008; EYNON; HILL; STEVENS, 1997; HICKMAN, 2013). Mais especificamente, esses estudos tentaram determinar se diferentes níveis de desenvolvimento moral estão presentes na ética do processo de tomada de decisão. Ética em pesquisa é, portanto, fortemente influenciada pelo trabalho de Kohlberg. (CANNON, 2001). Esta pesquisa está baseada na teoria de Kohlberg do desenvolvimento moral cognitivo.

Kohlberg recebeu várias críticas, porém não há nenhuma dúvida da concretização de sua teoria. A prova disso está nas inúmeras pesquisas que tiveram como base a sua teoria de desenvolvimento moral. Bay e Greenberg (2001), por exemplo, avaliaram o nível de desenvolvimento ético de estudantes e profissionais de contabilidade. Windsor (2002) objetivou examinar a predisposição de auditores em julgamentos. Ge e Thomas (2008) compararam o raciocínio e as decisões éticas dos estudantes de contabilidade do Canadá e da China.

O desenvolvimento moral não é um processo de imposição de regras, mas, sim, um processo de transformação das estruturas cognitivas que dependem de estímulos que o ambiente social irá oferecer. Para identificar os estágios de desenvolvimento moral dos estudantes de Ciências Contábeis, esta pesquisa utiliza o instrumento desenvolvido por Rest, o DIT - *Defining Issues Test* (Teste de Questões Definidoras). Este modelo é considerado um método curto, objetivo e prático e muito utilizado em pesquisas em que o campo de estudo pesquisado possui um grande número de participantes, ao contrário do método utilizado por Kohlberg, a entrevista, que demanda muito mais tempo tanto para coleta como para análise das respostas.

Mas se por um lado a literatura apresenta vários estudos com o DIT que fornecem apoio à teoria universal de Kohlberg, em que o desenvolvimento moral cognitivo acontece em todos os indivíduos, por outro ela mostra estudos que detectam diferenças entre as culturas

pesquisadas. (TSUI; WINDSOR, 2001). Este estudo assume que há existência de diferença nos estágios de desenvolvimento moral quando comparado com culturas diferentes.

Nesse contexto, o problema proposto na presente pesquisa é: quais estágios de Desenvolvimento Moral são identificados nos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior?

Tendo em vista a problemática acima, **busca-se investigar, os estágios de Desenvolvimento Moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior.**

Acredita-se que a presente investigação acerca dos pressupostos teóricos do desenvolvimento moral possibilita a identificação do conteúdo, da forma e do pensar e agir moral e ético de estudantes vinculados a IES de diferentes regiões do Brasil. Busca-se, contextualizar sobre o tema do desenvolvimento moral junto aos estudantes de graduação de Ciências Contábeis com o intuito de refletir acerca do nível de formação moral e das possíveis oportunidades de crescimento para níveis de desenvolvimento moral mais desejados dos sujeitos.

Além desta seção, que trata da introdução e que procura identificar e contextualizar o problema que se propõe investigar, o referencial teórico descreve as teorias que fundamentam esta pesquisa. E por último, a metodologia da pesquisa que compõem o constructo do problema de pesquisa e a conclusão.

2 KOHLBERG E A EPISTEMOLOGIA DO DESENVOLVIMENTO MORAL

Cada cultura tem como particularidade suas crenças e seus valores que não irão interferir no desenvolvimento dos estágios, que são invariáveis. Kohlberg salienta que as características culturais podem acelerar, retardar ou mesmo interromper esse processo de evolução, mas não podem alterar a sua sequência. (AMORIM NETO, 2008).

Além dos estágios serem invariáveis, possuem diferenças hierárquicas que são qualitativas e dizem respeito às diferentes formas de pensamento. Os estágios, portanto, representam uma forma hierarquizada, de modo que os mais altos além de substituir os estágios mais baixos têm por finalidade integrar-se um ao outro. O desenvolvimento moral do indivíduo não se refere apenas aos elementos específicos da internalização de regras, das normas impostas ou aprendidas culturalmente, mas às composições formadas a partir da interação do sujeito com o meio. (AMORIM NETO, 2008).

A tese kohlberguiana conta com inúmeras pesquisas empíricas as quais comprovam que o desenvolvimento moral é hierárquico "enquanto sucessão de estruturas de complexidade crescente" e invariante "na medida em que cada estágio constitui o alicerce para o estágio seguinte" (VENTURI, 1995, p. 69), inviabilizando que a ordem dos estágios seja invertida ou que o indivíduo salte de um estágio para outro. Para autor, o principal princípio de sua teoria é a justiça, que está centrada no correto, nos direitos e deveres. Dessa forma, o indivíduo tende a agir sempre de acordo com seu potencial mais desenvolvido.

De acordo com Biaggio (1997, p. 2):

> [...] para Kohlberg a maturidade moral é atingida quando o indivíduo é capaz de entender que a justiça não é a mesma coisa que a lei; que algumas leis existentes

> podem ser moralmente erradas e devem, portanto, ser modificadas. Todo o indivíduo é potencialmente capaz de transcender os valores da cultura em que ele foi socializado, ao invés de incorporá-los passivamente. (BIAGGIO, 1997, p. 2).

O universalismo que o psicólogo sustenta é de que cada cultura, com seus conjuntos de valores, desenvolve um ritmo diferente para a moral, isso se deve em parte ao ambiente e às características próprias da sociedade, pois pessoas de diferentes sociedades, possivelmente, terão uma visão das questões éticas diferente. (ROBERTSON; FADIL, 1999). "Assim, guardou de Piaget a ideia de que o caminho do desenvolvimento moral vai da heteronomia para a autonomia, mas mostrou que este caminho é bastante longo e que a maioria das pessoas para no meio dele". (LA TAILLE, 2006, p. 18).

Todos os indivíduos, conforme a teoria de Kohlberg, passam pelos estágios de desenvolvimento, que são invariantes e universais, ou seja, para todos os indivíduos, independentemente de sua cultura, a sequência dos estágios é a mesma. Ainda que uma pequena minoria atinja os estágios mais elevados, essa teoria, considerada a mais precisa e discriminada, perpassa as dimensões da heteronomia-autonomia. (BIAGGIO, 2006).

Os seis estágios propostos por Kohlberg em sua teoria estão compreendidos em três níveis: o nível pré-convencional, o nível convencional e o nível o pós-convencional.

No primeiro nível, denominado pré-convencional, o indivíduo está atento às regras culturais, aos rótulos de bem e mal, de certo e errado, a sua interpretação está nas implicações do poder físico ou nas consequências hedonísticas (punição, recompensa e troca de favores) de quem enuncia as regras. (DUSKA; WHELAN, 1994; LA TAILLE, 2006).

Os estágios que correspondem a esse nível é o 1 e o 2, estando o estágio 1 representado pela punição e obediência, de modo que a moralidade da ação está definida pela consequência física para o agente. Para La Taille (2006, p. 101), nesse estágio, "as consequências físicas da ação determinam seu caráter bom ou ruim, sem considerar o sentido ou o valor humano dessas consequências. Evitar a punição e respeitar incondicionalmente o poder são os atos valorizados por si próprios".

Já no estágio 2, a ação moralmente correta é aquela que satisfaz de modo instrumental as suas necessidades pessoais. A pessoa nesse estágio é vista como alguém que busca somente o prazer. O bem é visto de forma positiva, as consequências agradáveis acompanham as ações. (BIAGGIO, 2006; DUSKA; WHELAN, 1994). Biaggio (2006, p. 25) contribui dizendo que "é um estágio nitidamente egoísta, em que a moral é relativa, e o ato moral é visto como instrumento para satisfação do prazer pessoal".

Kohlberg coloca que nos estágios 1 e 2 estão os pré-adolescentes, porém não impede que adultos estejam neste estágio, pois habilidade cognitiva e idade cronológica são condições necessárias, o que não quer dizer que são suficientes para que ocorra o desenvolvimento moral dos mesmos. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Duska e Whelan (1994, p. 69) afirmam que o nível convencional "requer uma passagem da visão concreta e egoísta do nível pré-convencional ao reconhecimento cognitivo do valor, das práticas e das normas do grupo". Esse nível tem como característica a valorização do grupo e um sentimento de pertencer ao mesmo. Ele apresenta dois estágios: o 3 e o 4. O estágio 3 é o do "bom garoto", de aprovação social e relações interpessoais, o comportamento é dado como bom quando este agrada aos outros. Nesse momento ainda não se tem o desaparecimento por completo do egoísmo. (BIAGGIO, 2006).

No estágio 4, o indivíduo começa a ter de forma mais clara a visão de abstrato, dessa forma, ele não se vê mais como membro de um grupo específico, mas, sim, como membro de uma sociedade. Nesse estágio, o sistema mais adequado é aquele em que a ordem seja garantida com critérios e princípios morais gerais. A preocupação de quem se encontra nesse estágio é o da ordem social; a pessoa no estágio 4 é denominada como uma apaixonada pela lei. Então, a pessoa entende que a lei é algo dado e que exige obediência e respeito, é a lei da sociedade e sendo um membro da sociedade, este está sob a lei. (DUSKA; WHELAN, 1994).

A posição do pensamento autônomo é o terceiro nível, denominado de pós-convencional, nele ocorre a maturidade moral que até então não ocorria nos demais níveis, tal maturidade moral é a autonomia de julgamento, o indivíduo consegue formar sua concepção do que é justo, do que é errado. (DUSKA; WHELAN, 1994). Esse nível é considerado por Kohlberg como a aurora da filosofia moral. (BIAGGIO, 2006).

Nesse nível se encontram os estágios 5 e 6. O sujeito no estágio 5, capaz de examinar criticamente uma lei, pode rejeitá-la e propor novas leis, pois as leis não podem prejudicar o bem comum, mas a proposição de uma lei deve ser pensada de forma crítica e focada na racionalidade.

O estágio 6 é o nível mais alto do pensamento pós-convencional e é descrito por Kohlberg como "orientação ao princípio ético universal". Nesse estágio, a pessoa que entender que uma lei é injusta e não conseguir modificá-la através dos canais legais, resistirá a essa lei. (BIAGGIO, 2006). Amorin Neto (2008, p. 45) afirma que o "indivíduo no estágio 6 procura resolver os problemas morais sem permitir que o bem de algumas pessoas suprima os direitos dos outros, e o respeito dos direitos individuais impeça a promoção do melhor para todos. Sem dúvida, esse estágio foi o que mais exigiu uma elaboração teórica de Kohlberg e seus colaboradores, tanto dos elementos filosóficos como psicológicos. Poucas pessoas têm o privilégio de atingir esse estágio, sendo representado por apenas 3% a 5% das pessoas, e em algumas amostras não ocorre nenhum representante. (BIAGGIO, 2006).

Os estágios de raciocínio moral de Kohlberg que foram detalhados são de raciocínio de justiça, e não de emoções ou ações. (BATAGLIA; MORAIS; LEPRE, 2010). "Cada estágio corresponde a uma filosofia moral, um modo distinto de conceber e resolver os conflitos morais, o de operacionalizar a noção de justiça". (VENTURI, 1995, p. 68). As variantes heterônomas e autônomas aparecem em cada nível. "Nos estágios de número ímpar predomina a percepção de regra ou convenção como imposta". (FREITAG, 1989, p. 33), já nos estágios de número par, que são as variantes autônomas, predomina "a dimensão de independência do indivíduo face à norma ou regra estabelecida". (FREITAG, 1989, p. 33).

Nota-se que a teoria kohlberguiana reflete a maneira de raciocinar do indivíduo, e não do conteúdo moral do dilema. A classificação do estágio se dá pela forma de argumentar, de justificar sua decisão. (BIAGGIO, 1997).

O trabalho de Kohlberg também sustenta a ideia de que na medida em que as pessoas aprendem, internalizam mais sobre as questões morais, elas tendem a se desenvolver de modo mais rápido através dos seis estágios do desenvolvimento moral. (ROBERTSON; FADIL,1999). Biaggio (2006, p. 85) reforça dizendo que "passar por estágios é sofrer transformações qualitativas na visão de mundo ou filosofia". A teoria entende que a moral humana parte da racionalidade e possibilita a autonomia do indivíduo.

A metodologia elaborada por Kohlberg foi utilizada em diversas pesquisas no campo da moralidade, "servindo não só de ferramenta para muitos investigadores interessados no

desenvolvimento moral de jovens e adultos, como, também, de base para a construção de vários instrumentos de medida de julgamento moral". (SHIMIZU, 2005, p. 2).

Um dos instrumentos desenvolvidos a partir da teoria kohlberguiana foi o estudo realizado por James Rest, que embora tenha exposto limitações no enfoque de Kohlberg, utilizou os dilemas da teoria na década de 1970 para propor uma nova forma de investigação: o DIT − *Defining Issues Test* (Teste de Questões Definidoras). Conforme alguns pesquisadores, essa proposta não requer habilidade verbal dos respondentes, oferece maior controle da situação e possibilita uma correção mais objetiva e de forma computadorizada. (BATAGLIA; MORAIS; LEPRE, 2010; OLIVEIRA, 2011).

O DIT consiste em seis dilemas kohlberguianos, seguido de 12 afirmações cada um, que são avaliados quanto ao grau de importância dado na resolução do dilema. Para a classificação do indivíduo, o instrumento fornece um *score* P que indica a percentagem de pensamento pós-convencional do sujeito, representado pelos estágios 5 e 6. Utilizando o DIT, Rest expõe evidências a favor do esquema evolutivo de Kohlberg, principalmente da passagem do nível convencional para o nível pós-convencional. Ele contou com a participação de mais de 45.000 sujeitos em seus estudos. (BIAGGIO, 2006).

O DIT, instrumento adotado nesta pesquisa, é considerado o mais objetivo, científico, válido e seguro. Esse instrumento é considerado particularmente satisfatório para estudos entre diferentes culturas, considerando outras variáveis que podem, de acordo com a literatura, influenciar no nível do desenvolvimento moral dos participantes. (TSUI; WINDSOR, 2001).

O DIT, com sua facilidade de aplicação e administração, ganhou popularidade entre os pesquisadores da área contábil. Primeiramente, teve sua aplicação com estudantes e auditores, em que a capacidade de julgamento dos mesmos foi avaliada. Entretanto, vários pesquisadores argumentam que os dilemas do DIT tradicional são genéricos e assim não envolvem questões relacionadas com a contabilidade, motivando uma preocupação sobre o julgamento da ação. (BAILEY; SCOTT; THOMA, 2010).

3 METODOLOGIA

O campo de estudo definido para a pesquisa de Desenvolvimento Moral, abrange os estudantes de graduação em Ciências Contábeis, portanto, o campo de estudo é limitado aos estudantes das IES pesquisadas.

A escolha da verificação empírica junto aos estudantes de graduação em Ciências Contábeis ao invés de profissionais que já atuam na área é corrente nas pesquisas que tratam do nível do desenvolvimento moral e das variáveis relacionadas. Apesar desse tipo de campo de estudo ter sofrido algumas críticas como, por exemplo, falta de experiência profissional dos estudantes, nesta pesquisa essa limitação é atenuada quando consideramos um número significante de estudantes-trabalhadores ou mesmo os que já passaram por alguma experiência profissional. Dessa forma, apesar das limitações, entende-se também que a utilização de estudantes nos ajuda a entender as futuras práticas destes como profissionais.

Vários estudos já utilizaram como recurso de campo de estudo os estudantes para analisar o nível de desenvolvimento moral (por exemplo, BAY; GREENBERG, 2001; DESPLACES et al., 2007; GE; THOMAS, 2008; LAN et al., 2008; OLIVEIRA, 2011;

VENEZIA, 2005) e outros que utilizaram tanto estudantes como profissionais (por exemplo, KRACHER; CHATTERJEE; LUNDQUIST, 2002).

Selecionou-se cinco instituições de Ensino Superior para participar da pesquisa, sendo estas localizadas em diferentes regiões do país. Será levada em conta a facilidade de acesso da autora junto às instituições de Ensino Superior selecionadas. Acrescenta-se ainda que todas as instituições convidadas possuem o curso de Ciências Contábeis presencial. Participaram desta pesquisa quatro instituições localizadas em diferentes capitais e uma instituição localizada em uma cidade do interior do estado.

Na região Norte do país, no estado do Amazonas, a coleta de dados se deu em duas instituições de ensino privadas na cidade de Manaus. Na região Centro-Oeste do país, no estado do Mato Grosso, a coleta de dados se deu em uma instituição pública de ensino localizada no interior do estado, a 480 quilômetros ao norte da capital Cuiabá. Já na região Sudeste do país, no estado de São Paulo, a investigação se deu em uma instituição privada localizada no município de São Paulo. Por fim, na região Sul do país, investigou-se em uma instituição de ensino privado localizada na capital gaúcha, Porto Alegre.

Operacionalmente, o desenvolvimento moral será avaliado conforme um dos instrumentos desenvolvidos a partir da teoria kohlberguiana. O instrumento desenvolvido por James Rest – o DIT. Optou-se pelo modelo curto do DIT, em que são usados 3 dilemas morais ao invés de 6 dilemas. De acordo com Rest (1986) o alfa de Cronbach do DIT com 3 dilemas é alto (0,80). Logo, o modelo curto do DIT foi o escolhido, por entender que os estudantes poderiam não preencher o DIT completo por ser longo demais, o que tomaria muito tempo.

O primeiro dilema moral é a estória de Heinz e a droga. O segundo dilema moral é o prisioneiro foragido. E o terceiro dilema a ser avaliado é o do jornalzinho. Os dilemas são seguidos de 12 afirmações cada um, que são avaliados quanto ao grau de importância dado na resolução do dilema. Para a classificação do indivíduo, o instrumento fornece um índice P que indica a percentagem de pensamento pós-convencional do sujeito, representado pelos estágios 5 e 6. Assim, quanto maior o índice, maior o desenvolvimento moral do sujeito.

A versão curta com três histórias foi escolhida ao invés da versão de seis histórias em razão do tempo necessário para que o questionário fosse respondido pelos estudantes.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

A análise dos dados ocorreu por meio de uso de estatística descritiva e Excel Office 2010.

A estatística descritiva reúne "métodos centrados [...] na apresentação e na caracterização de um conjunto de dados [...]", e serviu para descrever as variáveis características do conjunto de estudantes. (LEVINE et al., 2005, p. 3).

A Tabela 1 apresenta os índices **p** nas IES pesquisadas. O estágio 4 é o estágio predominante nas instituições do Sudeste, Centro-Oeste e Norte, o que significa que esse estágio pertence ao nível convencional, representa a obediência às regras e às normas sociais com a finalidade de receber a aprovação de todos. (DUSKA; WHELAN, 1994). Já na IES da região Sul, o estágio predominante é o estágio 5, em que os sujeitos entendem que a lei é uma

criação do próprio homem como forma democrática para resolver necessidades próprias e tem como base o que se considera ser o bem comum a todos os homens. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Região	Estágios	Nº de estudantes	Índice p
Sul	3	3	12,67
	4	19	33,41
	5	24	37,30
Sudeste	3	8	18,27
	4	52	36,54
	5	42	32,30
Centro-Oeste	3	2	19,24
	4	16	40,30
	5	4	24,10
Norte	3	8	18,20
	4	33	36,35
	5	22	29,31

Fonte: Da autora.

Tabela 1 – índice p nas IES pesquisadas

Considerando os mais altos estágios encontrados na pesquisa (estágios 4 e 5), que pertencem ao nível convencional e pós-convencional, nota-se que 42,22% dos estudantes de Contabilidade da IES da região Sul pertencem ao estágio 4 e 53,33% ao estágio 5. Na IES da região Sudeste, o estágio 4 representa 50,98%, e o estágio 5 41,18% dos estudantes. Na região Centro-Oeste, obteve-se 72,72% no estágio 4 e 18,18% no estágio 5. Já nas IES da região Norte, tem-se que o estágio 4 representa 52,38% e o estágio 5 com uma representação de 34,92%.

Em seguida, investigou-se o índice **p** para cada grupo de estudantes das IES das regiões Sul, Sudeste, Centro-Oeste e Norte. De acordo com o *Manual for the Defining Issues Test*, o índice **p** indica a proporção com que os itens relativos aos pontos dos estágios mais evoluídos (estágios 5A, 5B e 6), nível pós-convencional, foram selecionados pelos participantes. Assim, quanto maior o índice **p**, maior o nível de julgamento moral. Esta investigação teve como propósito identificar se há relação estatisticamente significativa entre o índice **p** dos estudantes com as dimensões culturais e outras variáveis relacionadas com o desenvolvimento moral – utilizou-se nível de confiança 5%.

Analisando o índice **p** para cada estágio separadamente, nota-se que em nenhuma IES da pesquisa foram detectados estudantes no nível pré-convencional (estágios 1 e 2). Nesse nível, o indivíduo está atento às regras culturais, aos rótulos de bem e mal, de certo e errado, a sua interpretação está nas implicações do poder físico ou nas consequências hedonísticas (punição, recompensa e troca de favores) de quem enuncia as regras (DUSKA; WHELAN, 1994; LA TAILLE, 2006).

Realizando a análise do índice **p**, nota-se que a IES da região Sul possui três estudantes no estágio 3, com média de 12,67; no estágio 4, foram observados 19 estudantes com média do índice **p** de 33,41 e 24 estudantes no estágio 5 com média de 37,30.

Em relação ao índice **p** para os estudantes da IES da região Sudeste, verificaram-se oito estudantes no estágio 3 com média do índice **p** de 18,27; no estágio 4, foram detectados 52 estudantes com média do índice **p** de 36,54; e no estágio 5, foram 42 estudantes com média do índice **p** de 32,30.

Na IES da região Centro-Oeste, foi detectado somente dois estudantes no estágio 3, com média do índice **p** de 19,24. No estágio 4, identificaram-se 16 estudantes, tendo como média do índice **p** 40,30. Já no estágio 5, foram localizados quatro estudantes com média do índice **p** de 24,10.

Por fim, verificou-se o índice **p** para as IES da região Norte do país, em que foram constatados oito estudantes no estágio 3, com média do índice **p** de 18,20. No estágio 4, nota-se o maior número de estudantes (33), com média do índice **p** de 36,35, e 22 estudantes no estágio 5, com média do índice **p** de 29,31.

5 CONCLUSÕES

A partir dos pressupostos da Teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg, o objetivo desta pesquisa foi investigar os estágios de Desenvolvimento Moral dos estudantes de graduação em Ciências Contábeis de diferentes Instituições de Ensino Superior.

Ao analisar o desenvolvimento moral dos estudantes, constatou-se que o estágio predominante nas IES das regiões Sudeste, Centro-Oeste e Norte é o 4, o que significa que nestas regiões os estudantes estão voltados para a obediência às regras e às normas sociais com a finalidade de receber a aprovação de todos. Já na IES da região Sul, o estágio predominante foi o estágio 5, em que os sujeitos entendem que a lei é uma criação do próprio homem como forma democrática para resolver necessidades próprias e tem como base o que se considera ser o bem comum a todos os homens. (DUSKA; WHELAN, 1994).

Optou-se por utilizar o modelo curto de Rest, o DIT. Entende-se, a partir dos resultados encontrados, que este é um sólido modelo para ser utilizado na relação com o desenvolvimento moral, mas independentemente do modelo utilizado, o mais importante é que os estudos sobre ética e moral sejam explorados.

Uma preocupação deste estudo foi o comportamento dos estudantes em relação à moral, objeto da observação. O que poderia sugestionar, dependendo do modelo escolhido, um comportamento mais artificial dos participantes. Por essa razão, optou-se por utilizar o DIT de Rest, que utiliza dilemas morais com histórias que evolvam situações com elementos morais do cotidiano.

Nota-se, ainda, a participação positiva dos estudantes de graduação de Ciências Contábeis das diferentes regiões pesquisadas. Destaca-se que, apesar de alguns estudantes desistirem ou optaram por não participar da pesquisa a coleta de dados foi satisfatória. Logo, mesmo tendo questionários invalidados a aplicação da pesquisa foi positiva.

A experiência na coleta de dados e a validação do questionário com este teste indicam que a pesquisa desenvolvida poderá ser base para replicações futura, tal como está ou com inclusão de variáveis adicionais. Entende-se que este trabalho serve como um indutor para novas pesquisas.

O foco no comportamento ético dos futuros profissional da área contábil é necessário, especialmente neste momento em que se vivencia uma mudança de paradigmas na prática contábil. A mudança de paradigmas provém do processo de internacionalização da contabilidade brasileira, levando as práticas contábeis a serem muito mais baseadas em princípios do que em regras. As alterações têm como objetivo produzir informações com maior qualidade. Mas qual a qualidade com que o contabilista exerce a profissão? A qualidade está além de conhecimentos técnicos da profissão, passa pela conduta ética desse profissional nas suas decisões.

Conclui-se que é necessária uma reflexão profunda sobre o tema, tanto pelos profissionais como pelas entidades de classe e suas lideranças, como pela comunidade acadêmica. Entende-se que a principal contribuição deste artigo está em provocar a reflexão e as críticas do que apresentar soluções.

Importante também colocar, questões no âmbito das instituições de ensino. Entende-se que o aprimoramento do comportamento ético dos profissionais da área contábil passa por um aprimoramento na estrutura curricular da academia de ensino. Destarte, primeiramente, faz-se necessário abandonar a forma tradicional com que a ética profissional é passada para os estudantes, com ênfase nos deveres e proibições escritos no Código de Ética Profissional.

REFERÊNCIAS

AMORIN NETO, R. C. **Ética e moral na formação inicial de professores.** 2008. 125 f. Dissertação (Mestrado em Educação) – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008.

BAILEY, C. D.; SCOTT, I.; THOMA, S. J. Revitalizing accounting ethics research in the neo-kohlbergian framework: putting the DIT into perspective. **Behavioral Research in Accounting**, Sarasota, v. 22, n. 2, p. 1-26, 2010.

BATAGLIA, P. U. R.; MORAIS, A.; LEPRE, R. M. A teoria de Kohlberg sobre o desenvolvimento do raciocínio moral e os instrumentos de avaliação de juízo e competência moral em uso no Brasil. **Estudos de Psicologia,** Natal, v. 15, n. 1, p. 25-32, jan./abr. 2010.

BAY, D. D.; GREENBERG, R. R. The relationship of the DIT and behavior: a replication. **Issues in Accounting Education**, Sarasota, v.16, n. 3, p. 367-380, Aug. 2001.

BIAGGIO, A. M. B. **Lawrence Kohlberg**: ética e educação moral. 2. ed. São Paulo: Moderna, 2006.

_____. Kohlberg e a "Comunidade Justa": promovendo o senso ético e a cidadania na escola. **Psicologia: Reflexão e Crítica,** Porto Alegre, v. 10, n. 1, p. 1-17, 1997.

BURKS, B. D.; SELLANI, R. J. Ethics, religiosity, and moral development of business students. **Journal of Leadership, Accountability and Ethics**, [S.1], v. 49, n. 70, p. 1-23, 2008.

CANNON, C. **Does Moral Education Increase Moral Development?** A reexamination of the moral reasoning abilities of working adult learners. 2001. 344 f. Dissertation (Business Administration) – Nova Southeastern University, Florida, 2001.

DESPLACES, D. E. et al. The impact of business education on moral judgment competence: an empirical study. **Journal of Business Ethics,** Netherlands, v. 74, n. 1, p. 73-87, Aug. 2007.

DUSKA, R.; WHELAN, M. **O desenvolvimento moral na idade evolutiva**: um guia a Piaget e Kohlberg. São Paulo: Ed. Loyola, 1994.

EYNON, G.; HILL, N. T.; STEVENS, K. T. Factors that influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 16, n. 12/13, p. 1297-1309, Sept. 1997.

FERREIRA, M. P. et al. Ambiguidade e consequências futuras dos comportamentos éticos: estudo intercultural. **Revista de Administração de Empresas– USP,** São Paulo, v. 53, n. 2, p. 169-182, mar./abr. 2013.

FREITAG, B. A questão da moralidade: da razão prática de Kant à ética discursiva de Habermas. **Revista Social – USP,** São Paulo, v. 1, p. 1-17, 1989.

GE, L.; THOMAS, S. A Cross-Cultural Comparison of the Deliberative Reasoning of Canadian and Chinese Accounting Students. **Journal of Business Ethics,** Netherlands, v. 82, n. 1, p. 189-211, Sept. 2008.

HICKMAN, M. S. Ethical reasoning of accounting students: does religiosity matter? **International Journal of Business and Social Science**, [S.1], v. 4, n. 6, p. 44-50, June 2013.

KOHLBERG, L. **Psicologia del desarrollo moral**. Bilbao Spain: Desclée de Brouwer, 1992.

LA TAILLE, Y. **Moral e ética:** dimensões intelectuais e afetivas. Porto Alegre: Artmed, 2006.

LAN, G. et al. A study of the relationship between personal values and moral reasoning of undergraduate business students. **Journal of Business Ethics,** Netherlands, v. 78, v. 1-2, p. 121-139, Mar. 2008.

LEVINE, D. M et al. **Estatística:** teoria e aplicações. 3. ed. Rio de Janeiro: LTC, 2005.

OLIVEIRA, M. C. **Julgamento moral na contabilidade**: estudo sobre o processo educacional de estudantes de graduação e pós-graduação *Stricto Sensu.* 2011. 110 f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis do Centro de Pós-Graduação e Pesquisa em Contabilidade e Controladoria) – Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

REST, J. **DIT manual**: manual for the Defining Issues Test. Minneapolis: University of Minnesota, 1986.

_____ et al. A Neo-Kohlbergian approach: the DIT and schema theory. **Educational Psychology Review,** New York, v. 11, n. 4, p. 291-324, 1999. Disponível em: <http://www.nd.edu/~dnarvaez/documents/EdPsyRev99Rest.pdf >. Acesso: 04 fev. 2014.

ROBERTSON, C.; FADIL, P. A. Ethical Decision Making in Multinational Organizations: A Culture-Based Model. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 19, n. 4, p. 85-392, May 1999.

SHIMIZU, A. M. Os instrumentos de medida de julgamento moral elaborados com base na teoria do desenvolvimento moral de Kohlberg. **Revista Científica Eletrônica de Psicologia,** [S.1.], v. 3, n. 4, p. 1-6 , maio 2005. Disponível em: <http://faef.revista.inf.br/imagens_arquivos/arquivos_destaque/QzOJmi7eP1mAeIH_2013-4-30-15-21-21.pdf>. Acesso em: 04 fev. 2014.

TSUI, J.; WINDSOR, C. Some cross-cultural evidence on ethical reasoning. **Journal of Business Ethics**, Netherlands, v. 31, n. 2, p. 143-150, May 2001.

VENEZIA, C. C. The ethical reasoning abilities of accounting students. **Journal of American Academy of Business**, Cambridge, v. 6, n. 1, p. 200-207, Mar. 2005.

VENTURI, G. O Universalismo ético: Kohlberg e Habermas. **Lua Nova: Revista de Cultura e Política,** São Paulo, n. 36, p. 67-84, 1995.

WINDSOR, C. A. Auditors' predisposition to provide fair judgments: Australian evidence of auditors' level of moral reasoning. **Australian Accounting Review**, [S.1.], v. 12, n. 2, p. 51-58, July. 2002.

Análise do comportamento das gerações Baby Boomers, X e Y no processo de tomada de decisão de uma empresa de telecomunicações do oeste de Santa Catarina.

Priscila Ritta da Rocha (priscilarr_cco@hotmail.com**)**
Graduação em Administração - UNOCHAPECÓ

Andrea Bencke Zambarda (zambarda@unochapeco.edu.br)
Mestranda em Ciências Contábeis e Administração - UNOCHAPECÓ

Ana Paula Granella (anapaula@unochapeco.edu.br)
Mestre em Administração - UFRGS

Paulo Sérgio Jordani (pjordani@unochapeco.edu.br)
Mestre em Administração – ESAG/UDESC

Resumo
No cotidiano empresarial gerir pessoas requer um planejamento por parte do gestor, pois trabalhará com diversas gerações que envolvem comportamentos, culturas e pensamentos diferentes dentro de um mesmo ambiente. As gerações aqui estudadas são *Baby Boomers*, X e Y. Cada geração tem sua maneira de influenciar dentro das organizações, sempre buscando o reconhecimento profissional, dessa forma a tomada de decisão dentro de uma equipe se torna uma tarefa desafiadora, onde o gestor tende a chegar a decisão final, atenuando os conflitos, sem se impor bruscamente para que todos os funcionários desempenhem seu papel da melhor forma possível e possam agregar valores para o grupo. Sendo assim o profissional precisa conhecer quais os objetivos e metas da empresa, para que o mesmo possa planejar, organizar, controlar e coordenar sua equipe com o intuito de alinhar seu desempenho aos objetivos organizacionais. Nos dias atuais as empresas estão se preocupando com o bem estar dos colaboradores, pois em um ambiente em que todos estejam integrados em busca do mesmo objetivo as conquistas positivas tendem a ser mais relevantes. Dessa forma, neste artigo, o objetivo é conhecer como o perfil comportamental dos gestores das gerações *Baby Boomers*, X e Y podem influenciar no processo de tomada de decisão de uma empresa de telecomunicação do oeste catarinense. Identificar a interação, as características, se há conflitos ou não entre os gestores e funcionários da organização, de diferentes gerações. Trata-se de uma pesquisa descritiva, com análise qualitativa, que utilizou como instrumento de coleta de dados as entrevistas com os gestores da empresa e questionários com os colaboradores. O estudo não revela diferença quanto aos estilos de liderança na tomada de decisão dos gestores de diferentes gerações, os gestores aproveitam esta diversidade para agregar valores à empresa e as suas histórias de vidas.

Palavras chave: Gerações. Gestão de Pessoas. Tomada de Decisão.

Analysis of behaviour of generations Baby Boomers, X and X in the process decision – making of a telecommunications company in western Santa Catarina

Abstract
In everyday business managing people requires planning by the manager, it will work with several generations involving behaviors, cultures and thoughts within the same environment. Generations studied here are Baby Boomers, X and Y. Each generation has its own way of influence within organizations, always seeking professional recognition, thus the decision-making within a team becomes a challenging task, where the manager tends to reaching the final decision, mitigating conflicts, without imposing sharply for all employees to play their role in the best possible way and can add value to the group. Thus the professional need to know what the objectives and goals of the company, so that it can plan, organize, control and coordinate your team in order to align their performance to organizational goals. Nowadays companies are worrying about the welfare of employees, because in an environment where everyone is integrated into the same goal the positive achievements tend to be more relevant. Thus, in this article, the goal is to know how the behavioral profile of the managers of generation Baby

Boomers, X and Y can influence the decision-making process of a telecommunications company in western Santa Catarina. Identify the interaction characteristics, if there is conflict or not between managers and employees of the organization, from different generations. This is a descriptive study with qualitative analysis, which used as a data collection instrument interviews with company managers and questionnaires with employees. The study shows no difference in the leadership styles in decision making of managers from different generations, managers leverage this diversity to add value to the company and their stories of lives.

Key-words: Generations. People management. Decision taking.

1 INTRODUÇÃO

Nas empresas a gestão de pessoas está sendo vista com outros olhos, pois está se tornando cada vez mais essencial dentro das organizações, ou seja, o bom desempenho e o bom relacionamento dos profissionais são importantes para que as instituições obtenham sucesso.

Segundo Chiavenato (2008) planejar, organizar, dirigir e controlar são funções do administrador, do líder, para isso é preciso que o mesmo desempenhe junto com sua equipe esse trabalho, pois gerir pessoas não é só delegar funções e trabalhar sozinho, mas sim formar pessoas e equipe de sucesso.

Para Oliveira (2010, p.60) "É no relacionamento entre as gerações que está à chave para o resgate do equilíbrio necessário para estes novos tempos". No século XXI as empresas têm inserido em seu quadro de funcionários algumas gerações para trabalhar juntas, onde pode ser vistas as gerações: *Baby Boomers*, X e Y.

Segundo Oliveira (2010, p.50) "A geração *Baby Boomers* aprendeu muito cedo a respeitar os valores familiares e a disciplina nos estudos e no trabalho". No entanto eram
obrigados a seguir na risca as ordens recebidas. Se houvessem contestações sobre alguma regra imposta, poderia ter punições rigorosas.

Oliveira (2010), apresenta que a Geração X buscava um final feliz baseando-se nos desenhos, novelas onde as famílias possuíam problemas, mas no final tinham finais felizes. Com uma educação um pouco menos severa do que a de seus pais, porque em vez de apanhar tinham castigos. As regras impostas não eram com agressões físicas, mas sim com chantagens emocionais na qual tinha como castigo não assistir televisão.

Dessa forma com uma educação menos rígida, mas com fantasias em sua cabeça a Geração X passa a priorizar o trabalho em sua vida com a desculpa de que proporcionaria um bem estar, com conforto para sua família.

A Geração Y segundo Oliveira, (2010, p.41) "Esses jovens estão chegando agora à vida adulta e ao mercado de trabalho, e, portanto, começando a interferir de maneira mais direta nos destinos da sociedade".

Os jovens tendem a trabalhar e priorizar a felicidade e não entrar no mundo frenético em que a humanidade está acostumada com gerações anteriores. Esta geração procura estar sempre em atividade, realiza várias tarefas ao mesmo tempo. Procuram sempre novidades, estar à frente de novos desafios, com isso muitos não conseguem ficar no trabalho e realizar as tarefas de forma mais eficientes e eficazes, cada um contribuindo com seus conhecimentos, para chegar ao sucesso profissional.

Dessa forma este artigo se propõe a conhecer como o perfil comportamental dos gestores das gerações *Baby Boomers*, X e Y podem influenciar no processo de tomada de decisão de uma empresa de telecomunicação do oeste catarinense?

2 REVISÃO DA LITERATURA

Tendo como referenciais teóricos este tópico aborda os principais conceitos e a contextualização da gestão de pessoas, seus diferentes estilos de lideranças, comportamentos das equipes e as diferentes gerações em questão para contribuir com o estudo.

2.1 Gestão de Pessoas

Gerenciar pessoas é uma questão ao qual precisa entender o quanto seu funcionário é importante para a direção dos negócios empresariais.

Para Snell e Bohlander, (2011, p.2) "gestão de recursos humanos (GRH) é o processo de gerenciar talentos humanos para atingir os objetivos da organização".

Para atingir esses objetivos é indispensável o capital humano, pois é com esse recurso que as instituições se tornam competitivas e fortes concorrentes no mercado. Segundo Chiavenato, (2010, p.11) “As pessoas podem aumentar ou reduzir as forças e fraquezas de uma organização, dependendo da maneira como são tratadas”.

O grande desafio das empresas em trabalhar com a parte de gestão de pessoas é a de manter um estimulo contínuo para os funcionários, onde precisam motivar, coordenar a sua equipe e assumir responsabilidades de organizar um desenvolvimento do profissional, para que possam crescer profissionalmente no ambiente e agregar valores para o crescimento da organização.

2.2 Estilos de Liderança

Cada líder tem sua maneira de gerir sua equipe, alguns utilizam sua autoridade para intimidar seus colaboradores, outros desenvolvem seu papel agregando valor tanto para a empresa, quanto para o funcionário.

Liderança é o processo em que uma pessoa é capaz, por suas características individuais de aprender as necessidades dos profissionais da organização, bem como de exprimi-las de forma válida e eficiente, obtendo o engajamento e a participação de todos no desenvolvimento e na implementação dos trabalhos necessários ao alcance das metas e objetivos da organização (OLIVEIRA, 2010, p.143).

A liderança em equipe está cada vez mais presente nas empresas, e muitas empresas procuram por líderes que desenvolvam o papel de orientação, influência, apoio e interajam com seus liderados com o intuito de ter um bom relacionamento entre ambos para que alcancem os objetivos da empresa.

Para Cortela, (*apud* Oliveira, 2010, p.13) “O líder é alguém que nos inspira a não 'apequenar' a vida o trabalho, a empresa, a comunidade, a nação, o mundo”.

2.2.1 Liderança Autocrática

Em muitas empresas o perfil do líder autoritário não é bem visto no cenário empresarial, pois sua gestão e a maneira de se impor são bastante rígida. Chiavenato, (2004, p.454), apresenta que “O líder centraliza totalmente a autoridade e as decisões. Os subordinados não têm nenhuma liberdade de escolha. O líder autocrático é dominador, emite ordens e espera obediência plena e cega dos subordinados”.

Sua dominação faz com que não se tenha um clima de liberdade e bom relacionamento entre funcionário e líder, ao qual é somente trabalho e trabalho para esse tipo de líder, onde seus subordinados devem obedecer a seus comandos, sem ter uma convivência em que o funcionário seja motivado a fazer suas tarefas cada vez melhor.

2.2.2 Liderança Liberal

Bastante diferente do autoritarismo o líder liberal procura deixar a vontade, não se preocupa muito com o comportamento de cada um. Para Chiavenato, (2004, p.454), “O líder permite total liberdade para a tomada de decisões individuais ou grupais, delas participando apenas quando solicitado pelo grupo. O comportamento do líder é evasivo e sem firmeza”.

Dessa forma as pessoas gerenciadas por esse tipo de liderança liberal, podem não ter respeito pelo seu superior, pois querem se sobressair e saber mais que as outras pessoas, levando a um conflito muitas vezes entre o grupo, a desunião acontece por não ter uma pessoa que os comande, fazendo com que o grupo seja unido, integrando os indivíduos, dessa forma ignoram os líderes.

2.2.3 Liderança Democrática

Diferentemente da liderança autoritária, da liberal, e da auto liderança, a liderança democrática, é liderada por líderes comunicativos, esses tipos de líderes estão sendo bastante requisitados pelas organizações, por terem uma perspectiva de resultados, visando tanto à empresa como o grupo de colaboradores. O líder democrático procura se relacionar com os funcionários motivá-los em momentos de atividades difíceis, assim incentiva a interação com o grande grupo.

Liderança democrática. O líder é extremamente comunicativo, encoraja a participação das pessoas e se preocupa igualmente com o trabalho e com o grupo. O líder funciona como um facilitador para orientar o grupo, ajudando-o na definição dos problemas e nas soluções, coordenando atividades e sugerindo ideias. Os grupos submetidos à liderança democrática apresentam boa quantidade de trabalho, qualidade surpreendentemente melhor, acompanhada de um clima de satisfação, de integração grupal, de responsabilidade e de comprometimento das pessoas (CHIAVENATO, 2004, p.455).

Portanto trabalhar com lideranças na gerência de pessoas, equipes requer a capacidade de motivação, entusiasmo para que possa influenciar no trabalho das pessoas e conseguir o melhor resultado possível.

2.3 Diversidades nas Equipes de Trabalho

Dentro das organizações tem diferentes gêneros, culturas, onde ninguém é igual ao outro, cada qual tem suas características, seu modo de pensar. Alguns com grandes potenciais para ser desenvolvido, outros necessitam se qualificar melhor, mas todos devem ser respeitados e valorizados.

De acordo com Dubrin, (2003, p.414) “Encorajar a diversidade cultural e demográfica ajuda a organização a atingir as metas de responsabilidade social. Além disso, a diversidade traz uma vantagem

competitiva para a empresa".
No entanto o gestor precisa aprender a trabalhar respeitando as diversidades de cada um, extraindo o melhor que cada um pode contribuir sem passar por cima das limitações ao qual cada ser humano possui, unificando empresa e trabalhador em um único ambiente agradável, onde trabalham e aprendem novos conhecimentos uns com os outros.

2.4 Tomada de Decisão

Tomar decisões é uma tarefa difícil em que requer muitos questionamentos, avaliações, diante de um problema, pois a partir do momento que decidir por uma opção, tem que arcar com o êxito e com as consequências, onde pode ter o sucesso na escolha ou um resultado não esperado.

Segundo Lachtermacher, (2010, p.4) "Podemos entender a tomada de decisão como o processo de identificar um problema ou uma oportunidade e selecionar uma linha de ação para resolvê-lo".
O processo de decisão está vinculado ao risco, à incerteza e ao desafio, pois, no momento que se faz uma escolha pode até ter acertado na opção, porém no decorrer do tempo essa escolha pode acarretar mudanças. Pode se dizer que a tomada de decisão precisa de estratégias para que não tome decisões precipitadas e tenha uma relevância no contexto.

2.5 Gerações

De acordo com Oliveira, (2010, p.60) "E é no relacionamento entre as gerações que está a chave para o resgate do equilíbrio necessário para estes novos tempos".

O momento atual é oportuno para reflexões sobre as gerações, pois estamos vivendo uma circunstância singular em nossa história. É a primeira vez que cinco gerações diferentes de pessoas convivem mutuamente, interferindo e transformando a realidade (OLIVEIRA, 2010, p.40).

Todas as gerações possuem seus defeitos, porém é preciso que cada uma contribua com seus conhecimentos e habilidades e possam estar integrados. As pessoas gostam muito de mudar a maneira e como os outros pensam, mas primeiramente deve-se mudar o próprio pensamento antes de mudar a maneira do outro agir. Diante disto os gestores precisam buscar em seus funcionários vínculos em que aperfeiçoem o convívio de melhor forma possível, facilitando a realidade de cada um com o bom funcionamento da empresa.

2.5.1 Geração *Baby Boomers*

Oliveira (2010) determina a geração *Baby Boomers* como os nascidos entre 1945 e 1960, a Geração *Baby Boomers* foi apresentada diante a um contexto positivo depois da Segunda Guerra Mundial.
Segundo Oliveira, (2010, p.50) a geração *Baby Boomers* tinham muito respeito pelos seus pais, por pessoas mais velhas, no trabalho e nos estudos. Tinham como princípio a disciplina, ordem e a obediência. A disciplina era severa, não podiam contestar o que lhes eram impostos, pois se contrariassem alguma ordem mesmo estando certos poderiam receber punições severas dos pais ou chefes. Com isso preservam bastante o respeito com os mais velhos e gostam de receber reciprocamente esse respeito.

2.5.2 Geração X

Oliveira, (2010) expõe que a geração X são os nascidos entre 1960 e 1980, é uma geração composta pelos filhos dos *Baby Boomers*.
De acordo com Lancaster e Stilmann (2011), a Geração X foi à geração da tecnologia e a Geração Y é movimentada pelas redes sociais, estão sempre conectados com o mundo através do *facebook, twitter,* conversam e fazem amizades com pessoas até de outros países. Todos os aspectos devem ser levado em consideração para se ter um bom convívio entre as gerações.
A televisão teve bastante influência auxiliando a educação desta geração em que tornaram-se jovens mais individualistas, ao assistir programas de desenhos na televisão fantasiavam o seu dia-a-dia baseado em desenhos e novelas da programação, onde tudo tinha um final feliz e os pais usavam a televisão como castigo para punir alguma travessura dos mesmos.

2.5.3 Geração Y

Oliveira (2010) descreve a geração Y como os que nasceram entre 1980 e 1999, a geração Y está ingressando no mercado de trabalho, diante disto interferem no contexto social e empresarial.
Os jovens tendem a trabalhar e priorizar a felicidade e não entrar no mundo frenético em que a humanidade está acostumada com gerações anteriores. Esta geração procura estar sempre em atividade, realizando várias tarefas ao mesmo tempo. De acordo com Oliveira, (2010, p.131) "A Geração Y é motivada por desafios que promovam o próprio crescimento. Quando não identifica essa possibilidade, rapidamente se mobiliza na direção de outros desafios".
Portanto há uma nova cultura surgindo e dominando o mercado de trabalho, cabe aos gestores procurar novos meios, levando em conta a realidade vivenciada no ambiente de trabalho, e assim proporcionar

espaço para esses novos talentos sem tirar o que as demais gerações conquistaram.
A comunicação entre as gerações é necessária, pois estão em um mesmo ambiente, buscam o mesmo ideal que é o sucesso para a empresa em que estão. Cada um precisa respeitar o próximo para que experimentem as experiências e contribuições e possam conviver no mesmo espaço, pois vão passar um bom tempo do seu dia juntos.

3 METODOLOGIA

Este estudo foi realizado em uma empresa de telecomunicação do oeste catarinense, teve como necessidade analisar o comportamento das gerações *Baby Boomers*, X e Y para conhecer e estabelecer uma conexão com os desafios que os líderes dessas gerações vivenciam no seu cotidiano de trabalho. Trata-se de uma pesquisa descritiva, quanto aos objetivos, com análise qualitativa dos dados. Pesquisas de caráter descritivo estudam, em geral, características de determinados grupos. Estudos descritivos são utilizados quando se deseja descrever as características de um fenômeno, envolvendo o uso de técnicas de coletas de dados, tais como o questionário, entrevista, observação, análise documental e levantamento (RICHARDSON, 2014).
Para a coleta de dados realizou-se entrevistas com os gestores da empresa, para analisar como é a relação com as diferentes gerações, os quatro gestores da empresa participaram das entrevistas, caracterizando-se como censo. Foi aplicado questionários com demais colaboradores da empresa, totalizando 39 colaboradores, destes 23 se dispuseram a responder, possibilitando conhecer o comportamento e a relação dos gestores frente aos seus colaboradores. Com isso foi possível identificar o clima organizacional dentro da empresa com as diferentes gerações.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

4.1 Entrevista com os Gestores

Após o levantamento dos dados foi realizada a análise, sendo que a Figura 1 apresenta a análise geral da entrevista com os gestores.

	Geração Baby Boomers	*Gestor Geração X*	*Gestor Geração X*	*Gestor Geração Y*
PERFIL DOS GESTORES	Idade dos Gestores	54 anos	36 anos	47 anos	25 anos
	Tempo de empresa	20 anos	1 ano	18 anos	7 anos
CARACTERÍSTICAS COMPORTAMENTAL NA HORA DA TOMADA DE DECISÃO	Estilo de Liderança	Líder Democrático	Líder Democrático	Líder Democrático	Líder Democrático
	Como é tomar decisão	Uma tarefa difícil	Tomar decisão não é difícil	Não é difícil, faz parte do dia-a-dia	Não é tão fácil tomar decisão

	Como é no momento da decisão	Procura fazer o melhor sempre	Fazer o melhor para a empresa	Retém exemplos de acontecimentos do passado	Procura a opinião dos colaboradores
CRITÉRIOS PARA A TOMADA DE DECISÃO	Critérios	Utiliza experiências de colegas, conversas, não utiliza muito a tecnologia em suas decisões	Conversas com sua equipe, critérios da empresa e não utiliza tecnologia para tomar decisão	Busca informações na tecnologia, e nas experiências pensando no que vai fazer bem para a equipe	Conversa com seus colegas, diálogo com pessoas mais experiente, utiliza tecnologia como ferramenta

COMPORTAMENTOS DOS GESTORES COM SEUS COLABORADORES		Estimula o trabalho em equipe, procura a opinião de todos, conversa, troca conhecimento	Conversa com sua equipe, ajuda resolver problemas, incentiva	Procura ser companheiro com sua equipe, conversa, ajuda quando necessário	Procura a opinião de todos, conversa, estimula a equipe
	GERAÇÕES	As opiniões agregam valores. É importante várias gerações trabalhando juntas	A personalidade deve ser distinta. Não é difícil trabalhar com diversas gerações	As personalidades devem ser sempre distintas para que todos possam contribuir	As equipes devem ter opiniões diferentes, as gerações trazem mistura de ideias

Fonte: Dados da pesquisa aplicada (2014)

Figura 1 – Análise geral dos gestores

4.2 Análise dos Questionários

Os questionários foram aplicados aos colaboradores da empresa para identificar o clima no ambiente empresarial, entre gestores e funcionários.

Fonte: Dados da pesquisa aplicada (2014)

Figura 2 – Estilo de liderança do gestor

É relevante notar que no ambiente da emissora 100% da opinião dos (23) vinte e três participantes apontaram que os gestores são lideres democráticos, tendo como gestão de planejar, motivar, entusiasmar e direcionar a equipe para atingir as metas e objetivos da empresa.

Fonte: Dados da pesquisa aplicada (2014)

Figura 3 – Diversidades ao qual os colaboradores já trabalharam

Trabalhar com a diversidade nos dias atuais é muito normal e deve ser bastante valorizadas, porque pode ser visto diferentes culturas, valores, crenças, etnias trabalhando em uma mesma organização, agregando valor com o conhecimento que cada um possui, ou seja, interagindo e compartilhando o saber, a opinião de cada ser.

Na empresa em questão todos trabalharam com a diversidade em algum momento, sendo que 91% trabalharam com gerações diferentes, 30% deles com grupos sociais diferentes e 22% com etnias diversas. Ressaltando que nessa questão os participantes escolheram mais do que uma alternativa.

Fonte: Dados da pesquisa aplicada (2014)

Figura 4 – Conflitos com colegas de gerações diferentes

Gerações, sinônimo de ideias diferentes, com isso pode haver opiniões conflitantes em que um quer de uma forma, outro de outra forma, porém é preciso chegar a um consenso final do que é melhor. Em um relacionamento sendo de idade diversificada ou da mesma geração sempre vai existir esses conflitos de ideias, mas conflitos saudáveis conforme conversado nas entrevistas que levem a um equilíbrio as ideias de cada um que se saiba respeitar o que cada indivíduo pensa.
Dos que responderam a questão de conflitos à observação é que 78% quase nunca têm conflitos por ter um bom relacionamento com todos os colegas e 13% raramente tem algum tipo de conflito.

Fonte: Dados da pesquisa aplicada (2014)

Figura 5 – Principais características que dificultam os relacionamentos com a Geração Y

Na pesquisa os resultados são 22% para o estilo de comunicação e uso exagerado de instrumentos tecnológicos, 17% pelo pouco vinculo afetivo com a empresa e pela priorização da felicidade e uma pessoa colocou como outros que a comunicação e a convivência é normal.
No entanto cada geração e cada pessoa têm seu estilo e seu jeito de viver, alguns são da geração *Baby Boomers* ou X, mas podem se encaixar com certas características da Y e vice-versa, como na entrevista foi exposta que é preciso ter o equilíbrio do pé no chão das gerações anteriores misturando com a inovação dos jovens.

Fonte: Dados da pesquisa aplicada (2014)

Figura 6 – Quais as características observadas em gerações mais velhas

As evidências relatadas são 61% observa que os mais velhos têm o comprometimento e a dedicação, 43% coloca que esses jovens com experiência têm a retenção de conhecimento, 17% acreditam que eles ainda são resistentes a mudanças, 13% não percebe nenhuma diferença e 4% sendo (1) uma pessoa relatou que observa todas as características em alguns destas gerações.

5 CONCLUSÕES

O objetivo geral deste artigo foi identificar as características comportamentais das gerações *Baby Boomers*, X e Y na influência do processo de tomada de decisão.
Neste sentido foi realizado ao longo do estudo, leituras em referenciais teóricos e aplicações de entrevistas e questionários visando subsidiar a análise. Assim atingindo os objetivos propostos no trabalho.
Os objetivos foram alcançados, através de entrevistas com os gestores e questionários aplicados aos colaboradores da empresa.
Pôde ser levantado através do perfil dos gestores que, um é da Geração *Baby Boomers*, dois deles são da geração X e um da Geração Y, com idades de 25, 36, 47 e 54 anos, com três homens e uma mulher, com formações e tempo de empresa diversificadas, formando assim a equipe de gestores da empresa pesquisada.
Todos os gestores procuram ser líderes democráticos, uma característica levada na hora de tomar decisões, para dois gestores uma tarefa difícil de ser tomada e para outros dois gestores faz parte do trabalho, mas procuram a contribuição de ideias de seus colaboradores, não impondo nada, porém se necessitar tomar por uma decisão ou outra, todos desempenham seu papel com pulso firme em arcar com as consequências dos resultados, no final decidem por aquilo que pensam ser o melhor. Observação levantada nos questionários em que 100% colocaram que seus líderes imediatos são democráticos.
Para que a tomada de decisão aconteça são utilizados critérios para a escolha, critérios esses especificados com suas gerações: gestor da Geração *Baby Boomers* procura tomar a decisão com o apoio em experiências de colegas, procura informações na tecnologia, mas não muito, já os da Geração X tem uma visão um pouco diferente em que um, toma decisão baseado nos critérios da empresa sem recorrer a meios tecnológicos, apenas em conversas com seus colegas e o outro da Geração X, utiliza critérios baseados em o que é melhor para a empresa, mas utiliza a tecnologia para reter mais conhecimento, mas também gosta de conversas e o gestor da Geração Y é relativo aos acontecimentos, procura ser bem flexível onde em casos mais polêmicos gosta de ouvir colegas e procura bastante à tecnologia em caso de dúvidas.

Frente ao comportamento entre gestores e colaboradores observa-se que, para todos os gestores a comunicação é boa e ótima, em certos momentos fazem reuniões para descontração, com jantas e outros eventos, para os colaboradores também ficou entre boa e ótima a comunicação, tanto quanto com sua equipe tem um relacionamento bom ou ótimo, não possuindo problemas com outros trabalhadores ou gestores de gerações diferentes.

Para completar o estudo surgiram novas possibilidades que não puderam ser desenvolvidas, pois não estavam nos objetivos, porém podem se tornar temas de outros estudos ou até mesmo se a empresa tiver o interesse de trabalhar em cima dessas questões futuramente. Sendo elas sobre os treinamentos oferecidos, e o *feedback* repassado dentro da empresa quanto ao trabalho dos trabalhadores e a gestão dos líderes.

Logo, na empresa em questão diferentemente com a teoria pode-se dizer que não se tem conflitos por ter gerações diferentes trabalhando juntas, mas sim aproveitam esta diversidade para agregar valores à empresa e as suas histórias de vidas, em que pessoas nascidas na Geração X, compreendem e tem hábitos da geração Y, possuem pensamentos parecidos e em certos momentos os pensamentos acabam se interligando. No fim o objetivo
principal de todos é trabalhar em prol da empresa e ter a confiança de seus funcionários, deixando-os a vontade para participar da construção dos degraus que a empresa precisa enfrentar.

Com a realização deste estudo as aprendizagens foram que, mesmo havendo diversas gerações, todos podem trabalhar em conjunto, em equipe, respeitando os valores e princípios de cada um.

Portanto, com isso a mistura das gerações hoje na empresa traz certo equilíbrio em que trabalham fazendo o que gostam se sintam bem para que possam transmitir o bom senso no ambiente empresarial tanto para os profissionais quanto para os clientes, pois trabalham com o público e ao pensar em alguma atividade precisam atingir o maior público possível de gerações diferentes.

6 REFERÊNCIAS

CHIAVENATO, Idalberto. **Administração nos novos tempos.** 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, 2004.

_____. **Gestão de pessoas.** 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, 2010.

_____. **Gestão de pessoas:** o novo papel dos recursos humanos nas organizações. 3. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

DUBRIN, Andrew J. **Fundamentos do comportamento organizacional.** São Paulo: Thomson, 2003.

LACHTERMACHER, Gerson. **Pesquisa operacional na tomada de decisões.** 4. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

LANCASTER, Lynne; STILLMAN, David. **O y da questão:** como a geração y está transformando o mercado de trabalho. São Paulo: Saraiva, 2011.

OLIVEIRA, Sidnei. **Geração y:** o nascimento de uma nova versão de líderes. São Paulo: Integrare, 2010.

RICHARSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

SNELL, Scott; BOHLANDER, George W. **Administração de recursos humanos.** São

As gerações o mercado de trabalho: um enfoque na geração y

Maiqueli Carla Dal Bello (maiquelidalbello@unochapeco.edu.br)
Acadêmica do 7º período do curso de Administração da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Extensão de São Lourenço do Oeste- SC.

Mary Éllen Ribeiro (maryellen@unochapeco.edu.br)
Acadêmica do 7º período do curso de Administração da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Extensão de São Lourenço do Oeste- SC.

Neli Bastezini Kronbauer (nelibkj@gmail.com)
Mestre em Educação e Ensino pela Universidade do Contestado - UnC - Caçador, SC, convênio com a Universidade de Campinas (Unicamp), SP, Professora titular da Universidade Comunitária Regional de Chapecó - UNOCHAPECÓ, CEP 89990-000, São Lourenço do Oeste, SC, Brasil.

Vanessa Leite (vah@unochapeco.edu.br)
Acadêmica do 7º período do curso de Administração da Universidade Comunitária da Região de Chapecó - Extensão de São Lourenço do Oeste- SC.

Resumo:

O presente artigo trata das principais relações que as diferentes gerações *baby boomer*, geração X, geração Y, e geração Z possuem em relação ao trabalho com ênfase na geração Y devido às constantes dificuldades que os jovens brasileiros encontram para se inserir no mundo do trabalho. Apresenta-se nesse âmbito que também é possível analisar como essas diferentes personalidades e características específicas destacadas pela atual geração juvenil estão conseguindo cada vez mais espaço dentro das organizações, provocando em alguns casos conflitos com as demais pessoas das gerações anteriores a esta. Acrescenta-se com esse fator, a entrada dos jovens no mercado muitas vezes dificultosa, pois muitos ingressam no mercado sem nenhuma experiência, o que faz com que a concorrência seja grande, exigindo com que o jovem muitas vezes busque uma capacitação profissional, antes de procurar um emprego.

Palavras-chaves: Mercado de trabalho, Gerações, Conflitos, Oportunidades.

Generation y and the job market: a focus on Generation Y

Abstract:

The present essay deals with the main relation that the different generations, baby boomer, generation X, generation Y and generation Z have in relation working, with emphasis, on generation Y due to the constant difficulties that Brazilians' youngsters find to enter into the world of employment. Presenting in this context that also is possible to analyze how these different personalities and specific characteristics highlighted by the young current generation people that are increasingly gaining space within organizations, causing in some cases conflicts with other people from elder generations fromthis one. Adding with this factor, the entry of young people on the market often has been difficult, once many of these newcomers are entering on the market without any experience, which makes the competition in the job market large, by requiring that the young often run after a professional training, even before seeking a job.

Keywords: Job market, Generations, Conflicts, Opportunities.

1 INTRODUÇÃO

Com a crescente mudança ocorrida no contexto social, evidenciam-se nitidamente as alterações decorrentes ao longo do tempo. Caracterizado pelas mesmas, o cenário corporativo atual possui uma nova personalidade diferenciando-se do cenário de 60 anos atrás. Desse modo, a inserção tecnológica e juvenil nas atuais organizações, está fazendo com que as mesmas destacam-se das demais e busquem inovar sempre que for necessário.

As novas gerações entram no mercado de trabalho com uma visão e com um comportamento diferenciado das demais, o que faz com que as empresas adaptem-se, bem como, compreendam a forma de pensar, agir e principalmente trabalhar das pessoas enquadradas nestas novas gerações.

A inovação tecnológica e a inserção do jovem do século XXI no mercado de trabalho, causa certo desconforto e muitas vezes conflitos entre as pessoas das gerações anteriores, visto que o modo como foram criadas e a maneira que o trabalho é visto por ambas é distinto, o que gera um confronto de opiniões entre a geração Y e as gerações anteriores a esta.

Sendo assim, o presente artigo tem como objetivo geral verificar as diferenças existentes entre as gerações, enfatizando os aspectos e dificuldades e da inserção do jovem da geração Y no mercado de trabalho.

O artigo subdivide-se em temáticas consideradas relevantes para o atual objeto de estudo. Primeiramente houve uma classificação das gerações que hoje se encontram no mercado de trabalho, bem como, suas características e visões de mundo. Após essa temática foi abordado às principais causas dos conflitos organizacionais que cada vez mais se tornam questões abordadas nas organizações que possuem em seu quadro de colaboradores as gerações citadas anteriormente.

Posteriormente, o artigo traz a demanda do contexto atual que os jovens brasileiros enfrentam, bem como as diversas dificuldades em se inserir no mercado de trabalho devido ao contexto econômico, cultural e social em que o país se encontra. Tendo como pressuposto que os jovens brasileiros não possuem qualificação, o artigo demonstra fatores que fazem com os jovens não busquem qualificação e conhecimentos, ressaltando a evasão escolar como sendo um dos itens para a ocorrência deste problema.

Por fim, o artigo destaca as oportunidades que aliadas ao conhecimento juvenil, possibilitam aos jovens uma boa colocação no mercado de trabalho, como, as habilidades, aptidões e a maneira inovadora destes jovens trabalharem. O que faz com que o conhecimento aliado às qualidades individuais dos mesmos, garantam a estes uma melhor inserção no competitivo mercado de trabalho atual.

2 AS GERAÇÕES E SUAS PARTICULARIDADES

As mudanças sociais ocorridas nas últimas décadas, facilitaram muito a vida das pessoas, estas por sua vez, minimizaram distâncias, unificaram economias, possibilitaram a criação de novas tecnologias o que e consequentemente causou uma drástica transformação nas rotinas, valores e comportamentos da sociedade. Assim, surge à divisão das diferentes fases que estas mudanças causaram, sendo elas: geração *baby boomers*, gerações x, y e a nova geração que está surgindo, conhecido por geração z (REIS et al, 2013).

Desse modo, é possível analisar e compreender as diferentes formas que as gerações

foram criadas e educadas e como as mesmas estão inseridas na sociedade atualmente, começando primeiramente pela geração *Baby Boomers*[1].

> Eles criavam os filhos Baby Boomers fazendo-os acreditar que poderiam ser o que quisessem, mas os pais não fariam nada por eles. As crianças deveriam aprender a se virar sozinhas, e não havia problemas se aprendessem do modo mais complicado, tropeçando nas atividades para as quais não estavam preparados (LASCASTER; STILLMAN, 2011, p. 34).

Com o final da Segunda Guerra Mundial, o sentimento de patriotismo e de reconstrução do mundo fez com que as crianças nascidas nessa época fossem criadas como pequenos adultos, incentivadas desde cedo a trabalhar para sua sobrevivência. Essa forma de criação das famílias incluiu responsabilidades e através disso hoje, ocupam os mais altos cargos de gerência. Atualmente, as empresas vêm buscando profissionais com características dessa geração. Citam-se como exemplos, a confiança, seriedade e comprometimento com a organização como as mais relevantes nesse sentido. Hoje a geração *Boomers* possui entre 50 e 70 anos de idade e buscam a aposentadoria sem deixar de trabalhar, além disso, atuam em diversas empresas como conselheiros ou diretores (CRUZ, 2011, p. 51).

Entretanto, formou-se uma geração onde o trabalho era a principal razão do mundo, dessa forma ao decorrer dos anos, as crianças cresceram e passaram a constituir famílias e submeteram seus filhos a um novo tipo de criação (SANTOS NETO; FRANCO, 2010).

A partir dos anos de 1964 e 1977, o mundo passa a conviver com uma nova geração, a geração X. Assim sendo, é possível descrever a Geração X, "[...] como a geração que cresceu em um cenário de mudanças na família, com pai e mãe trabalhando, em algumas vezes pais separados, a mulher sendo independente financeira" (MALDONADO, 2005 apud CRUZ, 2011, p. 51).

Essa geração tinha ideais fundamentados na luta pela paz, liberdade e anarquismo, causando um verdadeiro reboliço no mundo. Movimentos culturais como os hippies e a guerra do Vietnã mudaram as concepções de trabalho que até então se baseavam na reconstrução do mundo.

> Quando chegou a vez da Geração X, a sobrevivência tornou-se estratégia predominante. Quem se formou durante a crise econômica do começo dos anos 1990 não tinha facilidades para encontrar emprego e ouvia que sua geração seria a primeira a não se dar tão bem quanto os pais. Embora o crescimento econômico da metade até o fim daquela década e a explosão tecnológica criassem muitas oportunidades de emprego, a Geração X também era influenciada por uma tendência que os obrigava a abrir mão do ceticismo (LASCASTER; STILLMAN, 2011, p. 95).

De certo modo, a geração X passou por uma drástica mudança comportamental e de estrutura familiar num contexto de quebra de paradigmas. No contexto geral, Maldonado (2005) afirma, que as pessoas pertencentes a essa geração, possuem tendências a serem egocêntricas e autoconfiantes, porém valorizam muito a lealdade. No trabalho, buscam oportunidades e desafios, bem como a inovação.

[1] Baby Boomer é traduzido em português como "explosão de bebês" (TULGAN, 2006 apud REIS, 2013, p. 4).

Entretanto, o desenvolvimento dado às gerações ao longo dos anos não para por ai, e entre os anos 1978 e 1994, uma nova geração começa a nascer, trata-se da geração Y. Muito diferenciada das demais, os nascidos na geração Y, foram educados dentro da "[...] teoria você pode ser o que quiser" (LIPKIN; PERRYMORE, 2010 apud CRUZ, 2011, p. 52).

Resultado esse, da globalização que por sua vez passou a tratar o trabalho como satisfação e desejo do consumidor. Portanto as crianças e jovens foram inseridas em um contexto de mudanças sociais, de liberdade de expressão, de avanços tecnológicos, dentre outros. Vale ressaltar, que foi durante a Geração Y que a Internet teve sua expansão pelo mundo fazendo com que "[...] a Geração Y também seja conhecida Geração *Millennials e* Geração da Internet" (LIPKIN; PERRYMORE, 2010 apud CRUZ, 2011, p.52).

Desse modo, como nasceram inseridos num contexto totalmente tecnológico, podendo assim se dizer que os jovens da geração Y são pessoas dependentes dos recursos disponibilizados pelas tais.

> [...] esse grupo de jovens foi o primeiro a ter crescimento totalmente em uma sociedade informatizada, com computadores, telefones móveis e toda a sorte de *gadgets* (acessórios) eletrônicos para comunicação, diversão e estudo. São os primeiros jovens a efetivamente contarem com um acesso *online* durante toda a vida e para eles, internet, telefones celulares e computadores sempre existiram. É inconcebível, ou pelo menos inimaginável, para eles entenderem como o mundo misteriosamente funcionava antes, sem esses apetrechos para comunicação instantânea e virtual (TEIXEIRA, s. a, p. 2).

Nesse mesmo sentido, é notável como essa geração é dependente da comunicação e precisa estar sempre interagindo com outras pessoas. Entretanto, muitas vezes essa dependência comunicativa da geração Y é questionada, pois se diferencia das demais, essa juventude interage com muitas pessoas virtualmente, mas não consegue interagir de tal forma, muitas vezes com as mesmas pessoas, pessoalmente.

> Parece mais fácil conversar com o computador do que conversar pessoalmente. Esse jovem acessa tudo e coloca-se com uma vantagem ao saber manejar as ferramentas de comunicação, mas não necessariamente a comunicação em si. Essa condição aparentemente solitária e praticamente autogerida leva esse jovem a formar uma opinião, avessa aos clichês dos adultos, ou pelo menos dos pais (TEIXEIRA; s.a, p.4).

Essa dificuldade em se comunicar pode ser uma das respostas para a formação de conflitos organizacionais, pois o jovem que prefere dialogar virtualmente encontra dificuldades em lidar com pessoas que gostam de uma boa conversa, a geração *baby boomers* e geração X são exemplos claros disso, ou seja, a comunicação entre essas gerações além de ocorrer num contexto de diferentes opiniões, dificulta processos de inovação que as empresas vêm buscando dia a dia.

Já a nova geração que vem surgindo, denominada geração Z, difere-se em todos os sentidos das demais gerações.

> Os novos profissionais têm pouco mais que 20 anos, estão conectados com o mundo digital 24h por dia e começam agora a ingressar no mercado de trabalho, trazendo

> novos desafios para as organizações que mal aprenderam a lidar com a geração Y e precisam se preparar para receber esses novos prodígios (REIS, 2003, P.6)

Di Domenico (2014) define os jovens pertencentes a esta nova geração, como, pessoas dependentes da tecnologia, visto que, conviveram com produtos tecnológicos desde que nasceram, entretanto, são pessoas versáteis e multifuncionais, sendo que os mesmos, desenvolvem várias atividades simultaneamente e que se souberem utilizar esses atributos pessoais no ambiente de trabalho, poderão destacar-se, visto que podem tornarem-se profissionais multitarefas. Por outro lado, esta imperatividade e multifuncionalidade podem fazer com que os mesmos tornem-se dispersos e tenham dificuldades em focar seu trabalho em uma única tarefa.

3 CONFLITOS ENTRE AS GERAÇÕES

Com as crescentes mudanças ocorridas no mercado de trabalho, tais como, a inserção da mulher e a grandiosa utilização da tecnologia no âmbito corporativo, fez com que a sociedade adapta-se a conviver com as mutações e com as diversidades provocadas pelas mesmas. Desse modo, as pessoas tiveram que dividir os mesmos espaços com diferentes faixas etárias e métodos de pensamento e trabalho. Nesse âmbito, as divergências na forma de trabalhar, pensar, agir, comportar-se e vestir, começaram a difundir conflitos, denominado conflitos entre as gerações.

Nas abordagens de Andrades et al, (2012 apud SANTOS et al., 2014, p. 167) os desafios vivenciados diariamente pelos gestores são inúmeros, entre eles, a convivência e o trabalho com colaboradores de diferentes gerações, deste modo, os gestores precisam estar preparados para saber lidar com estas pessoas, visto que, a diversidade de pensamento, comportamento e a maneira de pensar é bem distinta.

Seguindo o mesmo raciocínio, e trazendo esse comparativo para dentro das organizações, é nítida a percepção de como as empresas precisaram modificar sua rotina de trabalho, vendo que atualmente muitas empresas possuem pessoas das quatro gerações (*baby boomers*, geração X, geração Y e geração Z) trabalhando juntas.

> As tendências trazidas pela chegada ao trabalho da geração Y são provocadoras e representam um desafio ao estilo de trabalho [...]. Se as empresas sentiram abalos sísmicos quando a geração X entrou em cena, prevemos que elas serão fichinhas perto do que Tradicionalistas, *BabyBoomers* e a própria geração X passarão ao aprender a trabalhar com a geração Y (LASCASTER; STILLMAN, 2011, p. 21).

Partindo dessa premissa, são visíveis as mudanças e adaptações que as empresas precisaram fazer com a chegada da nova geração ao mercado de trabalho. Essa geração juvenil provocou um "choque", não somente nas empresas, mas nos funcionários e colegas de trabalho que passaram a conviver e a perder espaço nas organizações pela juventude que passa a ingressar em seus primeiros empregos. "[...] as organizações tendem enfocar nas diferenças geracionais que supostamente existe [sic] entre as pessoas, entender a nova geração e colocá-la no lugar mais adequado, observar as atitudes e expectativas sobre o trabalho com pensamento rápido" (ARTMANN; ECKER, 2014, p. 6).

Nesse mesmo contexto, Artmann e Ecker afirmam que os jovens que passaram a ingressar no mercado de trabalho atualmente, estão conseguindo destacar-se cada vez mais, sendo um dos principais fatores para esse mérito as características diferentes que os mesmos possuem. “A geração Y é o olho do furacão no novo cenário corporativo que se forma. Eles já nasceram sabendo como lidar com a internet, são mais ligadas às novas tecnologias, mas nem por isso deixam de ter comprometimento e fidelidade com a empresa em que trabalham.” (SOUZA, 2012 *apud* ARTMANN et al., 2014, p. 6).

Em rápidas pinceladas, cita-se como um fator importante e característico dessa geração, o desejo por ter o controle econômico e um equilíbrio entre a vida pessoal e profissional.

Resultado disso são as diversas empresas que nascem do desejo de conciliar o profissional com o bem estar. Os jovens estão mudando o modo de fazer as coisas, eles buscam simplificação ao invés do uso de fórmulas e páginas e páginas de como fazer, por exemplo, uma máquina funcionar. É uma geração impaciente e que espera alcançar o sucesso rapidamente. Ao não atingir os objetivos ou sucesso almejado, eles partem para um novo local, uma nova empresa, na busca de um recomeço. Em suma, não terminam o que começam gerando discussões e conflitos organizacionais que fazem com que essa geração seja conhecida como distraída, superficial e até egoísta (SANTOS; ARIENTE; DINIZ; DOVIGO, 2011).

Segundo Sant’Anna (2014, s. p): “Tudo é possível para esses jovens. Eles querem dar sentido à vida, e rápido, enquanto fazem outras dez coisas ao mesmo tempo.” Isso mostra que apesar de ‘distraídos’ esses jovens buscam resultados rápidos e estão prontos para mudar o mundo. Logo por serem impacientes e realizarem diversas coisas simultaneamente, a mistura entre um projeto e outro os deixa enlouquecidos e não vêem dificuldade em recomeçar um novo projeto.

Segundo Oliveira (2014), os jovens buscam resultados e gostam de compartilhar quando o alcançam, o problema surge quando a competitividade destrói alguns valores e os resultados alcançados no estilo CQC (custe o que custar).

Com base em uma pesquisa publicada pela Revista Exame (2014), um recente estudo feito pela ASTD Workforce Development em parceria com a Vital Smarts, concluiu que 35,39% dos entrevistados gastam em média 5 horas de trabalho semanalmente para resolver conflitos entre gerações, resultando numa perca de 12% de produtividade. A resolução de tais conflitos parte de diálogos eficientes entre os mais velhos (*baby boomers*) para com os mais novos (geração Y), pois segundo Braga (2014), “[...] os mais velhos, na maioria dos casos, por causa da experiência - é que tem o dever de entender os mais novos”.

Em outras palavras, uma discussão sadia entre tais gerações pode resultar em novos vínculos, trazendo assim, para a organização uma união de ideias e valores em prol do melhor convívio entre os colaboradores de diferentes faixas etárias, além de melhores resultados econômicos.

4 JOVENS BRASILEIROS E O MERCADO DE TRABALHO

A juventude brasileira vem passando por diversas mudanças, assim como em outros países, porém, diferentemente de jovens que vivem num país desenvolvido, os brasileiros encontram resistência para se colocar no mercado de trabalho devido a diversos fatores históricos e sociais do país. “As mudanças ocorridas na esfera laboral trouxeram significativas

mudanças para os jovens, levando à ampliação do tempo de estudos e ao adiamento do ingresso no mercado do trabalho, sobretudo nos países desenvolvidos" (GALLAND, 2000; COHEN, 2007 apud OLIVEIRA; 2012, p. 551).

Além disso, a falta de capacitação e experiência são outros fatores que contribuem ainda mais para esse problema. Segundo uma pesquisa realizada pela Organização das Nações Unidas (ONU), (2004), 36% dos jovens entre 15 e 24 anos estão atualmente desempregados no Brasil.

Para fortalecer esta afirmação, de acordo com os dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicilio (PNAD) - IBGE (2007), 30% dos jovens brasileiros podem ser considerados pobres, pois vivem em famílias com renda domiciliar *per capita* de até meio salário mínimo; 15% é oriundo de famílias com renda domiciliar per capita superior a dois salários mínimos e 53% possuem renda entre meio e dois salários mínimos (FERRAZ, 2011).

Visto isso, a situação em que os jovens brasileiros se encontram demonstra que as oportunidades para conseguir uma boa colocação no mercado do trabalho exigem além de um diploma, uma capacitação qualificada, conhecimento de uma segunda língua, da tecnologia e experiências na área em que pretende atuar. Hoje, o mercado exige que os jovens profissionais estejam prontos, pois além de poucas empresas estarem dispostas a treinar esses jovens, elas querem resultados sólidos e rápidos.

> Treinamento é o processo educacional de curto prazo aplicada de maneira sistemática e organizada através do qual as pessoas aprendem conhecimentos, habilidades e competências em função de objetivos definidos. O treinamento envolve a transmissão de conhecimentos específicos relativos ao trabalho, atitudes frente aspectos da organização, da tarefa e do ambiente e desenvolvimento de habilidades e competências (CHIAVENATO, 2008 apud FANCELLI; BRIEKOWIEC, s. a, p.1).

Por outro lado, algumas corporações ainda procuram funcionários que não possuem experiência e treinamento, pois, dessa maneira podem moldar o comportamento do indivíduo da maneira que achar melhor para sua empresa. "Certas empresas até preferem jovens sem experiência, porque eles não entram com vícios e são mais fáceis de moldar conforme o ambiente de trabalho e objetivos da empresa" (MENDONÇA 2010 apud SOUZA, 2010, s. p.).

Isso indica uma vulnerabilidade e instabilidade muito grande entre os jovens, visto que mesmo sem experiência eles podem conseguir empregos e com isso manter os requisitos básicos de sua existência: casa, comida e vestuário. Apesar das diversas criações de programas de incentivo ao ingresso dos jovens ao ensino superior (PROUNI, FIES, SISU, Bolsas de estudo e o ENEM).

Entretanto, se, na média o desemprego brasileiro já está alto, torna-se ainda mais devastador quando se analisa seu impacto entre os mais jovens. É, pelo menos, três vezes maior. Piora ainda muito mais quando utilizamos critério da escolaridade. Quanto menor a escolaridade, menor o emprego (DIMESTEIN, s.a, s.p).

Aliada a essa falta de interesse pelos jovens em buscar uma formação superior, encontra-se outro fator que faz com que estes jovens entrem ainda mais despreparados no mercado de trabalho trata-se da evasão escolar. De acordo com Silva (2011, p.2): "a evasão escolar no Brasil é um problema antigo, que perdura até hoje". Sendo que o abandono dos

estudos ocorre tanto no ensino fundamental, como no Ensino Médio, onde segundo o autor, as ocorrências são maiores.

No mesmo sentido, as causas desta evasão são inúmeras, muitas vezes por falta de incentivo de familiares e também pela falta de vontade do próprio jovem. Destaca-se ainda a necessidade de trabalhar para ajudar a família e também para seu próprio sustento. A falta de motivação desses jovens faz com que os mesmos entrem sem preparação, estudo e conhecimento no mercado de trabalho, sendo que estes permaneçam desestimulados a buscar novas oportunidades, como novos conhecimentos, capacitação e estudo.

Para Sant'Anna, (2014, p. 105): "Sem brilho nos olhos, emoção positiva e desejo de superar desafios não há força suficiente para alterar o rumo das próprias incertezas". É nesse contexto que grande parte dos jovens brasileiros encontra-se, sem motivação para buscar oportunidades, nascem incertezas na vida social quanto profissional. Além disso, não há desenvolvimento das competências exigidas em grande parte do mercado atual, pois o jovem não cria coragem muito menos confiança em si próprio para enfrentar desafios e sair à frente dos demais.

> Decisões têm a ver com escolhas e consequências, portanto, trazem alegrias e tristezas, ônus e bônus, motivo pelo qual devem ser avaliadas e amadurecidas. O fato é que não há como subir na vida sem fazer escolhas, sem pagar o preço, sem colocar a cara pra bater, sem tomar um único caminho. (MENDES, 2014, s. p.).

Em vista disso, a principal característica que as empresas buscam nos jovens é o autoconhecimento. De acordo com Cabral (s. p, s.a), para a psicologia, autoconhecimento significa o conhecimento de um indivíduo sobre si mesmo. É saber aonde se quer chegar e estabelecer o tempo para alcançar o almejado sucesso e prestigio profissional e pessoal.

O autoconhecimento possibilita ao jovem, pleno conhecimento de suas fragilidades e potenciais, bem como suas habilidades e dificuldades. Com isso, é possível potencializar projetos e processos que exigem competências como a liderança e determinação. Para uma organização que busca líderes da geração Y, o autoconhecimento enriquece não só o indivíduo, mas através de demonstrações leva seus liderados a um novo patamar de inovações e visões de mundo.

5 CONHECIMENTO ALIADO ÀS OPORTUNIDADES

Atualmente, o conhecimento é algo que as empresas buscam incansavelmente em seus colaboradores, pois é através dele que a corporação pode crescer em diversas áreas tanto físicas como sociais. O jovem que tem conhecimento do que gosta e sabe suas competências desenvolve diversas habilidades apontadas hoje, como diferencial no mercado. Dessa forma, muitos se destacam pela inovação constante e busca pelo aprimoramento das atuais exigências das empresas.

É como diz Pasteur (s.a, s.p) "[...] a oportunidade favorece a mente preparada", e parece que a sociedade num todo esqueceu isso e espera que a oportunidade bata a sua porta sem sequer algum esforço próprio. Um profissional com competência entende que a vida é feita de oportunidades e que em sua trajetória haverá vitórias e também derrotas e são essas, que o desafiam a jamais aceitar ser o mesmo que antes. "É importante nossas escolhas estarem aliadas com nossos propósitos, assim ganhamos em poder pessoal, estamos

motivados, e focamos em dar o nosso melhor para conquistar uma carreira promissora" (SHINYASHIKI, 2013, s. p).

Tendo em vista como principais competências o conhecimento e a força de vontade, a perseverança e a incessante busca pela excelência, o resultado será um sucesso duradouro e repleto de realizações sociais, pessoais e sem dúvidas, profissionais. Segundo Albuquerque (2011. s.a, sp.): "Empreender, para muitos, é a maneira de construir a ponte para a realização de seus sonhos, enquanto, para outros, é o caminho para se livrar do sofrimento da burocracia e das políticas empresariais''. A geração y possui características muito semelhantes ao empreendedorismo.

> O empreendedor não é um profissional acomodo [sic], mas sim flexível a mudanças onde sempre verifica oportunidades de crescimento para realizar as mudanças necessárias, tendo como desafio ser o que ele realmente é no dia a dia, independente de sua atuação profissional. (ALBUQUERQUE, 2011 apud LEMES; CAMARGO, 2011, p. 2).

Seguindo essa linha de raciocínio, é possível compreender muitas atitudes ou razões pelas quais os jovens pertencentes á geração Y são em sua maioria, empreendedores. As empresas que identificarem tais características e, através disso criar oportunidades para esses jovens terão um profissional que tem menos medo de arriscar e vontade em transformar uma ideia em realidade.

Como citado anteriormente, são inúmeras as dificuldades encontradas para se inserir num mercado onde a competição está cada vez mais acirrada e as oportunidades cada vez mais escassas. Cabe aos diversos gestores à responsabilidade de proporcionar oportunidades para essa geração que, infelizmente, precisa de incentivos para ingressar no mercado de trabalho, todavia é uma geração que sem sombra de dúvidas possibilitará lucrar cada vez mais e consequentemente trazer benefícios para as empresas que permitirem ampliar seu campo de visão, inovação e concepções de trabalho.

Além dessas atribuições, Di Domenico (2014), enfatiza que as empresas que passarem a investir em profissionais da geração Y, terão inúmeros benefícios, visto que, estes profissionais são dinâmicos e conseguem trabalhar facilmente em equipe, além de, adaptarem-se naturalmente as mudanças propostas pela organização. Em outras palavras, são profissionais comprometidos, que buscam a melhoria constante do espaço onde encontram-se, visto que, estão sempre antenados as mudanças e adaptam-se rapidamente as mesmas.

6 CONCLUSÃO

Conhecendo as mutações ocorridas no mercado de trabalho atual, fez-se necessária a abordagem temática utilizada na elaboração do presente trabalho. Percebeu-se que nas últimas décadas a sociedade brasileira passou por grandes transformações, dentre elas, destacamos as mudanças ocorridas no contexto laboral e familiar, dividindo as em décadas e denominando-as gerações.

Nesse mesmo sentido, é notável como cada geração foi sendo transformada com o decorrer dos anos, fomentando que cada qual foi educada de uma forma diferente, e assim possui visões críticas distintas a certos temas, como por exemplo: relacionamento, educação e para nós a mais importante, o trabalho.

Percebeu-se desse modo, como o trabalho é visto de forma muito distinta entre as três gerações abordadas, a *baby boomers*, a geração X e a geração Y. Para os *baby boomers,* o trabalho ainda é visto como obrigatório para garantir sua sobrevivência, dessa maneira, são pessoas responsáveis e comprometidas com o que fazem. Já para a geração X, o trabalho é visto como o que paga as contas, devido a isso, tendem a ser egocêntricas e leais. Além disso, gostam de desafios e buscam inovações na criação de novas oportunidades. Já para a geração Y, foco do presente trabalho, devido às diversas mudanças ocorridas através da globalização e de diferentes momentos históricos, o trabalho é tido como desejo de satisfação pessoal, ou seja, se não houver sua adaptação e satisfação no ambiente organizacional, eles optam pela mudança de emprego e consequentemente responsabilidades e funções.

Entretanto, apesar da maneira de pensar e trabalhar destas gerações ser distintas, a convivência de ambas pode trazer bons resultados, visto que, elas podem aprender muito umas com as outras. Cada geração possui sua característica e sua peculiaridade. Porém, ao trabalharem juntas e conviverem, o conhecimento especifico de cada geração, bem como, a experiência de vida pode ser compartilhada, fazendo com que as organizações enriqueçam seu patrimônio intelectual, possuindo colaboradores comprometidos com o trabalho, mas ao mesmo tempo inovadores e dependentes das tecnológicas, como, participantes e apoiadores de mudanças.

Por outro lado, algumas organizações que não lidam da melhor maneira com a maneira de pensar de cada geração, e veem os conflitos como inicio ou causa do problema acabam por desmotivar os jovens pertencentes á essa geração na busca por mudanças tanto organizacionais quanto sociais, causando dessa forma, um grande impacto na sociedade contemporânea que passa a conviver com modelos de pensamentos arcaicos que entram em "choque" diretamente com essa nova visão de mundo.

Por fim, nota-se como a atual geração, está ativa a mudanças e adaptações no novo cenário corporativo, que nada mais é do que o ambiente organizacional como um todo. Evidencia-se nesse artigo, como os jovens lidam com as diferentes visões e opiniões oriundas de diferentes gerações, causando muitas vezes, conflitos que podem resultar em novas concepções, objetivos e metas e consequentemente gerando inovações.

REFÊRENCIAS

ALBUQUERQUE, Francisco. Para a geração Y, empreender é gerenciar? **Foco em gerações.** Março de 2011. Disponível em: <http://www.focoemgeracoes.com.br/index.php/2011/03/14/para-a-geracao-y-empreender-e-gerenciar/>. Acesso em: 16 set. 2014.

CABRAL, Gabriela. Autoconhecimento**. Brasil Escola**. Disponível em: <http://www.brasilescola.com/psicologia/autoconhecimento.htm> Acesso em: 10 nov. 2014.

COMPORTAMENTO: Geração Y eles já foram acusados de tudo: distraídos, superficiais e até egoístas. Mas se preocupam com o ambiente, têm fortes valores morais e estão prontos para mudar o mundo. **Revista Galileu**, São Paulo - SP**, e**d. 219, de outubro de 2009. Disponível em: http://revistagalileu.globo.com/Revista/Galileu/0,,EDG87165-7943-219,00-GERACAO+Y.html> Acesso em: 20 ago. 2014.

CRUZ, Débora Kelli da. **O perfil da geração Y entre os acadêmicos do curso de administração da Unochapecó.** 2011. 116 f. Estágio de conclusão de curso. (Bacharel em

Administração) -Universidade Comunitária da Região de Chapecó, Chapecó- SC, 2011. Disponível em: <http://www5.unochapeco.edu.br/pergamum/biblioteca/php/imagens/000086/00008617.pdf> Acesso em: 26 ago. 2014.

DI DOMENICO, Josias. **Gestão de pessoas como diferencial competitivo das organizações.** 2014. 67. f. Trabalho de Conclusão de Curso (MBA Gestão Financeira e Controladoria). UNOESC - Universidade do Oeste de Santa Catarina, Videira - SC, 2014. Disponível em: <http://www.uniedu.sed.sc.gov.br/wp-content/uploads/2015/02/Monografia-JOSIAS-DI-DOMENICO.pdf>. Acesso em: 10 de abril de 2016.

DIMENSTEIN, Gilberto. Desemprego juvenil é a maior ameaça social no Brasil. **FOLHA ONLINE.** Disponível em: <http://www1.folha.uol.com.br/folha/dimenstein/gilberto/gd240600.htm> Acesso em: 15 set. 2014.

FANCELLI, Andréia Lemos Goulart; BRIEKOWIEC, Wani Keli. **Qualificação profissional**: importância do treinamento. 1º Encontro Paranaense de Moda, Design e Negócios, outubro de 2009. Disponível em**: <**http://www.dep.uem.br/enpmoda/artigos/E00638469937.pdf>. Acesso em: 13 out. 2014.

FERRAZ, Luciany Oliveira. **A inclusão do jovem brasileiro no mercado de trabalho.** Disponível em: **<**http://www.uninove.br/marketing/viii_coloquio/pdfs/completos/Luciany_Oliveira_Ferraz.pdf>. Acesso em: 18 ago. 2014.

JORDANI, Paulo Sergio et al. Fatores determinantes na escolha profissional: um estudo com alunos concluintes do ensino médio da região Oeste de Santa Catarina**. Revista ADMpg Gestão Estratégica,** Ponta Grossa - PR, v. 7, n. 2, p.25-32, 2014. Disponível em: <http://www.admpg.com.br/revista2014_2/Artigos/3%20-%20Artigo_3.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2014.

LASCATER, Lynne C. STILLMAN, David. **O Y da questão:** como a geração Y está transformando o mercado de trabalho. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

LEMES, Erica Nayara; CAMARGO, Raphaela Castro de. Geração Y e empreendedorismo. **III Encontro Científico e Simpósio de Educação Unisaleciano Lins**, outubro de 2011. Disponível em: <http://www.unisalesiano.edu.br/simposio2011/publicado/artigo0044.pdf> Acesso em: 18 out. 2014.

MELO, Luisa. Empresas perdem produtividade em conflitos de gerações. **Revista Exame**. Março de 2014. Disponível em: <http://exame.abril.com.br/negocios/noticias/empresas-perdem-produtividade-em-conflitos-de-geracoes>Acesso em: 03 nov. 2014.

MENDES, Jerônimo. O que ainda falta para você decidir? **Rh.com. br**. 2014**.** Disponível em: <http://www.rh.com.br/Portal/Mudanca/Artigo/9089/o-que-ainda-falta-para-voce-decidir.html>. Acesso em: 10 set. 2014.

MENDONÇA, Camila F. **Mesmo sem experiência, jovem deve ficar atento às exigências do mercado**. Disponível em: <http://www.administradores.com.br/noticias/negocios/mesmo-sem-experiencia-jovem-deve-ficar-atento-as-exigencias-do-mercado/35046/>. Acesso em: 24 ago. 2014.

OLIVEIRA, Sidinei Rocha de; PICCININI, Valmiria Carolina; BITENCOURT, Betina Magalhães. Juventudes, gerações e trabalho: é possível falar em geração Y no Brasil? **Revista Organizações & Sociedade,** Salvador. jul/set. 2012. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S198492302012000300010&script=sci_arttext> Acesso em: 16 ago. 2014.

OLIVEIRA, Sidnei. **O que a geração Y espera?** Disponível em: <http://www.sidneioliveira.com.br/samba/Artigos/o-que-a-geracao-y-espera.html>. Acesso em: 06 set. 2014.

REIS, Patricia Nunes Costa et al. O alcance da harmonia entre as gerações Baby Boomers, X e Y na busca da competitividade empresarial no século XXI. **X SEGet - Simpósio de excelência em gestão e tecnologia.** Resende - RJ, outubro de 2013. Disponível em: <http://www.aedb.br/seget/arquivos/artigos13/9418322.pdf>. Acesso em: 21 mar. 2016.

RH.COM.BR. **O que pode impulsionar uma carreira de sucesso?** Disponível em: <http://www.rh.com.br/Portal/Carreira/Entrevista/8756/o-que-pode-impulsionar-uma-carreira-de-sucesso.html>. Acesso em: 18 set. 2014.

SANT'ANNA, Dalmir. **Oportunidades**. 1. ed. São Paulo: Editora Ser Mais, 2013.

SANTOS, Cristiane Ferreira dos et al. O processo evolutivo entre as gerações X, Y e Baby Boomers. XIV Semead - **Seminários em Administração**, outubro de 2011. Disponível em: <http://www.ead.fea.usp.br/semead/14semead/resultado/trabalhosPDF/221.pdf>. Acesso em: 04 set. 2014.

SANTOS, Fernanda Lima dos et al. **Conflito de gerações:** análise comparativa entre Baby Boomers, X e Y. Caxias do Sul - RS, maio de 2014. Disponível em: <http://ojs.fsg.br/index.php/pesquisaextensao/article/viewFile/163-169/917>. Acesso em: 26 ago. 2014.

SANTOS NETO, Elydio dos; FRANCO, Edgar Silveira. Os professores e os desafios pedagógicos diante das novas gerações: considerações sobre o presente e o futuro. **Revista de Educação do Cogeime,** ano 19, n. 36, janeiro/junho 2010. Disponível em: <http://www.cogeime.org.br/revista/36Artigo01.pdf>. Acesso em 21 de março de 2016.

SARRIERA, Jorge Castellá; ROCHA, Kátia Bones; PIZZINATO, Adolfo (Orgs). **Desafios do mundo do trabalho**: orientação, inserção e mudanças. Porto Alegre: Edipucrs, 2004, v.1

SILVA, Manoel Regis da. **Causas e consequências da evasão escolar na escola normal estadual professor Pedro Augusto de Almeida - Bananeias / PB.** Novembro de 2011. Disponível em: <http://portal.virtual.ufpb.br/bibliotecavirtual/files/causas_e_consequancias_da_evasao_escolar_na_escola_normal_estadual_professor_pedro_augusto_de_almeida_a_bananeias__pb_1343397993.pdf>. Acesso em: 15 set. 2014.

FATORES DE INFLUÊNCIA NA UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS ESTÉTICO-FACIAIS: UM ESTUDO COM AS COLABORADORAS DO SESC – CHAPECÓ

Anderson José Cassol (a.kssol@unochapeco.edu.br)
Acadêmico de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Natana Macarini Biffi (mnatana@yahoo.com)
Acadêmica de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Suzana Bock (susa20@yahoo.com.br)
Acadêmica de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Tatiane da Silva (tatianedasilva22@gmail.com)
Acadêmica de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Janaina Gularte Cardoso (janaina.cardoso@uffs.edu.br)
Mestrado em Administração Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC
Professora de Administração na Universidade Federal da Fronteira Sul – UFFS

Resumo:
Os serviços estéticos faciais são vistos por algumas pessoas como fator imprescindível para seu cotidiano, distante do supérfluo e convergente com saúde, beleza e bem-estar. Esses serviços, dentre clinicas especializadas, são oferecidos também na unidade do SESC de Chapecó – SC. Visto que a grande parte dos clientes são mulheres da comunidade externa ao SESC e as colaboradoras que trabalham na Unidade não demonstram interesse e nem tem informações sobre esses serviços, buscou-se identificar os fatores de influência no consumo dos serviços também por essa parcela de clientes, pois as colaboradoras estão dentro da organização e representam um número expressivo, podendo contribuir para a disseminação desses serviços e melhorias dos resultados do SESC.
Palavras – chave: Serviços estético-faciais. Marketing. Fatores de influência. SESC.

Factors influence on aesthetic facial use of services: a study of cooperating with SESC-Chapecó

Abstract:
Facial aesthetic services are seen by some as an indispensable factor in their daily lives, far from superfluous and convergent with health, beauty and wellness . These services , from specialized clinics are also offered at SESC unit Chapecó - SC . Since most of the clients are women from the outside community to the SESC and collaborators working in the unit show no interest nor has information about these services , we sought to identify the factors of influence on consumption of services also for this portion of customers because the contributors are within the organization and represent a significant number and may contribute to the spread of these services and improve the results of the SESC.
Key-words: Facial aesthetic services. Marketing. Factors of influence. SESC.

1 INTRODUÇÃO

O mercado brasileiro, em termos de consumo de cosméticos e estéticos está entre os cinco maiores do mundo. Além disso, os padrões de beleza adotados pelas pessoas estão cada vez mais refinados e bem definidos. A preocupação com a aparência e com a estética são pontos cruciais para definição de bem-estar, autoestima, status e, muitas vezes, até saúde.

A parte mais apresentável do corpo humano e que pode construir ou destruir vínculos, é o rosto. Não se pode atender um cliente ou participar de reuniões importantes com uma

aparência abatida ou com a pele em más condições; para combater isso se pode optar pela realização de procedimentos estéticos faciais.

A área de serviços estéticos faciais vem se destacando dentro do mercado de beleza. Assim, buscando acompanhar essas tendências e atender as demandas de seus clientes, o SESC Chapecó começou a ofertar os serviços de estética facial a partir de maio de 2015. No entanto, quase um ano após a implantação pode-se verificar que os clientes desse serviço são, quase que exclusivamente, membros da comunidade externa ao SESC.

Partindo do pressuposto que o marketing interno precede, fomenta e melhora o marketing externo das organizações, entendeu-se que o consumo de serviços estéticos faciais por parte das colaboradoras do SESC pode fomentar a melhoria dos resultados do SESC, haja vista que as colaboradoras, ao passarem a utilizar do serviço em questão, seriam referências na promoção dos serviços.

Com esse intuito foi analisar os aspectos comportamentais adotados pelas mulheres que trabalham no SESC Chapecó e a sua influência no consumo de serviços estético-faciais.

O presente artigo estrutura-se em fundamentação teórica, metodologia, análise dos resultados obtidos e as considerações finais.

2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

Este tópico visa abordar os pressupostos teóricos que sustentam a pesquisa proposta, com o objetivo de correlacionar as abordagens teóricas com a prática deste estudo. Primeiramente, apresenta-se a contextualização de marketing e comportamento do consumidor.

2.1 MARKETING

Segundo a American Marketing Association (apud KOTLER e KELLER, 2006) o marketing é uma atividade, conjunto de instituições e processos para criar, comunicar, entregar e trocar ofertas que tenham valor para os consumidores, clientes, parceiros e sociedade em geral.

Ou ainda:

> O marketing é uma função organizacional e um conjunto de processos que envolvem a criação, a comunicação e a entrega de valor para os clientes, bem como a administração do relacionamento com eles, de modo que beneficie a organização e seu público interessado. (Kotler e Keller, 2006 p. 4).

Segundo Kotler e Keller (2006, p.4), a definição do termo é que o objetivo do marketing é conhecer e entender o cliente tão bem que o produto ou o serviço seja adequado a ele vendendo- se sozinho.

De acordo com Urdan e Urdan (2006, p.1), marketing envolve um processo encadeado de obtenção de resultados. Contendo nesse processo três etapas principais: análise do contexto de marketing, gestão estratégica de marketing e gestão do composto de marketing, onde na primeira etapa analisa o ambiente externo da empresa. A etapa estratégia cuida da segmentação de mercado, seleção de mercado-alvo, definição do posicionamento e estratégias competitivas. O composto de marketing, juntamente com as etapas anteriores, abrange a decisão do produto, praça, preço e promoção.

O composto de marketing, também chamado de mix de marketing é constituído por várias atividades, sendo de difícil distinção. Estudiosos formularam um programa chamado 4P's, que seriam o preço, o produto, a praça e a promoção. Este mix de marketing procura

demonstrar as várias e quais atividades cada P abrange (KOTLER, 1998, p. 34).

Entender o comportamento do consumidor é primordial para o marketing, pois "consumidores são pessoas que compram bens e serviços para si mesmas ou para outros, e não para revendê-los ou usá-los como insumos" (CHURCHILL, PETTER 2005, p. 146).

O marketing em suas particularidades é uma área vital para as organizações, é necessário executá-lo de forma correta para atingir e satisfazer os clientes.

2.2 COMPORTAMENTO DO CONSUMIDOR

O comportamento do consumidor vem modificando-se ao longo do tempo. As opções de escolha de produtos e serviços tem se diversificado a cada dia. Nos dias de hoje os consumidores contam com diversas facilidades, como realizar seus pedidos online e personalizar seus produtos conforme as características que gostariam. Daí da necessidade da identificação das necessidades e dos comportamentos dos consumidores.

Para Schiffman e Kanuk (2009, p. 1) a expressão comportamento do consumidor "é definida como o comportamento que os consumidores apresentam na procura, na compra, na utilização, na avaliação e na destinação dos produtos e serviços que eles esperam que atendam a suas necessidades".

Os autores supracitados complementam que o comportamento do consumidor envolve mais do que a compra de produtos tangíveis por uma pessoa, ele está relacionado às decisões por parte dos consumidores com relação à aquisição, consumo e descarte de bens, serviços, atividades, experiências e ideias. Ele também envolve escolhas sobre a maneira como usamos nosso tempo. A Figura 1 destaca algumas questões referentes a essa esfera de estudo.

Figura 1 – O comportamento do consumidor. Fonte: SCHIFFMAN E KANUK (2009, p. 05).

A análise do comportamento do consumidor revela mais do que a maneira como um produto é adquirido por uma pessoa em um certo momento, ela envolve várias dimensões, as quais contribuem para o desenvolvimento das estratégias e táticas do marketing, as quais buscam influenciar uma ou mais dessas dimensões no comportamento do consumidor.

O comportamento do consumidor é considerado um processo dinâmico. A sequência de aquisição, consumo e descarte pode variar no período de tempo, horas, dias, semanas, meses ou anos.

Os hábitos e fatores de influência no consumo impactam diretamente nas decisões de compra e aquisição de produtos/serviços.

2.2.1 Hábitos, fatores de influência e comportamentos no consumo

De acordo com Hoyer e Macinnis (2011), os seres humanos são criaturas que possuem hábitos, pois através deles tornamos as coisas mais simples e mais rotineiras no nosso cotidiano. Dessa forma, os consumidores sabem que a marca vai satisfazer suas necessidades porque a compraram diversas vezes no passado, pois tudo o que diz respeito a determinado produto ou marca, o consumidor, na maioria das vezes, terá acesso, desde um comercial, uma embalagem que chame atenção, um diferencial no produto ou na venda do mesmo. O comportamento de compra pode ser influenciado por fatores externos e internos e esses podem influenciar o cliente a ter o hábito de consumir o produto ou a marca estimada.

De acordo com Kotler e Keller (2006), o comportamento de compra do consumidor é influenciado por fatores culturais, sociais, pessoais e psicológicos. Dentro do fator cultural tem a cultura, propriamente dita, e as sub-culturas. Os fatores sociais apresentam os grupos de referência, aqueles que exercem alguma influência direta ou indireta no comportamento ou atitudes das pessoas; a família que pode ser de orientação ou de procriação e os papeis ou status ocupados por cada indivíduo. Nos fatores pessoais a idade e estágio no ciclo de vida, a ocupação e circunstâncias econômicas, a personalidade e auto-imagem e o estilo de vida e valores. Os autores dividem os fatores psicológicos em quatro fatores: motivação, percepção, aprendizagem e memória.

Ainda segundo eles, o processo de decisão de compras se dá através do modelo de cinco estágios: reconhecimento do problema, busca de informações, avaliação de alternativas, decisão de compra e comportamento pós compra.

Não obstante, Sheth (2001) aponta a existência de vários fatores que podem influenciar o comportamento do consumidor na hora da compra. Além disso, dão orientações para a empresa decidir e tomar decisões junto ao mercado. São eles: lealdade à marca, mídias, taxa de consumo, estágio de prontidão e hábitos de compra.

O sonho de qualquer empresa é que todos os seus clientes sejam fiéis à sua marca para garantir o sucesso nas vendas e presença no mercado. A marca é quem garante a escolha do seu produto e não a da concorrência. Rosa (2004) diz que o tema lealdade a marca é um assunto que tem desafiado muito os gerentes de marketing, pois ter um grupo de consumidores leais à marca é um privilégio de poucas empresas que tem se tornando cada vez mais raro nos últimos anos.

Fidelidade à marca é o grau em que o consumidor mantém uma atitude positiva em relação à marca, estabelece um compromisso com ela e pretende continuar comprando no futuro. (MOWEN, 2003)

Nesse contexto, Kotler (2006) afirma que os consumidores podem ser divididos em quatro grupos, a saber: (1) muito fiéis, ou seja, compram sempre a mesma coisa. Só compra se for de determinada marca. Recusa alternativas. O comprador deposita total confiança na marca e a recomenda para outras pessoas. (2) fiéis indecisos, onde são leais a duas ou três marcas. (3) fiéis inconstantes: mudam constantemente de uma marca para outra. (4) Infiéis: não são fiéis a nenhuma marca. Neste caso, o que importa é o preço. Não distingue as marcas, tem preferência exclusiva sob preço ou outra vantagem expressa sobre o produto. Compra por conveniência.

Já no que se refere à taxa de consumo, Kotler (2006) afirma que essa pode ser definida como a quantidade de um produto comprado por pessoa em um certo período de tempo. São pessoas que compram produtos de várias marcas. A função principal do marketing nesta situação é investigar os clientes que não compram certo produto, os que compram esporadicamente e os que compram frequentemente, sempre focando mais nos clientes que não apresentam uma elevada taxa de consumo, a fim de aumentar as vendas e a lucratividade

da empresa.

Para Kotler (2000) até a compra de um produto, o consumidor tende a passar por seis estágios de prontidão, são eles, consciência, conhecimento, simpatia, preferência, convicção e a compra efetuada. Além disso, em um mercado, existem pessoas com diferentes níveis de interesse pela compra de um determinado produto. Isso acontece porque alguns consumidores desconhecem o produto e nunca ouviram falar sobre ele, outros o conhecem e tem algumas poucas informações a seu respeito, alguns desejam adquiri-lo, mas ainda não se decidiram e outros pretendem comprá-lo em breve.

"Os locais onde o consumidor faz compras ensejam uma segmentação prática para os esforços da distribuição e promoção. Em muitos mercados, os formatos de varejo disponíveis ao consumidor final estão crescendo". (URDAN e URDAN, 2010).

Para saber os hábitos, fatores de influência e os comportamentos no consumo são necessários estudos dessas variáveis sobre o consumidor alvo. Chega-se assim no aproximado ou no ideal par tomar as ações eficazes para atender as demandas dos clientes.

3 METODOLOGIA

A pesquisa desenvolvida caracteriza-se como uma pesquisa quantitativa, sendo que a pesquisa quantitativa é aquela que procura saber sobre pessoas, produtos, entre outros, através de uma análise estatística, com questões diretas e quantificáveis, de modo a fazer uma amostra para uma análise estatística confiável. Conforme Moresi (2003):

> A pesquisa quantitativa é apropriada para medir tanto opiniões, atitudes e preferências como comportamentos. Se você quer saber quantas pessoas usam um produto ou serviço ou têm interesse em um novo conceito de produto, a pesquisa quantitativa é o que você precisa. (MORESI 2003, p 64).

O objeto de estudo foram as colaboradoras que trabalham no SESC de Chapecó – SC, sendo que no total são 89 mulheres, contudo apenas 84 participaram respondendo os questionários, pois 3 estavam em treinamento fora da cidade, 1 afastada do trabalho e 1 em licença maternidade.

A coleta de dados foi operacionalizada por meio da a aplicação de um questionário via Google Docs, sendo que foi enviado um e-mail para as participantes com o link do questionário.

O questionário é um instrumento desenvolvido cientificamente, composto de um conjunto de perguntas ordenadas de acordo com um critério predeterminado, que deve ser respondido sem a presença do entrevistador (MARCONI; LAKATOS, 1999, P.100) e que tem por objetivo coletar dados de um grupo de respondentes.

No questionário aplicado às colaboradoras do SESC que já utilizaram o serviço estético-facial do mesmo, foram levantados alguns pontos importantes da pesquisa, como: faixa etária, faixa salarial, escolaridade, ocupação, estado civil, se possuem filhos, quais os serviços que o SESC oferece nessa linha que as mesmas já utilizaram, qual a frequência que utilizam produtos estético-faciais, se a busca pelo serviço deu-se pelo modo espontâneo ou indicado, sobre as fontes de informações que elas têm para saber sobre tratamento estético-facial, quais as principais marcas utilizadas e quais critérios elas utilizam para definição da marca, qual a frequencia da utilização dos serviços estético-faciais do SESC, se consideram importante a periodicidade do tratamento estético-facial, qual a disponibilidade de tempo que as mesmas têm para isso. Quais os principais fatores entre os citados a seguir elas consideram mais importantes para utilizarem mais os serviços: preço; flexibilidade de horários; tempo de duração do procedimento; atendimento qualificado; conveniência/ local acessível; maiores conhecimentos sobre o serviço, se utilizam somente os serviços do SESC, o que levaria elas

consumirem esse serviço somente no SESC e como gostariam de ficar sabendo das informações e promoções sobre os serviços estético-faciais do SESC.

A análise e interpretação dos dados se deu via Excel, utilizando-se de gráfico estatísticos que de acordo com Levine et al. (2005), é avaliar o mérito da pesquisa. Pois os dados tabulados são demonstrados de acordo com os fatos reais obtidos na pesquisa.

4 ANALISE DOS RESULTADOS

Apresenta-se a seguir um breve histórico sobre a empresa na qual foi desenvolvido o estudo e a análise dos resultados obtidos através da pesquisa.

4.1 O SESC

A trajetória do SESC Santa Catarina principiou com a criação do Conselho Regional em Florianópolis, em 29 de setembro de 1948, sob a presidência de Charles Edgar Moritz. A sua ação, nessa fase embrionária, era voltada apenas à área médica e odontológica, conforme a diretriz nacional da época. No ano seguinte, Joinville e Laguna seriam as primeiras cidades a sediar os serviços do SESC, enquanto Blumenau desfrutaria de seus benefícios a partir de 1950. Nas décadas de 1960 e 1970, outros núcleos foram sendo instalados em todas as regiões do espaço catarinense.

Hoje, o SESC-SC está presente em todas as regiões do estado, com 45 pontos fixos de atendimento em 29 cidades e 15 unidades móveis, que de forma itinerante, desenvolvem eventos comunitários, atendimento odontológico, educação em saúde e incentivam à leitura. No total são 26 Unidades Operacionais, três meios de hospedagem (Hotel SESC em Cacupé, Hotel SESC em Blumenau e SESC Pousada Rural em Lages), e quatro quadras comunitárias (Palhoça, São José, Joinville e Penha). A instituição também atua com o programa Mesa Brasil em Florianópolis, Joinville, Chapecó, Blumenau e Lages.

Tendo como missão: contribuir para a construção de uma sociedade mais justa e para a melhoria da qualidade de vida dos trabalhadores do setor de comércio de bens, serviços e turismo, prioritariamente de baixa renda, através de serviços subsidiados e de excelência. Visão: ser referência até 2015 em ações socioeducativas nas áreas de educação, saúde, cultura, lazer e assistência.

Declaração de valores: ética, respeito e valorização do ser humano,criatividade e inovação, transparência, comprometimento com o cliente interno e externo, qualidade, trabalho em prol do desenvolvimento social, trabalho em equipe e integração com a sociedade.

O SESC atende empresas ou entidades enquadradas no plano da Confederação Nacional do Comércio, comércio atacadista, comércio varejista, empresas de armazenagem, empresas de turismo, serviços de saúde, empresas de comunicação, estabelecimentos de ensino, difusão cultural e artística, empresas de cultura física e clubes de futebol.

4.2 ANÁLISE DO PERFIL DAS COLABORADORAS DO SESC CHAPECÓ

O questionário foi aplicado junto as 84 colaboradoras do SESC Chapecó. A tabela a seguir as questões mais representativas do perfil das pesquisadas, em número absoluto e percentual.

Perfil da maioria das mulheres entrevistadas			
Fatores	**Respostas**	**Número de mulheres**	**% de mulheres**
Faixa Etária	28 a 32 anos	23 mulheres	27,4%
Faixa Salarial	R$ 1.561,00 a R$ 2.341,00	25 mulheres	29,8%
Escolaridade	Pós-graduação	39 mulheres	46,4%
Estado Civil	Casada	45 mulheres	53,6%
Possui Filhos (as)	Não possui filhos (as)	35 mulheres	41,7%
Já realizou procedimentos estético-faciais no SESC	Não realizou	68 mulheres	81%

Tabela 1- Perfil da maioria das mulheres entrevistadas. Fonte: Elaborado pelos autores.

É possível traçar um perfil médio das colaboradoras do SESC – Chapecó, onde grande parte tem entre 28 a 32 anos, com renda não inferior a R$ 1.561,00 e não superior a R$ 2.341,00. A maioria das mulheres são pós-graduadas, casadas, não possuem filhos e ainda não realizaram procedimento estético-faciais na Unidade. Nessa perspectiva, apresenta-se a seguir as respostas obtidas com as mulheres que já fizeram e com as mulheres que ainda não fizeram procedimentos estético-faciais.

Destas 84 mulheres foi constatado que 16 mulheres (19%) já utilizaram algum serviço estético facial no SESC – Chapecó e 68 mulheres (81%) não utilizaram nenhum serviço estético facial.

4.2.1 Análise do perfil das colaboradoras do SESC Chapecó que já utilizaram os serviços estético-faciais

Os resultados a seguir, referem-se às 16 mulheres (19%) da amostra que já utilizaram os produtos estético-faciais no SESC. Nesse contexto, da estética facial, buscou-se, primeiramente, conhecer um pouco mais sobre os cuidados diários que cada uma das entrevistadas tem com sua pele; então se perguntou se elas utilizavam diariamente produtos de cuidados estéticos faciais, sendo que:, 87,5% (14 mulheres) afirmaram que sim utilizam diariamente produtos para cuidado da pele; 12,5% (2 mulheres) afirmaram que não utilizam nenhum produto para cuidado da pele.

Quando questionadas sobre quais produtos mais utilizam identificamos que em primeiro lugar tem-se o protetor solar utilizado por 13 mulheres; em segundo lugar o creme antienvelhecimento utilizado por 8 mulheres e em terceiro lugar temos o hidratante e o sabonete líquido utilizado por 7 mulheres.

Referente as marcas mais utilizadas, requisitou-se para que cada uma das mulheres que apontasse quais as duas marcas de produtos estético-faciais que mais utilizam no seu dia a dia. Dessa forma, em primeiro lugar figurou o Boticário escolhido por 10 mulheres e em segundo lugar a marca Mary Kay escolhida por 8 mulheres.

Com relação à escolha dessas marcas, se investigou qual grupo de referência cada consumidora leva em conta na hora da escolha da marca, conforme gráfico a seguir identificou-se que a maioria das mulheres (43,8%), levam em conta a opinião de profissionais da área.

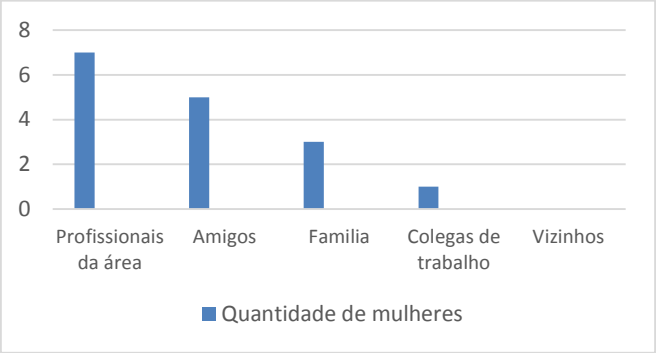


Gráfico1- Grupos de referência na escolha das marcas dos produtos. Fonte: Elaborado pelos autores.

Entre as mulheres que já utilizaram os serviços estéticos faciais no SESC – Chapecó investigou-se quais serviços elas já haviam utilizado e quantas vezes em média no último ano elas utilizaram cada serviço.

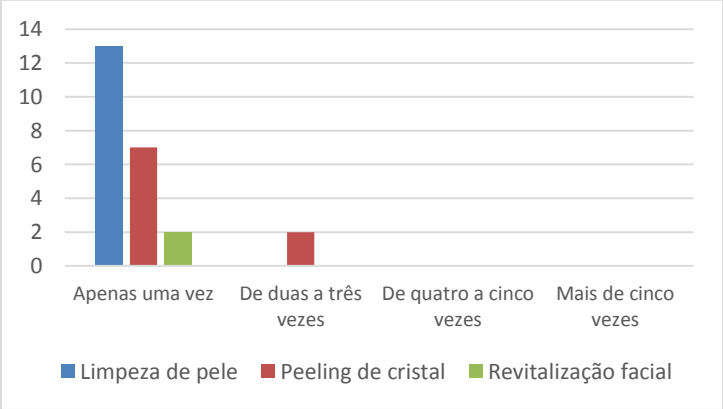


Gráfico2- Média de quantas vezes foi utilizado cada procedimento estético facial no último ano. Fonte: Elaborado pelos autores.

Mediante os dados expostos no gráfico, se percebe a maioria os serviços foram utilizados apenas uma vez, sendo que o serviço mais utilizado foi a Limpeza de pele (13 mulheres), seguido pelo Peeling de cristal (7 mulheres) e a Revitalização facial (2 mulheres), levando em conta que algumas mulheres realizaram mais de um procedimento.

Levando em consideração esta utilização dos serviços estéticos faciais, buscou-se identificar se a procura pelos serviços estéticos faciais deu-se pelo modo espontâneo ou por indicação. Assim identificamos que 62,5% (10 mulheres) procuraram realizar os serviços estéticos faciais de maneira espontânea, enquanto 37,5% (6 mulheres) foram indicadas para realizar esses procedimentos. Destas indicações, 4 foram por parte de esteticistas e 2 por dermatologistas.

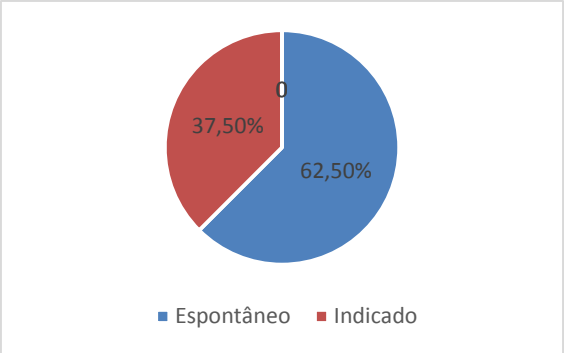


Gráfico 3- Como ocorreu a busca pelos serviços estético-faciais. Fonte: Elaborado pelos autores.

Quando questionadas sobre a importância da periodicidade na realização dos procedimentos estético-faciais, 100% das entrevistadas afirmam achar importante haver uma periodicidade na realização desses procedimentos. Contudo, quando questionadas sobre a sua disponibilidade para realizar procedimentos estéticos- faciais, 81,3% (13 mulheres) afirmam que teriam disponibilidade de realizar esse procedimento uma vez ao mês.

Diante da identificação da pouca utilização dos serviços estéticos faciais por parte das colaboradoras entrevistadas, se buscou conhecer quais seriam os três principais fatores que contribuiriam para que elas pudessem utilizar mais esses serviços e, em primeiro lugar foi apontado o preço por 13 mulheres; em segundo lugar o atendimento qualificado apontado por 12 mulheres e em terceiro lugar a flexibilidade de horários elencado por 9 mulheres.

Outra pergunta analisada foi com relação à realização dos procedimentos estético-faciais, se as mulheres realizavam apenas no SESC – Chapecó ou se realizavam em outros locais. O resultado obtido foi que 68,80% das mulheres (11 mulheres) realizam esses procedimentos somente na Unidade; o restante 31,30% (5 mulheres) as vezes realizam esses procedimentos em outros locais.

Diante do exposto, se pediu para as entrevistadas elencar os três principais fatores que levariam elas a escolher os serviços estético-faciais do SESC e não de outra empresa, conforme gráfico a seguir.

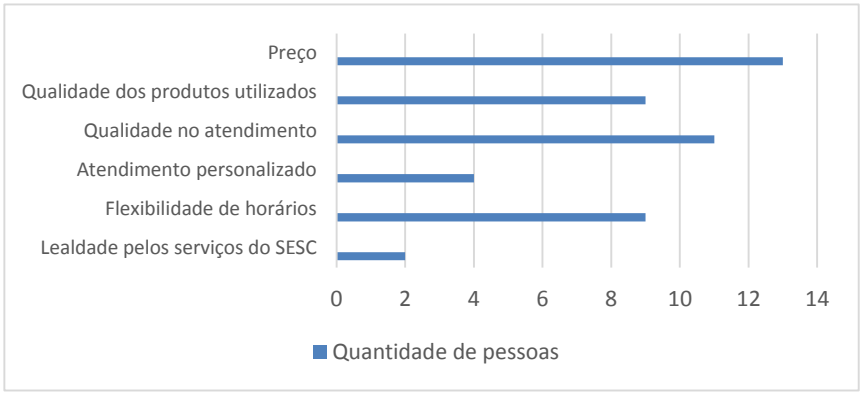


Gráfico 4- Principais fatores que levariam a escolha dos serviços estéticos faciais do SESC e não de outro local. Fonte: Elaborado pelos autores.

No quesito exposto no gráfico acima o preço aparece em primeiro lugar; em segundo lugar a qualidade no atendimento e em terceiro lugar há um empate entre a qualidade dos produtos utilizados e a flexibilidade de horários.

Para complementar a pesquisa se perguntou aonde costumam buscar informações sobre os procedimentos estéticos faciais quando tem a intencionalidade de realizar algum procedimento estético facial e as respostas obtidas foram: 7 mulheres afirmaram buscar

informações em sites especializados sobre o assunto; 6 mulheres buscam informações com amigos e familiares e 3 mulheres buscam informações no Facebook.

E, por fim, se requisitou as entrevistadas que escolhessem no mínimo um e no máximo dois meios de comunicação pelos quais gostariam de ter mais informações sobre os procedimentos estéticos faciais realizados no SESC – Chapecó, sendo que: em primeiro lugar ficou o e-mail escolhido por 10 mulheres; em segundo lugar o facebook escolhido por 9 mulheres.

4.2.2 Análise do perfil das colaboradoras do SESC Chapecó que não utilizaram os serviços estético-faciais

De acordo com as respostas obtidas através do questionário aplicado, desenvolveu-se a seguinte análise: da resposta da questão I, que tratava se as mesmas conheciam os serviços estético-faciais oferecidos pelo SESC, observou-se que 52,9% das colaboradoras conheciam ou sabiam da existência dos procedimentos ofertados pelo estabelecimento.

Dentre os tipos de tratamentos (limpeza de pele profunda, peeling de cristal e revitalização facial) que as mulheres conheciam se destacou a limpeza de pele (83,3 %), seguido do peeling de cristal (66,7).

Quando questionadas se teriam interesse em utilizar algum serviço estético, 94,1 % afirmaram que sim. E na continuidade da pergunta (69,2 %) mostraram interesse em experimentar todos os tratamentos.

Em relação à quantidade em valor monetário que a colaboradora estaria disposta a pagar pela realização de uma sessão desses serviços estéticos faciais, o valor mais destacado foi da faixa entre R$ 30,00 e R$ 50,00, na qual num total de 84 questionários respondidos, um número de 19 pessoas optaram por esta resposta, 17 pessoas optaram por pagar entre R$ 50,00 e R$ 70,00 seguindo de 14 pessoas que estariam dispostas a pagar até R$ 30,00.

Questionadas sobre a disponibilidade de tempo para se submeter ao procedimento estético, 32,4 % relataram que o melhor período disponível seria mensalmente, visto que quinzenal e semanal (19,1%) foi a segunda afirmação mais observada.

Um fator satisfatório foi observado no momento em que todos os colaboradores, sem exceção, consideram importante a periodicidade na realização e manutenção dos serviços estéticos faciais. Pelo simples motivo de que se há o hábito tanto diário (uso home care) quanto semanal, quinzenal, mensal ou anual (tratamento em clínicas de estéticas) os resultados serão positivos, retardando o envelhecimento cutâneo da pele, e trazendo mais auto estima e bem-estar às pessoas que usufruem deste benefício.

Questão nº 6: Quais destes fatores levariam você a utilizar os serviços estéticos faciais do SESC?

Dentre as opções: preço, qualidade nos produtos utilizados, tempo de duração dos procedimentos, qualidade no atendimento, atendimento personalizado, flexibilidade de horários, conveniência/localização e indicação, quais levariam você a utilizar os serviços estético-faciais do SESC, o fator que as colaboradoras mais observam foi a qualidade nos produtos utilizados, seguido de preço e qualidade do atendimento.

Finalizou-se a pesquisa com a pergunta: como você gostaria de receber sugestões dos serviços estéticos faciais do SESC?

Em sua totalidade, 63,2 % dos entrevistados demonstraram interesse pelo facebook, por ser uma ferramenta virtual de fácil acesso, seguido do email (57,4%), televisão (11,8), mensagem de texto/SMS (10,3%), rádio e televisão (7,4%), outros (2,9) e outdoor (1,5%).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O estudo do comportamento do consumidor contribui para que os profissionais de marketing possam entender o que consumidores e clientes valorizam e então desenvolver, comunicar e entregar bens e serviços adequados. Todos nós somos consumidores e como consumidores desempenhamos papel importante na economia local, nacional e internacional.

Apesar do conhecimento sobre a importância dos cuidados com a face, o número de mulheres que utilizam os serviços estéticos faciais no SESC – Chapecó corresponde somente a 19% da população total de mulheres que trabalham no SESC Chapecó. A grande maioria dessas mulheres que já utilizaram os serviços estéticos faciais na Unidade utilizou somente uma vez os procedimentos, para experimentar o serviço, sendo que a maior demanda é pela limpeza de pele, o qual se caracteriza como um procedimento conhecido pela população em geral.

No geral o preço, o atendimento qualificado e a flexibilidade de horários são os principais fatores que interferem para que não haja uma maior utilização dos procedimentos estéticos faciais.

Com relação à escolha da realização dos procedimentos no SESC – Chapecó e não em outros locais, os principais fatores apontados como positivos e que contribuem para essa escolha são o preço, a qualidade no atendimento, a qualidade dos produtos utilizados e a flexibilidade de horários.

Pode-se observar que a Unidade oferece os diferenciais que as entrevistadas julgam como necessário para utilizar mais os procedimentos estéticos faciais, estes são preço adequado; flexibilidade de horários e atendimento qualificado. Contudo, mesmo assim, a demanda por estes serviços é baixa, levando em consideração que 81% das mulheres nunca utilizou esses serviços e destas, 52,9% não conhece os serviços estéticos faciais ofertados.

Os principais fatores de influência no consumo dos serviços que puderam ser evidenciados foram: o preço, qualidade no atendimento e o tempo disponível para tal. A maioria das usuárias buscaram o atendimento de forma espontânea e obtiveram informações sobre os serviços estético-faciais em sites especializados.

Visto que a maioria das colaboradoras não utilizam os procedimentos estéticos faciais disponibilizados pelo, faz- se necessários algumas sugestões para promover a conscientização em relação ao cuidados básicos e essenciais à manutenção e prevenção da pele, lembrando que os serviços de estética facial (limpeza de pele profunda, peeling de cristal e revitalização facial) são bastante recentes, disponibilizados aos colaboradores e público em geral a partir de 2015.

A divulgação desses serviços é algo ainda a ser melhorado e implementado de forma que atinja a todas as colaboradoras e o público externo, por isso faz-se necessário a promoção da:

a) Divulgação no outdoor presente no SESC. A Unidade disponibiliza um outdoor localizado próximo ao estacionamento dos colaboradores; encontra-se em um local estratégico pelo qual há um grande fluxo de carros;
b) Palestra para os funcionários com o objetivo de divulgação dos serviços faciais e a importância do uso em prol da saúde e bem-estar, influenciando diretamente na autoestima;
c) Dia da beleza facial (para os colaboradores), que poderá ser no aniversário da Unidade, no dia do comerciário ou do trabalhador, abrangendo todos os setores nos três períodos do dia, para beneficiar a todos;
d) Divulgação e dicas com matérias e vídeos interessantes disponibilizados no Facebook e na intranet;
e) Disponibilizar para os colaboradores que trabalham na central de atendimentos os três (3) procedimentos para que eles experimentem na prática para posteriormente venderem o serviço, visto que isso pode ajudar a maximizar as vendas.

Por fim, pode-se dizer que foi possível identificar o perfil das colaboradoras do SESC – Chapecó, também analisar os aspectos comportamentais que podem influenciar no consumo dos serviços estéticos faciais e apresentar as principais influências no consumo desses serviços pelas colaboradoras da unidade Chapecó. Apesar do baixo nível de utilização dos serviços em questão, é importante salientar que as mulheres entrevistadas demonstraram interesse em aderir os mesmos, através de uma adequação da organização as demandas das colaboradoras. Dessa forma, partindo do pressuposto que o marketing interno precede, fomenta e melhora o marketing externo das organizações, entendeu-se que o consumo de serviços estéticos faciais por parte das colaboradoras do SESC pode fomentar a melhoria dos resultados do SESC, haja vista que as colaboradoras, ao passarem a utilizar do serviço em questão, seriam referências na promoção dos serviços.

6 REFERÊNCIAS

AEKER, David A. **Marcas: Brand Equity gerenciando o valor da marca** , São Paulo: Negócio Editora, 1998.

BLACKWELL, Roger D;MINIARD,Paul W. **Comportamento do Consumidor**. 9. ed.Cengage Learning, 2005.

CARREIRA, Dorival. **Organização, sistemas e métodos: ferramentas para racionalizar as rotinas de trabalho e a estrutura organizacional da empresa**. 2 ed. São Paulo. Saraiva, 2009.

CHURCHILL,G. A. J.; PETTER, J. P. **Merketing:** criando valor para os clientes. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CRUZZETA, Fernanda. **A inclusão de Pessoas com Deficiência auditiva no mercado de trabalho: um estudo de caso.** UNIVILLE, Joinville, 2012.

GIGLIO, Ernesto Michelangelo. **O comportamento do consumidor.** 4. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2010.

GIL, Antônio Carlos. **Métodos e técnicas de pesquisa social**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

Guia do estudante, Disponível em: <http://guiadoestudante.abril.com.br/profissoes/administracao-negocios/marketing-686505.shtml>Acesso em 08 de novembro 2015.

HOYER, Wayne D.; MACINNIS, Deborah J.. **Comportamento do Consumidor.** São Paulo: Cengage Learning, 2011. Tradução EZ2 Translate. Disponível em: <http://senac.librositio.net/libro.php?libroId=26#>. Acesso em: 14 nov. 2015

KOTLER, Philip. **Administração de marketing**: análise, planejamento, implementação e controle. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

_____. **Administração de Marketing:** A edição do novo milênio**.** 10 ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2000.

KOTLER, Philip e KELLER Kevin Lane. **Administração de marketing**: a bíblia do marketing. 12 ed. São Paluo. 2006.

LAS CASAS, Alexandre Luzzi. **Marketing:** conceitos, exercícios e casos. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

LEVINE, M. D., STEPHAN, D., KREHBIEL, C. T., BERENSON, L. Mark, **EstatisticaTeoria e Aplicação usando o Microsoft Excel em Português**, 3ª edição, Tradução CURTOLO, E. B., SOUZA, T. C. P., LTC Editora, Livros técnicos científicos Editora S.A, 2005.

MALHOTRA, Naresh K. et al. **Introdução à pesquisa de marketing.** São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2005.
_____. **Pesquisa de marketing:** uma orientação aplicada. 4 ed. Porto Alegre: Bookman, 2006.

MARCONI. M. A.; LAKATOS, E. M. Técnicas de pesquisa. São Paulo: Atlas, 1999.
Marketing de conteúdo, Disponível em: <http://marketingdeconteudo.com/o-que-e-marketing/ Acesso em 08 de novembro 2015.

MATTAR, FauzeNajib. **Pesquisa de marketing:** edição compacta. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MORESI, Eduardo. **Metodologia da Pesquisa.** UCB, Brasília – DF, 2003.

MINAYO, Maria Cecília de S. (organizadora). **Pesquisa Social: Teoria, Método e Criatividade.** DESLANDES, Suely Ferreira; NETO, Otávio Cruz; GOMES, Romeu. 30. ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2011.

MOWEN, John C. **Comportamento do consumidor**. 1. ed. São Paulo: Prentice Hall, 2003.

PINHEIRO, Roberto Meireles et al. **Comportamento do consumidor e pesquisa de mercado.** 3. ed. Rio de Janeiro: FGV, 2006.

SCHIFFMAN, Leon G.; KANUK, Leslie Lazar. **Comportamento do Consumidor.** 9. ed. Rio de Janeiro: Ltc, 2009.

SUAREZ, Maribel ; CAMPOS, Roberta Dias ; CASOTTI, Letícia (Org.). **O tempo da beleza:** consumo e comportamento feminino, novos olhares.Rio de Janeiro, RJ: Ed. Senac Nacional, 2008.

URDAN, André Torres; URDAN Flávio Torres.**Marketing estratégico no Brasil:** teoria e aplicações. São Paulo: Atlas, 2010.

_____.Gestão do compost de marketing. São Paul: Atlas, 2006.

CAPACIDADE PARA O TRABALHO E ENVELHECIMENTO FUNCIONAL: Análise Bibliométrica e Sistêmica da Literatura

João Eduardo Linhares (jelinhares@gmail.com)
Mestrando em Engenharia de Produção e Sistemas – UTFPR

Sergio Luiz Ribas Pessa (slpessa@utfpr.edu.br)
Dr. em Engenharia de Produção – UFGRS

Sandro César Bortoluzzi (scbortoluzzi@gmail.com)
Dr. em Engenharia de Produção – UFSC

(Endereço institucional dos autores: Universidade Tecnológica Federal do Paraná, Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção e Sistemas. Via do Conhecimento, Km 1 CEP 85503-390 – Pato Branco, PR – Brasil)

Resumo: Pesquisadores do Instituto Finlandês de Saúde Ocupacional desenvolveram uma ferramenta chamada Índice de Capacidade para o Trabalho (ICT), cujos construtos avaliam a capacidade dos trabalhadores frente aos efeitos do envelhecimento funcional. Para realizar uma revisão de literatura, utilizou-se o método *Knowledge Development Process-Constructivist* (*Proknow-C*) como instrumento de intervenção e busca literária, a fim de constituir um portfólio bibliográfico com reconhecimento científico. Os resultados apontam para 29 artigos que constituíram o portfólio, dos quais se destacou os periódicos de maior relevância, autores e palavras-chaves. A análise sistêmica foi realizada utilizando 3 lentes teóricas, investigando metodologia e ferramentas aplicadas, as profissões estudadas, os países de abrangência e a afiliação teórica dos estudos. O estudo demonstrou que o Proknow-C é uma ferramenta eficiente para revisões de literatura. Foi possível concluir que a maior parte dos estudos (77%) foram estudos de corte transversal, e a metodologia survey utilizada em 26 estudos. Os artigos envolveram as mais variadas categorias profissionais, e 10 dos estudos foram realizados no Brasil. A afiliação teórica do portfólio convergiu para os estudos do Instituto Finlandês de Saúde Ocupacional.
Palavras-Chave: Capacidade para o Trabalho, Envelhecimento Funcional, PROKNOW-C; Revisão de literatura.

WORK ABILITY AND FUNCTIONAL AGING: a Bibliometric Analysis and Systemic of Literature

Abstract: Researchers from the Finnish Institute of Occupational Health have developed a tool called Work Ability Index (WAI). The assessment of WAI's framework, evaluate the worker’s ability in compare of functional aging effects. To conduct a literature review, we used the Knowledge Development Process-Constructivist method (Proknow-C) as an intervention instrument and literary research, to constitute a bibliographic portfolio with scientific acknowledgment. The results showed 29 articles that constituted the portfolio, which stood out the most relevant journals, authors and keywords. A systemic analysis was performed using three theoretical lenses, investigating methodology and tools applied, the professions studied, the countries of coverage and the theoretical affiliation of the studies. The study showed that Proknow-C is an effective tool for literature reviews. It was concluded that the majority of studies (77%) were cross-sectional studies, and survey methodology it was used in studies 26. The articles involved the various professional categories, and 10 studies were accomplished in Brazil. The portfolio’s theoretical affiliation converged from the studies of the Finnish Institute of Occupational Health.
Keywords: Work Ability, Functional Aging, PROKNOW-C, Literature Review.

1. INTRODUÇÃO

O envelhecimento da força de trabalho passou a ser um tema de pesquisa amplamente explorado nos últimos 20 anos. Em países da Ásia e da Europa, nota-se uma preocupação maior com o tema, haja vista a realização de inúmeros estudos e também pela implementação de programas de saúde ocupacional nas organizações, visando, sobretudo, medidas para manter os trabalhadores saudáveis, especialmente aqueles trabalhadores mais velhos. Em países mais jovens, como o Brasil (com pouco mais de 510 anos), não se vislumbra uma preocupação tão grande por parte dos governos e empresas, para estudar e acompanhar o envelhecimento funcional dos empregados.

O ritmo de envelhecimento da população está aumentando em todo o mundo. Dados revelados pela Organização Mundial da Saúde indicam que a população mundial acima de 60 anos vai quase dobrar, de 12% para 22% entre 2015 e 2050. A França teve quase 150 anos para se adaptar a uma mudança de 10% para 20% na proporção da população com mais de 60 anos. No entanto, países como o Brasil, China e Índia terão pouco mais de 20 anos para passar pelo mesmo processo de adaptação (ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE, 2015) (MARTINEZ e LATORRE, 2008).

Esta configuração se confirma em estudos do Instituto Brasileiro de Estatística e Geografia (IBGE, 2013), que aponta para uma tendência de incremento substancial na faixa etária de 60 anos ou mais nos últimos anos. Nos anos 2000, 8,2% da população brasileira estava no grupo de pessoas com 60 anos ou mais; em 2013, este percentual subiu para 11%; as projeções para 2017, 2024 e 2060, apontam, respectivamente, que 12,5%, 15,7% e 33,7% da população terá 60 anos ou mais de idade.

A preocupação com o envelhecimento da população possui tanto um viés de riscos, quanto de oportunidades. Os riscos se referem à capacidade que governos, empresas, e a própria população tem de se adaptar a esta mudança. Uma parcela significativa da população estará envelhecida e haverá a cobrança de respostas por parte dos governos pela manutenção da saúde e aposentadoria destas pessoas. As empresas passarão a ter uma oferta de empregados com maior idade, e assim, uma força de trabalho diferenciada daquela que habitualmente possuem.

Por outro lado, acredita-se que haverá uma demanda considerável na oferta de produtos e serviços para esta população mais idosa. Pessoas com a mesma idade cronológica podem apresentar distintas necessidades, quais sejam desde maior atenção no cuidado com sua saúde, até a prática de atividades de lazer, pouco exploradas durante os anos em que a pessoa esteve economicamente ativa. Uma pessoa de 80 anos pode apresentar capacidades físicas e mentais semelhantes a um jovem de 20 anos. Portanto, dada as nuances, este também é um cenário de oportunidades.

Pesquisadores de diversas áreas, tem buscado analisar este cenário a partir da atual experiência de trabalho das pessoas. Tal qual o envelhecimento cronológico acontece, as pessoas inseridas no mercado de trabalho também passam por um processo de envelhecimento, o qual denomina-se envelhecimento funcional.

Ao longo da vida, o homem interage com o ambiente, e molda as ferramentas que tem disponíveis para atingir seus objetivos. Esta interação, no mundo do trabalho, é objeto de estudo de uma área interdisciplinar denominada Ergonomia (ou Fatores Humanos). A Associação Internacional de Ergonomia define a Ergonomia como:

> *uma disciplina científica relacionada ao entendimento das interações entre os seres humanos e outros elementos ou sistemas, e à aplicação de teorias, princípios, dados e métodos a projetos a fim de otimizar o bem estar humano e o desempenho*

> *global do sistema. Os ergonomistas contribuem para o planejamento, projeto e a avaliação de tarefas, postos de trabalho, produtos, ambientes e sistemas de modo a torná-los compatíveis com as necessidades, habilidades e limitações das pessoas* (ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ERGONOMIA , 2015).

Na busca por produtividade e pela saúde dos trabalhadores, a Ergonomia se firma como um importante instrumento de promoção da qualidade de vida e de cuidados com a saúde dos trabalhadores. Sua atuação tridimensional envolve questões da anatomia humana, antropometria, fisiologia (ergonomia física); processos mentais (ergonomia cognitiva); e do sistema de trabalho (ergonomia organizacional) (LUZ, MEIRA, *et al.*, 2015).

Dentro do contexto de gestão de recursos humanos e materiais, as organizações podem voltar seu olhar para o processo de envelhecimento, promovendo a capacidade para o trabalho dos trabalhadores. Atuar nesta frente, significa possibilitar melhorias na saúde do trabalhador e, em consequência, na produtividade da organização (TUOMI, HUUHTANEN, *et al.*, 2001).

Diante desta realidade, pesquisadores do Instituto Finlandês de Saúde Ocupacional (Finnish Institute of Occupational Health – FIOH), desenvolveram um estudo pioneiro na década de 1980 que resultou no desenvolvimento de um questionário denominado Índice de Capacidade para o Trabalho (ICT) (TUOMI, ILMARINEN, *et al.*, 2005). O ICT é um índice de avaliação subjetiva, que leva em conta a perspectiva do próprio trabalhador, a fim de determinar suas condições de trabalho atuais e futuras (MARTINEZ, LATORRE e FISCHER, 2010) (KOOLHAAS, VAN DER KLINK, *et al.*, 2014).

Por meio desta ferramenta, é possível determinar o ICT do trabalhador, mensurando sua capacidade para o trabalho e avaliando como está ocorrendo o envelhecimento funcional na organização. Esta ferramenta já foi traduzida para 26 línguas desde 1993, transformando-a em um método mundialmente aplicado (ILMARINEN, 2009).

O framework do ICT é constituído por 7 construtos, por meio dos quais são avaliados: (i) capacidade para o trabalho atual e comparada com a melhor que considera já ter tido na vida, representada por escore de 0 a 10 pontos; (ii) capacidade para o trabalho em relação às exigências do mesmo, por meio de duas questões sobre a natureza do trabalho (físico, mental ou misto) e que, ponderadas, fornecem um escore de 2 a 10 pontos; (iii) número atual de doenças auto referidas e diagnosticadas por médico, obtido a partir de uma lista de 51 doenças, definindo um escore de 1 a 7 pontos; (iv) perda estimada de aptidão para o trabalho devido a doenças, obtida a partir de uma questão com escore variando de 1 a 6 pontos; (v) faltas ao trabalho motivadas por lesões ou doenças, obtidas a partir de uma questão sobre o número de faltas, categorizada em cinco grupos, com escore variando de 1 a 5 pontos; (vi) prognóstico próprio sobre a capacidade para o trabalho, obtida a partir de uma questão com pontuação de 1, 4 ou 7 pontos; (vii) recursos mentais, a partir de um escore de 1 a 4 pontos obtido pela ponderação das respostas de três questões (TUOMI, ILMARINEN, *et al.*, 2005).

A partir da soma dos resultados destes construtos, é possível obter o ICT, estabelecido como baixo, moderado, bom ou ótimo. O ICT baixo (score de 7 a 27), pressupõe uma resposta de ação por meio da qual o objetivo é de restaurar a capacidade para o trabalho do indivíduo. Já o ICT moderado (score de 28 a 36), sugere ações no sentido de melhorar a capacidade para o trabalho. Para o ICT bom (score de 37 a 43), o objetivo deve ser apoiar a capacidade para o trabalho do indivíduo. Por fim, quanto o ICT ótimo (score 44 a 49), os esforços devem ser voltados à manutenção da aptidão ao trabalho (TUOMI, ILMARINEN, *et al.*, 2005).

De acordo com os pesquisadores finlandeses, o conceito de Capacidade para o Trabalho é traduzido como o quão bem está, ou estará, um(a) trabalhador(a) presentemente ou em um futuro próximo, e quão capaz ele ou ela pode executar seu trabalho em função das exigências, de seu estado de saúde e capacidades físicas e mentais (TUOMI, ILMARINEN, *et al.*, 2005).

A capacidade para o trabalho se configura a partir da influencia de diversos fatores. Fatores relacionados ao ambiente de trabalho, saúde do trabalhador, aspectos da vida social, influenciam positiva ou negativamente na capacidade do trabalhador. Para cada grupo profissional a ser estudado, diferentes fatores sociodemográficos podem estar presentes, caracterizando o ICT como um constructo complexo (COSTA, FREITAS, *et al.*, 2012).

Diversas pesquisas têm sido realizadas utilizando-se do ICT no Brasil, as quais indicam a necessidade de ampliar os estudos com esta ferramenta junto a outras categorias de trabalhadores (MARTINEZ, LATORRE e FISCHER, 2009), tais quais, trabalhadores com 50 anos ou mais (PADULA, COMPER, *et al.*, 2013), agentes comunitários de saúde (PAULA, MARCACINE, *et al.*, 2015), profissionais da saúde (FISCHER, BORGES, *et al.*, 2005) motoristas de ônibus (SAMPAIO, COELHO, *et al.*, 2009) e outros (MARTINEZ, LATORRE e FISCHER, 2009).

Os dados revelados pelo ICT, ao mensurar a capacidade para o trabalho, pode proporcionar um diagnóstico de como está o corpo funcional da organização, sobretudo sobre a existência de uma população com envelhecimento funcional precoce, em razão da baixa capacidade para o trabalho. Com a proximidade da idade de aposentadoria, os trabalhadores tendem a ter índices menores, demonstrando menor interesse no trabalho e uma aposentadoria precoce é ainda mais provável (KARAZMAN, KLOIMÜLLER, *et al.*, 2000).

Pretende-se elaborar estudos voltados a avaliar a capacidade para o trabalho – e um possível envelhecimento funcional – de funcionários públicos de um município brasileiro. O município estudado possui uma receita corrente R$56.478.701,42 (período de janeiro a dezembro de 2015). Deste montante, R$25.670.881,16 foram gastos com despesa de pessoal, no mesmo período, equivalente a 45,45%. A constatação é de que há uma parcela relevante dos recursos deste município sendo investidos em capital humano. Então a promoção da capacidade para o trabalho é uma política de gestão essencial, dada a relevância (mais de 40% da receita corrente líquida do município), e também pelo impacto positivo que esta promoção pode causar nos servidores. Além de ser uma política importante de recursos humanos, também é um compromisso com o recurso público, respeitando princípios de direito administrativo e de direito financeiro.

Para que seja possível elaborar este estudo, faz-se necessário realizar uma revisão sistemática da literatura, para buscar quais são os principais resultados obtidos em estudos com categorias profissionais semelhantes à de servidores públicos, tais quais, médicos, enfermeiros, professores, trabalhadores administrativos, motoristas e outros.

Assim, o presente estudo busca realizar uma análise bibliométrica e sistêmica da literatura de artigos publicados em periódicos, que utilizam o Índice de Capacidade para o Trabalho como ferramenta principal de avaliação da capacidade para o trabalho e do envelhecimento funcional.

2. MÉTODOS

2.1. Instrumento de Intervenção

A fim de proporcionar um levantamento bibliográfico estruturado, capaz de abranger estudos relevantes e que abordem o tema de capacidade para o trabalho e envelhecimento funcional, foi utilizado como instrumento de intervenção o *Proknow-C*,

Knowledge Development Process-Constructivist (ENSSLIN, ENSSLIN, *et al.*, 2010). Por meio deste processo é possível formar um portfólio bibliográfico com reconhecimento científico e com alinhamento ao tema da pesquisa. O *Proknow-C* é um método difundido no meio científico (LACERDA, ENSSLIN e ENSSLIN, 2014) (ENSSLIN, ENSSLIN e SOUZA, 2014) (MARAFON, ENSSLIN, *et al.*, 2012) (TASCA, ENSSLIN, *et al.*, 2010) (LIZOT, JÚNIOR, *et al.*, 2015) (DAGOSTIN e BORTOLUZZI, 2015), e é composto por três etapas principais: seleção do portfólio de artigos; análise bibliométrica; e análise sistêmica (ENSSLIN, ENSSLIN, *et al.*, 2010).

Na primeira etapa, é realizada a busca dos artigos em bases de dados concernentes ao tema de interesse, a seleção dos artigos por alinhamento e por relevância acadêmica dos trabalhos. A segunda etapa, composta pela bibliometria, busca identificar dentre os artigos do portfólio a sua relevância, considerando o número de citações, os periódicos e autores que publicam estudos relativos ao tema, e palavras-chave mais utilizadas nos trabalhos. Já a terceira etapa, constituiu-se de uma análise sistêmica, por meio da qual se faz uma análise do conteúdo dos artigos do portfólio, a partir de lentes que auxiliam na construção da revisão de literatura. Estas lentes, são capazes de demonstrar quais as lacunas da literatura, quais ferramentas adotadas para atender aos anseios dos pesquisadores (ENSSLIN, ENSSLIN, *et al.*, 2010).

2.2. Seleção do Portfólio

O tema de pesquisa, capacidade para o trabalho e envelhecimento funcional, foi trabalhado sob a perspectiva da Engenharia de Produção. Para abranger o tema sob esta óptica, as bases de dados utilizadas nesta pesquisa foram *Web of Science* (da editora *Thompson Reuthers*) e *Scopus (*da editora *Elsevier*). A base *Web of Science*, é reconhecida mundialmente e possui publicações de diversas áreas da ciência, e dá origem ao *Journal Citation Reports*® (JCR), que lista o fator de impacto de revistas científicas (LACERDA, ENSSLIN e ENSSLIN, 2014). Já a base *Scopus*, também possui vasto banco de dados com publicações das mais diversas áreas da ciência e utiliza do *SCImago Journal Rank* (SJR) (GUERRERO-BOTEA e MOYA-ANEGÓN, 2012), reconhecido internacionalmente, para obter o fator de avaliação de determinado periódico.

Para realizar a busca nas bases de dados, foram definidos três eixos de pesquisa: (i) Capacidade e Ambiente de Trabalho; (ii) Envelhecimento; (iii) Saúde e Bem-estar do Trabalhador. Na sequencia, foram definidas palavras-chave para cada eixo de pesquisa. Para o primeiro eixo, Capacidade e Ambiente de Trabalho, as palavras utilizadas foram: *work ability*, *work capacity*, *functional ability*, *work conditions*, *demands of work* e *work contents*. Para o eixo Envelhecimento, foram utilizadas: *aging*, *aging workers*, *age*, *aging workforce*, *human factors*, *ageing*, e *aged*. Para o terceiro eixo, Saúde e bem-estar do Trabalhador, as seguintes palavras: *occupational health*, *worker's health*, *job satisfaction*, *occupational safety*, *health care workers*, e *health status*. Estas palavras-chave geraram 272 diferentes combinações, dando abrangência e especificidade para a pesquisa.

A delimitação desta pesquisa está pautada pela restrição a duas bases de dados, *Web of Science* e *Scopus*, publicações realizadas em um período de 20 anos (1995 até a data da pesquisa). As buscas nas bases de dados limitaram-se aos campos título, resumo, e palavras-chave das publicações, e foram filtrados artigos publicados em revistas e periódicos.

O período de busca nas bases de dados foi os meses de outubro e novembro de 2015. Considerando os três eixos de pesquisa, e com 272 combinações de palavras-chave, o processo de busca resultou em 2.620 publicações.

Combinação das Palavras Chaves (1995-2015)	Web of Science	Scopus
("Work Ability" *OR* "Work Capacity" *OR* "Functional Ability" *OR* "Work Conditions" *OR* "Demands of Work" *OR* "Work Contents") ***AND*** ("Aging" *OR* "Aging Workers" *OR* "Age" *OR* "Aging Workforce" *OR* "Human Factors" *OR* "Ageing" *OR* "Aged") ***AND*** ("Occupational Health" *OR* "Worker Health" *OR* "Job Satisfaction" *OR* "Occupational Safety" *OR* "Health Care Workers" *OR* "Health Status")	656	1.964
TOTAL	**2.620**	

Fonte: dados da pesquisa

Tabela 1- Resultado das buscas nas bases de dados

Na sequencia, escolheu-se dois artigos aleatórios a fim de aferir a aderência dos resultados, ou seja, se a busca realizada foi suficiente ou se ainda era necessária a inclusão de novas palavras-chave. Nesta etapa, a aderência foi considerada adequada e não foram inclusas novas palavras-chave.

O passo seguinte foi a utilização de um software para gerenciar as publicações obtidas na busca inicial. Foi utilizado o gerenciador bibliográfico *EndNote*, por meio da exportação dos artigos a partir das bases e a consequente importação no software. A partir de então, foi possível verificar a existência de artigos duplicados, haja vista que em as duas bases possuem periódicos em comum. Foram excluídos 241 artigos duplicados, restando 2.379 publicações.

Passou-se a leitura dos títulos dos 2.379 artigos, a fim de verificar se estavam ou não alinhados ao tema capacidade para o trabalho e envelhecimento funcional. Assim, outras 1.950 publicações foram consideradas não alinhadas, resultando em um banco de 429 artigos com títulos alinhados à pesquisa.

O método Proknow-C visa, sobretudo, possibilitar ao pesquisador reunir um portfólio com reconhecimento científico e relevância ao tema de interesse. Para mensurar o reconhecimento científico, o método propõe a utilização do Google Acadêmico (http://scholar.google.com.br/), pesquisando os títulos dos artigos e verificando a quantidade de citações no referido site. Os dados coletados nesta etapa se referem ao mês de novembro de 2015.

Realizadas as pesquisas no Google Acadêmico constatou-se que o artigo mais citado recebeu 542 citações. Foi estabelecida a linha de corte de 10 citações, que representam 95,71% das citações, equivalentes a 225 artigos. Outros 204 artigos receberam 9 ou menos citações, dos quais 77 artigos não tiveram nenhuma citação constatada.

Na sequencia do método, é recomendada a leitura dos resumos dos 225 artigos, para então, classifica-los como alinhados ou não ao tema. Nesta fase, restaram 98 artigos (repositório A). Destes, foram identificados 301 autores, que formam o banco de autores de referência.

Dos artigos com 9 ou menos citações (total de 204), realizou-se uma nova classificação, distinguindo aqueles mais recentes (menos de 2 anos de publicação) e os demais. Os artigos mais recentes somaram 94, enquanto os demais 110.

Dos 94 artigos mais recentes, procedeu-se à leitura dos resumos. Isto porque artigos com menos de anos de publicação não possuem potencial de ser citados em grande escala – critério utilizado para determinar o reconhecimento científico da publicação. O tempo entre a realização da pesquisa, submissão para o periódico, avaliação dos referis, e

posterior aceitação para publicação pode demorar mais de 18 meses, dependo do periódico. Portanto, para que um artigo com menos de 2 anos de publicação seja citado por outro artigo inédito, pode levar um tempo maior. Da leitura dos resumos, 47 artigos recentes estavam alinhados com o tema de interesse.

Dos demais artigos (110), que possuem mais de 2 anos e menos de 9 citações, foi verificado se os autores destes artigos estavam ou não no banco de autores dos artigos com reconhecimento científico. Do total, 16 artigos possuíam autores integrantes do banco de autores, e foram submetidos à leitura dos resumos.

Da leitura dos resumos, totalizaram 58 artigos alinhados (repositório B). Somando os repositórios A e B obtemos um total 156 artigos, denominado repositório C.

Na última etapa da seleção do portfólio de artigos, é feita a verificação dos artigos disponíveis na íntegra. Parte dos artigos são de acesso livre, os quais foram integrados para a leitura. Outra parte são artigos com acesso restrito. Foi utilizado então o portal de periódicos da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), do Ministério da Educação, que disponibiliza o acesso a mais de 37 mil periódicos às instituições participantes (COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR - CAPES). Dos 156 artigos, 113 publicações foram obtidas na íntegra. Após a leitura integral destas publicações, 84 artigos não atendiam as especificidades da pesquisa, enquanto 29 publicações, foram consideradas para a formação do portfólio bibliográfico (CHAN, TAN e KOH, 2000) (CHIU, WANG, *et al.*, 2007) (EL FASSI, BOCQUET, *et al.*, 2013) (FISCHER, BORGES, *et al.*, 2006) (GIANNINI, LATORRE, *et al.*, 2015) (HUUHTANEN, NYGÅRD, *et al.*, 1997) (ILMARINEN, 2002) (ILMARINEN, 2009) (ILMARINEN, TUOMI e KLOCKARS, 1997) (KARAZMAN, KLOIMÜLLER, *et al.*, 2000) (KLASAN, MADZARAC, *et al.*, 2013) (KLOIMÜLLER, KARAZMAN, *et al.*, 2000) (KUMASHIRO, 2014) (LARSSON, KARLQVIST, *et al.*, 2012) (MARQUEZE e MORENO, 2009) (MARTINEZ e LATORRE, 2006) (MARTINEZ, LATORRE e FISCHER, 2010) (MONTEIRO e FERNANDES, 2006) (NURMINEN, MALMIVAARA, *et al.*, 2002) (PADULA, COMPER, *et al.*, 2013) (PAULA, MARCACINE, *et al.*, 2015) (PRANJIC, MALES-BILIC, *et al.*, 2006) (RENOSTO, BIZ, *et al.*, 2009) (SALTYCHEV, LAIMI, *et al.*, 2013) (SEIBT, SPITZER, *et al.*, 2008) (TUOMI, HUUHTANEN, *et al.*, 2001) (TUOMI, VANHALA, *et al.*, 2004) (VASCONCELOS, FISCHER, *et al.*, 2011) (VEDOVATO e MONTEIRO, 2014). De acordo com o *Proknow-C*, o portfólio final não pode ultrapassar o máximo de 40 artigos, para que seja possível prosseguir com o estudo da bibliometria.

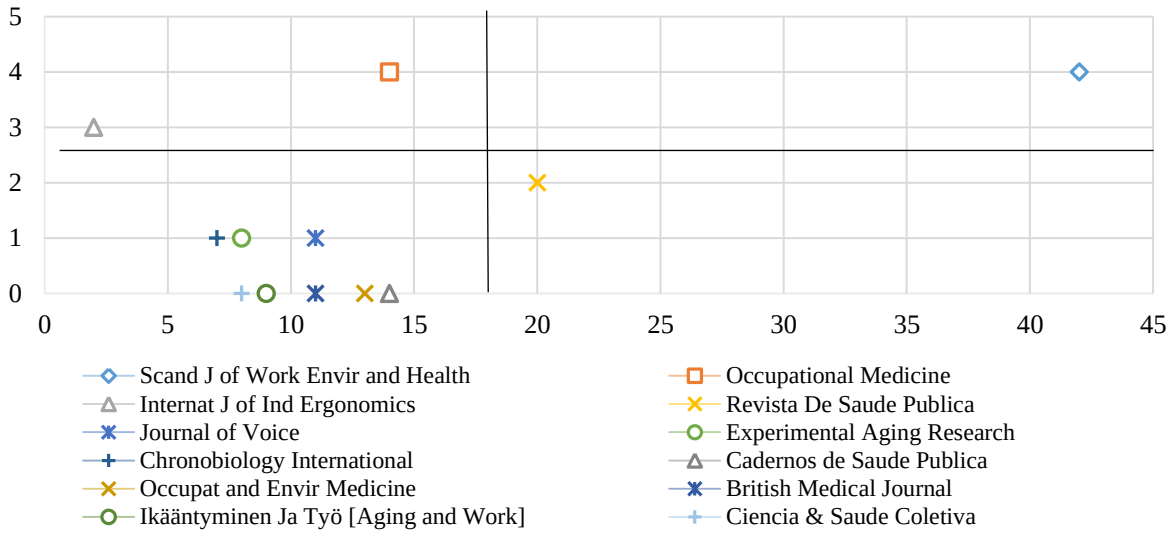
A etapa de seleção do portfólio bibliográfico leva em consideração aspectos subjetivos dos pesquisadores. A etapa subsequente, bibliometria, foi realizada com abordagem quantitativa, restringindo o caráter subjetivo da pesquisa (LIZOT, JÚNIOR, *et al.*, 2015).

3. RESULTADOS

3.1. Análise Bibliométrica

Na proposta do *Proknow-C*, a primeira avaliação bibliométrica a ser feita leva em consideração os periódicos do portfólio bibliográfico e de suas referências. A busca bibliométrica revelou que o periódico de maior destaque foi "*Scandinavian Journal of Work Environment & Health*" com 4 artigos no portfólio e outros 42 artigos nas referências do portfólio. Já a "Revista de Saúde Pública" com 2 publicações no portfólio e outras 20 nas referências, é o periódico de destaque dentre as referências. Dentre o portfólio bibliográfico, ainda se destacam "*Occupational and Environmental Medicine*" com 4 artigos no portfólio e 14 nas referências, e *"International Journal of Industrial Ergonomics"* com 3 artigos no portfólio e 2 nas referências. É importante destacar que foi no periódico "*Scandinavian*

Journal of Work Environment & Health", que aconteceram as primeiras publicações dos estudos do Instituto Finlandês de Saúde Ocupacional (ILMARINEN, TUOMI e KLOCKARS, 1997) (HUUHTANEN, NYGÅRD, *et al.*, 1997). Também é possível verificar que os periódicos "Revista de Saúde Pública", "Cadernos de Saúde Pública" e "Ciência & Saúde Coletiva", são os periódicos brasileiros que mais se destacaram nesta pesquisa, dando origem a publicações importantes na área de capacidade para o trabalho e envelhecimento funcional no país.

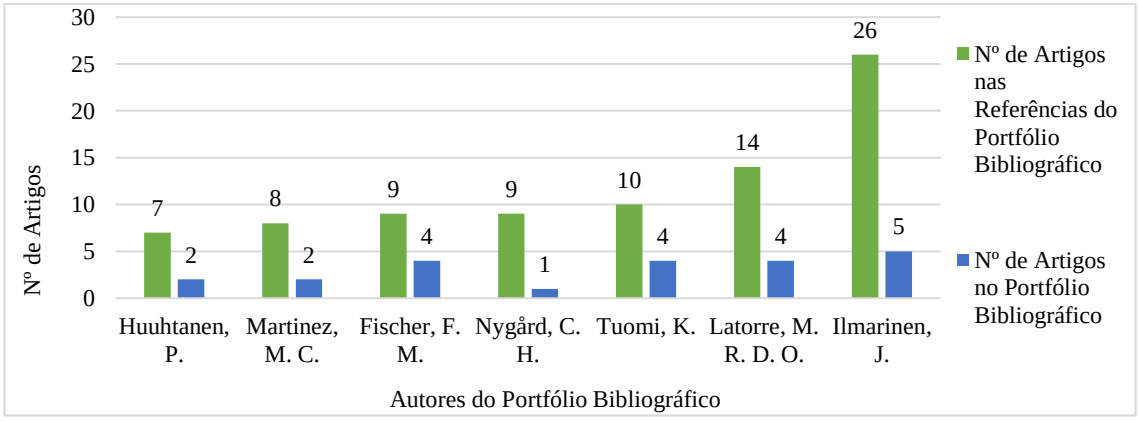


Fonte: dados da pesquisa 2015

Gráfico 1 – Número de publicações das referências e dos artigos do Portfólio Bibliográfico por periódico

A partir de pesquisas realizadas no site Google Acadêmico, foi verificado o reconhecimento científico dos artigos. Dos 29 artigos do portfólio, 3 apresentaram maior destaque: (ILMARINEN, TUOMI e KLOCKARS, 1997) com 334 citações; (TUOMI, HUUHTANEN, *et al.*, 2001), com 303 citações; e (DE ZWART, 2002) com 214 citações.

Os autores de maior destaque no portfólio foram *Juhani Ilmarinen*, com 5 artigos; Frida Marina Fischer, com 4; Maria do Rosário Dias de Oliveira Latorre, com 4 artigos. Dentre as referências, novamente *Juhani Ilmarinen*, desta vez com 26 artigos é o autor de maior destaque; seguido por Maria do Rosário Dias de Oliveira Latorre, com 14 artigos; *Kaija Tuomi*, com 10 publicações; Frida Marina Fischer, com 9 artigos; e *Clas-Håkan Nygård*, também com 9 artigos. Dos autores de destaque, encontra-se 3 pesquisadores finlandeses e 2 brasileiros, revelando a importância do trabalho destes estudiosos para o desenvolvimento do tema.



Fonte: dados da pesquisa 2015

Gráfico 2 – Número de publicações por autor, no portfólio e nas referências do portfólio bibliográfico

Na análise das palavras-chave constantes do portfólio, temos a presença das seguintes palavras: "*health*" em 7 artigos; "*public, environmental & occupational health*" também em 7; "*work ability*" presente em 6 artigos; e "*job satisfaction*" constante de 5 artigos. As palavras-chave *"aging workers"*, *"employees"* e *"occupational health"* apareceram 4 vezes.

3.2. Análise Sistêmica

A terceira etapa do *Proknow-C* busca avaliar o conteúdo dos artigos do portfólio bibliográfico. A expectativa é que a partir das delimitações realizadas na seleção dos artigos, os mesmos possam oferecer contribuições significativas para o desenvolvimento do trabalho do pesquisador. Para tanto, se aplicam lentes metodológicas. Uma lente ou perspectiva teórica, busca delimitar e orientar o pesquisador na busca de sua pesquisa, buscando moldar, por exemplo, os tipos de questão ou a forma de coleta de dados (CRESWELL, 2010, p. 90).

Portanto, a lente padroniza a busca do pesquisador, a fim de observar em todo o portfólio os mesmos aspectos, e, desta maneira, fazer um estudo comparativo relevante.

O Procknow-C foi desenvolvido diante da ausência de um método de revisão bibliográfica na área de estudos de Avaliação de Desempenho (MARAFON, ENSSLIN, *et al.*, 2012). Portanto, as lentes metodológicas aplicadas neste estudo foram adaptadas a partir das pesquisas de Avaliação de Desempenho (MARAFON, ENSSLIN, *et al.*, 2012) (LIZOT, JÚNIOR, *et al.*, 2015) (LACERDA, ENSSLIN e ENSSLIN, 2014).

Neste estudo foram aplicadas 3 lentes, afim de caracterizar os estudos do portfólio bibliográfico, quanto a metodologia, abrangência e a afiliação teórica utilizada nos artigos. Como primeira lente aplicada, buscou-se descobrir a metodologia aplicada nos artigos, bem como a abordagem e a delimitação temporal adotada.

Quanto a metodologia, há 1 estudo de caso controle (GIANNINI, LATORRE, *et al.*, 2015), 2 artigos de revisão de literatura (CHAN, TAN e KOH, 2000) (KUMASHIRO, 2014) e 26 estudos tipo *survey*. Quanto a abordagem, os estudos de revisão de literatura não estão inclusos na contagem. Verificou-se que 6 estudos são longitudinais (HUUHTANEN, NYGÅRD, *et al.*, 1997) (ILMARINEN, TUOMI e KLOCKARS, 1997) (SALTYCHEV, LAIMI, *et al.*, 2013) (NURMINEN, MALMIVAARA, *et al.*, 2002) (KARAZMAN, KLOIMÜLLER, *et al.*, 2000) (EL FASSI, BOCQUET, *et al.*, 2013); e 21 estudos são cortes transversais.

Esta lente permite conduzir os pesquisadores para a definição de sua metodologia na sequencia dos estudos. Como o ICT é um questionário, a metodologia *survey* foi a mais presente nos estudos, sendo predominante na área de capacidade para o trabalho. A abordagem temporal dos estudos indica uma presença maior de estudos de corte transversal (77%), ante aos longitudinais (33%).

Estudos longitudinais exigem maior esforço por parte dos pesquisadores, pois a produção de resultados implica na análise de dados em série de vários anos. Contudo, os resultados apresentam maior consistência, e seu reconhecimento científico tende a ser maior. Por exemplo, dentre o portfólio, o artigo com maior quantidade de citações foi um estudo longitudinal, com análise de dados de 11 anos de pesquisas (ILMARINEN, TUOMI e KLOCKARS, 1997).

Por outro lado, os estudos transversais contribuem para um diagnóstico mais imediato da situação, podendo constatar a existência de um envelhecimento funcional precoce, derivado da baixa capacidade para o trabalho dos empregados. Diante destes fatos,

conclui-se que é recomendável a realização de estudos transversais seguidos e continuados, para posteriormente realizar uma análise longitudinal dos dados.

Na segunda lente utilizada nesta análise sistêmica, verificou-se a forma como os dados foram coletados, bem como o número de intervenções e os profissionais estudados. Desta lente, espera-se encontrar estudos capazes de abordar profissões singulares aos dos trabalhadores públicos do município em que se seguirão as pesquisas dos autores.

A coleta de dados se deu de forma semelhante em 25 artigos, ou seja, por meio da aplicação de questionários em pequenos grupos e nos locais de trabalho. Nos 2 estudos de revisão de literatura, a coleta de dados foi por meio de pesquisa na literatura (aspectos subjetivos, abordagem qualitativa) (CHAN, TAN e KOH, 2000) (KUMASHIRO, 2014). Outros dois estudos tiveram coleta de dados diferenciadas. No primeiro deles, um estudo envolvendo mulheres, além da aplicação de questionários foram realizados ensaios clínicos aleatórios (NURMINEN, MALMIVAARA, *et al.*, 2002). Já no estudo que envolveu distúrbios de voz com professores, a coleta de dados incluiu avaliações vocais e laringoscópicas (GIANNINI, LATORRE, *et al.*, 2015).

O número de intervenções e os profissionais estudados variaram de acordo com os objetivos de cada pesquisa. Dos 27 estudos – excluindo os estudos de revisão de literatura – em 2 casos envolveram trabalhadores administrativos, 2 trabalhadores de indústrias, outros 2 com motoristas de ônibus; já 4 estudos foram realizados com profissionais da educação; 8 com trabalhadores da área da saúde; e 9 com trabalhadores de diversas áreas. Quanto ao país de aplicação dos estudos, 4 foram na Alemanha, 1 na Bósnia e Herzegovina, 10 no Brasil, 1 na croácia, 1 nos Estados Unidos da América, 6 na Finlândia, 1 em Luxemburgo, 1 Suécia, 1 em Taiwan, e 1 na União Europeia. Estas informações podem ser visualizadas na tabela 2, que apresenta ainda as informações sobre o número de intervenções em cada estudo.

Artigo do portfólio	**Inter-venções**	**Profissionais estudados**	**País ou Região**
(CHIU, WANG, *et al.*, 2007)	1.534	Trabalhadores da Área da Saúde	Taiwan
(DE ZWART, 2002)	97	Trabalhadores de indústrias	Alemanha
(EL FASSI, BOCQUET, *et al.*, 2013)	12.839	Trabalhadores de diversas áreas	Luxemburgo
(FISCHER, BORGES, *et al.*, 2006)	696	Trabalhadores da Área da Saúde	Brasil
(GIANNINI, LATORRE, *et al.*, 2015)	85	Profissionais da Educação	Brasil
(HUUHTANEN, NYGÅRD, *et al.*, 1997)	924	Trabalhadores de diversas áreas	Finlândia
(ILMARINEN, TUOMI e KLOCKARS, 1997)	818	Trabalhadores de diversas áreas	Finlândia
(ILMARINEN, 2002)	15.986	Trabalhadores de diversas áreas	União Europeia
(KARAZMAN, KLOIMÜLLER, *et al.*, 2000)	122	Motoristas de ônibus	Alemanha
(KLASAN, MADZARAC, *et al.*, 2013)	125	Trabalhadores da Área da Saúde	Croácia
(KLOIMÜLLER, KARAZMAN, *et al.*, 2000)	369	Motoristas de ônibus	Alemanha
(LARSSON, KARLQVIST, *et al.*, 2012)	137	Trabalhadores da Área da Saúde	Suécia
(MARQUEZE e MORENO, 2009)	154	Profissionais da Educação	Brasil
(MARTINEZ e LATORRE, 2006)	224	Trabalhadores administrativos	Brasil
(MARTINEZ, LATORRE e FISCHER, 2009)	475	Trabalhadores administrativos	Brasil

(MONTEIRO e FERNANDES, 2006)	173	Empresa privada de telecomunicações	Brasil
			(cont.)
(NURMINEN, MALMIVAARA, *et al.*, 2002)	260	Mulheres sem contraindicações para realizar testes físicos e com carga de trabalho física	Finlândia
(PADULA, COMPER, *et al.*, 2013)	369	Trabalhadores de diversas áreas	Brasil
(PAULA, MARCACINE, *et al.*, 2015)	47	Trabalhadores da Área da Saúde	Brasil
(PRANJIC, MALES-BILIC, *et al.*, 2006)	511	Trabalhadores da Área da Saúde	Bósnia e Herzegovina
(SALTYCHEV, LAIMI, *et al.*, 2013)	859	Trabalhadores da Área da Saúde	Finlândia
(SEIBT, SPITZER, *et al.*, 2008)	160	Profissionais da Educação	Alemanha
(TUOMI, HUUHTANEN, *et al.*, 2001)	1.101	Trabalhadores de diversas áreas	Finlândia
(TUOMI, VANHALA, *et al.*, 2004)	1.389	Trabalhadores de indústrias	Finlândia
(VASCONCELOS, FISCHER, *et al.*, 2011)	272	Trabalhadores da Área da Saúde	Brasil
(VEDOVATO e MONTEIRO, 2014)	258	Profissionais da Educação	Brasil
(WILLIAMS e CRUMPTON, 1997)	20	Trabalhadores de diversas áreas	Estados Unidos da América

Fonte: Dados da pesquisa, 2015.

Tabela 2 – Número de intervenções e profissionais estudados por artigo

Quanto as profissões, há um número adequado de estudos, que abordam tanto trabalhos com demandas físicas quanto mentais.

A terceira lente está voltada a identificar se os conceitos de capacidade para o trabalho dos artigos convergem com a afiliação teórica adotada, e quais ferramentas são utilizadas além do ICT.

A afiliação teórica que buscou-se referenciar para o desenvolvimento desta pesquisa é o estudo desenvolvido pelo Instituto Finlandês de Saúde Ocupacional (Finnish Institute of Occupational Health – FIOH), que resultou no Índice de Capacidade para o Trabalho (ICT) (TUOMI, ILMARINEN, *et al.*, 2005). Todos os 29 artigos do portfólio utilizam o ICT como ferramenta, e o conceito de capacidade para o trabalho converge com aquele desenvolvido pelos pesquisadores finlandeses.

Cada estudo possui atender a objetivos próprios, o que implica na utilização de uma ou mais ferramentas para desenvolver as análises. Em 10 artigos verificou-se que o ICT foi aplicado comparando com dados sociodemográficos (CHAN, TAN e KOH, 2000) (DE ZWART, 2002) (EL FASSI, BOCQUET, *et al.*, 2013) (KUMASHIRO, 2014) (ILMARINEN, 2002) (MONTEIRO e FERNANDES, 2006) (TUOMI, HUUHTANEN, *et al.*, 2001) (TUOMI, VANHALA, *et al.*, 2004) (VEDOVATO e MONTEIRO, 2014) (WILLIAMS e CRUMPTON, 1997).

Além de utilizar o ICT e os dados sociodemográficos, 5 estudos investigaram aspectos qualidade de vida (questionários SF-36 e WHOQOF-BREF) (CHIU, WANG, *et al.*, 2007) (KLASAN, MADZARAC, *et al.*, 2013) (MARTINEZ e LATORRE, 2006) (MARTINEZ, LATORRE e FISCHER, 2009) (PAULA, MARCACINE, *et al.*, 2015). Ainda, a abordagem do stress esteve presente em 5 publicações (FISCHER, BORGES, *et al.*, 2006) (HUUHTANEN, NYGÅRD, *et al.*, 1997) (KLASAN, MADZARAC, *et al.*, 2013) (KLOIMÜLLER, KARAZMAN, *et al.*, 2000) (PRANJIC, MALES-BILIC, *et al.*, 2006).

Não menos importante, a avaliação entre o ICT e problemas relacionados ao sistema osteomuscular foi abordada em 3 artigos, que utilizaram o Questionário Nórdico de Sintomas Osteomusculares (QNSO) (PAULA, MARCACINE, *et al.*, 2015) (NURMINEN, MALMIVAARA, *et al.*, 2002) (LARSSON, KARLQVIST, *et al.*, 2012).

A Avaliação Ergonômica do Trabalho (AET) esteve presente em 2 publicações (HUUHTANEN, NYGÅRD, *et al.*, 1997) (ILMARINEN, TUOMI e KLOCKARS, 1997). Também foram verificadas percepções de fadiga em 2 estudos (FISCHER, BORGES, *et al.*, 2006) (VASCONCELOS, FISCHER, *et al.*, 2011) e o nível de satisfação no trabalho, também em 2 artigos (MARTINEZ e LATORRE, 2006) (MARQUEZE e MORENO, 2009). Outras publicações ainda incluíram análises específicas como: avaliação de assédio moral e personalidade do indivíduo (PRANJIC, MALES-BILIC, *et al.*, 2006); condições de produção vocal de professores (GIANNINI, LATORRE, *et al.*, 2015); demandas de trabalho (LARSSON, KARLQVIST, *et al.*, 2012); percepção de capacidade para o trabalho (SALTYCHEV, LAIMI, *et al.*, 2013); questionário efeito tipologia (ETQ) (KARAZMAN, KLOIMÜLLER, *et al.*, 2000); testes físicos (PADULA, COMPER, *et al.*, 2013); índice de idade funcional (SEIBT, SPITZER, *et al.*, 2008).

Esta lente apresenta as diversas nuances que o ICT pode apresentar, e sua vasta aplicação no campo de saúde ocupacional. São vários casos em que o ICT é associado a fenômenos relacionados a saúde do trabalhador, tal como stress, fadiga, problemas osteomusculares. Em outros casos, o ICT é associado ao comportamento e a percepções da satisfação do trabalho, qualidade de vida e demandas de trabalho. Estas associações proporcionaram aprofundar os estudos realizados, buscando identificar as causas e propor adoção de medidas. É importante destacar que estudos transversais não são capazes de estudar o fenômeno causa-efeito, mas sim os longitudinais.

4. CONCLUSÕES

A presente pesquisa tratou de uma revisão sistemática da literatura com relação ao tema Capacidade para o Trabalho e Envelhecimento Funcional. Nos últimos 20 anos este tema ganhou força no meio acadêmico, e estudos tem sido difundido em diversos países.

O estudo apresenta algumas limitações. O tema de estudos está relacionado a saúde do trabalhador, e há bases de dados específicas da saúde, cujos periódicos podem não estar nas bases *Web of Science* e *Scopus*. Outra limitação refere-se ao fato de que nem todos os artigos buscados estavam com o texto integral disponível, por não serem de acesso gratuito ou por não integrar o portal de periódico da CAPES.

O método utilizado para a revisão foi o *Procknow-C*, que permitiu constituir um portfólio bibliográfico com 29 artigos, com reconhecimento científico e alinhamento ao tema de interesse. Foram apresentados os periódicos e autores de maior destaque e com convergência ao conceito de capacidade para o trabalho do Instituto Finlandês de Saúde Ocupacional.

Analisou-se o conteúdo dos artigos de uma forma sistêmica, por meio da aplicação de lentes conceituais, destacando pontos fortes e fracos de cada lente. Este processo evidenciou a eficiência do *Proknow-C* para revisões de literatura, demonstrando rigor na obtenção dos resultados, e profundidade nas análises.

Como principais resultados, destaca-se que o ICT é uma ferramenta amplamente difundida no campo da saúde ocupacional, e se mostrou eficiente na mensuração da capacidade para o trabalho. No portfólio bibliográfico encontrou-se maior número de estudos transversais, com diagnósticos sobre a população estudada, contudo estes estudos não puderam estabelecer uma relação de causa-efeito.

Quanto a abrangência, verificou-se que os estudos envolveram diversos países, corroborando para a afirmação de que o ICT já foi traduzido para 26 línguas (ILMARINEN, 2009), sendo um instrumento mundialmente difundido.

Também foi identificado que o ICT foi utilizado em diversas profissões, mostrando a flexibilidade que da ferramenta, sendo aplicável não somente em uma determinada categoria, mas sim, aplicável como um instrumento para aferir a capacidade para o trabalho das mais variadas categorias profissionais.

5. REFERÊNCIAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DE ERGONOMIA. O que é ergonomia. **ABERGO**, 2015. Disponível em: <http://www.abergo.org.br/internas.php?pg=o_que_e_ergonomia>. Acesso em: 6 dezembro 2015.

CHAN, G.; TAN, V.; KOH, D. Ageing and fitness to work. **Occupational Medicine**, 50, n. 7, 2000. 483-491.

CHIU, M.-C. et al. Evaluating work ability and quality of life for clinical nurses in Taiwan. **Nursing outlook**, 55, n. 6, 2007. 318-326.

COORDENAÇÃO DE APERFEIÇOAMENTO DE PESSOAL DE NÍVEL SUPERIOR - CAPES. **Portal de Periódicos CAPES/MEC - Estatísticas de Uso**. [S.l.]. Disponível em: http://www.periodicos.capes.gov.br/index.php?mn=0&smn=0 Acesso em janeiro de 2015.

COSTA, C. S. N. D. et al. Work ability and quality of life of brazilian industrial workers. **Ciência & Saúde Coletiva**, 17, n. 6, 2012. 1635-1642.

CRESWELL, J. W. **Projeto de Pesquisa:** método qualitativo, quantitativo e misto. 3ª Edição. ed. Porto Alegre: Artemed, 2010.

DAGOSTIN, H.; BORTOLUZZI, S. C. **Avaliação De Desempenho na Gestão de Recursos Humanos:** Análise Bibliométrica e Sistêmica da Literatura Nacional. 9º Congresso IBEROAMERICANO de Contabilidade e Gestón. Florianópolis, SC: Universitat de Valéncia; Universidade Federal de Santa Catarina. 2015. p. 18.

DE ZWART, B. C. H. Test-retest reliability of the Work Ability Index questionnaire. **Occupational Medicine**, 52, n. 4, 2002. 177-181.

EL FASSI, M. et al. Work ability assessment in a worker population: comparison and determinants of Work Ability Index and Work Ability score. **Bmc Public Health**, 13, 2013. 10.

ENSSLIN, L. et al. **ProKnow-C, Knowledge Development Process - Constructivist**, 2010. Processo técnico com patente de registro pendente junto ao INPI.

ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R.; SOUZA, M. V. D. GERENCIAMENTO DE PORTFÓLIO DE PRODUTOS NA INDÚSTRIA: ESTADO DA ARTE. **Revista Produção OnLine**, 14, n. 3, 2014. 790-821.

FISCHER, F. M. et al. A (in) capacidade para o trabalho em trabalhadores de enfermagem. **Rev. Bras. Med. Trab. Belo Horizonte**, 3, n. 2, 2005. 97-103.

FISCHER, F. M. et al. Work ability of health care shift workers: What matters? **Chronobiology International**, 23, n. 6, 2006. 1165-1179.

GIANNINI, S. P. P. et al. Teachers' voice disorders and loss of work ability: a case-control study. **Journal of voice : official journal of the Voice Foundation**, 29, n. 2, 2015. 209-217.

GUERRERO-BOTEA, V. P.; MOYA-ANEGÓN, F. A further step forward in measuring journals' scientific prestige: The SJR2 indicator. **Journal of Informetrics**, 2012. 674–688.

HUUHTANEN, P. et al. Changes in stress symptoms and their relationship to changes at work in 1981-1992 among elderly workers in municipal occupations. **Scandinavian Journal of Work, Environment and Health**, 23, n. 1, 1997. 36-48.

IBGE, I. B. D. G. E. E. Projeção da População do Brasil por sexo e idade: 2000-2060, 2013. Disponivel em:

<www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/projecao_da_populacao/2013/default.shtm>. Acesso em: 20 novembro 2015.

ILMARINEN, J. Physical requirements associated with the work of aging workers in the European Union. **Experimental Aging Research**, 28, n. 1, 2002. 7-23.

ILMARINEN, J. Work ability-a comprehensive concept for occupational health research and prevention. **Scandinavian Journal of Work Environment & Health**, 35, 2009. 1-5. [Editorial].

ILMARINEN, J.; TUOMI, K.; KLOCKARS, M. Changes in the work ability of active employees over an 11-year period. **Scandinavian Journal of Work, Environment and Health**, 23, n. 1, 1997. 49-57.

KARAZMAN, R. et al. Effects of ergonomic and health training on work interest, work ability and health in elderly public urban transport drivers. **International Journal of Industrial Ergonomics**, 25, n. 5, 2000. 503-511.

KLASAN, A. et al. Predictors of lower work ability among emergency medicine employees: the Croatian experience. **Emergency medicine journal : EMJ**, 30, n. 4, 2013. 275-279.

KLOIMÜLLER, I. et al. The relation of age, work ability index and stress-inducing factors among bus drivers. **International Journal of Industrial Ergonomics**, 25, n. 5, 2000. 497-502.

KOOLHAAS, W. et al. Chronic health conditions and work ability in the ageing workforce: the impact of work conditions, psychosocial factors and perceived health. **Int Arch Occup Environ Health**, 87, n. 4, 2014. 433-443.

KUMASHIRO, M. An approach of ergonomics and management in occupational health for a society of aging workers. **Journal of Japan Industrial Management Association**, 65, n. 2, 2014. 124-130.

LACERDA, R. T. D. O.; ENSSLIN, L.; ENSSLIN, S. R. Research opportunities in strategic management field: a performance measurement approach. **Int. J. Business Performance Management**, 15, n. 2, 2014. 158-174.

LARSSON, A. et al. Identifying work ability promoting factors for home care aides and assistant nurses. **BMC musculoskeletal disorders**, 13, n. 1, 2012. 1-11.

LIZOT, M. et al. **Avaliação de Desempenho na Gestão da Produção:** Análise Bibliométrica e Sistêmica da Literatura Internacional. 9º Congresso IBEROAMERICANO de Contabilidade e Gestón. Florianópolis, SC: Universitat de Valencia; Universidade Federal de Santa Catarina. 2015. p. 17.

LUZ, R. P. D. et al. **valiação da atividade do operador de torno semiautomático para peças seriadas – um estudo ergonômico**. V CONGRESSO BRASILEIRO DE ENGENHARIA DE PRODUÇÃO. Ponta Grossa, PR: [s.n.]. 2015. p. 12.

MARAFON, A. D. et al. Avaliação de desempenho na gestão de P&D – revisão sistêmica literária. **P&D em Engenharia de Produção**, 10, n. 2, 2012. 171-194.

MARQUEZE, E. C.; MORENO, C. R. D. C. Job satisfaction and work ability among college educators. **Psicologia em Estudo**, 14, n. 1, 2009. 75-82.

MARTINEZ, M. C.; LATORRE, M. D. R. D. D. O. Health and work ability of workers of the electricity sector in Sao Paulo. **Ciencia & Saude Coletiva**, 13, n. 3, 2008. 1061-1073.

MARTINEZ, M. C.; LATORRE, M. D. R. D. D. O.; FISCHER, F. M. Capacidade para o trabalho: revisão de literatura. **Ciência & Saúde Coletiva**, 15, n. 1, 2010. 1553-1561.

MARTINEZ, M. C.; LATORRE, M. R. O. Health and work ability among office workers. **Revista De Saude Publica**, 40, n. 5, 2006. 851-858.

MARTINEZ, M.; LATORRE, M. R. D. O.; FISCHER, F. M. Validity and reliability of the Brazilian version of the Work Ability Index questionnaire. **Revista de Saúde Pública**, 43, 2009. 7.

MONTEIRO, M. I.; FERNANDES, A. C. P. Capacidade para o trabalho de trabalhadores de empresa de tecnologia da informação. **Revista Brasileira de Enfermagem**, 59, n. 5, 2006. 603-608.
NURMINEN, E. et al. Effectiveness of a worksite exercise program with respect to perceived work ability and sick leaves among women with physical work. **Scandinavian Journal of Work Environment & Health**, 28, n. 2, 2002. 85-93.
ORGANIZAÇÃO MUNDIAL DA SAÚDE. **Envelhecimento e Saúde**. Organização Mundial da Saúde. [S.l.]. 2015. Disponível em: http://www.who.int/mediacentre/factsheets/fs404/en/# Acesso em: setembro de 2015.
PADULA, R. S. et al. The work ability index and functional capacity among older workers. **Brazilian Journal of Physical Therapy**, 17, 2013. 382-391.
PAULA, Í. R. et al. Capacidade para o trabalho, sintomas osteomusculares e qualidade de vida entre agentes comunitários de saúde em Uberaba, Minas Gerais. **Saúde e Sociedade**, 24, 2015. 152-164.
PRANJIC, N. et al. Mobbing, stress, and work ability index among physicians in Bosnia and Herzegovina: Survey study. **Croatian Medical Journal**, 47, n. 5, 2006. 750-758.
RENOSTO, A. et al. Confiabilidade teste-reteste do Índice de Capacidade para o Trabalho em trabalhadores metalúrgicos do Sul do Brasil. **Revista Brasileira de Epidemiologia**, 12, 2009. 217-225.
SALTYCHEV, M. et al. Does perceived work ability improve after a multidisciplinary preventive program in a population with no severe medical problems? The Finnish Public Sector Study. **Scandinavian journal of Work, Environment and Health**, 39, n. 1, 2013. 57-65.
SAMPAIO, R. F. et al. Work ability and stress in a bus transportation company in Belo Horizonte, Brazil. **Ciência & Saúde Coletiva**, 14, n. 1, 2009. 287-296.
SEIBT, R. et al. Predictors of work ability in occupations with psychological stress. **Journal of Public Health**, 17, n. 1, 2008. 9-18.
TASCA, J. E. et al. An approach for selecting a theoretical framework for the evaluation of training programs. **Journal of European Industrial Training**, 34, n. 7, 2010. 631-655.
TUOMI, K. et al. Promotion of work ability, the quality of work and retirement. **Occupational Medicine**, 51, 2001. 318-324.
TUOMI, K. et al. Organizational practices, work demands and the well-being of employees: a follow-up study in the metal industry and retail trade. **Occupational Medicine-Oxford**, 54, n. 2, 2004. 115-121.
TUOMI, K. et al. **Índice de capacidade para o trabalho. Traduzido por Frida Marina Fischer**. [S.l.]: São Carlos: EDUFSCAR, 2005.
VASCONCELOS, S. P. et al. Factors associated with work ability and perception of fatigue among nursing personnel from Amazonia. **Revista Brasileira de Epidemiologia**, 14, n. 4, 2011. 688-697.
VEDOVATO, T. G.; MONTEIRO, I. Health Conditions and Factors Related to the Work Ability of Teachers. **Industrial Health**, 52, n. 2, 2014. 121-128.
WILLIAMS, S. N.; CRUMPTON, L. L. Investigating the work ability of older employees. **International Journal of Industrial Ergonomics**, 20, n. 3, 1997. 241-249.

Implementação Simplificada das Primeiras Etapas do Balanced Scorecard em uma Microempresa Prestadora de Serviços: Um Estudo de Caso.

Vivian Pereira de Andrade (vpandrade@id.uff.br)
Graduação em Ciências Contábeis
Universidade Federal Fluminense

Resumo:
O Balanced Scorecard (BSC), foi criado em 1990, com a finalidade de suprir a carência de indicadores que auxiliem nas estratégias de gerenciamento adotadas pelas empresas e pode ser um eficiente instrumento para garantir a sobrevivência da microempresa e aumentar os lucros. Nas últimas décadas, o BSC tem sido um auxiliador na elaboração de estratégias para grandes empresas por meio de indicadores de performance que complementam a contabilidade gerencial em seus aspectos financeiros. Neste artigo, será feita uma breve introdução ao BSC e a implementação simplificada das primeiras etapas dessa ferramenta em uma microempresa do setor de Internet com uma abordagem qualitativa. Como resultado, pode-se observar que a aplicação das primeiras etapas do BSC em microempresas não é tão complexa devido à simplicidade dos processos ou serviços e número reduzido de departamentos e funcionários, ogo definir os indicadores desempenho se torna uma tarefa mais simples. Assim, para cada uma das quatro perspectivas do Balanced Scorecard definimos ao menos um indicador de desempenho. Segundo os indicadores de desempenho, a microempresa estudada apresenta perspectiva financeira em torno de 60%, a perspectiva de processos internos e do cliente em torno de 50%. A empresa apresenta um quadro preocupante no que diz respeito à perspectiva do aprendizado e crescimento, em torno de 11%. As primeiras etapas do Balanced Scorecard fornecem uma visão da situação financeira da empresa e sugere que a empresa deve investir em capacitação de funcionários, em marketing e na ampliação do sinal de internet para conquistar mais mercado consumidor.

Palavras chave: Balanced Scorecard, Contabilidade Gerencial, Indicadores, Microempresa.

Simplified implementation of the first steps of the Balanced Scorecard in a microenterprise carrier services: A case study.

Abstract
The Balanced Scorecard (BSC) was established in 1990, in order to supply the lack of indicators to assist in the management strategies adopted by companies and can be an effective tool to ensure the survival of microenterprises and increase profits. In recent decades, the Balanced Scorecard has been a resource that assists in the development of management strategies for large companies through performance indicators that complement the management accounting in its financial aspects. In this article, a brief introduction will be made to Balanced Scorecard and an simplified implementation of the first steps of this tool in a micro enterprise, internet service provider, with a qualitative approach. As a result, it can be observed that the application of the first steps of the Balanced Scorecard in microenterprises is not as complex due to the simplicity of the processes or services and reduced number of departments and employees, then define performance indicators becomes a simpler task. Thus, for each of the four perspectives of the balanced scorecard, we define at least one

performance indicator. According to performance indicators, the microenterprise has obtained a financial perspective around 60% and the prospect of internal processes and customer around 50%. The company presents a worrying picture in relation to the learning and growth perspective, around 11%. The first steps of the Balanced Scorecard provides a view of the financial situation of the company and suggests that the company should invest in employee training, marketing and expansion of the internet signal to acquire more consumer market.
Key-words: Balanced Scorecard, Management Accounting, Indicators, Microenterprises.

1. INTRODUÇÃO

É denominada microempresa, uma entidade com fins lucrativos, inscrita no registro de empresas mercantis, ou ainda, no registro civil de pessoas jurídicas, que tenha rendimento bruto máximo de R$ 360.000,00 por ano. De acordo com o Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE), grande parte das microempresas tem suas atividades encerradas nos primeiros dois anos de atuação. Em geral, as microempresas apresentam dificuldades e até mesmo encerram suas atividades por falta de um plano de negócios, de planejamento estratégico e de análise mercadológica, Amaral *et al.* (2013).

As microempresas encontram grandes desafios em conseguir estabelecer estratégias de atuação devido à ausência de coleta e organização de dados ou informações, bem como, da dificuldade em definir metas a serem seguidas, Wernke et al. (2002). O planejamento habitual de uma microempresa, geralmente é realizado por meio de uma análise superficial do mercado e quando há planejamento, este é exclusivamente financeiro. Entretanto, as grandes empresas têm procurado formas de estabelecer estratégias de atuação com base em metodologias mais abrangentes e capazes de fornecer indicadores que facilitam o processo de tomada de decisão com mais confiabilidade, Bergen e Benco (2004).

Uma metodologia que atende tais perspectivas é o método de gerenciamento estratégico, Balanced Scorecard (BSC), que aliado aos métodos de gerenciamento contábeis, pode ser aplicado em microempresas para fornecer parâmetros norteadores de tomada de decisão, Bergen e Benco (2004). O objetivo deste trabalho é implementar as primeiras etapas do BSC em uma microempresa, definir objetivos, indicadores de desempenho e sugerir estratégias por meio do BSC.

2. REVISÃO DA LITERATURA

2.1 O Balanced Scorecard

O Balanced Scorecard (BSC), é uma metodologia, resultante de uma pesquisa desenvolvida em 1990, sob a coordenação de Norton e Kaplan (1997), que teve por objetivo obter um modelo de medição completo que não considera apenas os indicadores financeiros. Padoveze (2009), conceitua o BSC como um conjunto de informações para manutenção e coordenação da estratégia empresarial. Sendo assim, o BSC permite efetuar tomada de decisão por meio de indicadores de performance que constitui um sistema de medidas de desempenho financeiro e não financeiro que funciona como a base para um conjunto de mensuração e gestão estratégica. Além disso, Norton e Kaplan (1997) apontam que o BSC torna clara as perspectivas importantes que a empresa precisa para obter melhores resultados.

2.2 As perspectivas do Balanced Scorecard

Segundo Norton e Kaplan (1997), o BSC está estruturado em torno de quatro perspectivas, que integra o desempenho sob a ótica: do cliente, interna dos processos, do aprendizado e financeira.

A perspectiva do cliente implica em reconhecer o mercado consumidor e suas exigências, nessa perspectiva a importância do cliente e sua satisfação é a prioridade, esses princípios são norteadores para tomada de decisão relevante a fim de garantir a fidelidade do cliente e de ampliar a participação da empresa no mercado, Bergen e Benco (2004).

A perspectiva financeira objetiva relacionar as estratégias da organização com os seus objetivos financeiros e, por consequência, influência nas demais perspectivas do BSC, porque o principal alvo da entidade é o resultado financeiro, Norton e Kaplan (1997). Nesta perspectiva, a rentabilidade e a produtividade são importantes e dão base para demonstrar os impactos econômicos das estratégias executadas.

Na perspectiva dos processos internos, são reconhecidas e identificadas as dificuldades e os desafios da empresa para alcançar os objetivos, que ocorre através da melhoria dos processos operacionais existentes para satisfazer as metas financeiras e os clientes. Dessa forma, essa perspectiva é formulada após ser definida as perspectivas financeira e do cliente, Norton e Kaplan (1997).

A perspectiva de aprendizado e crescimento tem a função de direcionar o desenvolvimento organizacional por meio do aprendizado e engajamento dos funcionários e colaboradores nas metas da empresa. Vale ressaltar, que BSC não pode ser implementado por completo sem a colaboração dos funcionários, que por sua vez devem receber capacitação e serem incentivados a participar, Bergen e Benco (2004). Por meio da perspectiva de aprendizado e crescimento é possível obter melhor resultado nas demais perspectivas, uma vez que agrega qualidade aos serviços ou produtos (perspectiva dos processos internos) da empresa e, portanto, melhora a perspectiva do cliente que, por fim, melhora a perspectiva financeira, Norton e Kaplan (1997). Na figura 1, é apresentada a relação entre as perspectivas do BSC, segundo Berguen e Benco (2004).

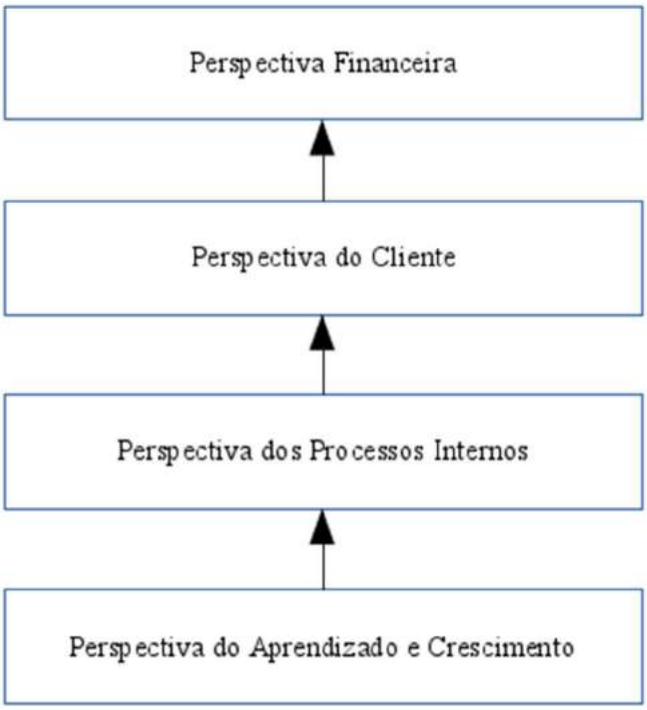


Figura 1 - Relação entre as perspectivas.

O BSC utiliza nas quatro perspectivas apresentadas como mecanismo de mensuração, denominado indicador chave de desempenho ou *key performance indicator* (KPI), trata-se de um recurso para avaliar atividades da empresa em uma área relevante. Cada uma das quatro perspectivas deve utilizar KPI para apontar o desempenho e progresso da área em questão, Garcia *et al.* (2013). Os indicadores de desempenho possuem unidades de medida segundo a metodologia de cálculo: fórmulas matemáticas, metodologias estatísticas e contábeis.

3 - METODOLOGIA

Na pesquisa realizada, foram utilizados dados obtidos por Prado et al. (2011), em amostragem por conveniência, onde 180 clientes de uma microempresa prestadora de serviços de internet foram entrevistados por meio de questionários a respeito da qualidade dos serviços, satisfação dos clientes e fatores que agregam valor a empresa, com uma margem de erro de 3,32% para uma Distribuição Normal dos dados. Os dados financeiros da microempresa também foram utilizados, bem como, as informações fornecidas pela gerência. A presente pesquisa é de caráter qualitativo, trata-se da implementação das etapas iniciais do BSC em uma microempresa.

No caso de microempresas, o BSC é uma alternativa viável e não tão complexa, se comparado a sua implementação em empresas de grande porte, uma vez que a quantidade de funcionários, de departamentos ou setores é menor, e os processos ou serviços, não apresentam grande complexidade, Berguen e Benco (2004). Diante disso, entende-se que é possível uma implementação simplificada do BSC.

Berguen e Benco (2004), informam que o BSC pode ser implementado em diferentes níveis e que não precisa, necessariamente, contemplar toda a organização. Contudo, apontam

que é imprescindível identificar os principais componentes das operações, definir os objetivos e encontrar maneiras de medir o progresso ou resultados. Sendo assim, é necessário estabelecer o que a empresa deseja com a implementação do BSC e definir os objetivos da empresa sob a visão das quatro perspectivas: do aprendizado e crescimento, dos processos internos, do cliente e financeira. Dessa forma, foi estabelecido que cada perspectiva possui ao menos um objetivo e por meio destes, foram definidos os indicadores de performance (KPI). Além disso, o intervalo de atualização é definido conforme a necessidade do indicador escolhido.

Com os indicadores de performance definidos, é necessário estabelecer os cálculos segundo a metodologia dos tratamento dos dados que são utilizados. Por exemplo, nos indicadores de performance, da perspectiva financeira, são utilizados métodos de contabilidade gerencial. Em seguida é elaborado um mapa estratégico para permitir uma visão geral da relação entre os indicadores de performance e perspectivas. Também, é necessária a elaboração de formulários para a documentação dos processos e resultados.

4 - ANÁLISE DOS RESULTADO

O BSC é um artefato dinâmico que deve ser visto como um processo contínuo, Wernke et al. (2002). Em microempresas, esse processo pode ser simplificado e constatamos que pode ser acompanhado e interpretado de forma clara, Berguen e Benco (2004). Será estabelecido que o objetivo central de utilizar o BSC é implementar estratégias que visam aumentar a lucratividade e ampliar a participação da empresa no mercado, com isso é definida a perspectiva financeira da microempresa estudada neste trabalho. Nesta perspectiva, dois indicadores de performance são utilizados: o lucro líquido e a venda de planos.

Perspectiva financeira	**Desempenho**	**Valor**	**Alvo**	**Intervalo de Atualização**
Margem de Lucro líquido	77,16%	19,29%	25,00%	Mensal
Percentual de Venda de Planos	40,80%	8,16%	20,00%	Mensal

Tabela 1 - Indicadores de Performance da perspectiva financeira, adaptado de Prado et al. (2011).

Segundo Prado et al.(2011), em entrevista com o gerente da microempresa estudada, o proprietário pretende obter uma margem de 25,00% de lucro líquido, enquanto a margem real seria de 19,29%. Dessa forma, foi definido o alvo e o valor da margem de lucro líquido para o indicador “Margem de lucro líquido”.

No indicador de performance “Percentual de Venda de Planos”, o alvo foi definido em 20,00%. Além disso, a microempresa possui um crescimento de cerca de 14,5 clientes por mês e ao considerarmos a quantidade total de clientes, 2114. O percentual de venda de planos é de aproximadamente 8,16% ao ano.

O cálculo do desempenho foi obtido segundo o lucro líquido da empresa em relação à meta estabelecida. O desempenho do indicador “Percentual de Vendas de Planos” foi

calculado com base na quantidade de planos vendidos pela empresa em relação ao crescimento do mercado nesse setor.

Na perspectiva do cliente, o objetivo delineado foi conquistar novos clientes e garantir a fidelidade dos já existentes, e para tal objetivo foram utilizados três indicadores de performance: o índice de fidelidade do cliente, o índice de satisfação do cliente e a imagem da empresa.

Perspectiva do cliente	**Desempenho**	**Valor**	**Alvo**	**Intervalo de Atualização**
Satisfação do cliente	45,70%	45,70%	100,00%	Semestral
Fidelidade do cliente	43,00%	43,00%	100,00%	Mensal
Imagem da empresa	75,00%	75,00%	100,00%	Semestral

Tabela 2 - Indicadores de performance da perspectiva do cliente, adaptado de Prado et. al (2011).

Na perspectiva dos processos internos foram definidos como índice de performance, o índice de satisfação dos clientes com o suporte técnico, o prazo para a instalação do serviço e o desempenho do serviço. Vale ressaltar que o desempenho do serviço está relacionado com o compromisso de fornecer a velocidade contratada, com estabilidade, segundo o pacote de internet adquirido pelo cliente.

Na tabela 3, o alvo do indicador “Desempenho do serviço” foi definido em 84,60%, que compreende os clientes que satisfeitos e os indiferentes ao serviço prestado pela microempresa.

Perspectiva dos processos internos	**Desempenho**	**Valor**	**Alvo**	**Intervalo de Atualização**
Desempenho do serviço	70,21%	59,40%	84,60%	Semestral
Velocidade na entrega do pedido	26,10%	26,10%	100,00%	Semestral
Suporte técnico	43,00%	43,00%	100,00%	Semestral

Tabela 3 - Indicadores de performance da perspectiva dos processos internos, adaptado de Prado et al. (2011).

Na perspectiva de aprendizado e crescimento os indicadores de desempenho escolhidos foram a capacitação de funcionários e a capacidade de resolver problemas. O desempenho foi calculado com base no pós-venda e no suporte técnico para resolver problemas.

Perspectiva do aprendizado e crescimento	Desempenho	Valor	Alvo	Intervalo de Atualização
Capacitação de funcionários	0	0	1	Semestral
Capacidade de resolver problemas	22,80%	22,80%	100,00%	Semestral

Tabela 4 - Indicadores de performance da perspectiva do aprendizado e crescimento, adaptado de Prado et al. (2011).

A empresa não apresentou investimento em capacitação de funcionários. Porém, é valioso investir na qualificação dos funcionários. Visto que a capacidade de resolver problemas é um indicador de performance na perspectiva do aprendizado e crescimento.

Nas quatro tabelas acima, o intervalo de atualização denota o prazo para que o desempenho dos indicadores possa ser atualizado. Contudo, admite-se a inclusão ou exclusão de indicadores de desempenho, uma vez que o BSC tem que ser visto como um instrumento dinâmico, esta inclusão ou exclusão se dá de acordo com as situações que possam ocorrer. A figura 2 mostra como os indicadores de desempenho do Balanced Scorecard são relacionados no presente estudo de caso.

A performance de cada indicador é o percentual que denota o quão próximo o indicador está do alvo. Dessa forma, foi é estabelecer comparação entre os indicadores de performance.

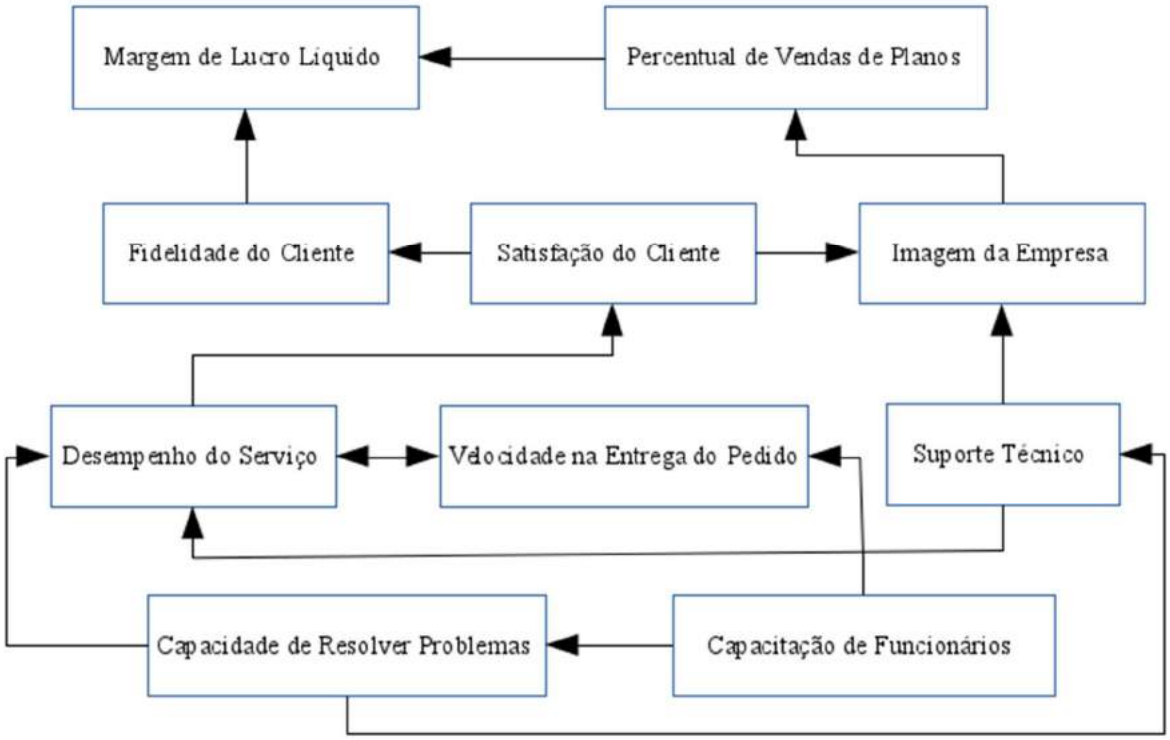


Figura 2 - Relação entre os indicadores de performance.

A microempresa prestadora de serviço apresenta perspectiva financeira satisfatória em médio prazo em torno de 60%, impulsionada pela perspectiva dos processos internos e pela perspectiva do cliente. Segundo Wernke et al.(2002) e Berguen e Benco (2004), mesmo que a microempresa apresente bom desempenho financeiro à curto prazo, o mal de desempenho na perspectiva do aprendizado e crescimento pode indicar desempenho financeiro insatisfatório a médio ou longo prazo.

Na figura 3, será mostrado o desempenho da microempresa prestadora de serviço, dentro das quatro perspectivas do BSC.

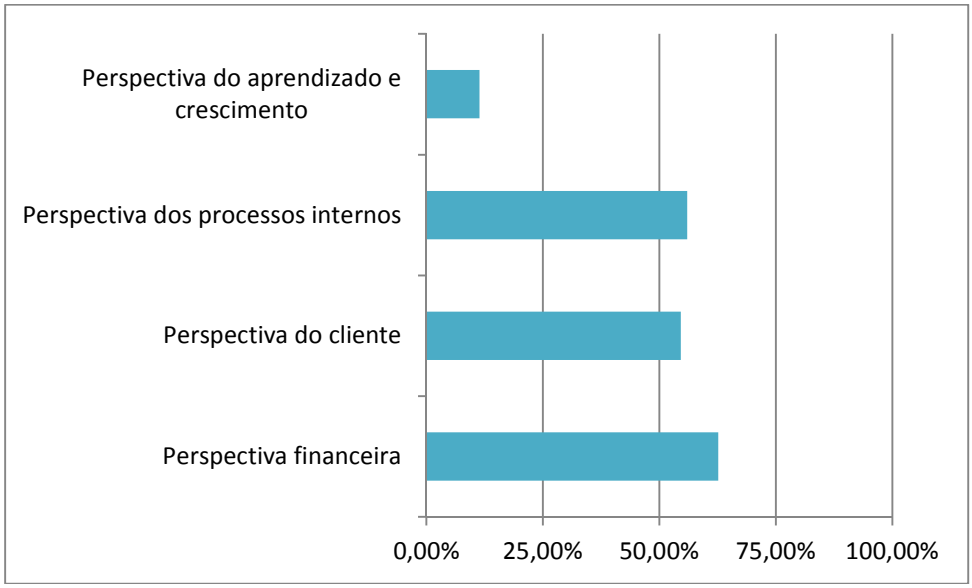


Figura 3 - Desempenho das quatro perspectivas do Balanced Scorecard para a microempresa prestadora de serviços.

Na figura 3, a performance da perspectiva do cliente e da perspectiva aprendizado e crescimento foram calculados com média aritmética do desempenho dos respectivos indicadores. Contudo, a performance da perspectiva financeira e dos processos internos foi utilizado média ponderada onde foi atribuído peso aos indicadores. Na perspectiva financeira foi utilizado peso seis para o indicador "Margem de lucro líquido" e peso quatro para o indicador "Percentual de Venda de Planos". Na perspectiva dos processos internos foi utilizado peso seis para o indicador "Desempenho do Serviço" e peso dois para os demais indicadores. O critério da escolha dos pesos conforme a influencia dos indicadores na perspectiva em questão, vale ressaltar que o BSC é um processo dinâmico e os pesos podem vir a ser alterados se for conveniente para tornar o desempenho o indicado mais significativo no processo de tomada de decisão.

A microempresa apresenta um quadro preocupante na perspectiva do crescimento e aprendizado, o que pode indicar problemas futuros financeiros devido à possível perda de clientes motivada pela redução da qualidade dos serviços e decorrência da falta de capacitação e capacidade para resolver problemas por parte dos funcionários.

Os resultados obtidos, nesta pesquisa, permitiu delinear o perfil da microempresa segundo o BSC. As principais dificuldades encontradas na implementação das primeiras etapas do BSC é definir quais serão os indicadores de desempenho e as suas métricas. O BSC consiste em uma metodologia dinâmica e, portanto, que permite ajustes e alterações de forma adequar os indicadores de desempenho ao cotidiano da empresa. Também, entende-se que as metodologias utilizadas necessitam passar por um processo de validação que deve ser realizado na empresa em questão.

5. CONCLUSÕES

A aplicação das primeiras etapas do BSC em microempresas é de baixa dificuldade se comparado a grandes empresas, que necessitam de muitas operações complexas para sua gestão. Por esse motivo, as microempresas obtém vantagem na utilização do BSC, devido ao pequeno número de operações relacionadas à gestão permitindo maior controle. Entretanto, o BSC é uma ferramenta de gestão completa, o qual permite observar a debilidade da empresa. Esta debilidade pode ser resolvida com o treinamento de funcionários, uma vez que o BSC reúne indicadores que permite a análise quantitativa, por meio de demonstrações já conhecidas pela contabilidade gerencial e também qualitativa, o diferencial desta ferramenta. Desta forma, foi possível obter uma percepção completa das debilidades da empresa utilizando apenas o BSC como ferramenta, destaca-se a necessidade de qualificação de funcionários da microempresa estudada.

6. REFERÊNCIAS

Amaral G. L.;Olenike, J. E.; Amaral, L.M.F.. Causas de Desaparecimento das Micros e Pequenas Empresas. Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário. São Paulo, 2013.

Bergen, C. W. V.; Benco, D. C.. A balanced scorecard for small business. Proceedings of the United States Association for Small Business and Entrepreneurship Conference. Dallas, Texas, January 15-18, 2004.

Gama, H.C.;Bedê, M.A.; Moreira, R.F.. Sobrevivência das empresas no Brasil. Coleção estudos e pesquisas, SEBRAE, Brasília, 2013.

Garcia, F.T.; Lopes, L.F.D.;Tatsch, M.P.;Neitzke, M.A..Um estudo sobre indicadores de desempenho na perspectiva do cliente a partir do Balanced Scorecard. Revista de Administração da UNIMEP, 2013.

Kaplan, R. S.; Norton, P. D.. A estratégia em ação: balanced scorecard. 1ª ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 1997.

Padoveze, L.C.. Controladoria Estratégica e Operacional. 2ª ed. São Paulo: Cengage Learning, 2009.

Prado, J. W.; Martins, F. C.;Silva, J.F.;Silva, S.P.A.. Pesquisa de Mercado e Formação de Preço: Um estudo de caso referente ao serviço de internet em uma empresa que atua no município de Bambuí-MG. VIII Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, 2011.

Wernke, R.; Lunkes, R. J.;Bornia, A. C.. Balanced Scorecard: Considerações acerca das dificuldades na implementação e das críticas ao modelo. IX Congresso Brasileiro de Custos, 2002.